



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH

Mahcemal SEYHAN

Doktora Tezi

Ankara, 2020

KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH

Mahcemal SEYHAN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2020

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kâğıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

...../...../.....

[İmza]

Mahcemal SEYHAN

¹“*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*”

- (1) *Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.*
- (2) *Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.*
- (3) *Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.*
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* *Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.*

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Oytun Canyaş** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

[İmza]

Av. Mahcemal SEYHAN

ÖZET

SEYHAN, Mahcemal. Katma Değer Vergisinde Matrah, Doktora Tezi, Ankara, 2020.

Türk Vergi Sisteminde vergiler, konu unsuru bakımından, gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmıştır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü katma değer vergisidir.

Katma değer vergisinde matrah, mal teslimi, hizmet ifası, ithalat ve diğer işlemlerde farklılık göstermektedir. Mal teslimi ve hizmet ifasında katma değer vergisinin matrahını, işbu işlemlerin karşılığı olan mal ya da hizmetin bedelidir. Katma değer vergisinin matrahına eklenen ve eklenemeyen unsurlar, vergi matrahına açıklık getirmek amacıyla kanunda düzenlenmiştir. Ancak verginin matrahının tespitinde birçok sorunla karşılaşmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle katma değer vergisinin konusu, mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay, verginin istisna ve muafiyetleri, belge ve kayıt düzeni hakkında bilgi verilmiştir. Ardından ise katma değer vergisinde matrah konusu üzerinde ayrıntılı olarak durulmuş; bu doğrultuda, teslim ve ifada matrah, ithalatta matrah, özel matrah şekilleri, matraha eklenen ve eklenmeyen unsurlar ile emsal bedel ve ücret konularına değinilerek uygulamada ortaya çıkan sorunlar incelenmiştir. Genel itibariyle katma değer vergisinde matrah konusunda gerek kanunda yer alan boşluk sebebiyle gerekse uygulama esnasında ortaya çıkan sorunların, idare ve yargı organları tarafından çözümlenmesi sırasında anayasal ilkeler ve vergilendirmenin temel ilkelerine uyulup uyulmadığı noktasında idari ve yargı makamlarının konuya yaklaşımları incelenerek çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler (En az 3, en fazla 7 kelime)

1. Katma Değer Vergisi
2. Matrah
3. Özel Matrah
4. Verginin Vergisi
5. Vergilerin Kanuniliği İlkesi
6. Vergilendirmede Adalet İlkesi

ABSTRACT

SEYHAN, Mahcemal. Base of Value Added Tax, Doctoral Thesis, Ankara, 2020.

In Turkish Taxation System, taxes, depending on their subjects, are classified as taxes collected on the base of income, on the base of wealth and on the base of expenses. The most developed and modern category of tax collected on the base of expenses, is the Value-Added Tax.

In Value-Added Tax, the tax-base differs for each group of legal transactions, which are delivery of goods, performing a service, importation and other transactions. The base of value-added tax regarding the delivery of goods and performing a service, is the monetary value created in exchange of these transactions. In order to clarify the tax base, law regulates the elements that shall be included and not included to the base of value-added tax. Even so, there are several problems in identifying tax-base in legal terms.

In our study, firstly we explained the subject of value-added tax, tax-payers and responsible persons, taxable event, tax exemptions, tax declaration, tax documents and order of registration. Secondly, following a detailed evaluation of the subject of base of value-added tax in detail, we analysed the problems that emerge from administrative application of legal regulations by providing a special emphasis on the subjects of base upon delivery and performance, special kind of bases, elements included and not included in the calculation of base, together with imputed cost and fees. In general, it has been tried to offer solutions to the problems occurring due to both the legal lacunas and the bad practices in administrative application of existing legal regulations, by evaluating whether administrative and judicial organs are complying with the constitutional norms and general tax principles while resolving the cases.

Keywords (*Minimum 3, maximum 7 words*)

1. Value-Added Tax
2. Base
3. Special base
4. Double taxation
5. Legality principle of taxes
6. Principle of fairness in taxation

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	i
ETİK BEYAN	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM: GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ	4
1.1. GENEL OLARAK	4
1.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU	14
1.2.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller	16
1.2.1.1. Teslim.....	16
1.2.1.2. Teslim Sayılan Haller.....	20
1.2.2. Hizmet İfası ve Hizmet Sayılan Haller	22
1.2.2.1. Hizmet İfası.....	22
1.2.2.2. Hizmet Sayılan Haller	23
1.2.3. Her Türlü Mal ve Hizmet İthalı	24
1.2.4. İşlemlerin Türkiye’de Yapılması	26
1.2.5. Vergilendirmeyi Etkilemeyen Haller	27
1.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU	28
1.3.1. Mükellef.....	28
1.3.2. Vergi Sorumlusu	29
1.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	33
1.4.1. Genel Olarak Vergiyi Doğuran Olay	33
1.4.2. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	35
1.5. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	38
1.5.1. Muafiyet.....	38
1.5.2. İstisnalar.....	39
1.5.2.1. Genel Olarak	39

1.5.2.2. İstisnadan Vazgeçme Hakkı ve İstisnanın Sınırı.....	40
1.6. KATMA DEĞER VERGİSİNDE BELGE VE KAYIT DÜZENİ.....	41
II. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH	44
2.1. MATRAH.....	44
2.1.1. Vergi Teorisinde Matrah.....	44
2.1.1.1. Miktar Esası (Spesifik Matrahlar).....	47
2.1.1.2. Değer Esası (Ad Valorem Matrahlar)	49
2.1.2. Katma Değer Vergisinde Matraha Genel Bakış	51
2.2. TESLİM VE HİZMET İFASINDA MATRAH	55
2.2.1. Genel Açıklama	55
2.2.2. Tarifeli İşler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Hallerde Matrah	57
2.2.3. Döviz Cinsinden Yapılan İşlemler.....	59
2.3. İTHALATTA MATRAH	60
2.4. ULUSLARARASI YÜK VE YOLCU TAŞIMALARINDA MATRAH	63
2.5. ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ	67
2.5.1. Genel Açıklama	67
2.5.2. Özel Matrah Şeklinde Tabi Teslimler.....	68
2.5.2.1. Şans Oyunları, Profesyonel Gösteriler ve Açık Artırmalar	68
2.5.2.2. Altın ve Gümüşten Mamul Eşya Teslimleri	68
2.5.2.3. İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ya Da Taşınmaz Ticareti.....	71
2.5.2.4. Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar.....	72
2.5.2.5. Tütün Mamulü Teslimler	73
2.5.2.6. Belediyeler Tarafından Yapılan Şehiriçi Yolcu Taşımacılığı.....	73
2.5.2.7. Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri.....	74
2.5.2.8. Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Teslimi	74
2.5.2.9. Kıymetli Taş Teslimleri	75
2.5.3. Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerin Beyanı	76
2.6. MATRAHA DAHİL OLAN VE OLMAYAN UNSURLAR.....	76
2.6.1. Matraha Dahil Olan Unsurlar	76
2.6.1.1. Teslim Alanın Gösterdiği Yere Kadar Satıcı Tarafından Yapılan Taşıma, Yükleme ve Boşaltma Giderleri.....	77

2.6.1.2. Ambalaj Giderleri.....	80
2.6.1.3. Sigorta, Komisyon ve Benzeri Gider Karşılıkları	81
2.6.1.4. Vergi, Resim, Harç, Pay, Fon Karşılığı Gibi Unsurlar	83
2.6.1.4.1. Özel Tüketim Vergisi	83
2.6.1.4.2. Elektrik Tüketim Vergisi.....	85
2.6.1.4.3. Eğlence Vergisi	85
2.6.1.4.4. Atık Su Bedeli ve Çevre Temizlik Vergisi.....	86
2.6.1.4.5. Belediyelere Ödenen Hal Rüsümü	87
2.6.1.4.6. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Karşılana Tutarlarının İdarece Yüklenicinin Hakedişinden Kesilmesinde Katma Değer Vergisi Matrahı.....	88
2.6.1.4.7. 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu'nun 4'üncü Maddesi Gereğince Bandrol Ücreti Alınan Cihazlarda Katma Değer Vergisi Matrahı	89
2.6.1.5. Vade Farkları.....	89
2.6.1.6. Fiyat Farkları.....	92
2.6.1.7. Kur Farkları.....	92
2.6.1.8. Faiz.....	98
2.6.1.9. Servis ve Benzer Adlar Altında Sağlanan Her Türlü Menfaat, Hizmet ve Değerler	100
2.6.2 Matraha Dahil Olmayan Unsurlar	101
2.6.2.1. İskontolar	102
2.6.2.1.1. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilen İskontolar.....	102
2.6.2.1.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yılsonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar	103
2.6.2.1.3. Yılsonu İndirimi Olarak Bedelsiz Alınan Ticari Mallar.....	107
2.6.2.1.4. Tüketicilerin Kazandıkları Puanlar Nedeniyle Yapılan İskontolar	107
2.6.2.1.5. Gümrükte İskontolar.....	109
2.6.2.2. Hesaplanan Katma Değer Vergisi.....	110
2.6.2.3. Özel İletişim Vergisi.....	111

2.7. KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHI OLARAK EMSAL BEDEL VE EMSAL ÜCRET	111
2.7.1. Genel Açıklama	111
2.7.2. Bedeli Bulunmayan ya da Bilinmeyen İşlemlerde Bedelin Mal, Menfaat, Hizmet Gibi Paradan Başka Değerler Olması	113
2.7.3. Emsali Olmayan Mal ve Hizmetlerde Bedelin Tespiti	114
2.7.4. Bedelin/Ücretin Emsaline Göre Düşük Olduğu ya da Emsal Bedelin/Ücretin Bedeline/Ücretine Göre Düşük Olduğu Durumlar	115
2.7.5. Genel İdare Giderleri	116
2.7.6. Serbest Meslek Faaliyetlerinde Emsal Bedel.....	116
III. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH KONUSUNDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLARA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	120
3.1. VERGİNİN VERGİSİ	120
3.1.1. Genel Açıklama	120
3.1.2. Katma Değer Vergisi Matrahına Vergi, Resim, Harç, Pay ve Fon UNSURLARININ EKLENMESİNİN MAHKEME KARARLARI VE ANAYASAL İLKELER BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	122
3.1.3. İthalatta Matraha Vergi, Resim, Harç, Pay ve Fon UNSURLARININ EKLENMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	129
3.2. FİYAT VE ÜCRETLERDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN DAHİL YA DA HARİÇ OLMASI	131
3.3. MATRAHA DAHİL OLAN VE OLMAYAN UNSURLARIN KOŞULLARI VE GEREKLİLİĞİ.....	134
3.3.1. Matraha Dahil Olan UNSURLARIN BELİRSİZLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	134
3.3.2. Matraha Dahil Olmayan UNSURLARIN KOŞULLARININ VE GEREKLİLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	138
3.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH BELİRLEME UNSURLARI	139
3.4.1. Vergi Matrahını Belirleme Usulleri.....	139
3.4.2. Vergi Matrahını Belirleme Esasları	141
3.4.2.1. Genel Açıklama.....	141
3.4.2.2 Katma Değer Vergisi Matrahını Belirleme Esasları	142

SONUÇ.....	144
KAYNAKÇA	154

SİMGELER VE KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Any.	Anayasa
AnyM.	Anayasa Mahkemesi
AÜHFD.	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜHFY.	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını
AÜSBFD.	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
D.	Daire
Dş.	Danıştay
Dş. D.	Danıştay Dairesi
Dş.Der.	Danıştay Dergisi
Dş. VDDK.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	Esas
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
HMK.	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK.	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İUHM.	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDVK.	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK.	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MK.	Medeni Kanun
RG.	Resmî Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
TCK.	Türk Ceza Kanunu
TTK.	Türk Ticaret Kanunu
VUK.	Vergi Usul Kanunu

Yrg.	Yargıtay
YCGK	Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Y. HD.	Yargıtay Hukuk Dairesi
YHGK	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi'nde vergiler, konu unsuru bakımından gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmıştır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Harcamalardan alınan vergilerde, gelir veya servet elde edildiğinde değil, harcandığı zaman verginin konusuna girmektedir. Bu sebeple dolaylı vergilerdir. Çoğunlukla miktarının, yapılan harcamalara göre değişmesi ve gelir arttıkça ödenen verginin toplam gelir içindeki oranının azalması sebebiyle tersine artan oranlı vergilerdir¹. Dolaylı vergilerden olan harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi sistemimiz içerisinde büyük bir orana sahip olması vergilendirmede adalet ilkesi bakımından birtakım soru işaretlerine sebep olmaktadır. Ancak harcamalar üzerinden alınan vergilerin, dolaysız vergilerle dengeli bir şekilde uygulanması halinde vergi adaleti bakımından doğabilecek sakıncaların ortadan kalkacağı kanısındayız.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan katma değer vergisi, vergi sistemimize 1985 yılında girmiştir. 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğü giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu² ile birlikte Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler, kanunda belirtilen diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı vergilendirilmeye başlanmıştır. Gerek Katma Değer Vergisi Kanunu taslak halindeyken gerekse Kanun'un yürürlüğe girmesinden günümüze kadar geçen süre boyunca sürekli tartışma konusu olmuştur. Tüm eleştirilere rağmen katma değer vergisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerden farklı olarak, vergiye konu mal ve hizmet üretiminin her aşamasında satış fiyatı üzerinde vergi alınırken indirim mekanizmasının devreye girmesi ve alıcı ile satıcı arasında üretim-tüketim zincirinde hazine lehine sonuçlanan çıkar

¹ Öncel Mualla – Kumrulu Ahmet – Çağan Nami – Göker Cenker, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2019, s. 427.

² 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 02.11.1984 – S. 18563).

çatışmasından ötürü vergi kaçakçılığını önlenmesi³ sebebiyle, katma değer vergisinin harcamalar üzerinden alınan diğer vergilerden üstün olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Şimdiye kadar katma değer vergisinde ağırlıklı olarak bu konular üzerinde tartışmalar hasıl olsa da çalışmamızın konusunu oluşturan matrah konusunda kanunda yer alan boşluk ve idarenin uygulamaları sebebiyle birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Katma değer vergisin matrahı, mal teslimi, hizmet ifası, ithalat ve diğer işlemlerde farklılık göstermektedir. Mal teslimi ve hizmet ifasında katma değer vergisinin matrahı, bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Katma değer vergisinin matrahına eklenen ve eklenemeyen unsurlar, vergi matrahına açıklık getirmek amacıyla kanunda düzenlenmiştir. Verginin konusuna giren mal ve hizmetten vergi, resim ve harç alınmakta ise kanun gereği katma değer vergisinin matrahına bunlar da eklenerek mükerrer vergilendirmeye yol açılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde matraha eklenmesi gereken unsurlar kalem kalem belirtilmiştir. Kanun hükmünün (b) fıkrasında ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı "*gibi unsurlar*" ve yine (c) fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim "*gibi çeşitli gelirler*" ile servis ve "*benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler*" matraha dahil olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu matraha dahil edilen unsurları kalem kalem saymakla kalmayarak "*benzer değerler*", "*çeşitli gelirler*", "*gibi unsurlar*" şeklinde ifadelerle matrahı belirsiz ve öngörülemez hale getirmiştir. Çalışmamızda bu durum yargı kararları ışığında hukuk devleti, ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından irdelenecektir.

Zaman zaman vergi mükellefi teslim ve hizmetin karşılığı olarak düşük bedel ve ücretler göstererek muvazaalı yollarla, matrahı dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelmektedir. Bu duruma engel olmak için emsal bedelin ve ücretin tespitine

³ Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul 2020, s. 185; Öncel Mualla, "*Katma Değer Vergisi*", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1972, Cilt: XXIX, Sayı: 3-4, s. 300; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 429.

başvurulmaktadır. Mal veya hizmet bedellerinin tespit edilemediği ya da emsal bedel veya emsal ücrete göre açık şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün vergi mükellefi tarafından haklı bir sebeple açıklanamadığı durumlarda emsal bedel ve emsal ücret tespit edilmekte ve verginin matrahı olarak belirlenmektedir. Ancak emsal bedel ve emsal ücretin tespiti her zaman kolay olmamaktadır. Ortaya çıkan sorunlarda idarenin, özelge ve tebliğlerle konuya yaklaşımı üzerinde durulması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1985 tarihinden 1 Haziran 1986 tarihinde kadar geçen sürede, perakende satışı yapılan mallara ait katma değer vergisi satış fiyatından hariç ise etiketlerde ayrıca gösterilmekteydi. Ancak bu dönem alıcı ile satıcı arasında katma değer vergisinin pazarlık konusu yapıldığı ve vergi ödememek amacıyla fatura ya da makbuz alınmaksızın mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekleştiği görülmüştür⁴. Bunun üzerine 24.05.1986 tarihli 22 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.06.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, fiyatların katma değer vergisi dahil olarak etiketlerde gösterilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ancak idare tarafından Katma Değer Vergisi 22 No.lu Genel Tebliği ile kanunda belirtilmeyen bir düzenleme yapılması, vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından soru işareti oluşturmaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünde genel olarak katma değer vergisinin konusu, mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay, istisna ve muafiyetler, belge ve kayıt düzeni hakkında bilgi verilecektir. İkinci bölümde katma değer vergisinde matrah konusu üzerinde ayrıntılı olarak durulacak; teslim ve ifada matrah, ithalatta matrah, özel matrah şekilleri, matraha eklenen ve eklenmeyen unsurlar ile emsal bedel ve ücret konularına değinilerek uygulamada ortaya çıkan sorunlar incelenecektir. Son bölümde ise genel itibarıyla katma değer vergisinde matrah konusunda gerek kanunda yer alan boşluk sebebiyle ortaya çıkan sorunların gerekse uygulamada ortaya çıkan sorunların, idare ve yargı organları tarafından çözümlenmesi sırasında anayasal ilkeler ve vergilendirmenin temel ilkelerine

⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 445; Göker Cenker, “Perakende Satışlarda KDV'nin Fiyata Dahil Edilmesi Uygulamasının Değiştirilmesi Önerisi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 320, Mayıs 2015, s. 115.

uyulup uyulmadığına ve konuya yaklaşımlarına inilerek çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

I. BÖLÜM: GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ

1.1. GENEL OLARAK

Ülkemizde, 1923 yılında Cumhuriyet'in ilanından sonra, bir süre daha Osmanlı İmparatorluğu döneminde yürürlükte olan vergiler⁵ uygulanmıştır. 1925 yılında devletin gelirlerinin dörtte birini oluşturan aşar vergisi⁶ tamamen kaldırılmış; kazanç, muamele ve istihlak vergileri uygulanmaya başlanmıştır. 1863 yılından itibaren uygulanmaya başlanan ve ticaret, sanat, serbest meslek ve ücret gelirleri üzerinden alınan temettü vergisi 1926 yılında kazanç vergisinin yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır. Cumhuriyetten sonra tüm alanlarda olduğu gibi vergi sisteminde de reform niteliğinde düzenlemeler yapılarak günümüz vergi sistemi oluşturulmuştur. Türkiye'de gerçek anlamda harcamaların vergilendirilmesine, aşarın kaldırılmasıyla doğan boşluğu gidermek amacıyla 1926 yılında başlanmıştır⁷. Yürürlüğe konulan umumi istihlak vergisi⁸ uygulamada başarılı olamayınca 1927 yılında muamele vergisi⁹ uygulanmaya

⁵ Osmanlı İmparatorluğu'nda şer'i vergiler ve örf'i vergiler olmak üzere iki tür vergi bulunmaktaydı. Şer'i vergiler, İslami kurallar çerçevesinde uygulanmakta iken, örf'i vergiler ele geçirilen ülkelerde daha önce uygulanan vergilerin uygulanmasına devam edilmesiyle ortaya çıkmıştır. Şer'i vergiler arasında, zekât, aşar(öşür), haraç, cizye yer almaktadır. Örf'i vergiler arasında ise avarız vergisi, ancemaatin vergisi, musakkafat vergisi, temettü vergisi, bedel-i askeri ve baş vergisi yer almaktadır. Osmanlı Vergi Sisteminin ağırlık merkezini 100'e yakın örf'i vergi oluşturmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nun vergi sistemi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Kazıcı Ziya, Osmanlı'da Vergi Sistemi, Bilge Yayınları:88, İstanbul 2005; Küsmenoğlu İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (1'inci Kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Oluş Yayıncılık, Ankara – 2010.

⁶ Şer'i vergiler arasında yer alan aşar (öşür, öşar) vergisi, tarımsal ürünlerden alınan aynı bir vergidir (Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2017, s. 199). Ayrıntılı bilgi için bkz: Kazıcı, 177 vd.

⁷ Dikmen M. Orhan, "Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkişafı", <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/8671>, erişim tarihi: 11.09.2019, s. 98.

⁸ 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu, (RG. 22.11.1926 – S. 304). İstihlak, kelime olarak, tüketim anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). Umumi istihlak vergisi, küçük esnaf ve sanatkârlar muaf tutularak, bütün satış ve muamelelerden alınan genel bir tüketim vergisi olup oranı %2,5'tir. Verginin tahsili pul yapıştırılarak yapılmaktadır.

⁹ 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, (RG. 21.05.1937 – S.). Muamele vergileri, üretimden nihai tüketiciye kadar çeşitli aşamalarda mal ve hizmetin satış fiyatı üzerinden alınmaktadır. Yayılı muamele

başlamıştır. Muamele vergisi 1956 yılında yerini Gider Vergileri Kanunu¹⁰ ile istihlal vergisine¹¹ bırakmış, Gider Vergileri Kanunu içinde yer alan vergiler de yerlerini 1985 yılında Katma Değer Vergisi'ne bırakmıştır. 2002 yılında ise Katma Değer Vergisi dışında kalan harcamalara ilişkin çok sayıda vergi, Özel Tüketim Vergisi adı altında birleştirilmiştir¹².

Türk Vergi Sistemi'nde vergi almanın dayanağı ödeme gücüdür. Ödeme gücünün göstergesi ise; gelir, servet ve harcamalardır¹³. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Servet üzerinden alınan vergiler, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisidir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise; vergiyi doğuran olayın niteliğine göre iktisadi muamele vergileri ve hukuki muamele vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İktisadi muamele vergileri; katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve özel tüketim vergisidir. Hukuki muamele vergilerine ise damga vergisi ve harçlar örnek gösterilebilmektedir¹⁴.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Gelir veya servet elde edildiklerinde değil, harcandıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirilmektedirler¹⁵. Bu

vergileri ve toplu muamele vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İmalat ve ithalatta verginin oranı %6 iken ihracat, bankacılık ve sigortacılık işlerinde %2,5'tir.

¹⁰ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, (RG. 23.07.1956 – S. 9362).

¹¹ İstihlal kelime olarak üretmek anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). İstihlal vergisi, ülke içinde üretilen yarı mamul maddeler ile ithal edilen yarı mamul ve tam mamul maddelerden alınmaktadır. Bu maddelerin teslimi veya ithali halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir (Ülkmen İsmail Hakkı, Gider Vergileri Kanunu'nun Vasıtalı Vergilerimize Getirdiği Bünye Değişikliği, Yeni Matbaa, 1957, s. 7).

¹² Mutluer Kâmil – Erdoğan Öner – Kesik Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 2007, s. 301.

¹³ Turhan, s. 250; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 61; Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayıncılık, Ankara – 2017, s. 1019.

¹⁴ Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara – 2017, s. 202; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 427; Öner Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara – 2014, s. 27.

¹⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 427.

sebeple dolaylı vergilerdir. Çoğunlukla miktarının, yapılan harcamalara göre değişmesi ve gelir arttıkça ödenen verginin toplam gelir içindeki oranının azalması sebebiyle tersine artan oranlı vergilerdir¹⁶. Vergi ödeme gücünün¹⁷ en önemli vergi kuramlarından biri olduğu kabul edilmektedir. Ancak ödeme gücünün marjinal fayda, en az fedakârlık gibi psikolojik ölçülere vurmanın zorluğu karşısında objektif kriterlere dönülerek net gelir esas alınmakta, gelir büyüdükçe ödenen verginin toplam gelire oranı küçülmekte ve tersine artan oranlı olduğu görülmektedir¹⁸. Her ne kadar çoğunlukla tersine artan oranlı vergi olarak nitelendirilse de harcamalar üzerinden alınan vergiler, vergi yükü karşılaştırmaları için seçilen ölçünün mahiyetine göre; azalan oranlı olabileceği gibi, artan oranlı da olabilmektedir¹⁹.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, toplam vergi gelirlerimizin %60'ını aşmaktadır²⁰. Katma değer vergisi, tüm vergi gelirlerimizin yaklaşık %30.7'sini oluşturmaktadır²¹.

¹⁶ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 427.

¹⁷ Bir kişinin vergi ödeme gücünü; gelir, servet ve harcamaları göstermektedir. Ödeme gücüne göre vergilendirme ise esas anlamıyla kamu hizmetleri için belirli karşılık veya fayda gözönüne alınmaksızın, her bireyin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde malik olduğu servet veya elde ettiği gelire göre vergi gücüne katlanmasıdır (Erginay Akif, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 17. Baskı, Savaş Yayınları, 2003, s. 53).

¹⁸ Öncel Mualla, Gider Vergileri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:226, Sevinç Matbaası, Ankara 1967, s. 103; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 266.

¹⁹ Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul 2000, s. 379.

²⁰ 2019 yılı Bütçe Gerekçesi'nde açıklanan 2017 verileri baz alınmış olup, söz konusu oran, harcamalar üzerinden alınan tüm vergileri kapsamaktadır. http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11294,butce-gerekcesi-2019pdf.pdf?0&_tag1=EFDDCDEAC342628405BFBF26F2F1388F7DADEDEC, erişim tarihi: 10.03.2019.

²¹ 2017 yılı verilerine göre; dahilde alınan katma değer vergisi oranı %15.8, ithalde alınan katma değer vergisi oranı % 14.9 olup toplam oran %30.7'dir. Özel tüketim vergisi ise toplam vergi gelirlerinin %20.7'sini oluşturmaktadır. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin oranı %2, özel iletişim vergisinin oranı %0.6, şans oyunları vergisinin oranı %0.1, damga vergisinin %2.4, gümrük vergisinin oranı ise yine %1.9 civarındadır²¹. Gelişmiş ülkelerin vergi hasılatına bakıldığında dolaylı vergilerin oldukça düşük oranda olduğu görülmektedir. Örneğin katma değer vergisinin gayri safi milli hasıla içindeki oranı İsviçre'de %12.2, Japonya'da %13.3, Avustralya'da 12.9, Kanada'da %13.5, İtalya'da %14.4, Letonya'da %26.8, Litvanya'da %26.2, Şili'de %41.2, Türkiye'de ise %19.8'dir. Söz konusu oranlar, OECD ülkelerinin 2018 yılına ilişkin gelir istatistiklerini gösteren "Revenue Statistics 2018 – Tax Revenue Trends 2018" isimli metinde yer alan "Summary of key tax revenue ratios in the OECD" isimli tablodan alınmış olup 2016 yılına ilişkindir. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>, s. 3, erişim tarihi: 09.03.2019.

Dolaylı vergilerin Türk Vergi Sistemi'nde vergi gelirleri içinde bu denli yüksek paylara sahip olması birtakım eleştirilere sebebiyet vermektedir. Dolaylı vergiler; mal ve hizmetler üzerinden alınarak, kişilerin vergi ödeme kapasiteleri arasındaki farkları göz önüne almaması sebebiyle adil olmayan vergiler olarak nitelendirilmektedir²². Toplumda tüm bireylerin aynı ekonomik seviyede bulunması gibi ütöpik bir sistem olması halinde ancak bu vergilerin adil olması mümkündür. Şüphesiz ki bireylerin gelir ve servetlerinin aynı olması mümkün değildir. Bu sebeple aynı ürünü alan ekonomik düzeyi yüksek bir birey ile ekonomik düzeyi düşük bir bireyin aynı üründen doğan vergiyi ödemeleri vergi adaleti bakımından sorgulanabilmektedir. Ayrıca dolaylı vergilerin vergi hasılatında yüksek bir paya sahip olması da vergi adaleti bakımından sorgulanmaktadır. Ekonomik gelişimini tamamlamış ülkelerde dolaysız vergilerin ülkenin vergi hasılatında büyük paya sahip olduğu, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin toplam vergiler içinde payı büyük olduğu görülmektedir²³. Çünkü dolaylı vergilerin antisosyal nitelikte olduğu²⁴, dolaysız vergilerin genellikle kişiselleştirilmeye uygun düşen (subjektif) niteliğine karşın dolaylı vergilerin mükellefler arasında ayırım yapmayan kişiselleştirilmeye uygun düşmeyen (objektif) nitelikte olması²⁵, sabit oranlı olmasına rağmen dolaylı vergilerin uygulamada tersine artan oranlı bir etki yaratarak geliri yüksek olanların aslında düşük oranlarda harcama vergisi ödedikleri ve durumun vergi adaletine uygun düşmediği savunulmaktadır²⁶. Vergi sistemimizde gün geçtikçe dolaysız vergilerin yerini almakta olan dolaylı vergilerin ya da harcama vergilerinin malî güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmadığı da ifade edilmektedir. Buna göre aynı ürünü tüketen malî gücü yüksek kişiler ile malî gücü zayıf olan kişiler aynı vergi oranına tabi olarak vergilendirilmektedir.

²² Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara – 2007, s. 260.

²³ Mutluer – Öner – Kesik, s. 348; Orhaner Emine, Kamu Maliyesi, Siyasal Kitabevi, Ankara 2007, s. 196.

²⁴ Nadaroğlu, s. 374.

²⁵ Erdem Metin – Şenyüz Doğan – Tathoğlu İsmail, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa – 2011, s. 102.

²⁶ Nadaroğlu, s. 374; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 293; Muter Naci B. – Çelebi A. Kemal – Sakıncı Süreyya, Kamu Maliyesi, Emek Matbaacılık, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Manisa – 2008, s. 231; Edizdoğan, s. 264; Pehlivan Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Murathan Yayınevi, Trabzon – Şubat 2013, s. 155.

Doktrinde, tersine artan oranlılığın söz konusu olduğu bu vergilerin malî güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmadığı yönündeki görüş oldukça yaygındır. Katma değer vergisinin, özel tüketim vergisinin, banka ve sigorta muameleleri vergisinin malî güce göre vergilendirme ilkesiyle uyumlu olmadığı belirtilmektedir²⁷. Dolaylı vergilerde, vergi mükellefinin gerçek ödeme gücünün göz ardı edildiği²⁸, gerçek vergi yüklenicisinin saptanmasının çoğu kez imkânsız olduğu; oysa dolaysız vergilerde vergi mükellefinin önceden bilindiği²⁹ kuşkusuzdur. Ancak bununla beraber günümüzde dolaylı vergilerin mükellefin ödeme gücüne daha elverişli hale getirildikleri³⁰ ve vergilendirmede iktidar ilkesinin³¹ gerçekleştirilmesi için kullanılan artan oranlılık, asgarî geçim indirimi ve ayırma kuramının harcamalar üzerinden alınan vergilere de uygulandığı takdirde bu vergilerin antisosyal karakterinin tamamen olmasa da giderilebileceği belirtilmektedir³². Özellikle artan oranlılık sayesinde aynı ürünü tüketen malî gücü yüksek kişiler ile malî gücü zayıf olan kişilerin katlanmak zorunda oldukları vergi yükleri arasındaki adaletsizliğin giderilmesi muhtemeldir. Mali gücün tespitinde tek başına gelir ya da tek başına servetin baz alınmaması gerektiği, gelir vergisi ortaya çıkarılırken vergilendirme adalet fikrinin göz ardı edildiği, servet ve benzeri gelirlerin gözardı edilmesi sebebiyle gelirin tek başına vergilemede yetersiz olduğu yönünde görüşler mevcuttur³³. 1955 yılında ortaya çıkan Kaldor görüşünde; gelir yerine harcamaların vergilendirilmesinin daha adil olduğu, artan oranlı gelir vergisi yerine de artan oranlı harcama vergisinin

²⁷ Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Oniki Levha Yayınları, 4. Baskı, İstanbul – 2014, Verginin Yasallığı, s. 169.

²⁸ Mutluer Kâmil – Dayanç Kuzeyli N. Nilay, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara – 2019, s. 525.

²⁹ Orhaner, s. 195.

³⁰ Edizdoğan, s. 265

³¹ Vergilendirmede iktidar ilkesi (teorisi), ödeme gücü ilkesini esas alarak kişilerin devlet hizmetlerinde sağladıkları fayda oranında kamu harcamalarına katılmaları görüşünün aksine, kamu harcamalarına hizmetlerden sağladıkları faydadan bağımsız olarak iktisadî iktidarlara oranında katılmalarını öngörmektedir. Kökeninin XVI. yüzyıla gittiği iddia edilen iktidar ilkesinin ilk ve sarîh ifadesini Adam Smith'in ünlü vergi prensiplerinin ilkinde bulduğu görüşü oldukça yaygındır. Ayrıntılı bilgi için bkz: Nadaroğlu, s. 226.

³² Nadaroğlu, s. 274.

³³ Kaldor Nicholas, Essays on Economic Policy I, Gerald Duckworth & Co. Ltd. The Old Piano Factory 43, Second İmpression, Londra – 1980, s. 211.

uygulanması gerektiği, lüks tüketimlerin çoğunlukla gelire değil, negatif tasarruflarla karşılandığı ve gelir vergisiyle bunların vergilendirilmesinin mümkün olmayacağı savunulmuş ve çözüm olarak Kaldor tipi harcama vergisi öne sürülmüştür³⁴. Harcamalar arttıkça kişilerin mali güçlerinin de arttığı, bu sebeple daha fazla harcama yapan kişilerden daha yüksek oranda vergi alınarak vergi adaletinin sağlanmasının mümkün olacağı ve harcamaların kişilerin mali güçlerini en iyi gösteren araç olduğu ifade edilmektedir³⁵. Artan oranlı tarifeye göre uygulanacak olan harcama vergilerinin tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi beyan usulüne dayanacağı ve istisna, muafiyet gibi yöntemlerle de verginin kişileştirilmesinin mümkün olabileceği; ancak bu vergilerin mükellefinin bilinmemesi diğer bir ifadeyle bu vergilerin anonim olması sebebiyle dolaysız vergilerde (özellikle gelir vergisinde) başvurulan bu yöntemlerin yüzde yüz başarılı olmayabileceği ve bu sebeple bu vergilerin antisosyal karakterinin belli ölçülerde giderilebileceği ancak tamamen yok edilemeyeceği³⁶ de ortadadır.

Görüldüğü gibi gelir ve servet üzerinden alınan vergiler karşısında harcamalar üzerinden alınan vergilerin birçok açıdan olumsuz yöne sahip olduğuna dair görüşler bulunsa da harcamalar üzerinden alınan vergilerin, gelir üzerinden alınan vergilerin ulaşmadığı gelir gruplarını da kapsadığı, en az geçim indirimi, muafiyet ve istisna hükümlerinden faydalanan kimselerin dahi harcamalar üzerinden alınan vergilerden kaçınmadığı, harcamanın yapıldığı an vergi ödendiği için ödeme zamanı bakımından dahi gelir üzerinden alınan vergilerden avantajlı olduğu³⁷ açıktır. Ayrıca kanımızca devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri sağlaması için harcamalar üzerinden alınan vergilerden vazgeçilmesi mümkün değildir. Farklılaştırılmış oran ve negatif gelir vergisi uygulaması yoluyla harcamalar üzerinden alınan vergilerin adaletsiz görülen yönlerinden kurtulma ve bu sayede az harcıyandan az, çok harcıyandan çok vergi alınarak hem ihtiyaç duyulan kamu gelirinin elde edilmesi hem de vergi adaletinin

³⁴ Kaldor Nicholas (Çeviren: M. Çetin Hasiosmanoğlu), *Harcama Vergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:4, 1996, s. 56.

³⁵ Beyhan Ataç – Şener Orhan – Kirmanoğlu Hülya – Şenatalar Burhan, *Kamu Ekonomisi ve Devletin Ekonomideki Yeri*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:789, Eskişehir – 2007, s. 213.

³⁶ Nadaroğlu, s. 375.

³⁷ Öncel, *Gider Vergileri*, s. 92.

sağlanması mümkündür. Zira malî güce göre vergilendirmenin en elverişli, genel harcama vergileri üzerinden yapılabileceği ve en geniş tabanlı, en verimli, kayıtlı-kayıtsız ekonomiyi olabildiğince ortaya çıkararak ve objektif nitelikte olan vergilerin genel harcama vergileri olduğu ifade edilmektedir³⁸. Eğer bir toplumda uygulanan vergiler sadece dolaylı vergilerden oluşsaydı, bunların vergi adaleti bakımından neticeleri ağır olurdu. Vergi sistemleri, dolaylı vergilerin yanısıra geniş ölçüde dolaysız vergileri de benimsemiştir. Bu sebeple harcamalar üzerinden alınan vergileri tek başına değil, vergi sisteminin bir parçası olarak gördüğümüzde, bu vergiler sistemin bir bölümündeki azalan oranlılığın diğer bölümündeki artan oranlılığın dezavatajlarını gidermektedir. Böylece vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir parçası olan harcamalar üzerinden alınan vergilerin, dolaysız vergilerle dengeli bir şekilde kullanıldıkça vergi adaleti bakımından doğabilecek sakıncaları geniş çapta telafi edeceği³⁹ kanısındayız.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, vergiyi doğuran olayın niteliğine göre iktisadi muamele vergileri ve hukuki muamele vergileri olarak sınıflandırılmıştır. İktisadi muamele vergileri üretim, el değiştirme, tüketim gibi ekonomik işlemler dolayısıyla yapılan harcamalardan alınırken, hukuki muamele vergileri ise tek taraflı veya iki taraflı hukuki işlemlerden ve bazı idari karar ve tasarruflardan ötürü alınmaktadır. Damga vergisi ve harçlar, hukuki muamele vergilerine örnek gösterilmektedir⁴⁰.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan katma değer vergisi II. Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda ortaya çıkmış, vergi sistemimize ise 1985 yılında girmiştir. Katma değer vergisi, dolaylı vergilerden biri olmasından ötürü, dolaylı vergilerin gerek yararlarını gerekse sakıncalarını bünyesinde barındırmaktadır. Dolaylı vergilerin vergi adaleti bakımından eleştirilen yönleri katma değer vergisi açısından da geçerlidir. Nitekim katma değer vergisinin eleştirilebilir en önemli yanlarından biri,

³⁸ Karakoç Yusuf, “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Prof. Dr. M. Polat Soyer’e Armağan, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 15, Özel S. 2013, C. II, s. 1259-1308), s. 1289.

³⁹ Öncel, Gider Vergileri, s. 113.

⁴⁰ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 427.

verginin tamamının nihai tüketici üzerinde kalmasıdır⁴¹. Etkin bir vergi yönetimini gerektiren⁴² katma değer vergisi özellikle Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ortak vergisi olduğundan itibaren diğer ülkelerin de dikkatini çekerek pek çok ülke tarafından benimsenmiştir. Eleştirilen yönlerinin olmasına karşın katma değer vergisinin ve harcamalar üzerinden alınan diğer vergilerin vergi adaleti ilkesine aykırı olmadığı görüşü yaygındır⁴³. Özellikle katma değer vergisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin⁴⁴ bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılar arasında hazine lehine sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi diğer harcamalar üzerinden alınan vergiler nazarında üstün kılmaktadır. Mükellef sayısının çokluğu bakımından katma değer vergisi, yayılı gider vergileri ile benzerdir. Ancak bunlardan farklı olarak katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilerek işletme girdileri için yüklenilen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmakta ve vergi indirim hakkı sayesinde taraflar arasında çıkar çatışması doğmaktadır.

⁴¹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 281.

⁴² Dolaylı vergilerin yönetimi, dolaysız vergilere göre daha kolaydır. Genel olarak bu vergilerin toplanması hem kolay hem de maliyeti daha düşüktür. Üreticiler veya satıcılar vergiyi ödemekte ve kişilerden küçük tutarlar halinde karşılamaktadırlar. Vergilendirilmiş mal ve hizmetlerin satın alınmaması durumu dışında dolaylı vergilerden kaçınılamamaktadır. Fiyatın içinde gizlenmiş şekilde olması sebebiyle vergiye karşı tepki doğmasına yol açmadığı gibi amaçlanan vergi hasılatının sağlanabilmesi bakımından avantajlıdır. Ayrıca kayıt dışı girdi sağlanması ve mal ve hizmetlerin pazarlanması söz konusu olabileceğinden vergi denetimi de kolaydır (Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 294). Yine de harcamalar üzerinden alınan vergilerde vergi mükellefi sayısı ne kadar fazla olursa vergiyi toplama masrafları o ölçüde artmakta ve idarenin etkin bir denetim sağlaması aynı derecede zorlaşmaktadır (Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 299).

⁴³ Turhan, s. 185; Erginay, Vergi Hukuku, s. 281; Şenyüz Doğan – Yüce Mehmet – Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi Yayınları, 14. Baskı, Bursa 2017, s. 245; bkz. Kızılot Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara – 1998, s. 53.

⁴⁴ Vergi piramidi, başka bir ifadeyle vergi piramitleşmesi, vergiye konu mal ve hizmet üretiminin her aşamasında, satış fiyatı üzerinden vergi alınmasıdır. Vergiden vergi alınmasıyla başka bir ifadeyle mükerrer vergilendirmeye oluşmaktadır. “Yayılı gider (satış) vergilerinde mallar, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçtikleri her aşamada ve her seferinde vergi oranı toplam satış fiyatına uygulanmak suretiyle vergilendirilir. Böylece bir üreticinin işleyip, üzerine vergisini de ekleyerek sattığı ve diğer teşebbüsler için ham madde niteliğinde olan mal, ikinci, üçüncü ve daha sonraki üreticiler tarafından biraz daha işlenerek satılırken tekrar tekrar vergiye konu olacağından, fiyatlar mükerrer vergilemenin etkisi ile çığ gibi büyür. Bu nitelikleri yüzünden çok aşamalı (yayılı) gider vergilerine şelâle vergiler adı verilir.” (Öncel Mualla, Katma Değer Vergisi, s. 291). Yayılı muamele vergilerinden katma değer vergisinde vergi piramitleşmesinin görülmemesinin sebebi, üretim ve değişimin her halkasında alınmakla birlikte, vergi konusunun, her seferinde yalnız o aşamada mamule eklenen değerden oluşması ve her aşamada verginin indirilebilmesidir.

Katma değer vergisinin saptanması için “çıkarma” ve “toplama” olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Çıkarma yöntemi de “vergi indirimi” ve “masraf indirimi” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁴⁵. Vergi indiriminde kişiler, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesi gereğince malı satın alırken ödediği katma değer vergisini, bu malın satışı sırasında ödemesi gereken vergiden indirmektedir. Bir vergilendirme dönemine ilişkin vergilerin toplamı, indirilecek vergilerden fazla olması halinde aradaki fark iade edilmeyerek bir sonraki döneme devrolmaktadır. Aradaki vergi farkının iade edilmemesi, aslında vergi mükellefinin devlete vergi aracılığıyla borç verdiği anlamına geldiği ve işletmelerin finans zorluğu yaşamasına sebep olduğu gerekçeleriyle eleştirilmektedir. Bu anlamda örnek olarak gösterebileceğimiz İngiliz katma değer vergisi sisteminde aradaki vergi farkı, bir sonraki aya devredilmeyerek vergi mükellefine iade edilmekte, bu da işletmeler açısından finans kolaylığı sağlamaktadır⁴⁶. Vergi indirim mekanizması ile alıcı ve satıcı arasında çıkar çatışması yaratılarak otokontrol sistemi sağlanmakta ve vergi kaçakçılığının önüne geçilmektedir. Katma değer vergisi, vergi kaçakçılığının önlenmesinde matrahın bölünmesi ve otokontrol olmak üzere iki bakımdan etkili olmaktadır. Matrah üretim ve dağıtım süreçlerinde çeşitli işletmeler arasında bölünmekte ve her işletme sadece kendi kattığı değer vergisini satış bedeli içinde müşteriden tahsil ederek vergi dairesine ödemektedir. Böylece her aracı müessese verginin yükünü daha az hissetmekte ve kaçakçılık eğilimi azalmaktadır. Otokontrol bakımından da daha önce bahsedildiği gibi, alıcılar, girdileri için ödedikleri katma değer vergisini ancak alış belgelerinde yer almak kaydıyla, satışları üzerinden hesaplanan vergiden düşebilmektedir. Zira kanununun 34’üncü maddesi gereğince, verginin indirilebilmesi için verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi matrahını azaltma, dolayısıyla vergi kaçakçılığı yapma saikiyle fatura ve benzeri belgeleri, gizleyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenleyen/kullanan vergi mükellefinin önü kesilmekte ve gelir ve kurumlar vergisinin hasılatı

⁴⁵ Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 292.

⁴⁶ Öz Semih – Göker Cenker – Karabacak Saygın, İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri, TÜRMOB, 495, s. 60.

artırılmaktadır⁴⁷. Bir vergi sisteminin ancak fatura ve muhasebe usullerinin ülkede geniş çapta yerleşmesiyle başarılı olabileceği göz önüne alındığında katma değer vergisinin Türk Vergi Sistemi'ne dâhil edilmesi olumlu bir durum olup⁴⁸, katma değer vergisinin harcamalar üzerinden alınan diğer vergilere göre daha iktisadi, adil, tarafsız ve modern ekonomi koşullarına uygun bir vergi olduğu⁴⁹ da açıktır.

Verginin matrahı, başka bir ifadeyle katma değer⁵⁰, gayrisafi hasıla, gelir, tüketim ve ücret tipi olmak üzere farklılık göstermektedir⁵¹. Tipler arasındaki temel ayırım yatırım mallarının bir şekilde satışlardan indirilmesi noktasında karşımıza çıkmaktadır. Gayrisafi hasıla tipinde satışlardan yatırım malları alışlarının düşürülmesine imkân verilmezken, gelir tipinde satışlardan yatırım mallarının amortismanının düşürülmesi mümkündür. Tüketim tipinde, satışlardan yatırım mallarının alış bedelinin tamamının indirilmesine imkân verilmektedir. Ücret tipinde ise, üretimin içinde emeğin payı matrahı oluşturmaktadır⁵². Türkiye'de katma değer vergisi uygulamasında Avrupa Birliği ülkelerinde olduğu gibi yatırımlar vergi dışı bırakılarak özendirilmekte, başka bir ifadeyle tüketim tipine dayalı olarak vergi indirim yöntemi uygulanmaktadır. 1998 yılına kadar Türkiye'de Katma Değer Vergisi Kanunu yatırımları özendirmek amacıyla sektör ya da mal grupları bakımından Bakanlar Kurulu'na üç yıllık amortisman süresini azaltma yetkisi verilmişti. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak Devlet Planlama Teşkilatı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda kullanılan amortisman tabi iktisadi

⁴⁷ Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 300. Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge olduğu bilinerek alınan bir faturanın defter ve belgelere kaydetmenin tek başına kullanma fiilini oluşturması sebebiyle beraberinde menfaat elde etme şartının aranmaması gerekmektedir (Bayar İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi, Ankara – 2013, s. 109).

⁴⁸ Erginay Akif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s. 114.

⁴⁹ Turhan, s. 185; Erginay, Vergi Hukuku, s. 281; Şenyüz Doğan – Yüce Mehmet – Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi Yayınları, 14. Baskı, Bursa 2017, s. 245; bkz. Kızılot Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara – 1998, s. 53.

⁵⁰ “Katma değer, teşebbüsün ara malı olarak aldığı maddeye kendi üretim faaliyeti sonucu kazandırdığı değer artışı” olarak tanımlanmaktadır. Vergi oranı mamulün tüm değerine değil, değerindeki bu artışa uygulanmaktadır (Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 291). Katma değer vergisi, adımı verginin matrahından alan genel bir tüketim vergisidir. Bkz: Şenyüz – Yüce – Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 246.

⁵¹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 245-246.

⁵² Şenyüz – Yüce – Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 246.

kıymetlerin katma değer vergisinin indirim süresini bir yıla indirerek bu yatırımlar bakımından katma değer vergisini tüketim tipine dönüştürdü. Reform Kanunu olarak anılan değişiklikle teşvikli yatırımları istisna kapsamına almak, diğer yatırımlar için de yatırım yapıldığı yılda yatırım malı nedeniyle yüklenilen verginin tamamının indirilmesine izin vermek suretiyle katma değer vergisi uygulamasında tamamiyle tüketim tipine geçiş yapılmıştır⁵³.

1.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU

Katma değer vergisi, esas olarak, yurtiçinde üretilen mal ve hizmetler ile Türkiye'ye ithal edilen mal ve hizmetlere ilişkindir (KDVK m. 1/1). Buna göre katma değer vergisinin konusunda iki unsur bulunmaktadır. Bunlardan birincisi kanunda bahsi geçen bir işlemin yapılması, ikincisi ise işlemin Türkiye'de yapılmasıdır. Bir mal ve hizmetin Türkiye'de bir faaliyete konu olması ya da Türkiye'ye ithal edilmiş olması uygulanacak katma değer vergisinin oran ve esaslarını değiştirmemektedir. Bu şekilde tüm mal ve hizmetlerin menşei ne olursa olsun aynı vergi yükü söz konusudur⁵⁴. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, yurtiçi işlemleri ile ithalat dışında bazı işlemler de verginin konusuna dahil etmiştir. Kanunun 1'inci maddesine göre verginin konusunu oluşturan tüm kalemler şu şekildedir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları,
2. Türkiye'ye yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatı,

⁵³ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 429.

⁵⁴ Öner Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara – 2014, s. 215. Katma değer vergisinin teorik olarak en belirgin özelliklerinin ithal edilen mal ve hizmetler ile Türkiye'de üretilen mal ve hizmetler arasında tarafsız olduğu ile yerli üretimin ithal mal ve hizmetler karşısında haksız rekabete maruz kalmasına ve ithalata ayrıcalık tanınmasına engel olduğu belirtilmektedir (Gülçiçek Ayşe, Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1. Baskı, İstanbul 2015, s. 79).

3. İlk iki grupta yer almayan ancak kanunda verginin konusuna dahil edilen mal teslimi ve hizmet ifalarıdır.

Kanunun 1'inci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkralarında belirtilen ve verginin konusuna giren mal teslimi ve hizmet ifaları çok geniş bir alanı kapsamasına rağmen bununla yetinilmeyerek bu gruba girmeyen fakat vergilendirilmek istenen veya girip girmediği tereddüt yaratan kalemler 3'üncü fıkrada tek tek sayılmak suretiyle katma değer vergisinin konusunun içine alınmaktadır⁵⁵. Kanunun bu denli geniş kapsamlı bir belirleme yoluna gitmesinin, bir yorum farklılığı doğurmaktan kaçınmak amacından kaynaklandığı da belirtilmektedir⁵⁶. Verginin konusuna dahil olan bahsi geçen “*diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler*” şunlardır;

- Posta, teslim, telgraf, teleteks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
- Müzayede mahalleri ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na⁵⁷ göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
- Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması,

⁵⁵ Şenyüz – Yüce – Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 247.

⁵⁶ Göker Cenker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 76.

⁵⁷ 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu, (RG. 12.04.2013 – S. 28616).

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yer alan gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve hakların kiraya verilmesi,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile bunların birliklerine ve üniversite, dernek, vakıflar ve mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan işletmelerin ticari, zirai ve mesleki nitelikli teslim ve hizmetleri (KDVK m. 1/3).

Verginin konusunu oluşturan ve kanunda sayılan temel başlıkların hem tanımlanması hem de neleri kapsadığının açıklanması gerekmektedir⁵⁸. Katma değer vergisinin vergilendirdiği alanda yer alan bazı terimlerin özel hukuk bakımından mı yoksa vergi hukuku bakımından farklı şekillerde mi anlam kazanacağı önem arz etmektedir⁵⁹. Bu sebeple verginin konusunu oluşturan ve kanunda tek tek sayılan kalemlerin (teslim ve teslim sayılan haller, hizmet ifası ve hizmet ifası sayılan haller, her türlü mal ve hizmet ithali, Türkiye'de yapılması ve vergilendirmeyi etkilemeyen hallerin) ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

1.2.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

1.2.1.1. Teslim

Teslim kavramı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik ya da onun adına hareket eden tarafından alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir. Ayrıca malın nakledilmesi halinde nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmaktadır.

Teslim kavramı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yanısıra 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda⁶⁰ yapılan satış sözleşmesinin tanımı içinde de düzenlenmiştir. Borçlar

⁵⁸ Göker, Katma Değer Vergisinin Konusu, s. 76.

⁵⁹ Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, İstanbul 2009, s. 156.

⁶⁰ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, (RG. 04.01.2011 – S. 27836).

Kanunu'nun 207'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre satılanın zilyetlik ve mülkiyeti alıcıya devretmekle yükümlü olduğu düzenlenmek suretiyle, taşınırlarda zilyetliğin, taşınmazlarda mülkiyetin devri, yani taşınır ya da taşınmaz mal üzerindeki fiili hakimiyetin sağlanmasına teslim denilmektedir. Ayrıca Borçlar Kanunu gereğince, mülkiyetin nakledilmesi satış işlemi olarak nitelendirilmekte olup; fiili olarak mülkiyetin ve zilyetliğin devredilmesi satışın belirgin özelliği olarak belirtilmiştir⁶¹.

Kanun hükmüne göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf başka bir ifadeyle mülkiyet hakkının devrini ifade etmektedir. Bir malın satılmak üzere bırakılması, ariyet (kullanım ödöncü)⁶² ya da ödünç (tüketim ödöncü)⁶³ verilmesi, teslim anlamına gelmemektedir⁶⁴. Ancak ödünç olarak verilen malların aynen değil de, benzer nitelikte mallar olarak geri alınması şeklinde ortaya çıkan karz sözleşmesine (tüketim ödöncü sözleşmesine) dayalı işlemlerde ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredildiğinden bu işlemler teslim sayılmaktadır⁶⁵.

⁶¹ Gülerman Adnan, “*Katma Değer Vergisinde Teslim Kavramı*”, Yaklaşım, Mart 2007, S. 171, s. 1. 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda düzenlenen teslim kavramının sadece menkul mallara ilişkin satış işlemlerini, yani fiilen teslimi ihtiva etmesine karşılık, 6098 sayılı Borçlar Kanunu bu konuda açığı kapatmak amacıyla Katma Değer Vergisi Kanunu ile paralel düzenleme yaparak fiilen ve hukuken teslim kavramlarını kapsayacak bir terim tanımı yapmıştır. Yapılan düzenlemeyle uygulamada ortaya çıkan kavram kargaşasının ortada kalkması sağlanmıştır (Yılmaz Güneş, *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012 s. 25)

⁶² Ariyet, belli bir taşınır malın kullanımın geri verilmek şartıyla bedelsiz olarak bir kimseye bırakılması anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 379'uncu maddesi gereğince “*Kullanım ödöncü sözleşmesi, ödünç verenin bir şeyin karşılıksız olarak kullanılmasını ödünç alana bırakmayı ve ödünç alanın da o şeyi kullandıktan sonra geri vermeyi üstlendiği sözleşmedir.*”

⁶³ Borçlar Kanunu'nun 386'ncı maddesi gereğince “*Tüketim ödöncü sözleşmesi, ödünç verenin, bir miktar parayı ya da tüketilebilen bir şeyi ödünç alana devretmeyi, ödünç alanın da aynı nitelik ve miktarda şeyi geri vermeyi üstlendiği sözleşmedir.*”

⁶⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 430.

⁶⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 430; Seviğ Veysi, “*Hukuki Teslim – Fiili Teslim*”, Dünya Gazetesi, 15.10.2002; Şenyüz Doğan, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa, Ekin Kitabevi, 2006, s.217.

Avrupa Birliği'nin 6 No.lu Direktifi'nde⁶⁶ verginin konusu “ülke dahilinde bir bedel karşılığında yapılan mal veya hizmet ifaları” olarak düzenlemiştir⁶⁷. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda verginin konusu, 6 No.lu Direktif ile aynı yönde düzenlenerek ülke içinde yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinin konusu olarak addedilmiştir. Ancak 6 No.lu Direktif'te mal teslimi ve hizmet ifalarının bir bedel karşılığında yapılma şartı, Kanunumuzda yer almamaktadır. Karşılıksız işlemlerin vergi konusuna alınmamasını kötüye kullanarak muvazaalı işlemler yapılmasını ve vergi kaçakçılığına gidilmesini engellemek amacıyla, ülkemizde bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında da katma değer vergisi doğmaktadır. Bu gibi durumlarda emsal bedel ve emsal ücret üzerinden katma değer vergisi uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle bir bedel karşılığı olmasa bile ya da bedel tahsil edilmese/edilemese bile katma değer vergisi mal teslimi veya hizmet ifasıyla doğmaktadır. Ancak son yıllarda vergi mükellefinin tahsil edemediği alacakları ile ilgili olarak hesapladığı katma değer vergisinin belirli koşulların varlığı halinde iadesini alabildiği İngiliz katma değer vergisi sisteminin Türkiye'de de uygulaması ve tahsil edilemediği anlaşılan katma değer vergisinin iadesinin alınması için KDV beyanının düzeltilmesi önerilmektedir⁶⁸.

Malın tasarruf hakkının devri için mutlaka bir bedelin bulunması zorunlu değildir. Bedelsiz teslimler⁶⁹ ile teslimin tamamlanmasından sonra mal bedelinin (katma değer

⁶⁶ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:31977L0388>, erişim tarihi: 03.03.2019.

⁶⁷ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment – Article 2

“The following shall be subject to value added tax: 1. the supply of goods or services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such; 2. the importation of goods.”

⁶⁸ Öz – Göker – Karabacak, s. 62.

⁶⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi gereğince bedelsiz teslimlerde ya da bedeli bilinmeyen durumlarda malın emsal bedeli katma değer vergisinin matrahı olarak belirlenmektedir. Konuya ilişkin olarak II. bölümde ayrıntılı olarak açıklama yapılacaktır.

vergisi dahil) ödenip ödenmemesi verginin doğmasını etkilememektedir⁷⁰. Başka bir ifadeyle tahsil esası değil, tahakkuk esası geçerlidir⁷¹.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince malın birden fazla kişi arasında zincirleme sözleşme yapılarak el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya ulaşması halinde, son alıcıya kadar olan hükmi teslimlerin her biri ayrı ayrı teslim sayılarak verginin konusuna girmektedir.

Elektrik, gaz, ısıtma, soğutma, su dağıtımları da mal teslimi hükmündedir (KDVK m. 2/3). Dolayısıyla bu dağıtımların yapılması verginin konusunu oluşturmaktadır. Kap, ambalaj, döküntü gibi maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılmaktadır (KDVK m. 2/4). Örneğin gazozun şişesi iade edilmek üzere satışında teslim şişe içindeki gazoz için geçerli olmaktadır başka bir ifadeyle vergi içeceklerin teslimi halinde doğmakta ve içeceklerin şişesiz bedeli üzerinden hesaplanmaktadır⁷².

Bir malın karşılığının diğer bir mal ile ödendiği durumlarda başka bir ifadeyle trampa⁷³ yapıldığında iki ayrı teslim olmaktadır. Malların mülkiyeti trampada karşılıklı olarak el değiştirdiğinden ve iki ayrı teslimin tüm şartları oluştuğundan her iki mal teslimi de verginin konusuna girmektedir⁷⁴. Katma değer vergisinin matrahı, herbir malın emsal bedeli olmaktadır (KDVK m. 2/5). Kısmi trampada başka bir ifadeyle trampa edilen mala

⁷⁰ Öner, Vergi Sistemi, s. 221.

⁷¹ Katma değer vergisinde, gelir vergisinde olduğu gibi, serbest meslek kazançlarında tahsil esasının belirlenmesi, vergi mükellefi tarafından tahsil edilemeyen ancak verginin konusuna giren bedel ve ücretler bakımından doğacak vergi yükünü ortadan kaldıracaktır. Bu konuda İngiliz katma değer vergisi sisteminde olduğu gibi Türkiye'de de belirli mükellef grupları için tahsil esası benimsenebilir (Öz – Göker – Karabacak, s. 59).

⁷² Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 431.

⁷³ Trampa, kelime olarak değişim anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). Türk Borçlar Kanunu'nun 282'nci maddesi gereğince “*Mal değişim sözleşmesi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir.*”

⁷⁴ Örneğin, “*bir işletmenin sahibi olduğu bir aracı, bir başka işletmenin arsası ile trampa etmesi durumunda, KDV'ye tabi iki ayrı işlem bulunmaktadır*” (Bilici Nurettin, Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 31. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara 201, s. 133).

karşılık bir malla başka şeylerin de alınması halinde bunların da vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir⁷⁵. Ancak hangi durumların trampa olarak sayılacağı açıkça ifade edilmediği için her olayda ayrıca trampanın şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılması gerekmektedir⁷⁶.

1.2.1.2. Teslim Sayılan Haller

Kanunun 2'nci maddesinde ise, teslim düzenledikten sonra ayrı bir maddede, bu konuda doğacak tereddütleri gidermek amacıyla⁷⁷ teslim sayılan haller düzenlenmiştir. Kanuna göre aşağıdaki haller teslim sayılmaktadır;

a. Vergiye tabi malların her ne şekilde olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi isimlerle verilmesi teslim hükmündedir. Örneğin; akaryakıt ticareti ile uğraşan bir kimsenin akaryakıtı evini ısıtmak için işletmeden çekmesi teslim sayılmaktadır⁷⁸. Ancak personele sağlanan menfaatlerden; personele işyerinde yemek verilmesi, işyerine gidip gelmesi için toplu taşıma yapılması ve demirbaş olarak giyim eşyası verilmesi katma değer vergisinin konusuna girmemektedir⁷⁹.

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği'ne göre; "Akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın, satmak amacıyla aldığı bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulur. Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin 3065 sayılı Kanununun 27nci maddesine göre emsal

⁷⁵ Göker, Katma Değer Verginin Konusu, s.84. Ayrıca bkz: Sürmen Yusuf – Daştan Abdülkerim, "Trampa ve Muhasebe İşlemleri", Vergi Sorunları Dergisi, S. 170, Kasım 2002, s.110-126.

⁷⁶ Göker, Katma Değer Vergisinin Konusu, s. 84.

⁷⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 431.

⁷⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 431.

⁷⁹ Öner, Vergi Sistemi, s. 222.

bedeli ile değerlendirilmesi gerekir.” Katma değer vergisinin harcamaları vergilendirmesinden, dolayısıyla üretim, tüketim, dağıtım aşamalarının tamamını kapsamına almış olmasından ötürü vergiye tabi olan bir malın üçüncü bir şahsa satışı ile işletme sahibi tarafından, vergiye tabi işlemler dışında bir amaçla işletmeden çekilmesi arasında, vergilendirme bakımından fark olmaması⁸⁰ sebebiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve katma değer vergisi tahakkuk etmektedir. Bu sayede vergi ödememe saikiyle hareket eden mükellefin başvurması muhtemel muvazaalı işlemlerin de önünde geçildiği kanaatindeyiz.

b. Vergiye tabi malların üretildikten sonra, teslimi vergiden istisna edilmiş olan malların üretiminde hammadde, yardımcı madde vs olarak kullanılması ve sarfı da teslim hükmündedir. Böylece üretimde kullanmak üzere alınan ara malların katma değer vergisini ödeyerek satın alanlarla, kendi işletmesinden temin edenler arasındaki sistemin tarafsızlığı sağlanmış olmaktadır⁸¹.

c. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri teslim olarak sayılmıştır. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda taşınır mal alıcıya teslim edilerek zilyetliği devredilmekte; ancak mülkiyeti satıcının üzerinde kalmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bu satışlarda vergilendirme için genel teslim tanımındaki esaslara göre mülkiyetin devrini beklemenin, uzun süre vergi alınmamasına neden olacağından ötürü zilyetliğin devri anında teslimin gerçekleşmiş sayıldığı belirtilmiştir.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışı yapılan malların, alıcının borcunu ödeyememesi ya da başka sebeplerle geri verilmesi işlemi de yeni ve ayrı bir teslim hükmünde olacağından, malın geri verilmesi karşılığında alınan bedelin de katma değer vergisine tabi

⁸⁰ Seviğ Veysi, “Bedelsiz Teslimlerde Katma Değer Vergisi”, https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjzl6y7t4vgAhUQGuwKHf_aAJgQFjAAegQIAxAC&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F23MaliCozum%2F03-VEYSEVIG9.doc&usg=AOvVaw2bAZyMI7fH3SrRAsPw_ITc , erişim: 26.01.2019.

⁸¹ Doğan A. Aykon, Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezalari, Feryal Matbaası, Ankara, 1987, s. 109.

olacağı belirtilmektedir⁸². Kanun koyucunun mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan zilyetlik devirlerinin vergiden kaçınma⁸³ amacına hizmet etmesini önlemek için bu konuda düzenleme yaptığı tahmin edilmektedir⁸⁴. Ancak taşınır malın bedelin ödenememesi gibi sebeplerle geri verilmesi işleminin katma değer vergisinin konusuna girmesinin ölçülülük ilkesiyle bağdaşmadığını ve bu noktada vergilendirmede aşırıya kaçıldığını düşünmekteyiz.

1.2.2. Hizmet İfası ve Hizmet Sayılan Haller

1.2.2.1. Hizmet İfası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde hizmet düzenlenmiştir. Teslim, teslim sayılan haller ve mal ithalatı dışında kalan tüm işlemler hizmet kapsamında düzenlenmiştir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde hizmetin dolaylı bir şekilde tanımlandığı ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı belirtilmiştir. Bu sebeple hizmetin belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmadığı, ileride değişik bir şekilde değerlendirileceği belirtilmiştir.

⁸² Vural Mahmut, Uygulayıcılar için KDV, 1. Cilt, Yorum ve Açıklamalar, TÜRMOB Yayınları No:421, 2011 – Ankara, s. 137'den Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 29.07.1987 tarihli ve 260135-10/53240 sayılı muktezası.

⁸³ Vergiden kaçınma, “*vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabası*” olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 165). Vergiden kaçınma hukukun uygulanması konusunda ikilem yaratmaktadır. Bir yandan vergiden kaçınmanın, vergi mükellefinin vergi üstünlükleri kabul edilerek, vergi planlaması yönü ortaya çıkmaktadır ve bu hukuka uygundur. Diğer yandan ise vergi mükellefinin ödeyeceği vergiyi azaltma çabasının kanuna ve hukuka uygun olmayan yönü ortaya çıkmaktadır (Gökbel Doğan, Vergiden Kaçınma, Seçin Yayıncılık, Ankara – 2011, s. 47).

⁸⁴ Yılmaz, s. 133.

Maddenin 2'nci fıkrasına göre bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Muvazaalı işlemlerin önüne geçilmek için yapılmış bir düzenlemedir. Ancak karşı edim olarak verilen mal veya ifa edilen hizmetin vergiye tabi tutulabilmesi için karşı edimde bulunanın faaliyet kapsamının da vergiye tabi olması gerekmektedir⁸⁵.

1.2.2.2. Hizmet Sayılan Haller

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesine göre; vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılmakta ve verginin konusuna girmektedir⁸⁶. Maddenin rekabet eşitliğini sağlamak amacına hizmet ettiği belirtilmektedir⁸⁷. Örneğin, bir mali müşavir, ücret karşılığında müşavirliğini yürüttüğü otel işletmesinin vergiye tabi hizmetlerinden

⁸⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 432.

⁸⁶ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre; “KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

- a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir.” Danıştay 3. Daire'nin 25.04.2014 tarih, 2013/4133E. ve 2014/1802K. sayılı kararında “...şirketin işletme personeline bedelsiz olarak konaklama hizmeti sunduğu tartışmasız olup, ücretsiz olarak sunulmuş olmasının hizmetin niteliğini değiştirmeyeceği, dolayısıyla bu hizmetin yasada belirtilen emsal ücrete göre vergilendirilmesi gerektiği açıktır. Belirtilen nedenlerle, takdir komisyonunca, personele bedelsiz hizmetin sunulduğu Ocak ila Mayıs 2007 dönemleri matrah takdir edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, temyiz istemine konu kararın, sözü edilen dönemler için re'sen takdir edilen dönem matrahlarının hukuka uygunluğunun, bu konuda davacı tarafından ileri sürülen iddialar da gözönünde bulundurularak araştırılıp, ulaşılabilecek sonuçta göre yeniden bir karar verilmek üzere bozulması gerekmektedir.” şeklinde hüküm kurularak otel işletmesinde konaklayan otel çalışanlarına konaklama hizmeti sunulduğu ve hizmet karşılığında katma değer vergisinin doğduğu belirtilmiştir (www.corpus.com.tr).

⁸⁷ Yaltı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 123.

bedelsiz olarak yararlanırsa, yararlanan bu hizmet nedeniyle emsal bedel üzerinden katma değer vergisi doğmaktadır⁸⁸ ya da taşımacılık işiyle uğraşan mükellefin, işletmede çalışan personelinin ev eşyasını bir başka şehre işletmenin aracıyla taşıması halinde katma değer vergisi doğmaktadır⁸⁹. Kredi mekanizmasının çarpıtılmasını önlemek için, kendi kendine hizmet arzı (self – service) olarak adlandırılan bu durumun tıpkı diğer hizmetler gibi vergilendirilmesi gerekmektedir⁹⁰.

1.2.3. Her Türlü Mal ve Hizmet İthalı

Teslim ve hizmet dışında kalan her türlü mal ve hizmet ithal Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince katma değer vergisinin konusuna girmektedir. İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeyi etkilememektedir. Bilindiği gibi dolaylı vergilerdeki varış ülkesinde vergilendirme ilkesi sebebiyle, ihracat vergiye konu olmamakta, ihraç edilen malların taşıdığı katma değer vergisi iade edilmektedir⁹¹. Böylece varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereğince ihraç eden ülke tarafından vergiden arındırılan mal ve hizmet, ülkeye ithali sırasında vergilendirilmektedir⁹².

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Gereğesi'ne göre "yurt içinde üretilen mal ve hizmetler ile ülkeye dışarıdan ithal yoluyla gelen mal ve hizmetler arasında vergi yükü farklılaşmasını önlemek amacıyla her türlü ithalat vergi konusuna dahil edilmiştir. Katma Değer Vergisinin teorik yönden en belirgin özelliği ithal edilen mal ve hizmetler ile dahilde üretilen mal ve hizmetler arasından tarafsızlığı gerçekleştirebilmesidir. Bu özellik ise ancak ithalatın da yerli üretime uygulanan usul ve esaslarda vergilendirilmesi

⁸⁸ Öner, Vergi Sistemi, s. 224.

⁸⁹ Doğan Aykon, s. 119.

⁹⁰ Eğilmez Mahfi, Katma Değer Vergisi (Teori ve Uygulama), Hazine ve Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1982/248, Ankara 1983, s. 63.

⁹¹ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 434.

⁹² Şenyüz, s. 204.

ile korunmuş olur. Genel uygulamada vergilemede destinasyon (varış ilkesi) prensibinin tatbikatına uygun olarak ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (Ortak Pazar) Konseyi Direktiflerinin ışığı altında ithalat vergiye tabi tutulmakta ve bu konuda hiçbir ayırıcı vergi politikası güdülmesine cevaz verilmemektedir.”⁹³

“Her türlü mal ve hizmet ithali”nin hükme bağlandığı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin 2’nci fıkrasına ilişkin birtakım eleştiriler bulunmaktadır. Kanun hükmünde her türlü mal ve hizmet ithali ifadesi geniş ve kapsayıcı bir şekilde düzenlenmiştir. Mal ithalatında hizmetin Türkiye’de gerçekleştirilmesinin zaten katma değer vergisinin konusuna girmesi sebebiyle bu maddede düzenlenmesi eleştirilmektedir.⁹⁴

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16’ncı maddesinin⁹⁵ 1’inci fıkrasının a bendinde ise istisna olarak “bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalati” düzenlenmiştir. Katma değer vergisi istisnası içinde yer alan bir malın ithalatı halinde, bu istisnanın her türlü mal ve hizmet ithalatının vergilendirileceği kuralı ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği ve kanunun her türlü mal ve hizmet ithali ifadesinin

⁹³ Katma Değer Vergisi Kanunu Gereçesi s. 323.

⁹⁴ Yaltı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 121.

⁹⁵ Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16’ncı maddesi şu şekildedir:

“1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) (Değişik : 27/1/2000 - 4503/1 md.) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168,169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

c) (Değişik: 25/12/2003 – 5035/7 md.) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

2) (Değişik: 27/1/2000 – 4503/1 md.) Gümrük Kanunu’na göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir. “

sonraki maddelerdeki düzenlemelerle kapsamının değişebileceğinden güçlü bir kavram olarak “her türlü” ifadesinin tartışmaya açık olduğu ve bu malların yurtdışından ithali söz konusu olduğunda katma değer vergisinin doğmayacağı açıktır⁹⁶.

1.2.4. İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen işlemler verginin konusuna girmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde “*işlemlerin Türkiye’de yapılması*” kavramı ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre “*işlemlerin Türkiye’de yapılması*:

a) *Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,*

b) *Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını” ifade etmektedir.*

Kanunun 7’nci maddesinde de uluslararası taşıma işlerine ilişkin olarak “*Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye’de yapılmış sayılır*” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Teslimlerde malı teslim eden kişinin uyruğuna bakılmaksızın, teslim Türkiye’de gerçekleşmişse vergiye tabi olmaktadır. Türkiye dışında yapılan teslimler ise şüphesiz vergi dışı kalmaktadır. Başka bir ifadeyle, bir Türk vatandaşının Türkiye dışında yaptığı teslimler vergi dışı kalırken, yabancı bir kişinin Türkiye’de yaptığı mal teslimleri verginin kapsamına girmektedir.

Hizmetler bakımından hizmetin Türkiye’de yapılmış sayılması için belirtilen üç şartın birlikte varlığı aranmamakta, herhangi birinin bulunması halinde hizmet Türkiye’de yapılmış sayılmakta ve hizmetten hangi ülkenin faydalanacağı veya değerlendirmenin hangi ülkede yapıldığının önemi bulunmamaktadır. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde değerlendirme Türkiye’de yapılmış veya bu hizmetten Türkiye’de faydalanılmış

⁹⁶ Vural, s. 515.

ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılmaktadır. Örneğin, “Türkiye’de yerleşik seyahat acentelerince organize edilerek yurt dışına düzenlenen turlara katılanlara, yurt dışında verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık vb. hizmetler yurt dışında verildiğinden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dışında yararlandığından, bu hizmetler Türkiye’de ayrıca KDV’ye tabi tutulmaz. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen hizmetler KDV’ye tabidir”⁹⁷.

1.2.5. Vergilendirmeyi Etkilemeyen Haller

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde vergilendirmeyi etkilemeyen haller düzenlenmiştir. Buna göre;

“Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mâni teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.”

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde de işlemlerin yapılmasının vergilendirme için yeterli olduğu ve işlemlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bu işlemleri yapanların hukuki statüleri, gerçek veya tüzel kişilik taşıyıp taşımamaları, Türk vatandaşı olup olmamaları, ikametgâh veya işyerleri ya da merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmamasının vergilendirmede önem taşımadığı belirtilmiştir⁹⁸. Ancak her ne kadar işlemleri yapanların hukuki statüsü ve gerçek veya tüzel kişilik taşıyıp taşımamaları kanun gereğince önem arz etmese de bazı örnekler bakımından işlemi yapanların hukuki statüsü, işlemin

⁹⁷ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

⁹⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, s. 324.

niteliğini belirleyebilmek bakımından etkili olmaktadır⁹⁹. Örneğin, gelir vergisi mükellefi olan tacir tarafından bir teslim gerçekleştiğinde, bu durumun devamlılık arz eden bir ticari faaliyet addedilerek vergiye tabi olup olmadığı ve yapılan teslimin arızı nitelikte olup olmadığının tespitinin katma değer vergisi bakımından önem taşıyacağı açıktır¹⁰⁰.

1.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU

1.3.1. Mükellef

Katma değer vergisinin mükellefi, verginin konusuna giren işlemleri yapan gerçek veya tüzel kişilerdir. İşlemi yapan gerçek ya da tüzel kişinin tam ya da dar mükellef olması veya kamu kurumu ya da özel kişi olması önem arz etmemektedir. Aslında katma değer vergisi mükellefi, diğer vergi kanunlarında yer alan mükellef kavramından farklı belirlenmiştir. Katma değer vergisinin mükellefleri, mal teslim ve hizmet ifa edenler, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımacılıkta, gümrük ve geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT işletme müdürlüğü, radyo ve televizyon kurumları, şans ve talih oyunlarında oyunları tertip edenler, at yarışları, diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler, profesyonel sanatçıların ve sporcuların yer aldığı konserler, maçlar, yarışmalar düzenlenmesinde bunları tertipleyenler, gayrimenkul mal ve hakları kiraya verenler ve isteğe bağlı olarak yükümlülüğe giren gerçek ve tüzel kişilerdir (KDVK m. 8).

Verginin mükellefi ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlar olmakla birlikte; verginin yüklenicisi, aslında nihai tüketicidir¹⁰¹. Verginin mükellefi aslında vergiyi mal ve hizmetlerin fiyatına eklemek suretiyle vergi yükünü nihai taşıyıcı olan tüketicilere geçirmektedir. İndirim mekanizmasından faydalanamayan nihai tüketici de vergi yüküne katlanmak zorunda

⁹⁹ Göker, Katma Değer Vergisinin Konusu, s. 96.

¹⁰⁰ Maç Mehmet, KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, İstanbul 1998, s. 143.

¹⁰¹ Katma değer vergisinin nihai tüketicisine iktisadi mükellef de denilmektedir (Şenyüz – Gerçek – Yüce, Türk Vergi Sistemi, s. 449).

kalmaktadır. Katma değer vergisi ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim veya hizmet ifası dolayısıyla alınmakla birlikte bir kimsenin salt ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi olması kendisinin katma değer vergisi mükellefi olması sonucunu doğurmamakta; bunun için katma değer vergisinin kapsamına giren bir teslim veya hizmet ifası işlemini yapıyor olması gerekmektedir. Şahıs şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda vergi ortaklık adına doğmakta, gelir vergisinde olduğu gibi ortaklar için tek tek katma değer vergisi yükümlülüğü söz konusu olmamaktadır¹⁰².

Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince vergi mükellefinin Türkiye içinde işyerinin, ikametgâhının veya tüzel kişilerde iş merkezi ve kanuni merkezinin bulunmadığı durumlarda vergi alacağının güvence altında tutulması için Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir kişiyi sorumlu tutulabilmektedir (KDVK m. 9). Bu kimseler vergi mükellefinin temsilcisi, vekili, onun adına hareket etmeye yetkili diğer kişiler, mal ve hizmet alım satımına taraf olanlar ile zımnen de olsa bu işlemlerle ilişkisi bulunanlardır¹⁰³.

1.3.2. Vergi Sorumlusu

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde "*mükellef ve vergi sorumluları*" başlığı altında hem vergi mükellefi hem de vergi sorumlusu tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Her ne kadar kanunda vergi borcunu ödemek bakımından tanımlanmış olsa da vergi sorumluluğu daha geniş vergi ödevlerini kapsamaktadır. Zira vergi sorumlusu, vergi mükellefi adına vergi borcunu ödemenin yanısıra, vergiye ilişkin şekli ödevleri de yerine getirmekle yükümlüdür

¹⁰² Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 435.

¹⁰³ Katma Değer Vergisi 1 No.lu Genel Tebliği'nde vergi mükellefleri bu şekilde ifade edilmiştir. Ancak 2014 yılında Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği çıkarılarak bu tebliğler güncellenerek birleştirilmiştir. Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ise verginin mükellefleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde sayılan madde hükümleri açıklanarak tekrar edilmiştir.

Vergi sorumlusu, kural olarak, mükellef ile devlet arasındaki alacak-borç ilişkisinde üçüncü kişi konumundadır¹⁰⁴. Gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde olduğu gibi, katma değer vergisinde de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve verginin güvence altına alınması amacıyla vergi sorumluluğu müessesesi getirilmiştir¹⁰⁵. Katma değer vergisinde sorumluluğun uygulanma amacı da vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. Zira Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de katma değer vergisi tevkifatının vergi alacağını güvence altına almak amacıyla getirildiği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun vergi sorumluluğunu düzenleyen 9'uncu maddesinde sayılan haller¹⁰⁶ bakıldığında, vergi mükellefinin takibinin zor olduğu ve verginin tahsilinin risk taşıdığı durumlarda sorumluluk müessesine gidildiği görülmektedir. Maddenin gerekçesinde mükellefin yurtiçinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkez veya işmerkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, vergi

¹⁰⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 84.

¹⁰⁵ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, RG. 26.04.2014, S. 28983, s. 17.

¹⁰⁶ Katma değer vergisinin sorumlularını Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

“1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve 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. Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Fiili ya da kaydi 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.

3. 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.”

alacağını güvence altına alınması için işlemlere taraf olan diğer bir kişinin ya da kişilerin verginin sorumlusu olarak tutulduğu ifade edilmiştir. Kanun hükmünde belirtilen “işlemlere taraf olanlar” ise mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kişi veya kendisine mal teslim edilen ya da hizmet ifa edilen kişilerdir. Katma değer vergisinde sorumluluğun bir amacı daha bulunmaktadır. Vergi sorumluluğunun uygulanmasıyla birlikte tahsilat hızı yapılmaktadır¹⁰⁷. Ancak vergi sorumluluğunun karmaşık olduğu, vergi mükellefine birçok bürokratik yük getirdiği ve yalnızca vergi denetiminin sağlanması için belirli bir süre uygulanması ardından kaldırılması gerektiği¹⁰⁸ yönünde eleştiriler de bulunmaktadır.

Vergi sorumluluğuna ilişkin olarak başvuru yaygın uygulama tevkifat olup, özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamaları bakımından sorumluluk ve tevkifat, Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen kanuni temsilcilerin ve mirasçılarının sorumluluğu ile diğer bazı sorumluluk halleri dışında, neredeyse birlikte anılmaktadır¹⁰⁹. Katma değer vergisinde tevkifat, bir işleme ilişkin katma değer vergisini ödeme mükellefiyetinin satıcı veya işlemi yapan tarafından alınarak alıcıya yüklenmesi olarak tanımlanmaktadır¹¹⁰. Mal ve hizmeti alan veya teslim/ifa eden kişi başka bir ifadeyle vergi mükellefi ya da satıcı, belge üzerinde hesapladığı katma değer vergisini alıcıdan mal bedeliyle tahsil ederek vergi dairesine vergi mükellefi sıfatıyla beyan edip ödemektedir. Ancak ekonomik faaliyetlerin gizlenmesi ya da sahte belge kullanarak vergi kaçırmanın amaçlanması gibi hallerde verginin ödenmesini güvence altına almak ve verginin tahsilatını hızlandırmak amacıyla vergi sorumlusu doğrudan vergiyi vergi dairesine ödemektedir. Vergi sorumluluğunu düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinin 1’inci

¹⁰⁷ Aydın, s. 98.

¹⁰⁸ Yıldır Mehmet, “Katma Değer Vergisi’nde Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 128, s. 140.

¹⁰⁹ Aydın Erkan, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, Oniki Levha Yayıncılık, Birinci Baskı, İstanbul 2009, s. 103. Vergi Usul Kanunu’nda vergi sorumluları; vergi kesintisi yapanlar, karnesiz hizmetli çalışanlar, vergi mükelleflerinin temsilcileri, mirasçılar, adi ortaklığın ortaklar ve diğer kanunlarda düzenlenen vergi sorumluları olmak üzere düzenlenmiştir.

¹¹⁰ Öner, Vergi Sistemi, s. 216. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde, katma değer vergisi tevkifatı, “teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi” şeklinde tanımlanmıştır.

fikrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, vergi mükellefinin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ya da iş merkezinin bulunmaması halinde ve gerekli görülen hallerde vergi alacağının tahsilinin garantiye alınması için vergiye tabi işlemin taraflarını verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmiştir¹¹¹. 2017 yılında yapılan değişiklikle birlikte ise Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlerden ötürü doğan katma değer vergisinin, hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği düzenlenmiştir.

Mal ya da hizmet alan kişinin, almış olduğu mal ve hizmet bedeline ilişkin katma değer vergisini satıcıya ödememesi, vergi dairesine beyan ederek vergiyi ödemesi gerekmektedir. Katma değer vergisi tevkifatı ihtiyari olmayıp, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Alıcıların tevkifat şartlarının oluşmasına rağmen asıl vergi mükellefinin beyan etmesini istemeleri ve karşı tarafa böyle bir talepte bulunmaları mümkün değildir.

Kısmi tevkifat ve tam tevkifat olmak üzere iki tür tevkifat bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde tam ve kısmi tevkifat uygulanacak işlemler belirlenmiştir. Tam tevkifatta katma değer vergisinin tamamı alıcı tarafından tevkifat yapılarak beyan edip vergi dairesine ödenmektedir¹¹². Kısmi tevkifatta ise katma değer vergisinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen bir kısmı alıcılar tarafından tevkifat yapılarak vergi dairesine ödenirken, diğer kısmı vergi mükellefi (mal teslimi

¹¹¹ Bilindiği gibi Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır." Ancak "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." Bu bakımdan vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi yalnızca yasama organında olup, yürütme organına ve idareye bu konu yetki verilemez. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü hallerde vergi alacağının tahsilinin garantiye alınması için vergiye tabi işlemin taraflarını verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmektedir. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, verginin kanunla konulmuş sayılması için ana unsurları olan verginin mükellefi, konuu, vergiyi doğuran olayı, matrahı, oranı, istisna ve muafiyetleri, indirim ve vergi ödevine ilişkin tüm düzenlemelerin kanunda yer alması gerekmektedir (Güneş, Verginin Yasallığı, s.118).

¹¹² Tam tevkifat uygulamasındaki işlemler; serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki telif faaliyetler, kiralama işlemleri, reklam verme işlemleridir.

yapan veya hizmet ifa eden) tarafından beyan edilip vergi dairesine ödenmektedir¹¹³. Örneğin genel bütçeli bir kamu idaresi, bir limited şirketten kiralama hizmeti almıştır. Kira bedeli 100.000 TL + 18.000 TL katma değer vergisi olması halinde işbu bedelin 5/10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Genel bütçeli kamu idaresi tarafından 18.000 TL'nin 5/10 oranı 9.000 TL'nin katma değer vergisi tevkifatı yapılarak, şirkete 109.000 TL ödenecektir¹¹⁴. Görüldüğü üzere katma değer vergisinin tamamında tevkifat yapılmamıştır.

1.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1.4.1. Genel Olarak Vergiyi Doğuran Olay

Vergi yükümlülüğünün belirlenmesi için diğer bir ifadeyle vergi borcunun ortaya çıkması için verginin mükellefi ile konusu arasında vergi kanunlarının düzenlediği türden bir hukukî ilişkinin meydana gelmesi, başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın vukuu bulması gerekmektedir. Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olay, doğrudan tanımlanmamış ancak Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar*" şeklinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi esas alınarak doktrinde vergiyi doğuran olay, bir kişi (vergi mükellefi) ile verginin konusu arasında kurulan ve vergi borcunun doğumu için gerçekleşmesi şart olan hukukî ilişki olarak tanımlanmaktadır¹¹⁵.

¹¹³ Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etür proje hizmetleri, etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım, onarım hizmetleri, yemek servis ve organizasyon hizmetleri, işgücü temin hizmetleri, yapı denetim hizmetleri, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri, turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmetleri, spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemler, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, servis taşımacılığı hizmeti, her türlü baskı ve basım hizmetleri, külçe metal teslimleri, bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi, hurda ve atık teslimi, metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde teslimi, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri, ağaç ve orman ürünleri teslimi kısmi tevkifata konu teslim ve hizmetlerdir.

¹¹⁴ Gülçicek, s. 231.

¹¹⁵ Kaneti Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Bası, İstanbul – 1989, s. 106; Erginay, Vergi Hukuku, s. 42; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 89; Akkaya Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik

Vergiyi doğuran olay ile verginin matrahının tespiti arasında önemli bir ilişki vardır¹¹⁶. Özellikle vergi oranlarının değişmesi halinde vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin tespiti gerekmektedir¹¹⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesi gereğince, yasaklanmış faaliyetler vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine engel teşkil etmemekte, vergi mükellefiyeti ve sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Vergiyi doğuran olayların tespitinde ekonomik gereklerin göz önünde bulundurulması noktasında ekonomik yaklaşım karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergiyi doğuran olayın hukuka ya da genel ahlaka aykırı olması, bu kimliği ile nitelendirilmesine ve sonuçlarını doğurmasına engel değildir¹¹⁸. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, kuralların ve olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik özüne ağırlık verilmesi olarak tanımlanmaktadır¹¹⁹. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergi borcunun doğması için

Yaklaşım, Mali Akademi Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2016, s. 14; Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 244.

¹¹⁶ Şişman Gülden, Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Vergiyi Doğuran Olay, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara – 2014, s. 37.

¹¹⁷ Feyzioğlu Bedi Necmettin, “Mükellefiyet Doğurucu Vakua”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 1 – 4, s. 79.

¹¹⁸ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 111.

¹¹⁹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 39. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukuna özgü bir kavram olup, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi kanunları hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması olarak da tanımlanmaktadır (Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 27). Vergiyi doğuran olayların saptanması ve kanun hükümlerinin yorumlanması hususunda hukukî biçimlerin ötesine geçerek söz konusu olay ya da kanun hükümlerinin gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerini göz önünde bulunduran ekonomik yaklaşım ilkesi, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ekonomik irdeleme, vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik mahiyetinin göz önünde bulundurulması; ekonomik yorum ise vergiyi doğuran olaya uygulanacak olan kanun hükmünün belirlenmesinde ekonomik gerçeklerin göz önünde bulundurulmasıdır (Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 24-25; Candan, İdari Yargılama, s. 887; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 172-173; Karakoç Yusuf, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Ankara 2013, s. 242; Kızılot - Taş, s. 27-28; Akkaya, s. 45-83. Ekonomik yorumun vergi hukuku ile medeni hukuk arasındaki kavramlar ve biçimler sorunu olduğu düşünülmektedir. Vergi Hukuku ile Medeni Hukuk'ta aynı anlamı ifade etmeyen kavramlar nedeniyle öncelikle kavram sorunu ve bundan ötürü biçimsel sorun ortaya çıkmaktadır (Şanver Salih, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, Ord. Prof. Reşat Kaynar'a Armağan, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul 1981, s.189). Vergi Hukuku açısından ekonomik yaklaşım ilkesi büyük önem arz etmektedir. Zira olayların yalnızca dış görünüşleri veya hukuksal biçimleri göz önünde bulundurulduğunda, peçelemeye görüldüğü gibi, bazı vergiyi doğuran olaylar tespit edilemeyecektir (Kırbaş Sadık, “Vergi Yargısında Kanıtlama”, Prof. Dr. Selim Kaneti'ye

kişinin kanunlarda belirtilen vergi konuları ile bir bağıllık ve ilişki içinde bulunması gerekmekte ve bu ilişki vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile sağlanarak kişinin hukuk kurallarınca yasaklanmış bir faaliyeti gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılmamaktadır¹²⁰.

1.4.2. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu vergiyi doğuran olayları, ayrı ayrı belirlemiş ve verginin konusunu oluşturan işlemleri farklı esaslara bağlamıştır. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi, hizmetin ifası veya ithalatın yapılmasıyla gerçekleşmektedir. Mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay, esas itibariyle, malın satıcı tarafından teslimidir.

Armağan, İstanbul – 1996, s. 195). Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 28.11.1997 tarih, 1996/170E. ve 1997/496K sayılı kararında vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine bakılacağına hükmettiği karar şu şekildedir: “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu kurala bağlandığından, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılması ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir. Bu tür belgelerin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanıltıcı olduğu usulen geçerli başka kanıtlarla ispatlanabilir. Yükümlünün fatura aldığı kişilerle ilgili tespitler, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsada tescil yapılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaları düzenleyenlerden alındığını kanıtlamaya yeterli olmamaktadır. Esasen, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek görüntüsü verilebileceği için kimi kişilere çekle ödeme yapıp, tahsil edilen paranın geri alınması da mümkündür. 5590 sayılı Yasanın 52nci maddesine göre borsada tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine gerçekleştirilen beyana dayalı bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılamaz.*” (www.lexpera.com.tr). Ekonomik yaklaşım ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Akkaya Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Mali Akademi Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2016.

¹²⁰ Çağan Nami, “*Vergi Hukuk Açısından Yasak Faaliyetler*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan, Ankara – 1977, s. 84; Güneş Gülsen, “*Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*”, Prof. Dr. Selin Kaneti’ye Armağan, İstanbul, 1996, s. 241. Danıştay 7. Daire'nin 15.04.1999 tarih, 1998/96E. ve 1999/1502K. sayılı ve 15.04.1999 tarihli kararında “*Kumarın belli bir düzeyde maharet, beceri ve teknik bilgiyi gerektirmesi, belli bir bedelin ortaya konması, bu bedelin riske atılması ve emek sarf edilmesi sebebiyle kumar kazancının ivazsız bir intikal sayılamayacağı iddia edilmekte ise de... ivazsız bir iktisap olan kumar kazancı nedeniyle gerçekleştirilen veraset ve intikal vergisi tarhiyatında isabetsizlik görülmemiştir*” denilerek kumar kazancının veraset ve intikal vergisinin konusuna girdiğine hükmedilmiştir. Yine Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 30.04.1999 tarih, 1998/268E. ve 1999/262K. sayılı kararında ise; “*aralarında yakın akrabalık veya sıkı iş birliği bulunmayan kişiler arasında önemli miktarlardaki meblağların günün ekonomik koşullarda karşılıksız olarak alınıp verilemeyeceği karşısında; bir yılda birden çok kişiye veya birden çok yılda borç para verilmesi ikrazatçılıktır. İkrazatçılık faaliyetinden elde edilen ve ticari kazanç olan faizin Gelir Vergisine tabi olacağı açıktır*” denilerek ikrazatçılık başka bir ifadeyle tefecilik faaliyetlerinin gelir vergisinin konusuna girdiğine hükmedilmiştir.

Hizmet ifalarında, hizmetin yapılması¹²¹ ile vergi doğmaktadır. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; parça parça mal teslimi veya hizmet yapılması hallerinde, her parçanın teslimi veya her parça hizmetin yapılması; komisyoncular aracılığıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi¹²²; malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi; ithalatta, 4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'na¹²³ gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması; gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde, gümrük beyannamesinin tescili; ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması; 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesiyle vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir (KDVK m. 10).

Kanun hükmünün gerekçesinde fatura veya benzeri vesikanın düzenlenmesi halinde verginin doğmasıyla, vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacının güdüldüğü belirtilmiştir. Verginin fatura ya da benzeri belgelerin düzenlenmesiyle meydana geldiği durumlarda fatura ve benzeri belgelerin neler olduğunun açıklanması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 53'üncü

¹²¹ Katma Değer Vergisi Kanunu hizmetin ifasıyla birlikte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini düzenlemiştir. Hizmetin ifasından ne anlaşılması gerektiği serbest meslek faaliyetinin türüne göre farklılık gösterebilmektedir. Avukatlık hizmetlerinde, vergi idaresi tarafından, avukatın işi alması ve alınan işin UYAP sistemine girişiyle birlikte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilerek vergilendirme yapılmaktaydı. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 2018/96E. ve 2018/2768K. sayılı kararıyla, takip edilen dava veya işin ancak kesin hükümle neticelenmesi halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğine hükmedilmiştir. Söz konusu karar istinaf incelemesinde onanarak kesinleşmiştir(<https://www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/ISTANBUL8VERGI-2018-2768.pdf>).

¹²² Komisyoncuların, konsiye satış yapanların sadece satışa aracılık ettiklerinden malın sadece bu kişilere gönderilmiş olmasından ötürü mal bu kişilere satılıp alıcıya teslim edilmedikçe vergi yükümlülüklerinin doğmayacağı ifade edilmiştir (Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 407).

¹²³ 4458 sayılı Gümrük Kanunu, (RG. 04.11.1999 – S. 23866).

maddesi fatura ve benzeri belgelerin neler olduğu konusunda Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunmuştur. Buna göre; fatura, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzudur. Kanunda hakediş belgesi fatura ve benzeri belgeler arasında sayılmamasına rağmen, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde hakediş raporunun onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Danıştay kararlarında da inşaat işleriyle uğraşan şirketin katma değer vergisinin hakediş onay tarihinde doğduğuna hükmedildiği görülmektedir¹²⁴. Ancak hakediş onay belgesinin düzenlenmesiyle, işbu belgenin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen fatura ya da benzeri belgelerden olmaması sebebiyle katma değer vergisini doğurduğunu söylemek mümkün değildir.

Mal tesliminde sevk irsaliyesi düzenleme tarihi, fiili sevk irsaliyesi düzenleme tarihi, fatura tarihi veya mal tesliminden önce düzenlenen fatura tarihinin farklı olması mümkündür. Her birinin tarihinin farklı olması ve katma değer vergisinin oranlarında değişiklik yaşanması halinde hangisinin esas alınacağı konusunda tereddüt yaşanmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince vergiyi doğuran olay, fiili teslim tarihinde gerçekleşmektedir ve bu tarihteki oranın dikkate alınması gerekmektedir. Ancak teslimden önce fatura düzenlenmesi halinde ise bu tarihte vergi doğmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesi gereğince fatura düzenlenmesi için vergi mükellefine malın teslimi ve hizmetin ifasından itibaren 7 gün süre tanınmıştır. Bu durumda fiili teslim tarihinden itibaren 7 gün içinde fatura düzenlenmesi kanunen mümkündür. Katma değer vergisine ilişkin işlerin, bilindiği gibi, sonraki ayın 24'üne kadar beyan edilmesi gerekmektedir. Fiili teslim ile katma değer vergisi beyan dönemi arasında 7 günden az süre olması halinde sorun ortaya çıkacaktır. Bu 7 günlük süre içerisinde faturanın düzenlenmesi halinde ancak katma değer vergisinde indirim

¹²⁴ “Olayda, en son geçici kabulden sonra eksikliklerin giderilmesi amacıyla 15.11.1995-31.12.1995 tarihlerinde yükümlü şirket tarafından yeniden inşaat işi yapıldığı ve 31.12.1995 tarihinde ise hakediş raporunun onaylandığı, raporun onay tarihi yerine 1996 yılının Şubat döneminde hakediş bedelinin beyan edilmesi uygun bulunmayarak cezalı katma değer vergisinin tarh olduğu, vergi mahkemesince katma değer vergisini doğuran olayın hakediş raporunun onaylandığı tarihte doğduğu gerekçesiyle vergi aslı onanmak, ağır kusur cezası ise kusur cezasına çevrilmek suretiyle karar verildiği anlaşılmaktadır.” (Dş. 11. D. 12.10.1999 tarih, 1999/2456E ve 1999/3571K., www.lexpera.com.tr).

hakkından faydalanılabilmektedir¹²⁵. Ancak kanun hükmünde bu şekilde anlaşılacak bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sorunun Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesine “*Bu süre Katma Değer Vergisi açısından fiili teslimin yapıldığı beyan döneminin son günü ile sınırlıdır*” şeklinde düzenleme getirilmesiyle ortadan kaldırılabileceği ifade edilmektedir¹²⁶.

İthalatta vergiyi doğuran olay ise Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlamasıdır. Gümrük vergisine tabi olmayan ya da vergi oranı %0 olan hallerde ise, vergiyi doğuran olay gümrük beyannamesinin tescil anıdır.

1.5. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Katma değer vergisinde genel olarak istisna kavramı kullanılıyor olsa da mal ve hizmeti sunan kişilerin başka bir ifadeyle verginin mükellefinin de zaman zaman vergiden muaf tutulduğu görülmektedir. Burada karşımıza muafiyet kavramı çıkmaktadır. Aslında katma değer vergisi muafiyet ve istisna uygulamaları için pek elverişli değildir. Zira muafiyet ve istisnalar katma değer vergisi uygulamasında mükerrer vergilendirmeye yol açmaktadır. Vergilenmeyen bir aşamanın araya girmesiyle bir önceki aşamada alınan verginin sonraki satışlarda mahsup edilebilmesi mümkün olamayacağı için bir önceki aşamada vergilenen değer, tüm vergileme sürecinde iki kez vergilendirilmiş olmaktadır¹²⁷. Buna rağmen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11-19 maddelerinde uzun uzun listeler halinde vergi istisna ve muafiyetleri düzenlenmiştir.

1.5.1. Muafiyet

Katma değer vergisinden muaf kişiler; teslim ve hizmet ifası nedeniyle vergi ödemeyecek ve malı teslim alan ve/veya hizmet ifa edilenlerden katma değer vergisi hesaplayıp tahsil

¹²⁵ Güner Onur, “*Katma Değer Vergisi Açısından Fatura veya Benzeri Belge Düzenlenmesinde Vergiyi Doğuran Olay*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 183, Mart 2003, s. 183.

¹²⁶ Heper Fethi – Ak Ahmet, “*Katma Değer Vergisi Oranlarındaki Değişikliğin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi*”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2013, s. 68.

¹²⁷ Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 304.

etmeyecektir. Türkiye’de ikamet etmeyen yolcular (turistler), bazı kamu kurumları ile kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlar (genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, siyasi partiler, sendikalar, kamu menfaatine faydalı dernekler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, tarımsal amaçlı kooperatifler), Gelir Vergisi’nden muaf esnaflar, ticai kazancı basit usulde tespit edilenler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, gelir vergisinden muaf serbest meslek erbapları örnek gösterilebilmektedir.

1.5.2. İstisnalar

1.5.2.1. Genel Olarak

İstisna uygulaması, istisnanın konulduğu aşamada vergilendirme zincirini kırması nedeniyle, katma değer vergisinin yapısına ters düşmektedir¹²⁸. Ancak buna rağmen Katma Değer Vergisi Kanunu oldukça geniş bir istisna alanı düzenlenerek istisnalar tam ve kısmi istisna olmak üzere ikiye ayrılmıştır. İhracat istisnası, araçlar ve petrol aramalarında ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan istisnalardır (KDVK m. 11-17). Tam istisnalarda vergi mükellefi, satmış olduğu mal veya ifa edilen hizmete katma değer vergisi eklememekte ve bunu karşı tarafa yansıtmamaktadır. Kendisine yansıtılan katma değer vergisi ise daha sonra kendisine iade edilmektedir. İhracatta, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda, taşımacılıkta ve diplomatik işlerde tam istisna söz konusudur. İhracat istinası dolaylı vergilerdeki “*varış ülkesi prensibi*”¹²⁹ gereğince uygulanmaktadır. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de

¹²⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 441.

¹²⁹ Varış ülkesi prensibi, sınır ötesine geçen malların sadece tüketildikleri ülkede vergilendirilmesini ifade etmektedir. “*Bu ilke çerçevesinde, ihraç edilen mallar üretildikleri ülkede vergilendirilemez ve bunlar üzerindeki vergi iade edilir*” (Yalıtı Soydan Billur, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Karşılaştırmalı Bir Hukuk Denemesi), Beta Yayınları, Birinci Bası, İstanbul 1998, s. 129).

verilen roaming¹³⁰ hizmetleri vergiden tam istisna edilmiştir. Her türlü deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların inşası, tadili, onarımı ve bakımına ilişkin teslim ve hizmetler de tam istisna kapsamında vergiden istisna edilmiştir.

Kısmi istisnada da vergi mükellefi satmış olduğu mal ya da ifa etmiş olduğu hizmet için katma değer vergisi eklemeyen satmakta ya da hizmeti ifa etmektedir. Tam istisnadan farklı olarak vergi mükellefi daha önce alışta kendisine yansıtılan katma değer vergisini iade alamamaktadır. Alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisini maliyetlerine ekleyebilmekte veya gider olarak gösterebilmektedir. İthalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve eğitim amaçlı istisnalar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na¹³¹ göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde istisna, kanunda kalem kalem sayılan kısmi istisnalardan bazılarıdır.

1.5.2.2. İstisnadan Vazgeçme Hakkı ve İstisnanın Sınırı

Her ne kadar istisnalar vergi mükellefinin çoğunlukla yararına olsa da yaptıkları mal ve hizmet teslimleri istisnaya tabi olan vergi mükellefinin alış nedeniyle yüklendiği katma değer vergisini indirim konusu yapamaması vergi yükünün kendi üzerinde kalmasına neden olmaktadır¹³². Katma değer vergisinde istisna edilen işlemleri yapan kişiler, vergi dairesine başvurarak, söz konusu işlemlerden ötürü vergiye tabi tutulmalarını isteyebilme hakkına sahiptir. İstisnadan vazgeçen vergi mükellefi, istisna kapsamındaki işlemlerini katma değer vergisi ekleyerek ödediği katma değer vergisini indirim konusu yapabilmektedir (KDVK m. 18).

Kısmi istisna söz konusu olduğunda vergi mükellefi, istisna hakkından vazgeçmesi halinde, yüklendiği katma değer vergisinin tamamını hesaplanan katma değer vergisinden

¹³⁰ Roaming'in kelime anlamı dolaşım olup, Gelir İdare Başkanlığı'nın roaming hizmetleri ile ilgili taslak tebliği için bkz: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdvtaslak01022013/kdv_teb_taslak_II_A_3.htm , erişim tarihi: 24.02.2019.

¹³¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (RG. 06.01.9961 – S. 10700).

¹³² Mutluer, M. Kâmil, Vergi Özel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Birinci Baskı, İstanbul 2007, s. 293.

indirebilmektedir. İstisnadan vazgeçilmemesi halinde, yüklenilen katma değer vergisi, gider olarak kurum kazancından indirilmekte ve daha az kurumlar vergisi ödenebilmektedir¹³³.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi gereğince her istisnadan vazgeçmek mümkün değildir. Vazgeçilemeyecek istisnalar şunlardır;

- Kültür ve eğitim amaçlı işlemlerle uğraşanlar (kamuya yararlı dernekler ve Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar hariç),
- Sosyal amaç taşıyan işlemlerle uğraşanlar,
- Askeri fabrika, tersane ve atölyeler,
- Banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işler ile sigorta acenta ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemler.

Yukarıda sayılanlar dışında istisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunmaktadır. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamamaktadır. Vergi mükellefi üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadığı takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılmaktadır.

Uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümleri katma değer vergisi bakımından geçersizdir (KDVK m. 19).

1.6. KATMA DEĞER VERGİSİNDE BELGE VE KAYIT DÜZENİ

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içinde kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına dayanmaktadır¹³⁴ ve bu

¹³³ Öner, Vergi Sistemi, s.270.

¹³⁴ Ulusoy Yılmaz, Ticarî Defterler Ticarî Belgeler, Olguç Matbaası, Ankara 1981, s. 2; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 177; Karakoç, Genel Vergi s. 386; Şenyüz – Yüce – Gerçek, Vergi Hukuku, s.111; Kızılot

esasa “*belge ve kayıt düzeni*”¹³⁵ adı verilmektedir¹³⁶. Katma değer vergisinde de vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi gerekmektedir. Hatta, diğer vergilere kıyasla, katma değer vergisinde belge ve kayıt düzeninin daha çok önem arzettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Zira katma değer vergisinde vergi indirim hakkının kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi, fatura ve muhasebe usullerinin geniş çapta yerleşmiş olması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34’üncü maddesinin 1’inci fıkrası gereğince yurtiçinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri belgeler ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu belgeler kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilmektedir.

Kanunun ikinci fıkrası gereğince katma değer vergisinin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen hallerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecektir.

Kanunun 54’üncü maddesinde de belge kayıt düzenine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Katma değer vergisi mükellefi, tutulması zorunlu defter ve kayıtlarını verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlemekle yükümlüdür. Kayıtlarda en az vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarlarının, vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayrımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarının, indirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarlarının, matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade edilen vergilerin bulundurulması gerekmektedir (KDVK m. 54/1).

Şükrü – Taş Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 5. Bası, 2013, s. 82.

¹³⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 386.

¹³⁶ Belge ve kayıt düzeni ile vergi mükelleflerinin defter tutma yükümlülüğü hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Seyhan Mahcemal, Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2018.

Faaliyet konusu emtia üzerine olan vergi mükellefi, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut katma değer vergisine tabi olan ve olmayanlar itibariyle ayrıarak göstermek zorundadır (KDVK m. 54/2).

II. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH

Kişilerin katlanacağı verginin tespiti için öncelikle matrahın tespit edilmesi gerekmektedir. Katma değer vergisi gibi, kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan bir verginin de matrahının tespiti önem arz etmektedir. Hukuk devleti ilkesi gereğince devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kanunla sınırlandırılmıştır. Ancak zaman zaman bu sınırların aşılması temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulduğu görülmektedir. Katma değer vergisinde matrahın tespitinin incelendiği bu bölümde kanunda boşlukların bulunduğu, uygulamada birtakım belirsizliklerin olduğu ve zaman zaman temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulduğu görülmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan katma değer vergisi hakkında birinci bölümde genel olarak yapılan incelemenin ardından, çalışmanın bu bölümünde vergi teorisinde matrah, katma değer vergisinde matrah ve tespiti, matrah çeşitleri, özel matrah çeşitleri, matraha dahil olan unsurlar ve bunların anayasal ilkeler bakımından değerlendirilmesi, matraha dahil olmayan unsurlar, emsal bedel ve emsal ücret konuları üzerinde durulmaktadır. Özellikle matrahın tespiti sırasında ortaya çıkan sorunlar ve bunlara ilişkin özelge ve içtihatla başvurularak idari ve yargı makamlarının konuya bakış açıları incelenmektedir.

2.1. MATRAH

2.1.1. Vergi Teorisinde Matrah

Bilindiği üzere matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer ya da miktardır¹³⁷. Verginin konusunun, matrahının ve bunun nasıl tespit edilip hesaplanacağına kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir. Verginin hesaplanabilmesi için verginin konusunun belirlenmesi yetmemekte, verginin hesaplanacağı değer ya da miktarın diğer bir ifadeyle matrahının da belirlenmesi gerekmektedir. Verginin konusu, üzerinden vergi alınan bir

¹³⁷ Türk Dil Kurumu'na, matrah, bir verginin miktarını belirtmek için temel olarak alınan değer olarak tanımlanmıştır (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cdd4ea3879542.33053126).

iktisadi unsurken, verginin matrahı bir değer, miktar ya da parasal büyüklüktür¹³⁸. Verginin matrahı bir emek ya da sermaye gelirinin tutarı olabileceği gibi bir tereke ya da miras payının değeri, bir emlakın değeri, gümrük sınırını geçen malın ya da harcamanın tutarı olabilmektedir¹³⁹.

Matrahın belirlenmesinde gerek vergi mükellefi gerekse vergi idaresi tarafından kuşkuya yer verilmemesi gerekmektedir. Zira kuşkuya yer bırakmayacak nitelikte ölçü ve usullerle dengeli ve adil bir vergi sistemi sağlanabilmekte ve bu sayede hem vergi idaresinin hem de vergi yargısının yükü azalmaktadır¹⁴⁰. Verginin matrahı, beyan usulü, idarece takdir usulü, götürü usul ve karine ve dış alametler usulü gibi çeşitli usullerle belirlenmektedir. Beyan usulünde verginin matrahı vergi mükellefi tarafından vergi idaresine bildirilmektedir. Modern bir vergi sisteminin beyana dayalı olması gerekmektedir¹⁴¹. Zira vergiye ilişkin unsurlar, en iyi vergi mükellefinin kendisi tarafından bilinmekte¹⁴² ve bu bildirim bir itiraf niteliği taşımaktadır¹⁴³. Ancak beyan usulünün sakıncalı yanları da bulunmaktadır. Beyan usulünde, vergi mükellefine ilişkin sır olarak nitelendirilebilecek hususların bile vergi idaresiyle paylaşılmak zorunda kalınması eleştirilmektedir¹⁴⁴. Türk Vergi Sistemi de beyana dayalıdır¹⁴⁵. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi belli başlı vergilerde beyan usulü uygulanmaktadır. Kuşkusuz ki beyan usulünde vergi mükellefinin verginin matrahını bildirirken dürüst olması

¹³⁸ Örneğin, 1.000.000 TL değerinde bir konutu olan kişinin ödeyeceği verginin matrahı 1.000.000 TL iken, verginin konusunu söz konusu konut oluşturmaktadır.

¹³⁹ Öte yandan baş vergisinde olduğu gibi, verginin konusu ve matrahının aynı olduğu vergiler de bulunmaktadır (Turhan, s. 53; Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara – 2006, s. 138; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 263).

¹⁴⁰ Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 45.

¹⁴¹ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 104; Şenyüz – Yüce – Gerçek, Vergi Hukuku, s. 177; Öner, Vergi Hukuku, s. 114.

¹⁴² Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 139; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 264;

¹⁴³ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 104; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 264.

¹⁴⁴ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 140.

¹⁴⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 104; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 189; Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 64; Öner, Vergi Hukuku, s. 114.

gerekmektedir Aksi takdirde matrahın eksik bildirilmesi, zamanında bildirilmemesi ya da hiç bildirilmeyerek saklanması gibi sonuçlarla karşılaşılması muhtemeldir. Vergi mükellefi tarafından matrahın eksik bildirilmesi, zamanında bildirilmesi, hiç bildirilmemesi ve kanunda sayılan bazı hallerinde verginin matrahı vergi idaresi tarafından tespit edilmektedir. Matrahın vergi mükellefi tarafından eksik bildirilmesi halinde vergi idaresi tarafından ikmalen (tamamlayıcı) vergi tarhiyatı yapılarak matrah belirlenmektedir (VUK m. 29). Matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilemediği hallerde ise vergi idaresi tarafından re'sen vergi tarhiyatı yapılarak matrah tespit edilmektedir (VUK m. 30/1). Re'sen ve ikmalen vergi tarhiyatının yanısıra, beyan usulünün geçerli olmadığı bazı hallerde matrahın yine vergi idaresince belirlendiği görülmektedir. Vergi mükellefinin verginin tarhi için vergi kanunlarıyla belirlenen zamanlarda müracaat etmemesi ya da kanunda belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle zamanında tarh edilemeyen vergi, kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmektedir (VUK mükerrer m. 30). Bu hallerde idarece vergi tarhiyatı söz konusu olmaktadır¹⁴⁶.

Türk Vergi Sisteminde vergi mükellefinin matrahın hangi tutarda olacağını her vergiyi doğuran olayda tam olarak hesaplayabilmesine dayalı “*gerçek matrah ilkesi*” esastır¹⁴⁷. Ancak bazı hallerde matrahın gerçek usulde değil, götürü usulde belirlendiği görülmektedir. Götürü usulde, vergilendirmeye ilişkin değer ya da miktarların tek rek belirlemek yerine, aynı durumdaki tüm vergi konusu ve vergi mükellefleri için genel olarak ve bütünlük içinde matrah belirlenmektedir¹⁴⁸. Geçmişte gelir vergisi uygulamasında önem arz eden götürü usul, günümüzde önemini kaybetmiştir¹⁴⁹. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi gereğince vergi mükellefi gerçek usulde vergilendirilmektedir; ancak kanunun 38'inci maddesine 29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemeyle birlikte ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit

¹⁴⁶ Bina vergisi ve arazi vergisinde matrah, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi gereğince idare tarafından belirlenmektedir.

¹⁴⁷ Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 189.

¹⁴⁸ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 142; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 190.

¹⁴⁹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 50'nci maddesinde bazı ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve ücret gelirleri sahiplerinin götürü usulde vergilendirilmesi düzenlenmekteyken işbu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde hasılat esaslı vergilendirilmektedir. Son olarak karine ve dış alametler usulünde ise, vergi mükellefinin gelir veya servetinin ölçüsü olduğu kabul edilen dış alametlerden faydalanılarak vergi matrahı belirlenmektedir¹⁵⁰.

Matrahın belirlenmesi bakımından en uygun vergiler, yayılı gider vergileridir¹⁵¹. Ancak katma değer vergisinde matrahın belirlenmesi hususunda birtakım sorunlar doğmaktadır. Daha önce belirtildiği üzere, katma değer vergisinde matrah, beyan usulüne göre belirlenmektedir. Ancak matrah belirlenirken vergi indirimleri ve indirilebilecek giderlerin de tespit edilmesi gerekmektedir. Üretimde kullanılan makina ve teçhizat alımları, diğer ara mallar için yapılan harcamaların yapıldıkları yılda tamamiyle matrahtan indirilip indirilemeyeceği, hasılatın üretildiği yıl içinde satılamayan kısmının stoklara dahil edilmesi ya da belli bir yılın tüm hasılasıyla birlikte geçmiş ya da daha önceki yıllar stoklarının da satılması halinde matrahta gösterilmelerinin nasıl olacağı¹⁵² gibi, matrahın belirlenmesi noktasında birçok sorun doğmaktadır. Bunların çözümüyle birlikte matrahın belirlenmesi mümkün olabilecektir.

2.1.1.1. Miktar Esası (Spesifik Matrahlar)

Vergi borcunun hesaplanabilmesi ve verginin tahsil edilebilmesi için verginin konusunun yanısıra matrahın belirlenmesi gerekmektedir. Zaman zaman verginin konusu ile matrahı aynı olsa da çoğu vergilerde söz konusu iki kavram farklı olmaktadır. Matrahın saptanmasında baz alınacak büyüklük, kimi zaman teknik, kimi zaman ekonomik nitelikte olmaktadır. Matrahın tanımına bakıldığında, vergi matrahının bir değer ya da miktar olabileceği görülmektedir. Miktarın baz alındığı vergi uygulamasına “*miktar esası*” ya da

¹⁵⁰ Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku – Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, Ankara – 2006, s. 85.

¹⁵¹ Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 300.

¹⁵² Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 296.

“*spesifik matrahlar*”, değerin baz alındığı vergi uygulamasına ise “*değer esası*” ya da “*ad valorem matrahlar*” denilmektedir¹⁵³.

Miktar esasında vergilendirilecek objenin kantitatif büyüklüğü baz alınmaktadır¹⁵⁴, başka bir ifadeyle, vergi ağırlık, sayı, hacim, yüzölçümü, uzunluk gibi teknik miktarlar üzerinden hesaplanmaktadır. Örneğin; şekerin kilosundan 1 TL istihlak vergisi, televizyonun tanesinden 100 TL gümrük vergisi, havagazının metreküpünden 3 TL istihsal vergisi, yüzölçümü 150 metrekare olan bir evden 15.000 TL inşaat vergisi alınması halinde spesifik matrah kabul edilmiş olmaktadır¹⁵⁵.

Miktar esasında vergiler; fiyat hareketlerini takipte yetersiz kalmakta, katma değer vergisi, gelir vergisi gibi vergi sisteminde büyük önem arzeden vergiler bakımından uygulaması mümkün olmamaktadır. Bu sebeple günümüzde vergi sistemlerinde spesifik matrahların sayısının gittikçe azaldığı görülmektedir. Ancak şunu da belirtmekte fayda var ki; bazı vergiler doğaları gereği değer esasına uygunken, bazı vergiler ise miktar esasına uygundur. Örneğin motorlu taşıtlar vergisinde miktar esası uygulanmaktadır. Aracın modeli, yılı, markası, motor hacmi gibi birçok etmene bağlı olarak miktar esasına göre vergilendirme yapılmaktadır. Motorlu taşıtlarda değer esasının uygulanması pek mümkün değildir. Özellikle ikinci el araçlarda aracın, modeli, yılı, markası vb. özellikleri aynı olsa bile bir araç diğerine göre daha fazla kullanılmış ve bundan ötürü de aralarında değer farklılığı bulunabilmektedir¹⁵⁶. Bu durumda motorlu taşıtlar vergisinde değer esasının uygulandığını farzettığımızda adaletsiz bir vergilendirmenin olması muhtemeldir.

¹⁵³ Turhan, s. 53; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 138; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 263; Mutluer – Dayanç Kuzeyli, s. 168.

¹⁵⁴ Turhan, s. 60.

¹⁵⁵ Turhan, s. 53. Geçmişte uygulanan baş vergisini spesifik vergilere örnek gösterebilmekteyiz. Fransa’da 1926 yılına kadar uygulanan kapı ve pencere vergisi de spesifik vergilerdendir (Turhan, s. 54).

¹⁵⁶ Şen Hüseyin – Sağbaş İsa, Vergi Teorisi ve Politikası, Barış Arıkan Yayınları, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara – 2017, s. 65.

2.1.1.2. Değer Esası (Ad Valorem Matrahlar)

Değer esasında vergi, fiyat ya da bedel gibi ekonomik miktar üzerinden alınmaktadır. Miktar esasına karşılık değer esasında, ekonomik nitelikte olan, başka bir ifadeyle para birimleri olarak hesaplanan matrahlardan, genelde yüzde ya da binde şeklinde oranlar belirlenerek vergi borcu hesaplanmaktadır. Örneğin katma değer vergisi, vergi konusu üzerinden genel olarak %18 oranında alınmaktadır¹⁵⁷.

Geçmişin aksine günümüzde gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler, değer esasına dayanmaktadır. Yalnızca harcamalar üzerinden alınan bazı vergiler, motorlu taşıtlar vergisi ve gümrük tarifelerinin bir kısmında miktar esası uygulanmaktadır. Gerek değer esasının gerekse miktar esasının birtakım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Ancak günümüzde değer esasının uygulandığı vergiler ağırlıklıdır. Miktar esasında fiyat hareketlerini takip etmede yetersiz kalınması, özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde yetersiz kalınması sebebiyle¹⁵⁸ değer esası daha fazla uygulama alanı bulmaktadır. Bunun yanısıra değer esasının vergilendirmede adalet ilkesi bakımından daha uygun olduğu düşünülmektedir. Hiç şüphesiz ki vergilerin temel amacı, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için ihtiyaç duyulan harcamaların gerektirdiği ekonomik kaynakların sağlanmasıdır¹⁵⁹. Ancak modern devletin ortaya çıkışıyla birlikte verginin kamu harcamaları sağlama amacı dışında sosyal, ekonomik ve diğer amaçlar gibi malî olmayan amaçları doğmuştur¹⁶⁰. Özellikle 1929 krizinden sonra, klasik liberal iktisadî doktrinlerin

¹⁵⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Oran" başlıklı 29'uncu maddesi şu şekilde düzenlenmiştir: "*Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.*" Buna göre Cumhurbaşkanı, katma değer vergisi oranını %40'a çıkarmaya ya da %1'e indirmeye, farklı vergi oranları belirlemeye yetkilidir. Bu yetkiye istinaden 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla mal ve hizmetlere uygulanan katma değer vergisi oranları listeler halinde düzenlenmiştir. (I) nolu ekli listede yer alan mal ve hizmetlere %1, (II) nolu ekli listede yer alan mal ve hizmetlere %8, geri kalan tüm mal ve hizmetlere ise %18 katma değer vergisi oranı uygulanacağı düzenlenmiştir.

¹⁵⁸ Şen – Sağbaş, s. 65.

¹⁵⁹ Turhan, s. 28; Bulutoğlu Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul – 2003, s. 337.

¹⁶⁰ Turhan, s. 36; Göker Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara – 2011, s. 11. Vergilendirmede malî olmayan amaçlarla vergilendirme yapılması "malî amaç dışı vergilendirme" olarak ifade edilmektedir. Malî amaç dışı vergilendirme kavramı, vergilendirme ile sağlanacak gelirin yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel alanlarda çeşitli sonuçlar elde edilmesinin mümkün olması olarak

“tarafsız vergi”sinin yavaş yavaş yerini müdahaleci iktisat ve maliye politikalarına bırakmaya başlamasıyla vergiler; gelirin yeniden dağıtılması, ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadî büyümenin gerçekleştirilmesi ve diğer bazı amaçlarla da kullanılmaya başlamıştır¹⁶¹. Vergilendirmenin en problemlî noktası, vergiler aracılığıyla toplumsal eşitsizliklerin giderilme çabası¹⁶² olarak görülse de adil bir vergi sisteminde vergilerin mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağıtılması gerekmektedir. Vergi adaleti ilkesi, vergi yükünün adaletli dağıtılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi adaletinin, maliye politikası açısından önemi daha büyüktür¹⁶³. Adil bir vergi sisteminin oluşturulması başka bir ifadeyle vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanabilmesi için herkesin malî gücü oranında vergi ödemesi gerekmektedir. Malî güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak verginin konusunun, matrahının ve oranının belirlenmesini amaçlamaktadır. Miktar esasında verginin tutarı, verginin konusunun değerine kıyasla ters orantılı olabilmektedir. Ancak değer esasında belirlenen oranlar sayesinde daha adil bir vergi sistemi ortaya çıkmaktadır. Ayrıca değer esasında verginin türüne göre sabit oran, artan oran, tersine artan oran ve azalan oranlar belirlenerek vergilendirmeye doğan adaletsiz ortadan kaldırılabilmekte ve mali güce göre vergilendirme ilkesi uygulanabilmektedir. Örneğin gelir vergisinde artan oranlılık kabul edilerek daha fazla gelir elde edenden daha az gelir elde edene oranla daha fazla vergi alınmaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, özellikle katma değer vergisi bakımından da değer esaslı daha adil neticeler doğurmaktadır. Her ne kadar daha önce katma değer vergisinin çoğunlukla tersine artan oranlı olduğu ve bu sebeple vergilendirmede adalet ilkesi bakımından soru işaretleri yarattığını ifade etmiş olsak da miktar esaslı mı değer esaslı mı

tanımlanmaktadır. Malî olmayan amaçların, malî amacı gölgede bıraktığı ifade edilmektedir (Göker, Yönlendirici, s. 11-12).

¹⁶¹ Oktar Ateş, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s. 15-16.

¹⁶² Topuzkanamış Engin, “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 14, Yıl: 2012, S. 1, s. 153.

¹⁶³ Vergi adaleti ilkesinin maliye bilimi ile uğraşan tüm maliyeciler tarafından üzerinde en fazla durulan ilkelere biri olduğu belirtilmektedir (Nadaroğlu, s. 309; Mutluer-Öner-Kesik, s. 239; Çelik Tüzün Binnur, Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi), Gazi Kitabevi, Ankara – 2001, s. 15).

diye kıyaslandığında katma değer vergisi bakımından değer esasının daha adil olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim katma değer vergisi bakımından miktar esasının uygulanması verginin doğası gereği de mümkün değildir. Katma değer vergisinde %1, %8 ve %18 gibi sabit oranlar öngörülmüştür. Başka bir ifadeyle verginin konusunda giren teslim ya da ifada düşük tutarlar bakımından da yüksek tutarlar bakımından da hep aynı oran uygulanmaktadır. Örneğin 100 TL tutarında bir mal tesliminde de 1.000 TL tutarında aynı mal tesliminde de %18 oranı uygulanmaktadır.

2.1.2. Katma Değer Vergisinde Matraha Genel Bakış

Katma değer vergisinin matrahı, mal teslimi, hizmet ifası, ithalat ve diğer işlemlerde farklılık göstermektedir. Mal teslimi ve hizmet ifasında katma değer vergisinin matrahı, bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Başka bir ifadeyle alıcının mal teslimi ve hizmet ifası için vergi dışında ödediği tutar matrahı oluşturmaktadır.

Katma değer vergisi matrahının ana unsuru bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alandan, hizmet ifa edilenden ya da bunlar adına hareket edenlerden söz konusu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan ya da bunlar tarafından borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir (KDVK m. 20). Kanunda yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere bedel kavramı oldukça geniş kapsamlıdır. Mal ya da hizmet bedelinin içine; kar, masraf, faiz, prim, taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, servis ve benzeri isim altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler gibi müşterilerden alınan paranın hepsi dahildir. Mal teslimi ya da hizmet ifasının peşin ya da vadeli olması, sonucu değiştirmeyip vadeli satışlarda vade farkı da bedele dahil edilmektedir¹⁶⁴. Ancak fatura ve benzeri belgelerde gösterilen, ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ve hesaplanan katma değer vergisi matraha dahil değildir (KDVK m. 25).

¹⁶⁴ Öner, Vergi Sistemi, s. 231.

Satışın bulunmadığı mal teslimi durumlarında ya da gerçek usulde¹⁶⁵ matrah tespitinin kolay olmadığı kimi durumlarda katma değer vergisi matrahı değerlendirme yoluyla yapılmaktadır (KDVK m.27). Bunların başında bedelin para olmadığı başka bir ifadeyle miktar esasının geçerli olduğu, mal ve para ile teslim edilebilen menfaat, hizmet ve değerler cinsinden belirlenmesi gelmektedir. İşlemin niteliğine göre emsal bedel ya da emsal ücret verginin matrahını oluşturmaktadır.

Mal ya da hizmet bedellerinin emsal bedel ya da emsal ücrete göre açık şekilde düşük olduğu ve bu durumun vergi mükellefi tarafından haklı bir sebeple açıklanamaması halinde de emsal bedel ya da emsal ücret, verginin matrahı olarak esas alınmaktadır (KDVK m. 27/2). Serbest meslek faaliyetleri için ise meslek birliklerinin ve odaların tespit etmiş olduğu tarife bulunmaktaysa, hizmet bedeli bu tarifelerde yer alan asgari bedellerden düşük olamamaktadır (KDVK m. 27/5). Serbest meslek erbabı, mal teslimi ve hizmet ifası işlemini gerçekleştirdiği kişiyle, o işlem için meslek birlikleri ya da odalar tarafından belirlenen asgari tarifeden daha düşük bir bedel ya da ücret belirlese dahi verginin matrahı asgari tarifede belirlenen bedel olarak kabul edilmektedir.

Biletle girilen yerlerde bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek bulunmaktadır. İthalatta ise matrah malın gümrüklü değeridir. Bir malın ithalatının gümrük vergisinden muaf ya da müstesna olması, katma değer vergisinin de ödenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesi gereğince istisna edilen ithalat işlemleri dışında kalan ithalat işlemleri, gümrük vergisinden muaf ya da müstesna tutulsa dahi katma değer vergisine tabi olmaktadır¹⁶⁶. Ancak belirtmek gerekir

¹⁶⁵ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-a maddesi uyarınca, Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen vergi mükelleflerinin mal teslimi ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin bu kanun kapsamındaki mal ve hizmet alımlarında ise genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanmaktadır. Basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilmektedir. Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden birinci sınıf tacirler (bilanço esasına göre defter tutanlar) ve ikinci sınıf tacirler (işletme hesabı esasına göre defter tutanlar) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Seyhan Mahcemel, Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2018.

¹⁶⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 1/c bendi gereğince; transit, aktarma, gümrük antrepo, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Kısmi istisna niteliğinde olmalarından ötürü kanunun 30'uncu maddesi gereğince bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, vergi mükellefinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Ancak yüklenmiş oldukları katma değer vergisini mal ve hizmetin maliyetine ekleyebilmekte ya da gelir

ki; ithalatta gümrük vergisi ile katma değer vergisi arasında bir bağ bulunmaktadır. Zira katma değer vergisinin matrahının tespit edilebilmesi için muaf ya da müstesna olsa bile gümrük vergisinin matrahının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple ithalatta katma değer vergisinin matrahı hesaplanırken Gümrük İdaresi tarafından, malın kıymet esasına göre gümrük vergisine tabi olması halinde, malın gümrük vergisi hesabına esas olan kıymeti katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. Malın gümrük vergisinden muaf ya da müstesna olması halinde ise, sigorta ya da navlun bedelleri dahil değeri, bunların da bulunmaması halinde malın gümrük idaresi tarafından tespit edilecek değeri katma değer vergisinin matrahına dahil edilmektedir (Gümrük Kanunu m. 23). Bunların üzerine ise ithalat sırasında alınan her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile yapılan tüm giderler ve ödemeler katma değer vergisinin matrahına eklenmektedir.

Katma değer vergisinde mal ve hizmetler üretim aşamasından nihai tüketime konu olana kadar her el değiştirdiğinde vergiye tabi olmaktadır. Vergi oranı satış bedeli üzerine uygulanmakla birlikte vergi yükümlüsü işbu bedel üzerinden hesaplanan vergiden alımları dolayısıyla ödediği katma değer vergisini indireceğinden fiilen vergi idaresine yatıracağı tutar toplam verginin sadece kendi kattığı değere isabet eden kısmından ibarettir¹⁶⁷. Başka bir ifadeyle her aşamada yüklenilen vergi indirim konusu yapıldığından sadece o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmiş olmaktadır. Ancak bazı mal ve hizmetler nihai tüketicinin kullanımına kadar birden fazla el değiştirmemekte ve maliyetler göz önünde bulundurularak katma değer vergisi dahil perakende satış fiyatı belirlenmektedir¹⁶⁸. Söz konusu ürünlerin vergi matrahları perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde, kanunun 1'inci maddesinde düzenlenen "*diğer faaliyetlerden doğan teslim ve işlemler*"in matrahı, söz konusu özel matrah şekillerini oluşturmaktadır. Buna göre; spor – toto, milli piyango gibi talih oyunlarında oyuna ve piyangoya katılma bedeli, gümrük depolarında, müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli, altından yapılmış ya da altın

vergisi ya da kurumlar vergisinin matrahından tespitinde gider olarak gösterebilmektedir (Uludağ Barış, "*Gümrükleme Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi*", Vergi Sorunları Dergisi, S. 129, s. 69).

¹⁶⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 412.

¹⁶⁸ Öner, Vergi Sistemi, s. 232.

ihtiva eden süs eşyası ve sikke altınların teslim ve ithalatında külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan kısım, profesyonel sanatçıların, sporcuların katıldığı konserlerin ve yarışmaların yapıldığı yerlere giriş bedeli matrahı oluşturmaktadır. Özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşanlar sadece bu işlerle uğraşmakta ise katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır¹⁶⁹.

İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ve transit taşımacılıkta da matrah, şahıs ve ton başına kilometre hesabıyla yurtiçi emsalleri göz önüne alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (KDVK m. 22).

Katma değer vergisinin matrahına eklenen ve eklenemeyen unsurlar, vergi matrahına açıklık getirmek amacıyla kanunda ayrıca düzenlenmiştir. Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri giderler, vergi, resim, harç, pay, fon, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler, servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha eklenmektedir (KDVK m. 24).

Kanunda verginin matrahına eklenen unsurların yanısıra verginin matrahına dahil edilemeyen unsurlar da tek tek sayılmıştır. Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ve hesaplanan katma değer vergisi matraha dahil değildir. Kanımızca kanun koyucu, hesaplanan katma değer vergisini bir sonraki aşamada matraha eklenmesini engellemek ve 24’üncü maddede geçen vergi ibaresi kapsamına katma değer vergisinin de sokularak olası karışıklığı engellemek amacıyla böyle bir düzenlemeye gitmiştir¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Öner, Vergi Sistemi, s. 233.

¹⁷⁰ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde de Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 25/b maddesi gereğince, mükellefinin yaptığı vergiye tabi işlem üzerinden hesaplayarak düzenlediği fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterdiği katma değer vergisi vergi matrahına dahil edilemeyecektir.

Katma değer vergisi matrahına ilişkin çeşitli hususlar, matraha eklenebilen ve eklenemeyen kalemler, özel matrah şekilleri ve matraha ilişkin tüm sorunlar ile tespitler aşağıda belirtilen başlıkların altında ayrıca değerlendirilecektir.

2.2. TESLİM VE HİZMET İFASINDA MATRAH

2.2.1. Genel Açıklama

Daha önce de açıklandığı üzere mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığında ödenen bedeldir. Bedel kavramı gerçekleştirilen işlem dolayısıyla alınan, borçlanılan para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir (KDVK m. 20)¹⁷¹. Bir sözleşmenin kurulabilmesi için esaslı unsurlarının belirlenmiş olması gerekmektedir (BK m1/2-II). 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun¹⁷² 207'nci maddesi gereğince satış sözleşmesinin esaslı unsurları satılan mal, bunun karşılığında bedel ve söz konusu satış sözleşmesinde tarafların iradelerinin malın zilyetliğinin ve mülkiyetinin belirlenen bedel karşılığında devrine yönelik olmasıdır¹⁷³. Katma değer vergisini konusunu oluşturan mal tesliminde satış sözleşmesi, hizmet ifasında ise sunulan hizmetin türüne göre sözleşmeler düzenlenmektedir. Avukat ile müvekkil arasında düzenlenen ve verilen hukuki hizmetin, ücretin ve diğer tüm hususların belirlendiği vekalet sözleşmesi¹⁷⁴ hizmet sözleşmelerine

¹⁷¹ “Olayda, taraflarca imzalanan ve onaylanan hakediş raporunda teslim karşılığı bedelin de yer aldığı ve bu suretle vergi matrahının oluştuğu görülmektedir. Yukarıda yer alan kanun hükümleri ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesinden, hakediş raporu, işi yapan açısından ise, işin teslim alındığını gösteren ve içeriği her iki tarafça da kabul edilerek onaylanan bir belgedir. Bu nedenle, işi teslim alan taraf olarak, ihale makamınca hakediş raporunun onaylandığı tarih işin teslim alan taraf olarak, ihale makamınca hakediş raporunun onaylandığı tarih işin teslim tarihi, dolayısıyla, katma değer vergisinin doğduğu tarihtir.” (Dş. 3. D. 17.01.1996 tarih, 1995/3307E. ve 1996/190K., www.corpus.com.tr).

¹⁷² 6098 sayılı Borçlar Kanunu, (RG. 04.02.2011 – S. 27836).

¹⁷³ Aral Fahrettin, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Yetkin Yayınları, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara – 2007, s. 60; Kılıçoğlu, Ahmet M., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara – 2006, s. 40.

¹⁷⁴ Vekalet sözleşmesi Borçlar Kanunu'nun 502'nci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: “Vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir. Vekâlete ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştikleri ölçüde, bu Kanunda düzenlenmemiş olan işgörme sözleşmelerine de uygulanır. Sözleşme veya teamül varsa vekil, ücrete hak kazanır.”

örnek gösterebilmektedir. Mal tesliminde ise satış sözleşmesi ile tarafların edimleri, malın türü, teslim zamanı, bedeli, bedelin ödenme tarihi gibi birçok husus düzenlenmektedir. Söz konusu sözleşmelerle verginin matrahını oluşturan bedel belirlenmektedir. Mal teslimi ve hizmet ifası karşılığında ödenen bedelin peşin ya da vadeli olması katma değer vergisinin doğması bakımından neticeyi değiştirmemektedir. Örneğin, müşteri ile kitapçı arasında 12.01.2020 tarihinde 100 liralık bir kitap satışı gerçekleşmiş, müşteri kitabın bedelinin 50 liralık kısmını 12.01.2020 tarihinde ödemiş, geri kalan 50 lirasını ise 25.02.2020 tarihinde ödemek üzere anlaşılmıştır. Vergiyi doğuran olay, 12.01.2020 tarihinde teslimle gerçekleşmiş olup, bu tarih itibarıyla vergi matrahı (100 lira) üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır¹⁷⁵.

Vergiye tabi bir malın işletmeden bedel ödenmeksizin herhangi bir nedenle teslim edilmesi ya da hizmetin bedel ödenmeksizin ifası halinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisinin matrahı hesaplanmaktadır. Örneğin bir bakkal, bir litre yağı komşusuna bedelsiz olarak verdiğinde 1 litre yağın emsal bedeli üzerinden katma değer vergisine tabi tutulmaktadır. Bedelin bir kısmının para, bir kısmının ayın, bir kısmının ise hizmet olarak belirlendiği durumlarda, ayın ve hizmetin emsal değerleriyle parasal olarak çevirilip toplam değer bulunması gerekmektedir¹⁷⁶. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince bedelin emsal bedeline ya da emsal ücretine kıyasla net bir şekilde düşük olduğu ve bu durumun vergi mükellefi tarafından haklı bir sebeple açıklanamaması halinde de, matrah olarak emsal bedel ya da emsal ücret baz alınmaktadır. Kanun hükmünün gerekçesinde, kanun hükmünün, vergi mükellefinin belli kişilere yaptığı teslim ve hizmet sebebiyle düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla,

¹⁷⁵ Şenyüz – Yüce – Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 255. Danıştay 3. Daire'nin 21.02.2011 tarih, 2008/4105E. ve 2011/585K. sayılı kararı şu şekildedir: “...katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, serbest meslek kapsamında yapılan hizmet ifası yönünden, gelir vergisinde olduğu gibi farklı bir uygulama öngörülmediği, mükellefe serbest meslek hizmeti sunulduğu hususunda ihtilaf bulunmayan olayda, vergi inceleme elemanınca asgari ücret tarifesindeki en alt tarife tutarı esas alınarak takdir edilen hizmet bedelinin Aralık/2004 dönemi için beyan edilen matraha ilavesinde yasaya aykırılık bulunmadığı...” (www.corpus.com.tr). Danıştay 3. Daire'nin 24.03.2014 tarih, 2013/4787E. ve 2014/1272K. sayılı kararı şu şekildedir: “söz konusu bedellerin karşılığı teslim ve ifaların, katılımcıların faaliyete geçtiği, sanayi elektriğinin verildiği tarihte yapıldığının kabulü ile faturaların bu tarihte düzenlenmesi ve katma değer vergilerinin hesaplanarak kayıt ve beyan edilmesi gerektiği belirtilmiş...” (www.corpus.com.tr).

¹⁷⁶ Şenyüz – Yüce – Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 255.

matrahı dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışını önleme amacına hizmet ettiği belirtilmiştir¹⁷⁷. Emsal bedel ise Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre belirlenmektedir. Emsal bedelin ve emsal ücretin belirlenmesinde ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir yöntemi olmak üzere sırasıyla üç yöntem uygulanmaktadır. Bu konuya, ilgili başlık altında ayrıntılı olarak değinilecektir¹⁷⁸.

2.2.2. Tarifeli İşler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Hallerde Matrah

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ya da bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunmakta ve vergi müşteriye ek olarak yansıtılmamaktadır. Başka bir ifadeyle tarife ya da bilet bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanarak katma değer vergisi hesaplanmakta ve müşteriye vergi yansıtılmamaktadır. Hesaplanan vergi ise tarife ya da bilet üzerinde özellikle gösterilmemekte; ancak tarife ya da bilet üzerinde bedele katma değer vergisinin dahil olduğu belirtilmektedir. Ancak böyle bir belirleme olmaması halinde, belirtilen tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde perakende satış safhasına kadar olan imalatçı ya da toptancı safhalarındaki teslimlerde, vergi dahil perakende satış fiyatları dikkate alınmaksızın teslim karşılığında tahakkuk ettirilen gerçek bedeller üzerinden katma değer vergisinin hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu malların perakende satışını yapanlar, katma değer vergisi dahil olarak önceden tespit edilen fiyatlar üzerinden satış yaparak ayrıca katma değer vergisi hesaplayamamaktadır. Ancak vergili satış bedeline iç yüzde oranı uygulanarak bedele dahil katma değer vergisi tespit edilerek ayrılmaktadır. Bu şekilde hesaplanan katma değer vergisinden mal alımları sırasında ve benzeri suretle ödenen katma değer vergileri indirilebilmektedir

¹⁷⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekeçe, Üçüncü Kısım, Birinci Bölüm.

¹⁷⁸ Bkz: Bölüm 2.8.1.

Şehirlerarası yolcu taşımacılığında, otobüs şirketleri, taşımacılık işini başka otobüs sahiplerine yaptırırsalar dahi kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili katma değer vergisini kendileri beyan etmektedirler. Bilet bedelleri katma değer vergisi dahil olarak tespit edileceğinden, beyan edilecek vergi, iç yüzde yoluyla hesaplanmaktadır. Ancak bağımsız otobüs sahiplerinin, şirkete yaptıkları taşıma hizmetinin bedeli üzerinden katma değer vergisi ayrıca hesaplanarak şirkete verdikleri faturalarda ayrıca gösterilmektedir. Söz konusu hallerde, vergi otobüs şirketleri tarafından yolcu biletleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden genel hükümler çerçevesinde indirilmektedir¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. “*Olayda, taşımacılık faaliyetinde bulunan ancak bu faaliyetini 31.12.1994 tarihi itibarıyla bırakarak mükellefiyet kaydını sildiren davacının, ... Yolcu Taşımacılığı Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifine ortak olduktan sonra sahibi olduğu otobüsle kooperatifin belirlediği sıra ve saatler içinde taşımacılık faaliyeti yaptığı, bu faaliyet sırasında anlaşmalı matbaalara kooperatif adına bastırılan yolcu bileti, yolcu listeleri ve faturaların kullanıldığı, hasılat ve gider hesapları ve indirilebilir katma değer vergisinin, kooperatif adına tasdik ettirilen defterlerde otobüs plakalarına göre ayrı ayrı izlendiği ve katma değer vergisi beyannamelerinin kooperatif adına ve kooperatif tarafından verildiği davacı nezdinde düzenlenen tutanakla tespit edilmiş ve taşımacılığın kooperatif tarafından değil ortakları tarafından yerine getirildiğinden bahisle davacı adına, 1.1.1995 tarihinden itibaren mükellefiyet tesis edilerek cezalı katma değer vergisi salındığı anlaşılmıştır. Taşımacılık faaliyetini kooperatif bünyesinde yapan davacının, bu faaliyeti kendi adına gerçekleştirmiş olması karşısında, katma değer vergisinin mükellefi olduğu yukarıda açıklanan yasa kuralı gereğidir. Ancak, kooperatif tarafından beyan edilen katma değer vergisi ile mükellef tarafından beyan edilmesi gereken katma değer vergisi arasında fark olup olmadığının tespiti zorunludur. Mahkemece, ilgili vergi dairesi müdürlüğü ve kooperatif nezdinde araştırma yapılarak, davacının ihtilafli dönemde sahibi olduğu otobüsle yapılan nakliyecilik faaliyeti ile ilgili olarak eksik katma değer vergisi ödenip ödenmediği tespit edildikten sonra hasıl olacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken davanın reddi yolunda verilen karar hukuka aykırı bulunmuştur.” (Dş. VDDGK. 13.06.2003 tarih, 2002/519E. ve 2003/335K., www.corpus.com.tr). “*Yukarıda anılan tebliğ hükmünden, yolcu taşımacılığına aracılık eden kişi ya da firmaların, yolculardan tahsil ettikleri katma değer vergisi dahil bilet bedellerini kendi kayıtlarına hasılat, otobüs sahiplerine ödedikleri tutarları da kayıtlarına gider olarak kaydedip yolculardan tahsil ettikleri katma değer vergisinden otobüs sahiplerine ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Olayda, herne kadar yükümlünün bu tebliğ hükümlerine uygun olarak satmış olduğu bilet bedelleri toplamını hasılat olarak defterine kaydetmediği, dolayısıyla bu meblağ içinde yer alan katma değer vergisini beyan etmediği ihtilafsız ise de, sattığı bilet bedelleri nedeniyle otobüs sahiplerine yaptığı ödemeler karşılığında bu kişilerden fatura almadığı ve kayıtlarına gider olarak yansıtmadığı, dolayısıyla bu ödemeler nedeniyle herhangi bir katma değer vergisi indirimi de yapmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, yükümlü tarafından anılan tebliğ hükümlerine uygun olarak hareket edilmemiş ise de olayda yükümlü yönünden bir vergi ziyaından söz etmeye olanak bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. İnceleme elemanınca hem yolcu taşıma bileti hem de yolcu listelerinden hareketle karşıt inceleme yapılmak suretiyle söz konusu hasılatla ilişkin katma değer vergilerinin otobüs sahiplerince yatırılıp yatırılmadığı hususu araştırılmaksızın otobüs sahibi olmayan ve taşımacılık ücreti ile doğrudan bir ilgisi bulunmayan yükümlünün sadece komisyoncu sıfatı ile adlarına bilet sattığı otobüs şirketi veya sahiplerinin mükellefi oldukları katma değer vergisinden sorumlu tutulmasında isabet bulunmamaktadır.” (Dş. 9. D. 20.06.2000 tarih, 1999/4892E. ve 2000/2114K., www.corpus.com.tr).**

2.2.3. Döviz Cinsinden Yapılan İşlemler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi gereğince, mal teslimi ve hizmet ifası karşılığında oluşan bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu günkü Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilmesiyle matrah tespit edilmektedir. Faturanın düzenlenme günü ya da ödemenin yapıldığı gün değil, vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu günkü döviz kurundan matrah hesaplanacağı için arada kur farkı olması halinde durum değişmektedir. Alıcı lehine kur farkı olması halinde alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek teslim ve hizmetin yapıldığı gündeki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Satıcı lehine kur farkı oluşması halinde ise, satıcı tarafından fatura düzenlenerek faturada gösterilen kur farkına, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte geçerli olan oran uygulanarak katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Kur farkı ilerleyen bölümlerde matraha eklenen unsurlar arasında ayrıntılı olarak inceleneceği için burada yapılan açıklama yeterli görülmektedir.

Döviz cinsinden yapılan işlemlerde satıcı lehine oluşan kur farkında, söz konusu farkının, malın tabi olduğu katma değer vergisi oranına göre değil, oranı belli olmayan mal teslimi ve hizmet ifaları için öngörülen genel katma değer vergisi oranına tabi olduğundan bahisle cezalı tarhiyatın yapıldığı bir olayda Danıştay; satıcı lehine oluşan kur farkı tahakkukunda esas olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranına tabi olacağı, Türk lirası cinsinden vadeli satışlarla, yabancı para cinsinden vadeli satışların vergileme açısından farklı oranlara tabi olmasının düşünülemeyeceği gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesi kararını onamıştır¹⁸⁰. Kanımızca yerinde bir hüküm kurulmuş olup, belli bir mal teslimi ya da hizmet ifası için oluşan kur farkının, oranı belli olmayan mal teslimi ve hizmet ifaları için öngörülen genel katma değer vergisi oranına tabi olmasının öngörülebilirlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

¹⁸⁰ Dş. 9. D. 10.10.2002 tarih, 2002/3605E. ve 2002/4126K., www.lexpera.com.tr.

2.3. İTHALATTA MATRAH

İthalat, başka bir ülkeden mal getirme ya da satın alma, dış alım anlamına gelmektedir¹⁸¹. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde ise “*verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişi*” olarak tanımlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre mal teslimi ve hizmet ifasının katma değer vergisinin konusuna girmesi için, bu işlemlerin bir ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekmektedir; ithalatta bu şartlar aranmaksızın ve ticari amacın olup olmadığı araştırılmaksızın her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu düzenlenmiştir. Zira kaynakların optimal kullanımı ve dağılımına imkân vermek, yerli üretimin ithalat karşısında haksız rekabet şartlarını engellemek ve istenilen kalkınma düzeyine ulaşmak amacıyla vergilendirmede özel ayrıcalık tanınmamış ve ithalat katma değer vergisinin konusuna dahil edilmiştir¹⁸². Ancak Danıştay, ithalatta katma değer vergisi tahakkukunun dayanağının, matrahının ve dampainge¹⁸³ karşı vergi tahakkukunun yerinde olup olmadığı hususunun irdelenmeksizin katma değer vergisi tahakkukunun hukukiliği hakkında karar verilmesinin mümkün olmadığı yönünde karar vermektedir¹⁸⁴.

¹⁸¹ Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0THALAT.

¹⁸² Kızılot Şükrü, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara – 2010, s. 69.

¹⁸³ Damping, başka bir ifadeyle düşürüm, uluslararası bir pazarı elde etmek ya da bir malı elden çıkarmak amacıyla fiyatını maliyetin altına düşürerek satma anlamına gelmektedir. Vergi dampaingi ise; ülkede normal şartlarda uygulanması gereken vergi oranlarının altında vergi oranlarının uygulanmasıdır. Ülkeye kaynak girişini artırmak ve dolayısıyla üretim kapasitesini artırmak amacıyla zaman zaman devletler tarafından bu uygulamaya başvurulabilmektedir (Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 189).

¹⁸⁴ “*Olayda; davacı Şirket adına tahakkuk ettirilen dampainge karşı vergi ile katma değer vergisinin düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddinden sonra, İstanbul Gümrükleri Başmüdürlüğüne yapılan itiraz başvurusu üzerine anılan Başmüdürlükçe, itirazın, sadece katma değer vergisi tahakkukuna yönelik olarak yapıldığı kabul edilerek, itiraz, söz konusu vergi açısından reddedilmiş, Mahkemece de, bu husus karara gerekçe alınarak, istemin özeti bölümünde yazılı hüküm tesis edilmiş ise de; katma değer vergisi tahakkukunun dayanağını ve matrahını dampainge karşı verginin oluşturması; dampainge karşı vergi tahakkukunun yerinde olup olmadığı hususu irdelenmeden, katma değer vergisi tahakkukunun hukukiliği hakkında karar verilmesinin mümkün olmaması hususları dikkate alındığında, katma değer vergisi tahakkukuna vaki itirazın reddine dair İstanbul Gümrükleri Başmüdürlüğü kararının, dampainge karşı vergiye vaki itirazı da kapsadığı ve bu vergiye vaki itirazın da reddedildiğinin kabulü ile, işin esasının incelenmesi suretiyle hüküm tesisi gerekirken, İstemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir” (Dş. 7. D. 15.02.2005 tarih, 2002/4569E. ve 2005/172K., www.lexpera.com.tr). “...yerli ürünlerin dolaysız olarak korunması amacıyla ithalattan alınan vergilerin, bahsi geçen Sözleşmeye göre kefil kuruluşun sorumluluğu*

Gümrük Vergisi'ne tabi malların ithalatında, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlamasıyla, Gümrük Vergisi'ne tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile ithalatta katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre, ithalatta katma değer vergisi matrahına;

“- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler” dahil edilmektedir.

İthalatta katma değer vergisi matrahı tespit edilirken, kanunda belirtildiği gibi, belirlenen gümrük kıymetine, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar eklenmektedir. Aynı zamanda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler¹⁸⁵ ile mal bedeli üzerinden hesaplanan

kapsamında değerlendirilemeyeceğinin belirtilmiş olması ve dampinge karşı verginin, yukarıda belirtilen özellikleri dikkate alındığında, davacı Birliğin, anılan verginin ödenmesinden sorumlu tutulamayacağına ilişkin anlaşılması karşısında, davaya konu işlemin dampinge karşı vergi ile bu verginin matraha dahil edilmesi suretiyle hesaplanan katma değer vergisine dair kısmında da hukuka uyarlık bulunmadığı...” (Dş. VDDK. 17.01.2018 tarih, 2017/616E. ve 2018/8K., www.corpus.com.tr).

¹⁸⁵ *“Uyuşmazlık konusu olayda, beyannamenin tescil tarihinin fatura tarihinden önce olduğu görülmekle birlikte, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay hizmetin ifasıyla meydana geldiğinden, beyannamenin tescil tarihinden önceki veya sonraki tarihlerde düzenlenen faturalardaki diğer giderlerle ilgili ödemelerin, katma değer vergisi matrahına dahil edilebilmesi için, söz konusu ödemelerin beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan giderlere ilişkin olması gerekmektedir. Bunun belirlenmesi ise, ordino, free out, navlun, geçici kabul, terminal, ithal ardiye, liman hizmeti, tahliye, demuraj ve benzeri adlar altında verilen hizmetlerin niteliğinin, dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin ortaya konulmasını gerektirmektedir. Ancak Mahkemece, bu yönde herhangi bir inceleme yapılmayarak, sadece beyanname ve fatura tarihlerinin esas alınması suretiyle karar*

fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler de matraha eklenmektedir. İthalattan sonra ödenen vade farkını vade faizi olarak addeden Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bu ödemelerin verginin matrahına eklenmek suretiyle ek katma değer vergisi tahakkuku yapılamayacağına hükmedilmiştir¹⁸⁶. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ise matraha eklenen kalemler; gümrük vergisi ve belediye payı, rıhtım resmi, damga vergisi ve benzeri ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülükler olarak açıklanmıştır. Gümrük vergisi, belediye payı, rıhtım resmi, damga vergisinin yanısıra, idare tarafından kimi zaman farklı vergi ve fonlar da ithalatta katma değer vergisinin matrahına dahil edilmekte ve hatta ek katma değer vergisi tahakkuk etmektedir. Danıştay kararlarında idare tarafından akaryakıt fiyat istikrar fonu farkının ve ek akaryakıt tüketim vergisinin tahsili sebebiyle ek katma değer vergisi tahakkukunda isabetsizlik görülmüştür¹⁸⁷.

İthal eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir (Gümrük Kanunu m. 24). Madde metninde yer alan "*...gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın*

verildiği görülmektedir." (Dş. VDDK. 03.07.2019 tarih, 2018/1173E. ve 2019/479K., www.corpus.com.tr).

¹⁸⁶ "*Giriş Gümrük Müdürlüğünde tescilli giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle davacı şirket adına yapılan ek katma değer vergisi tahakkukuna vaki itirazın reddine ilişkin işlemi; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesinden ve kabul kredili ödemeye ilişkin açıklamalardan bahisle, vade farkının (vade faizi), katma değer vergisi matrahının bir unsuru olabilmesi için bu tür gider ve ödemenin fiili ithal tarihinden önce doğmuş olması gerektiği, dosyanın incelenmesinden, ithal konusu eşyanın, bedelinin %15'i peşin, %85'i 30.5.1994 tarihinde mal mukabili olarak ödenmek üzere 31.1.1994 tarihinde fiili ithalatının gerçekleştirildiği ve ithal müsaadelerinde de vade farkı alınmayacağı ve faiz transferi yapılmayacağı yolunda şerh bulunduğu, tanzim tarihinde mal mukabili olan ödeme şeklinin. "5 Nisan Ekonomik Kararları" sonucu ülke ekonomisinde meydana gelen kriz nedeniyle ödeme güçlüğü içine giren davacı firma tarafından 22.5.1995 tarihi itibarıyla kabul edilen mal bedeli ve faiz tutarını içeren poliçelerle kabul kredili mal mukabili ödeme şekline dönüştürüldüğü ve söz konusu vade farkının (vade faizi) fiili ithalden sonra meydana gelen ödeme şekli değişikliğinden kaynaklandığının anlaşıldığı, bu durumda, fiili ithalatın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla öngörülmüş bir vade farkı (vade faizi) bulunmadığı, söz konusu vade farkının meydana gelen ödeme şekli değişikliği sonucu, fiili ithal tarihinden sonra doğduğu açık olduğundan, fiili ithal tarihine kadar mevcut olmayan vade farkının (vade faizi) katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle yapılan ek tahakkukta isabet bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 5.6.1997 gün ve E:1996/375; K:1997/885 sayılı kararının onanmasına..." (Dş. VDDK. 14.09.1998 tarih, 1997/2195E. ve 1998/2796K., www.corpus.com.tr)*

¹⁸⁷ "*Bu durumda, idare tarafından akaryakıt fiyat istikrar fonu farkının tahsil edildiği, ek akaryakıt tüketim vergisinin ise tahsili amacıyla işlem tesis edildiği bildirilmiş olmasına karşın, davacı şirketçe aksi yoldan herhangi bir iddiada bulunulmadığı gibi, söz konusu fon ve vergiye karşı dava açıldığı konusunda da bir bilgi ve belge sunulmadığından, yapılan ek katma değer vergisi tahakkukunda isabetsizlik görülmemiştir*" (Dş. 2. D. 16.02.1999 tarih, 1998/3187E. ve 1999/945K., www.lexpera.com.tr).

gümrük vergisinden muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilmediği ya da verilemediği hallere münhasırdır. Bu durumda, ithal edilen malın gümrük vergisine esas olan kıymeti yani katma değer vergisinin matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeridir. Bu değeri tespit etmek için gerekli belgeler bulunmadığı takdirde ise, malın gümrük idaresi tarafından re'sen tespit edilen değeri, verginin matrahını oluşturmaktadır. Ayrıca gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler katma değer vergisinin matrahına eklenmektedir¹⁸⁸. Danıştay ithal edilen mal için yurtiçinde ödenen özel tüketim vergisinin ithalde alınan katma değer vergisi matrahına eklenmesinin mümkün olduğu ve özel tüketim vergisinin, Gümrük Kanunu kapsamında gümrük vergilerinden olduğu iddialarını kabul etmeyerek ancak ithal aşamasında alınan vergi, resim ve harçların katma değer vergisi matrahına dahil edilebileceği yönünde karar vermiştir¹⁸⁹.

2.4. ULUSLARARASI YÜK VE YOLCU TAŞIMALARINDA MATRAH

İkametgâhı, kanuni merkezi ile iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ve transit taşımacılıkta kişi başına ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsaller göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine

¹⁸⁸ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

¹⁸⁹ "4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, anılan Kanuna ekli (I) sayılı listedeki eşyaya ilişkin özel tüketim vergisinin ithalat aşamasında değil dahilde alınması gerektiği; öte yandan; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "İthalatta Matrah" başlıklı 21'inci maddesi uyarınca; ithal edilen eşyanın yurt içinde satışı üzerinden, yani dahilde alınan özel tüketim vergisinin ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına dahil edilmesinin olanaklı olmadığı, bu bakımdan; gümrük idaresince yapılan tahakkuk işlemi hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden İstanbul Üçüncü Vergi Mahkemesinin 9.2.2016 gün ve E:2013/2434; K:2016/259 sayılı kararının; özel tüketim vergisinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında gümrük vergilerinden olduğu, 4760 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi hükmüne göre teminata bağlanarak işlem gören eşyaya ilişkin özel tüketim vergisinin diğer gümrük vergileri ile aynı usule tabi tutulacağı, tahakkuk, tebliğ ve tahsilinde gümrük idaresinin yetkili olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmesi olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına..." (Dş. 7. D. 20.02.2017 tarih, 2016/8296E. ve 2017/1124K., www.lexpera.com.tr).

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır (KDVK m. 22). Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gereğince, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşıma işleri istisna edilmiştir. Bu hükmün verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 24/12/1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri katma değer vergisinden tümüyle istisna edilmiştir¹⁹⁰.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergilerin yasallığı(kanuniliği) ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. Başka bir ifadeyle vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yasama organının yetkisindedir. Anayasa'nın 7'nci maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesinin temelini oluşturmaktadır. “*Temsilsiz vergi olmaz*” ve “*kanunsuz vergi olmaz*” anlayışlarının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergilerin yasallığı ilkesi bugün temel anasayal ilkelerden biridir¹⁹¹ ve bu ilke sayesinde idarenin vergilerle kişilerin temel hak ve özgürlüklerine keyfi müdahalesinin önüne geçilmektedir¹⁹². Zira vergilerin yasallığı ilkesi sayesinde vergilendirme yetkisi yalnızca yasama organına tanınarak, yürütme organının bu konuda asli bir yetkisinin bulunmadığı¹⁹³ ortaya konmuştur. Ancak vergilerin yasallığı ilkesinin mutlak şekilde uygulanmasının mümkün olmaması sebebiyle birtakım istisnalar da tanınmıştır. Zira ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasal sebeplerden ötürü zaman zaman bazı yetkilerin devri söz konusu olabilmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında da “*Vergi, resim, harç ve benzeri*

¹⁹⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulamasına ilişkin sirküleri birleştirilen Katma Değer Vergisi 60 No.lu Sirküleri "3.4. Taşımacılık İstisnası" bölümü eklenerek Katma Değer Vergisi 61 No.lu Sirküleri olarak yeniden düzenlenmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz: <https://www.gib.gov.tr/node/87112>.

¹⁹¹ Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 14; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 998.

¹⁹² Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 201; Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 135; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 55; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 998.

¹⁹³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 998.

mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” şeklinde düzenlemeye yer verilerek vergilerin kanuniliği ilkesine istisna getirilmiş ve Cumhurbaşkanı’na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler konusunda muaflık, istisna ve indirimlerle oranlara ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Ancak Cumhurbaşkanı’na tanınan bu yetki konu bakımından ve kapsam bakımından sınırlandırılmıştır¹⁹⁴. Cumhurbaşkanı’na verilen mali yükümlükleri değiştirme yetkisi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile oran olarak konu bakımından sınırlandırılmıştır. Ayrıca söz konusu mali yükümlülükleri değiştirme yetkisi kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar dahilinde olmak üzere kapsam bakımından sınırlandırılmıştır. Bu yetkinin kullanılabilmesi için muhakkak verginin temel unsurlarını belirleyen bir kanunun olması gerekmektedir¹⁹⁵. Verginin konusu, matrahı, mükellefi, oranı ve vergiyi doğuran olay gibi temel unsurlarının kanunla saptanması gerekmektedir. Günümüzde teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı devinimler sebebiyle zaman zaman hızlı karar alınması ve kural koyulması gerekebilmektedir¹⁹⁶. Bu hallerde Cumhurbaşkanı’na yetki verilmesi ihtiyacı doğabilmektedir. Ancak önem arz eden husus; verilen bu yetkiyle Cumhurbaşkanı tarafından yeni bir mali yükümlülük ihdas edilmemesi ya da varolan bir mali yükümlülüğün tamamen kaldırılmaması¹⁹⁷ ve temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunan keyfi uygulamalara yer verilmemesidir. Söz konusu yetki yalnızca Cumhurbaşkanı’na verilmiş olup bir başka kişi, kurum ya da makama devredilememektedir¹⁹⁸. Zira Cumhurbaşkanı kaynağını yasama organından alan bağlı

¹⁹⁴ Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 184; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 998.

¹⁹⁵ Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 185; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 56; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1002.

¹⁹⁶ Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 180.

¹⁹⁷ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1002.

¹⁹⁸ Çağan Nami, “*Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi*”, Anayasa Yargısı, S. 4, Ankara – 1984, s. 174; Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 181; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 57.

bir yetkiyi kullanmaktadır¹⁹⁹. Bu yetkiye dayanılarak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi gereğince, Cumhurbaşkanı tarafından transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri katma değer vergisinden tümüyle istisna edilmiştir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince, Cumhurbaşkanı yetkisini kullanarak söz konusu taşıma işlerini istisna kapsamına almıştır. Kanunla verginin temel unsurları belirlenmiştir ve yapılan düzenlemede hukuka ve anayasaya aykırılık teşkil eden bir husus bulunmamaktadır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi gereğince matrah tespitinin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük Bakanlığı'na bırakılması konusunda aynı şeyi söylemek mümkün olmamaktadır. Zira matrah tespitiyle vergi mükellefinin katlanmak zorunda kaldığı vergi yükünü azaltma ya da artırma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük Bakanlığı'na bırakılmıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü maddesinde anılan mali yükümlülükleri kanunun belirttiği sınırlar dahilinde değiştirme yetkisi Cumhurbaşkanı'na bırakılmıştır. Vergilerin yasallığı ilkesinin istisnası niteliğinde olan bu hükmü dar yorumlamak gerekmektedir²⁰⁰. Bu durumda ise matrahın tespiti konusunda Bakanlıklara verilen yetki vergilerin yasallığı ilkesine aykırıdır. Matrahın verginin temel unsurlarından biri olduğu açıktır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında Cumhurbaşkanı'na tanınan yetkide dahi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesi şartı aranırken, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük Bakanlığı'na matrah belirleme yetkisi tanınması vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Anayasa Mahkemesi tarafından verilen yerleşmiş kararlar da mali yükümlülükler, matrah ve oran, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları vb. unsurların kanunla yeterince belirlenmemesi halinde, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyerek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi mümkün olduğundan belli başlı unsurların açıklanması ve çerçevelerinin kesin çizgilerle belirtilmesi gerektiği yönündedir²⁰¹. Uygulamada idarenin dolaylı

¹⁹⁹ Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 57.

²⁰⁰ Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 57.

²⁰¹ Any.M. 31.03.1987 tarih, 1987/20E. ve 1987/9K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 23, Ankara – 1989, s. 190; Any.M. 03.07.1969 tarih, 1969/23E. ve 1969/41K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 7, Ankara – 1970, s. 385; Any.M. 18.04.1968 tarih, 1968/54E. ve 1968/12K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 6, Ankara – 1969, s. 140.

yollarla da olsa kişilerin mali yükümlülüklerini artırıcı düzenlemelere yer vermesi, verginin belirginliği boyutu bakımından, kişilerin mevcut düzene, kanuna dayalı olarak yaptığı tasavvurların idare tarafından bozulması yönüyle vergilerin yasallığı ilkesini zedelemektedir²⁰².

2.5. ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ

2.5.1. Genel Açıklama

Katma Değer Vergisi'nin 23'üncü maddesinde, bazı mal teslimi ve hizmet ifalarının matrahlarının tespiti açısından özel düzenlemeler öngörülmüştür. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde özel matrah şekilleri olarak yapılan düzenlemenin kanuna açıklık getirmek amacına hizmet ettiği belirtilmiştir.

Kanunda sayılan özel matrah şekillerinin yanısıra diğer özel matrah şekillerini tespit etmek için Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Daha önce açıkladığı üzere, verginin temel unsurlarından biri olan matrahın Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmesi vergilerin yasallığı ilkesine aykırıdır. Ancak buna rağmen uygulamada Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından özel matrah şekillerinin tespit edildiği görülmektedir. Örneğin; gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınlar, tütün mamulü teslimler, belediyeler tarafından yapılan şehiriç yolcu taşımacılığı, ön ödemeli elektronik haberleşme hizmetleri, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından araç plakaları ve basılı evrakın teslimi ve kıymetli taş teslimleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından özel matrah şekilleri olarak düzenlenmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan vergi mükellefinin, katma değer vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmediği belirtilmiştir.

²⁰² Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 188.

2.5.2. Özel Matrah Şeklinde Tabi Teslimler

2.5.2.1. Şans Oyunları, Profesyonel Gösteriler ve Açık Artırmalar

Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli; at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli; gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değer katma değer vergisinin matrahını oluşturmaktadır.

2.5.2.2. Altın ve Gümüşten Mamul Eşya Teslimleri

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince külçe altın teslimleri dahilde ve ithalde katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak altından mamul ya da altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalatı katma değer vergisine tabi tutulmuş ve özel matrah şekillerinden biri olarak düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu mamullerin teslim ve ithalatında matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

İstanbul Altın Borsası'nda işlem yapmaya yetkili kıymetli madenlerin aracı kuruluşu tarafından standart dışı külçe altın ve dore barların ithalatının katma değer vergisinden istisna olup olmadığı konusunda görüş istenilmesi üzerine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlenen özeldede *“yapılan değişiklik sonrasında işlenmemiş kıymetli maden kapsamının genişletilerek "külçe, bar, dore bar, granül, toz, hurda" ifadelerinin bu kapsama dahil edildiği ve söz konusu ifadelerin saflık derecesinden ziyade kıymetli madenlerin şekliyle ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre, şirketinizce ithal*

edilen standart dışı külçe altın ve dore barlar KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisnadır"²⁰³ şeklinde görüş bildirilmiştir.

İthal ya da dahilde satın alma yoluyla temin edilen külçe altından bizzat imal edilen ya da fason olarak imal ettirilen ya da teslim edildiği şekilde satın alınan ziynet eşyası ile sikke altınların tesliminde, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe altının, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi işgününde külçe altın için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve satılan mamulün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen has bedeli düşüldükten sonra kalan miktar, katma değer vergisinin matrahını oluşturmaktadır. Borsada işlem gerçekleşmeyen günler için söz konusu eşyalar ile sikke altınların bünyesinde yer alan külçe altına isabet eden tutarın hesaplanmasında da borsada işlem yapılan en son resmi iş gününde oluşan kapanış fiyatı baz alınmaktadır²⁰⁴.

Diğer taraftan, külçe altından (hurda altın dahil) altın mamulü ya da altın ihtiva eden eşya imalatı ile uğraşanların yaptıkları işler karşılığında aldıkları ücretler üzerinden ayrıca katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

Kanun gereğince, külçe gümüş teslimleri katma değer vergisinden istina edilmiştir. Söz konusu istisna, külçe gümüş ithalatı bakımından da geçerlidir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23 maddesinin (f) fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile gümüşten mamul ya da gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde de özel matrah şekli uygulanacağı düzenlenmiştir. Böylece gümüşten mamul ya da gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında katma değer vergisi matrahı, teslim bedelinden külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan miktar olarak belirlenmiştir. Altından mamul ya da altın ihtiva eden eşyalar ile sikke altın teslimlerinde ve ithalatında olduğu gibi, gümüşten mamul ya da gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında da, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe gümüşün, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi işgününde külçe gümüş

²⁰³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.10.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-2950 sayılı özelgesi.

²⁰⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve kullanılan gümüşün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17/4-g gereğince külçe gümüş teslimlerinin istisna kapsamında tutulmasına ve Kanun'un 23'üncü maddesinde özel matrah şekilleri arasında gümüştan mamul ya da gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimleri yer almamasına rağmen, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde gümüştan mamul ya da gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde özel matrah şekillerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen bu düzenleme, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına açık şekilde aykırıdır. Zira vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ancak kanunla yapılabilmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında sayılan hallerde ise Cumhurbaşkanı'na muaflık, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Dolayısıyla istisnanın kanunla ya da Cumhurbaşkanı'na tanınan yetkiyle kaldırılması mümkünken, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile istisnanın kaldırılması ve kişilere mali yükümlülük getirilmesi Anayasa'ya ve vergilerin yasallığı ilkesine aykırıdır. İdareye tüzük ve yönetmelikler dışında Hazine ve Maliye Bakanlığı aracılığıyla düzenleme yetkisi veren hükümler vardır. Örneğin katma değer vergisinde beyannamenin şekil ve içeriğinin düzenlenmesi yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Vergi yükü getirmeyen, kişisel rahatsızlık vermeyen, kişilerin kasalarına el atmayan ya da gider gerektirmeyen açıklayıcı düzenlemeler olarak bu gibi düzenlemeler vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir²⁰⁵. Ancak kanun hükmü gereğince istisna kapsamında olan gümüştan mamul ya da gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile vergilendirilmesi vergilerin yasallığını açık şekilde zedelemektedir.

²⁰⁵ Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 189.

2.5.2.3. İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ya Da Taşınmaz Ticareti

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 2018 yılında yapılan düzenleme²⁰⁶ ile ikinci el motorlu kara taşıtı ya da taşınmaz satışlarında da özel matrah şekilleri uygulanmaya başlanmıştır.

Buna göre ikinci el motorlu kara taşıtı ya da taşınmaz ticareti yapan vergi mükellefi tarafından, söz konusu motorlu kara taşıtı ve taşınmazın, katma değer vergisi mükellefiyeti olmayandan ya da vergi mükellefi olmasına rağmen istisna kapsamında satış yapandan satın alınması halinde ve bu ürünün satışa konu edilmesi aşamasında hesaplanacak katma değer vergisi matrahı, satış bedeli üzerinden alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır. Özellikle belirtmek gerekir ki; ikinci el motorlu kara taşıtı ya da taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı ya da taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükellef tarafından uygulanmaktadır. Kanımızca yapılan düzenleme vergilendirmede adalet ilkesi bakımından yerindedir. Zira ikinci el araç ticaretiyle uğraşan bir vergi mükellefinin, örnek vermek gerekirse bir ev hanımından ya da devlet memurundan araç alıp bunu başka bir kişiye satışından ötürü elde ettiği tüm tutar üzerinden vergilendirilmesi vergi adaleti ve ölçülülük ilkesi bakımından uygun değildir. Kendisine araç satılırken herhangi vergi mükellefiyeti olmayan kişiden aldığı için fatura düzenlenemeyecek ve vergi indiriminden faydalanamayacakken bu aracı satarken tüm tutar üzerinden vergilendirilmesi mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun değildir. Yapılan düzenlemeyle alış ve satış bedelleri arasında kalan tutar üzerinde vergilendirilmesinin çıkabilecek sorunları ortadan kaldıracığı düşünülmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ve kanunda yapılan düzenlemenin bu konuda yeterli olmaması sebebiyle uygulamada sorunların ortaya çıkması da ihtimal dahilindedir. Zira alış bedelinin satış bedelinden yüksek olduğu durumlarda nasıl bir yol izleneceği gibi konularda açıklık bulunmamaktadır. Eğer satışa konu ikinci el araç ve taşınmazların esaslı vasıflarında değişiklik yapıldıktan sonra satışı söz konusu olduğunda özel matrah şekli uygulanmayarak katma değer vergisinin matrahını satış bedelinin tamamı oluşturacaktır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ikinci el

²⁰⁶ 29.03.2018 tarihinde kabul edilen ve 06.04.2018 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6'ncı maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesine yeni bir bent eklenerek ikinci el motorlu kara taşıtı ya da taşınmaz ticaretinde özel matrah şekilleri uygulanmaya başlamıştır.

motorlu kara taşıtı ya da taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, araç ya da taşınmazın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerektiği ifade edilse de satışa konu ikinci el araç ve taşınmazın esaslı vasıflarında değişikliğin de neler olduğu ve hangi kapsamda değişiklikler olduğu konusunda da yine açıklık bulunmadığı düşünülmektedir.

2.5.2.4. Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanılarak tespit edilen özel matrah şekillerinden biri gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarıdır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait katma değer vergisi, doğrudan perakendeci bayiye satış yapan başbayiler tarafından, bu safhanın kârını da içerecek şekilde hesaplanmaktadır. Bu durumda, söz konusu yayınların perakende satış fiyatları katma değer vergisi dahil belirlenmek suretiyle üzerlerine tek tutar yazılmaktadır.

Perakendeci bayiye satış yapanlar, iç yüzde yoluyla katma değer vergisini hesaplayarak beyan etmektedir. Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri ise satışlarında vergi uygulamayarak katma değer vergisi beyannamesi veriyorlarsa bu satışlarını beyannameye dahil etmemektedir. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergi dahil fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmamaktadır. Ancak bu yayınların, perakendeciye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan teslimleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Perakendeci safhanın özel matrah şekillerine göre vergilendirildiği hallerde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35'inci maddesi gereğince perakendecilerin iadeleri, vergili alış bedeli üzerinden gerçekleştirilmekte, geri alınan bu mallarla ilgili katma değer vergisi, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekle yükümlü satıcı tarafından düzeltme konusu yapılmaktadır²⁰⁷.

²⁰⁷ "Gazete ve mecmua dağıtım şirketine başbayilik yapan mükellefin 1985 ve 1986 yılları defter ve hesaplanma Maliye ve Gümrük Bakanlığı hesap uzmanı tarafından incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu ile katma değer vergisi beyannamelerinde sadece

2.5.2.5. Tütün Mamulü Teslimler

Perakendeci bayiler tarafından yapılan tütün mamullerinin satışlarına ait katma değer vergisi, bayilere satış yapan katma değer vergisi mükellefi tarafından bayilerin kârını da içerecek şekilde hesaplanıp bayilere teslimin yapıldığı dönemde beyan edilmektedir.

Tütün mamulü satın alan bayiler tarafından katma değer vergisi açısından herhangi bir işlem yapılmayarak, işbu satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da katma değer vergisi gösterilmemektedir.

2.5.2.6. Belediyeler Tarafından Yapılan Şehiriçi Yolcu Taşımacılığı

Belediyeler tarafından gerçekleştirilen şehiriçi yolcu taşımacılığında kullanılan biletlerin ve kartların bayiler tarafından satışında, özel matrah şekline göre vergileme yapılması uygun görülmüştür. Buna göre, belediyeler ve bağlı işletmeleri tarafından yapılan şehiriçi yolcu taşımacılığında metro da dahil olmak üzere kullanılan bilet ya da kartların, bu işletmeler dışındaki bayiler tarafından yolculara satışına ilişkin katma değer vergisi, bayinin satış bedeli üzerinden iç yüzde oranına göre hesaplanmak suretiyle belediyelere bağlı işletmeler tarafından beyan edilmektedir.

Bayiler, bu şekilde bilet ya da kart satışları için ayrıca vergi hesaplamamaktadır. Özel matrah şekline göre vergilendirilen bilet ve kart satışları dışında katma değer vergisine tabi başka faaliyetleri olmayan bayilerin katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmemektedir.

sattığı gazete ve dergilerin satış bedelini gösterdiği iade edilen gazete ve mecmualar için iade faturası kesmediği ve bunları hiç beyan etmediğinin tesbit edilmesi üzerine satılmayıp iade edilen gazete ve mecmua bedelleri üzerinden tarh ve tebliğ edilen kaçakçılık cezalı Katma değer vergisi ve dahili tevkifat aleyhine açılan dava üzerine ihtilaf konusu kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ve dahili tevkifatı terkin eden Kayseri Vergi Mahkemesi kararı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2. maddesinin 4. fıkrası amir hükmüne uygun bulunduğundan hukuki mesnedi bulunmayan temyiz talebinin reddi...” (Dş. 9. D. 20.01.1993 tarih, 1992/2962E. ve 1993/165K., www.corpus.com.tr).

2.5.2.7. Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye dayanarak, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar da dahil olmak üzere, bütün ön ödemeli elektronik haberleşme hizmetlerinin²⁰⁸ özel matrah şekline göre vergilendirilmesini düzenlemiştir²⁰⁹.

2018 yılından önce telefon kartı ve jeton teslimine ilişkin yapılan düzenleme, günün şartları gözetilerek ön ödemeli elektronik haberleşme hizmetlerinin vergilendirilmesine yönelik güncellenmiştir. Buna göre mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan TL satışları ve sabit telefon hizmeti sunmaya yetkili işletmecilerce yapılan arama kartı satışlarına ilişkin katma değer vergisinin distribütör ve bayi karlarına isabet eden katma değer vergisini de içerecek şekilde mobil elektronik haberleşme işletmecileri ve sabit telefon işletmecileri tarafından ön ödemeli satışların yapıldığı dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda distribütörler ve bayiler, bu kapsamdaki ön ödemeli satışlar için ayrıca vergi hesaplamamaktadırlar.

2.5.2.8. Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Teslimi

Karayolları Trafik Kanunu'nun²¹⁰ 131'inci maddesi gereğince, araç plakaları ve sürücü kurslarında kullanılanlar dahil olmak üzere bazı evrakların basımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yaptırılmaktadır. Federasyon, basımını gerçekleştirdiği araç plakaları ve belgeleri bedeli karşılığında satmak üzere kendisine bağlı odalara göndermektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı burada da kendisine verilen yetkiye dayanarak, söz konusu araç plakaları ve basılı evrakın tesliminde özel matrah şekli uygulanmasını uygun

²⁰⁸ “Telefon Kartı ve Jeton Teslimi” adlı başlık 16 Seri No.lu KDV Tebliği ile “Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri” olarak değiştirilmiştir (Yürürlük tarihi: 01.01.2018).

²⁰⁹ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

²¹⁰ 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, (R.G. 18.10.1983, S. 18195).

görmüştür. Araç plakaları ve basılı evrakın Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından kendisine bağlı odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuatına göre belirlenen son satış fiyatı üzerinden hesaplanan katma değer vergisi Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenmektedir. Plaka ve belgelerin ihtiyaç sahiplerine satışını yapan odalar ise bu satışlarla ilgili olarak ayrıca katma değer vergisi hesaplamamaktadır.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde araç plakalarının ve basılı evrakın Federasyon tarafından bağlı Odalara tesliminde kullanılan evrak tevzi listesi ile söz konusu plaka ve basılı evrakın Federasyon tarafından Odalara, Odalar tarafından da ihtiyaç sahiplerine satışı sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, faturada ya da sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "*fatura ve benzeri belge*" olarak kabul edilmesinin, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak uygun olduğu belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a ve 53'üncü maddeleri gereğince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanan katma değer vergisi, plaka ve basılı evrakını satın alan indirim hakkına sahip katma değer vergisi mükellefi tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak suretiyle indirim konusu yapılabilmektedir.

2.5.2.9. Kıymetli Taş Teslimleri

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesi gereğince külçe altın ve külçe gümüş teslimlerinin yanısıra kıymetli taşlardan elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet ve incinin, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithalatı, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak kanun hükmünde sayılan teslimler dışındaki teslimlerde genel hükümlere göre katma değer vergisi uygulanmaktadır. İstisna kapsamına alınan kıymetli taşların tesliminde katma değer vergisi matrahı, teslim bedelinden kıymetli taş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak belirlenmektedir.

Kıymetli taş bedelinin tespitinde ise Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasası baz alınmaktadır.

2.5.3. Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerin Beyanı

Münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan vergi mükellefinin, katma değer vergisi mükellefiyetleri tesis edilmemektedir. Ancak bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefi olanlar, özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelerinin “Sonuç Hesapları” kulakçığındaki “Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel” kısmında göstermektedirler²¹¹.

2.6. MATRAHA DAHİL OLAN VE OLMAYAN UNSURLAR

2.6.1. Matraha Dahil Olan Unsurlar

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesine gereğince katma değer vergisi matrahına dahil olan unsurlar şunlardır:

“a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.”

Kanun hükmünde matraha eklenmesi gereken unsurlar kalem kalem belirtilmiştir. Bunun yanı sıra kanun hükmünde “gibi unsurlar”, “gibi çeşitli gelirler”, “benzeri gider karşılıkları” ve “benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler”in

²¹¹ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

de matraha ekleneceği belirtilerek matrahın önü kapatılmamış, belirsiz bir durum yaratılmıştır. Aynı şekilde katma değer vergisinin matrahına bir başka “*vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığı*”nın eklenmesi de başlı başlı bir sorun olup Anayasa Mahkemesi’ne kadar taşınmasına rağmen iptal edilmeyen bir hükümdür. Hukuk devleti, öngörülebilirlik, vergilerin kanuniliği, vergi adaleti gibi temel ilkelere aykırı olduğunu düşündüğümüz bu konulara ilgili bölümlerde ayrıntılı olarak değinilmektedir²¹².

2.6.1.1. Teslim Alanın Gösterdiği Yere Kadar Satıcı Tarafından Yapılan Taşıma, Yükleme ve Boşaltma Giderleri

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinin (a) bendi gereğince teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri katma değer vergisi matrahına eklenmektedir. Yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinin katma değer vergisinin matrahına eklenmesi için satıcı tarafından karşılanması gerekmektedir. Nitekim alıcı tarafından karşılanan işbu giderlerin matraha dahil edilmesi mümkün değildir.

Pek tabii alıcı ile satıcı arasından düzenlenecek olan özel hukuk sözleşmesiyle işbu taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinin kim tarafından karşılanacağı belirlenebilmektedir. Ancak taraflar arasında yapılan özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamamaktadır. Vergi mükellefi ve sorumlusu tarafından özel hukuk biçimleri ya da kurumları olağan kullanımları dışında kötüye kullanılarak vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacı güdülyorsa bu amaca yönelik sözleşmelere “*peçeleme sözleşmesi*” denilmektedir²¹³. Bu gibi durumlarda Vergi Usul Kanunu m. 3/B’de düzenlenen “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmüyle getirilen ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergi idaresi görünüşte yapılan sözleşmeyi değil, görünenin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve

²¹² Bkz. Bölüm 2.6.5. ve Bölüm 3.1.2.

²¹³ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 28; Akkaya, s. 80; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 70; Şenyüz – Yüce – Gerçek, Vergi Hukuku, s. 64.

içerikler dikkate alınmaktadır²¹⁴. Taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinin vergilendirilmesine ilişkin özel hukuk sözleşmeleri söz konusu olduğunda bir ayırım yapmak gerekmektedir. Zira kanun metni açık olup alıcının göstereceği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. Yine satıcı tarafından faturada gösterilen ancak taraflar arasında alıcı tarafından karşılanacağı sözleşmeyle belirlenen taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri katma değer vergisinin matrahına eklenmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamamaktadır. Vergiyi ve vergiye tabii işbu giderleri gerçekte alıcı ödemesine rağmen vergi dairesine karşı satıcı yükümlüdür.

Taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinin alıcı tarafından karşılanmasına ilişkin taraflar arasında sözleşme düzenlenmesi halinde katma değer vergisinin matrahına eklenmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak vergiden kaçınmak amacıyla tarafların işbu giderlerin satıcı karşılamasına rağmen alıcı karşılamış gibi göstererek peçeleme sözleşmesi düzenlemesi halinde ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince gerçek durum göz önüne alınacak ve satıcı tarafından karşılanan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri katma değer vergisinin matrahına eklenecektir.

Satıcı tarafından karşılanan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, malın tabii olduğu katma değer vergisi oranına tabii olmaktadır. Zira artık bu giderler de malın maliyet unsurları arasında yer almaktadır ve farklı bir vergi oranının uygulanması mümkün değildir. Malın bedeli haricinde taraflar arasında taşıma, yükleme ve boşaltma işleri için ayrı bir sözleşme akdedilmesi halinde, işbu sözleşmeye binaen yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma işlemlerinde malın bedelinden bağımsız olarak taşıma, yükleme ve boşaltma bedeli için ayrı olarak katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Zira mal teslimi dışında ayrı bir hizmet ifası söz konusu olduğu için bağımsız bir katma değer vergisi doğmaktadır.

Daha önce Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gereğince, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, 24/12/1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile

²¹⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 27; Akkaya, s. 80; Şenyüz – Yüce – Gerçek, Vergi Hukuku, s. 64.

yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin katma değer vergisinden tümüyle istisna edildiğini belirtmiştik. Yurtiçinde yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma işleriyle Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinin birbirine karıştırılmaması gerekmektedir. Buna ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan “*ihraç edilen mallara ilişkin nakliye, yükleme, boşaltma, navlun²¹⁵ ve sigorta giderlerinin Şirketiniz tarafınızdan ödenip, daha sonra yurt dışındaki alıcıya ayrıca faturalandırılması durumunda, bu işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile ihracat bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan vade farkları için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve ihracat bedeline dahil edilip edilmeyeceği*” konusunda görüş talep edilmiş ve vergi dairesi tarafından “*Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; ihraç edilen mallara ilişkin nakliye, yükleme, boşaltma, navlun ve sigorta giderlerinin ilgili bulunduğu mal ve fatura ile ilişkilendirilmek suretiyle yurtdışındaki alıcıya sonradan faturalandırılması ile ihracat bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle Şirketiniz tarafından hesaplanıp yurt dışındaki alıcı firmaya fatura edilen vade farkları KDV Kanununun 24 üncü maddesine göre KDV den istisna olan ihracat teslimlerine ilişkin bedelin bir unsuru olduğundan, KDV ye tabi tutulması söz konusu değildir.*” şeklinde görüş bildirilmiştir²¹⁶. Nitekim ihracat istisnası kapsamında olan söz konusu unsurların verginin kapsamına alınması hukuken mümkün değildir. Kanun hükmünde ihracat, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlar, taşımacılık ve diplomatik işlerde tam istisna söz konusu olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple ihraç edilen malın nakliye, yükleme, boşaltma, navlun ve sigorta giderleri ile vade farklarının²¹⁷, ihraç bedelinin

²¹⁵ Navlun, deniz ve nehir yolu ile taşınan eşya için, taşıma hizmeti karşılığında gemi şirketine ödenen ücrete denmektedir (<https://tr.wikipedia.org/wiki/Navlun>). Navlun, taşıyıcı tarafından gemisinde taşınacak yük için istenen ücret olarak da tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr).

²¹⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 20.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14011-17-573 sayılı özelgesi.

²¹⁷ Bkz: Bölüm 2.6.6.

unsuru kabul edilmesi sebebiyle Türkiye’de katma değer vergisinin konusuna kapsamına alınması mümkün değildir.

2.6.1.2. Ambalaj Giderleri

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinin (b) bendinde “*ambalaj giderleri*” matraha dahil olan unsurlardan biri olarak yer almaktadır. Ambalaj giderlerinin malın üretim girdilerinden biri olması sebebiyle malın bedelinden ayrılması mümkün değildir. Bu sebeple katma değer vergisinin matrahına eklenmesi gerekmektedir. Ancak belirtmekte fayda var ki, geri verilmesi mutat olan boş kaplara ilişkin depozitolar teminat niteliği taşıdığı için boş kaplara ait depozitoların katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyeceği açıktır. Örneğin tüp satışlarında ya da damacanayla yapılan su satışlarında tüp bedeli ya da damacana bedeli katma değer vergisi matrahına eklenmemektedir.

Geri verilmesi mutat boş kap niteliğinde olup da teslim hükümlerine uygun bir devir işleminin söz konusu olduğu ya da kapların geri dönmeyeceğinin kesinlik kazandığı hallerde ise depozitolar, artık teminat niteliğini kaybederek satış bedeli içerisinde değerlendirilmesi gereken bir unsur niteliğini kazandığı için katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir²¹⁸. Örneğin, cam şişelerde satılan suyun şişesinin kırılması kesin olduğu için artık işbu şişe depozito/teminat niteliğini kaybettiği için satış bedeli içerisinde şişenin bedeli de yer alacak ve katma değer vergisi matrahına eklenecektir.

Bilindiği üzere, 29.11.2018 tarihinde kabul edilen ve 10.12.2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7153 sayılı Çevre Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 8’inci maddesiyle, Çevre Kanunu’na Ek 11’inci madde eklenerek geri kazanım katılım payı (GEKAP) adı altında yeni bir mali yükümlülük getirilmiştir. Kanuna ekli (1) nolu ekli listede yer alan birtakım poşet, içecek ambalajları, metal, cam ve kompozit ambalajlar vb. ürünlerden geri kazanım katılım payı alınmaya başlanmıştır. Bu ürünlerden herhangi birinin piyasaya arzının, farklı bir ürünün, malzemenin ya da eşyanın ithalatıyla birlikte gerçekleşmesi halinde geri kazanım katılım

²¹⁸ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

payının ithalatçıdan tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu durumda üründen ayrılması mümkün olmayan ambalaj giderleri katma değer vergisi matrahına eklenirken, yapılan düzenlemeyle birlikte söz konusu ambalajlar için katma değer vergisinin yanısıra geri kazanım katılım payı yükümlülüğü getirilmiştir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince vergi, resim, harç ve mali yükümlülüklerin temel unsurlarının kanunla düzenlenmesi gerekirken yeni bir mali yükümlülük olan GEKAP'a ilişkin temel unsurların kanunla değil de Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından düzenlenmesi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Ayrıca çevre kirliliğini azaltmak ve çevreyi korumak amacıyla getirilen bu yeni mali yükümlülükle edilen gelirin, amacına özgülendiği belirtilmektedir.²¹⁹ Her ne kadar yapılan düzenlemeyle çevreyi koruma amacı güdülmüş olsa üründen ayrılması mümkün olmayan ambalajlar için halihazırda katma değer vergisi ödenirken buna ek olarak geri kazanım katılım payı salınmasının mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu kanısındayız. Üründen ayrı olarak satılan ambalajların (örneğin poşet, depozitolu cam şişeler vb.) katma değer vergisine eklenmediğini hatırlanacağı üzere daha önce belirtmiştik. Bunların kullanımını azaltmak amacıyla geri kazanım katılım payı salınması yerindeyken ürünün üretim girdilerinden olan ambalajlarının geri kazanım katılım payına tabi olması yerinde değildir.

2.6.1.3. Sigorta, Komisyon ve Benzeri Gider Karşılıkları

Satıcı tarafından kimi zaman malın kaybolma, çalınma ve zarar görme ihtimallerine karşı sigorta yaptırılmaktadır. Sigorta satıcı tarafından karşılandığında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin (b) bendi gereğince, sigortanın katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak sigortanın alıcı tarafından karşılanması halinde verginin matrahına dahil edilmesi mümkün değildir. Uygulamada kimi zaman vergiden kaçınma saikiyle alıcı ile satıcı tarafından anlaşarak sigortanın alıcı tarafından yaptırılması yoluna başvurulmaktadır.

Her ne kadar sigorta gönüllülük esasına dayansa da kimi zaman kanunlarla sigorta yaptırma zorunluluğu getirilmektedir. İster ihtiyarı ister zorunlu olsun sigortanın satıcı

²¹⁹ Göker Cenker – Süt Göker Çağıl, “Yeni Bir Mali Yükümlülük Olarak Geri Kazanım Katılım Payı”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 364, Ocak 2019, s. 55.

tarafından karşılanması halinde katma değer vergisinin matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Sigortanın yanısıra kanun hükmünde komisyon ve benzeri giderlerin de matraha eklenmesi gerektiği öngörülmüştür. Ticari hayatta kimi zaman farklı sebeplerle satıcı, müşterilerinden komisyon adı altında bedeller talep edebilmektedir. İşbu bedellerin müşteri tarafından ödenmesi halinde katma değer vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Örneğin, kredi kartı ile satış yapan işyerleri bankalar tarafından uygulanan komisyonları müşterilerine yansıtabilmektedirler. Nakit 100 TL olan bir malın bedeli, müşterinin talebi üzerine kredi kartıyla satın almak istesi halinde, 108 TL olabilmektedir. Bu durumda matrah 100 TL değil, 108 TL olmaktadır. Keza müşterinin talebi üzerine kredi kartıyla taksitli satışlarda da aradaki komisyonun müşteriye yansıtılması halinde işbu komisyonların da katma değer vergisinin matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Buna ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından “*kredi kartı ile yapılan satışlarda vade farkı ve banka komisyonları dahil malın toplam satış bedeli üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilecektir. Diğer taraftan, nihai tüketiciye özel matrah şekline tabi olarak yapılan kontör satışlarına ilişkin kredi kartı ile tahsil edilen bedel içindeki BSMV'ye tabi tutulan komisyonun, ilgili bankaya bire bir aktarılması ise KDV ye tabi değildir. Ancak, aktarılan bu komisyona bir bedel eklenmesi halinde bu bedel genel oranda (%18) KDV ye tabi tutulacaktır*”²²⁰ şeklinde görüş bildirilmiştir. Ayrıca bankaların satıcılara uyguladıkları hizmet bedeli, komisyon ve faiz gibi giderler, banka sigorta muamele vergisine tabidir ve katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu giderler, satıcı tarafından fatura edilerek malın bedeline dahil edilmesi halinde, katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. Her ne kadar alıcı katma değer vergisi mükellefi olunca ödediği vergiyi indirebilme hakkına sahip olsa da kanımızca mükerrer vergilendirme söz konusudur ve mali güce vergilendirme ilkesine ve ölçülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

²²⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-2769 sayılı özeli ile 17.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01.-KDV.24-2037 sayılı özeli.

2.6.1.4. Vergi, Resim, Harç, Pay, Fon Karşılığı Gibi Unsurlar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin (b) bendi gereğince vergi, resim, harç, pay fon karşılığı gibi unsurlar katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. Söz konusu bu unsurların, matrah dışında tutulması ve mal ve hizmet bedelinden ayrıca faturalandırılması mümkün değildir. İthalatta da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi gereğince, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. Yalnızca özel kanunlarda katma değer vergisi matrahına dahil edilemeyeceği düzenlenen vergiler, kapsam dışında kalmaktadır. Örneğin Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi gereğince, özel iletişim vergisi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmemektedir. Matraha dahil olmayan unsurlar bölümünde bu konuya ayrıntılı olarak değinilecektir.

2.6.1.4.1. Özel Tüketim Vergisi

Tütün, alkollü içkiler, tuz, çay, kahve ve benzeri tüketim mallarına ait talebin fiyat esnekliğinin zayıf oluşu, bunların her zaman ve her yerde devletler için önemli gelir kaynakları olmasına neden olmaktadır. Devlet, ikamesi neredeyse bulunmayan bu mallara yüksek oranlarda vergi uygulamakta ve diğer mallardan ayrı tutularak özel tüketim vergisine tabi tutmaktadır. Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilirken söz konusu malların katma değer vergisinden ayrı tutularak devlet için gelir kaybına yol açmamasına özen gösterilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 60'ncü maddesinde "*Ek Vergi*" adı altında yeni bir uygulama getirilmiş ve katma değer vergisi dışında ve ona ek olarak konulmuş bir çeşit özel tüketim vergisinin uygulamasına geçilmiştir. Ancak zaman içinde gelir kaynağı ihtiyacı sebebiyle ek vergi çatısı altında birçok vergi çıkarılmıştır. Bunlar Ek Vergi konuları üzerindeki vergi yükünü gizleyerek devlet için bol hasılat sağlayan ve bir ölçüde "*bütçede ademi tahsis ilkesi*"nden²²¹ kurtulup belli hizmetlere kaynak aktarmayı güvence altına alan mali yükümlülüklerdir²²². Yapılan ek düzenlemelerle iyice karışık ve komplike hale gelen ek vergi yükümlülüklerini basitleştirmek ve Avrupa

²²¹ Bütçede ademi tahsis ilkesi; belirli kaynaklardan elde edilen gelirlerin belirli hizmetlere tahsis edilmeyip bütün hizmetler için kullanılması olarak kabul edilmektedir.

²²² Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 425.

Birliği'nin dolaylı vergiler sistemi ile uyumlu hale getirmek için reform niteliğinde düzenleme yapılmıştır. Genel vergi niteliğindeki katma değer vergisinin yanı sıra, özel tüketim vergisi niteliğindeki vergi, fon ve payları bir isim altında toplayarak 2002 yılında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu²²³ çıkarılmış ve on altı mali yükümlülük yürürlükten kaldırılmıştır²²⁴.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört listede yer alan ve Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımlanan mallar bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir. İşbu malların ithalatı ya da imal ve inşa edenler tarafından teslimi ya da özel tüketim vergisi uygulamadan önce müzayede yoluyla satışı, kayıt ve tescile tabi motorlu araçların iktisabı verginin konusunu oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle, I sayılı listede petrol ürünleri, II sayılı listede motorlu araçlar, III sayılı listede tütün ve alkollü, kolalı içecekler, IV sayılı listede ise kozmetikler, matbuca, cam seramiği ve kristalden mamul sofrca, mutfak, büro eşyaları, kıymetli taşlar ve her türlü elektrikli aleti içine alan oldukça geniş bir eşya grubu özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur.

Gerek katma değer vergisi gerek özel tüketim vergisi harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Her ne kadar katma değer vergisi genel nitelikli bir vergi olarak kabul görüp, özel tüketim vergisinin istinai niteliği varsayılsa da yapılan düzenlemelerle artık günümüzde özel tüketim vergisi de genel nitelikli bir harcama vergisi haline dönüşmüştür. Katma değer vergisi matrahına Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince katma değer vergisi matrahına özel tüketim vergisinin eklenmesi sebebiyle sonradan tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan bir davada, itiraz konusu Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan İstanbul 2'nci Vergi Mahkemesi, hükmün iptali için başvurmuş; ancak Anayasa Mahkemesi tarafından mükerrer vergilendirmenin söz konusu

²²³ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG. 12.06.2002 – 24783).

²²⁴ Taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, ek vergi, eğitim-geçelik ve sağlık hizmetleri vergisi, akaryakıt tüketim vergisi, çevre kirliliğini önleme fonu, tarfik tescil harçları, eğitime katkı payına esas oluşturan işlemler uygulamadan kaldırılan vergi ve mali yükümlülüklerdendir.

olmadığına ve Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırı olmadığına hükmedilmiştir²²⁵.

2.6.1.4.2. Elektrik Tüketim Vergisi

Elektrik tüketim vergisi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun²²⁶ 34 ila 39'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanunun 38'inci maddesi gereğince; imal ve istihsal, taşıma, yükleme ve boşaltma, soğutma, telli ve telsiz telgraf ve telefon müraselesi işlerinde tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden %1, bunun dışında kalan maksatlar için tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden %5 oranında elektrik tüketim vergisi alınmaktadır. Belediyeden, elektrik dağıtım şirketleri aracılığıyla, elektrik hizmeti alan kişiler bu verginin mükellefidir, elektrik dağıtım şirketleri vergi mükellefi değildir. Katma değer vergisinin matrahına elektrik tüketim vergisi de eklenmektedir. Tıpkı özel tüketim vergisinin katma değer vergisi matrahına eklenmesi gibi, elektrik tüketim vergisi de katma değer vergisi matrahına eklenerek, başka bir ifadeyle verginin matrahına bir başka vergi eklenerek, verginin vergisi alınmaktadır. Hukuk devleti ilkesi, ölçülülük ilkesi ve vergilendirmede adalet ilkesine aykırı bir düzenleme olarak günümüzde uygulanmaya devam etmektedir.

2.6.1.4.3. Eğlence Vergisi

Katma değer vergisi matrahına eklenen vergilerden biri de eğlence vergisidir. Eğlence vergisi Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17 ila 22'nci maddeleri arasından düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen ve belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabidir. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, eğlence vergisi matrahı, biletle girilen yerlerde, eğlence vergisi hariç olmak üzere bilet bedeli olarak sağlanan gayrisafi hasılat (bilet bedeli dışında bağış ya da başka adlar altında alınan paralar dahil) olarak belirlenmiştir. Verginin oranını

²²⁵ Any.M., 25.12.2014 gün ve E. 2013/48, K. 2014/198 sayılı kararı, (RG. 07.04.2015 – 29319). Söz konusu karar hakkında ayrıntılı bilgi bkz: Bölüm 3.1.2.

²²⁶ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, (RG. 19.05.1981 – S. 17354).

ve miktarını belirleyen 21'inci madde ve bu madde ile ilgili olarak çıkarılan 97/10349 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yerli ve yabancı film gösterimlerinden %10 oranında eğlence vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 24.05.2003 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6624-71 sayılı özelgesi ile 30.05.2003 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6624-82/23200 sayılı özelgesinde katma değer vergisinin matrahına eğlence vergisinin dahil edileceği görüşü bildirilmiştir. Buna göre *“Eğlence vergisi ise, bilet bedelinden katma değer vergisi düşüldükten sonra kalan bedel üzerinden, yani katma değer vergisi matrahı üzerinden iç yüzde oranı ile hesaplanacaktır. Bu suretle hesaplanan eğlence vergisi, eğlence vergili bedelden çıkarılacak ve eğlence vergisinin matrahı bulunacaktır.”* Katma değer vergisi matrahına eklenen diğer vergilerde olduğu gibi, eğlence vergisinin de katma değer vergisinin matrahına eklenmesi, verginin vergisinin alınmasına neden olarak vergilendirmede adalet, ölçülülük ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

2.6.1.4.4. Atık Su Bedeli ve Çevre Temizlik Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu m.24/b hükmü gereğince atık su bedeli ve çevre temizlik vergisi ayrı ayrı katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un²²⁷ 13'üncü maddesinin (a) bendinde İSKİ'nin gelirleri arasında su satışı ve kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden alınacak ücretler sayılmıştır. Kanunun ek 5'inci maddesinde ise işbu kanunun tüm büyükşehir belediyeleri tarafından uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre büyükşehir belediyelerince atık su bedelleri alınmakta ve tahsil edilen bu atık su bedeli katma değer vergisinin matrahına dahil edilmektedir. Büyükşehir belediyesi dışındaki belediyeler ise atık su bedeli tahsil etmemektedir.

Ancak 2004 yılına kadar olan uygulamada zaten katma değer vergisi matrahına eklenen atık su bedeli üzerinden bir de çevre temizlik vergisi alınmaktaydı. Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44'üncü maddesinde düzenlenen çevre temizlik vergisine ilişkin

²²⁷ 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, (RG. 23.11.1981- S. 17523).

düzenleme 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 41'inci maddesiyle yeniden düzenlenmiş ve 01.01.2004 tarihinden itibaren atık suya çevre temizlik vergisi uygulanmasına son verilmiştir²²⁸. Atık su bedeli katma değer vergisinin matrahına dahil edilirken, atık su üzerinden ayrıca bir de çevre temizlik vergisi alınmasının haklı bir dayanağı bulunmamaktadır. Katma değer vergisinin matrahına çevre temizlik vergisi eklenmesi halihazırda ekonomik anlamda mükerrer vergilendirmeye yol açarken, bir de matraha eklenen atık su bedelinden önce çevre temizlik vergisi alınması üstüne katma değer vergisi alınması hukuk devleti ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ve ölçülülük ilkesini önemli ölçüde zedelemektedir. Bu sebeple 2014 yılında yapılan düzenlemeyle bu durumu bir nebze de olsa ortadan kaldırıldığı düşünülmektedir.

2.6.1.4.5. Belediyelere Ödenen Hal Rüsumu

Malları satın alanlar tarafından toptan satış bedeli üzerinden ödenen tutara hal rüsumu denmektedir (5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun²²⁹ m. 2/b). Yaş sebze ve meyve halinde yapılan toptan satışlarda alınan hal rüsumu da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince verginin matrahına dahil edilmektedir.

²²⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.06.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6601-681/28241 sayılı özelgesinde atık suya ilişkin çevre temizlik vergisi alınıp alınmayacağı hususunda görüş bildirilmiştir. Buna göre "büyükşehir belediyeleri haricindeki belediyelerce su tüketim bedeli üzerinden alınmakta olan atıksuya ilişkin çevre temizlik vergisinin 01.01.2004 tarihinden itibaren alınmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, bu tarihten itibaren konutlara ait çevre temizlik vergisinin ise, belediyeler tarafından su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına 100.000 TL. olarak hesaplanarak ve su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilmesi gerekir."

²²⁹ 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (RG. 26.03.2010 – S. 27533).

2.6.1.4.6. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Karşılana n Prim Tutarlarının İdarece Yüklenicinin Hakedişinden Kesilmesinde Katma Değer Vergisi Matrahı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun²³⁰ 81'inci maddesinin (1) bendi gereğince; kanunun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, bu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşılanmaktadır.

İşveren sigorta priminin belli bir tutarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşılanması suretiyle yapılacak hakediş ödemelerinde, işveren sigorta priminin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından indirilmesinden önce olan hakediş bedeli üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Kanun gereğince işveren hissesinin beş puanlık kısmının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşılanması sebebiyle işçilik maliyetleri içinde yer alan sigorta primlerinde ve toplam maliyetlerde bu tutar kadar bir eksilme meydana gelmekte ve bu tutar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından işveren adına ilgili kuruma aktarılmaktadır. İşbu tutar indirilmeksizin belirlenen toplam tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturmakta ve bunun üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Özellikle belirtmek gerekir ki vergi mükellefinin fazladan yararlandığı tespit edilen sigorta primi teşvik tutarının, vergi mükellefinin hakedişinden kesilerek geri alınması, katma değer vergisi matrahını etkilememektedir. Zira bu durum fazla yararlandırılan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sigorta primi teşvik yardımının tahsiline ilişkin olup verginin matrahı, kesinti yapılmadan önceki hakediş tutarı olarak hesaplanmaktadır.

²³⁰ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, (RG. 16.06.2006 – S.26200).

2.6.1.4.7. 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu'nun 4'üncü Maddesi Gereğince Bandrol Ücreti Alınan Cihazlarda Katma Değer Vergisi Matrahı

3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu'nun²³¹ 4'üncü maddesinde sayılan cihazları imal ve ithal eden kişilerden fabrika çıkış fiyatı ya da ithal maliyeti üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınan bandrol ücreti özel tüketim vergisi matrahına eklenerek özel tüketim vergisi hesaplanmaktadır. Bandrol ücretine özel tüketim vergisi eklendikten sonra bulunan bedel üzerinden ise katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

2.6.1.5. Vade Farkları

Vade farkı, süresinde ödenmeyen mal bedeli sebebiyle, enflasyonla bağlantılı olarak, faiz dışında ödenmek zorunda kalınan ek miktar olarak tanımlanmaktadır²³². Vade farkı, taksitli satışlarda ya da ödemenin mal tesliminden sonra yapıldığı satışlarda uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin (c) bendi gereğince, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkı matraha dahil edilerek işlemin tabi olduğu katma değer vergisi oranı üzerinden vergilendirilmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince de vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi sebebiyle ortaya çıkan yeni vade farkının vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olmasından ötürü, ayrıca fatura edilerek vadeli satışa konu teslim ya da hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması ve vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyanname beyan edilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından "46 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin, Yurt dışından temin edilen kredilerin katma değer vergisi karşısındaki durumu başlığını taşıyan (A) bölümünde de, yurt dışı kredi işlemleri nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı, ancak katma değer vergisine tabi bir mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin ödenmesine bağlı olarak

²³¹ 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu, (RG. 15.12.1984 – S. 18606).

²³² Yaltı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 243.

ortaya çıkan vade farklarının, kredi işlemi ile bir ilgisinin bulunmaması nedeniyle vergi matrahına dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.” şeklinde karar verilmiştir²³³.

Yargı kararlarında, hem mal teslimi ve hizmet ifası sırasında bedele yansıtılan ve faturada gösterilen vade farklarının hem de sonradan ödemenin gecikmesi halinde ortaya çıkan vade farklarının, katma değer vergisinin matrahına dahil edildiği görülmektedir²³⁴. Ayrıca kararlarda vade farkının “vade faizi” olarak nitelendirildiği görülmektedir²³⁵. Ancak vade farkında faizden farklı olarak taraflar arasında ya açık bir sözleşmenin bulunması ya cari

²³³ Dş. 7. D. 26.05.1998 tarih, 1997/1173 E. ve 1998/2033 K. (www.karartek.com.tr).

²³⁴ “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 20nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde vergi matrahının, bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedel olduğu ve bedel deyiminin, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılanlardan alınan veya bunlarca borçlanılan değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiş, kanunun 24üncü maddesinde ise, vade farkı ve benzeri gelirlerin de vergi matrahına dahil olduğu açıklanmıştır. Bu nedenle, teslim veya hizmetin karşılığını oluşturan bedelin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan vade farkı gelirleri katma değer vergisine tabi olup, vade farkının teslim anında belli olması veya sonradan ortaya çıkması vergiye tabi olma açısından farklı bir sonuca yol açmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununda sonradan ortaya çıkan vade farklarının vergilendirme dönemine ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı ve kanunun 1 inci maddesinde ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslimler vergiye tabi tutularak, ticari faaliyetin devamlılığı, kapsamı ve niteliği konusunda Gelir Vergisi Kanununa atıf yapıldığından, bu tür vade farklarının unsuru oldukları ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin genel kurallara tabi olması, bu nedenle de tahakkuk ettikleri, diğer bir ifadeyle alacak olarak doğdukları dönemde elde edilmiş sayılarak vergilendirilmeleri gerekmektedir. Olayda, imal edilen emtianın peşin satış fiyatı üzerinden fatura edildiği ancak, bedelin nakden ödenmediği hallerde, ödemenin geciktiği süre için aylık vade farkı faturaları düzenlendiği. Ocak 1986 ve müteakip aylarda yapılan satışlardan kaynaklanan ve bu aylara ait vade farklarına ilişkin aylık faturaların, ait oldukları aylar yerine Temmuz 1986'dan itibaren düzenlendiği ve vade farklarının, faturanın düzenlendiği dönemin beyannamesine dahil edilerek vergilendirildiği anlaşılmaktadır. Ancak, vade farklarının ait oldukları aylarda alacak olarak doğdukları, bu nedenle de bu aylarda elde edildiklerinin kabulü zorunlu olduğundan, bu gelirlerin daha sonraki dönemlerde beyan edilerek vergilendirilmesi, verginin geç tahakkukuna neden olmuştur” (Dş. VDDK. 31.03.1995 tarih, 1994/125E. ve 1995/100K., www.corpus.com.tr). “Yükümlü şirketin, ... Anonim Şirketi S.İ.``tan olan alacağına tahakkuk ettirdiği vade farkı da katma değer vergisine tabi olduğundan, inceleme elemanınca saptanan matrah farkı üzerinden yükümlü şirket adına salınan katma değer vergisinde isabetsizlik bulunmadığı...” (Dş. 7. D. 17.06.1993 tarih, 1989/3088 E. ve 1993/2664 K., www.karartek.com.tr).

²³⁵ “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “İthalatta Matrah” başlığını taşıyan 21. maddesinin c bendinde; fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta verginin matrahına dahil olduğu belirtilmiştir. Sözü geçen maddede “vade farkı ve faizi”ne yer verilmemiş olmakla birlikte, alıcı (ithalatçı) tarafından yapılan bir gider niteliği taşıması itibarıyla vade farkının (vade faizi) “fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler” kapsamında düşünülmesi gerekir. Vade farkı (vade faizi) transferinin sonradan yapılmış olması, sözleşmeye dayalı giderin bu niteliğini değiştiren bir neden sayılamacağı cihetle, bu konuda ileri sürülen temyiz nedenleri kabule şayan görülmemiştir” (Dş. 7. D. 14.12.1995 tarih, 1994/4085E. ve 1995/5265K., www.kararara.com).

hesap sözleşmesinin bulunması ya da vade farkı ödenmesini sürekli hale getirmiş bir uygulamanın bulunması gerekmektedir²³⁶.

Ödemenin gecikmesi halinde ortaya çıkan vade farkı o tarihte elde edilmiş sayılarak vergilendirilmektedir²³⁷ ve faturanın düzenlendiği tarihteki söz konusu teslim ve ifaya uygulanacak katma değer vergisi oranı ile ödemenin gecikmesi halinde ortaya çıkan vade farkının faturalandırılma tarihinde söz konusu teslim ve ifaya uygulanacak katma değer vergisi oranı değişse bile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda düzenlenen faturada uygulanan oran uygulanmaktadır. Örneğin malın teslimi ve faturanın düzenlenmesi 2018 yılının Kasım ayında gerçekleşmesine rağmen, ödeme, vadeli olarak 2019 yılının Ocak ayında gerçekleşmiştir. Arada geçen süre içinde uygulanacak vergi oranı Cumhurbaşkanlığı tarafından %8'den %18'e çıkarılmıştır. Bu durumda vade farkı faturalandırılarak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği 2018 yılının Kasım ayında uygulanan %8 oranında katma değer vergisi tahakkuk etmektedir. Nitekim bu konuda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı da uygulanacak katma değer vergisi oranının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andaki oran olduğu ve ödemenin gecikmesi halinde temerrüde düşen alacak için uygulanan temerrüt faizi de katma değer vergisinin

²³⁶ Kaya Arslan, "Adi ve Ticari İşlerde Faiz", İÜHFM, C. LIV, S. 1 – 4, 1991 – 1994, s. 348; Yaltı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 243.

²³⁷ "kurumun, taşıt aracı satışları için peşin satış hasılatının tümünü faturanın düzenlendiği tarihte tahsil etmemiş olmasına karşın peşin satış fiyatını esas alarak düzenlediği fatura üzerinden hasılat kaydettiğinin, taraflar arasında tartışmasız olduğu, uyumsuzluğun tahsil edilen peşinattan arta kalan kısma, yani davacı şirket ile alıcılar arasında düzenlenen sözleşme uyarınca alıcının talebine göre ertelenen borcun ulaşacağı tahmini miktar üzerinden alıcıdan alınan erteleme sayısınca bono bedellerine dahil olan katma değer vergisinin beyan zamanına ilişkin olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci ve 24 üncü madde kuralları uyarınca teslim veya hizmetin karşılığını oluşturan bedelin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan vade farkı gelirlerinin katma değer vergisi matrahına dahil olduğu, vade farkının teslim anında belli olması veya sonradan ortaya çıkmasının vergiye tabi olma açısından farklı bir sonuca yol açmadığı, gerçekte peşin satış bedelinin sadece bir kısmını tahsil etmiş olan kurumun, peşin satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisini satış tarihinde beyan ettiği ancak, muhtemel erteleme sayısı kadar bono bedeline dahil edilen vade farklarını, tahsil tarihlerinde hasılat yazarak ilgili dönem katma değer vergisi beyanına dahil ettiği, herhangi bir erteleme döneminde borcu tasfiye etme girişiminin alıcıya ait olduğu, bu durumda vade farklarının alacak olarak doğduğu dönemde vergilendirileceği göz önüne alındığında, kurum tarafından bu yolla vergi kaybına yol açılmadığı sonucuna varıldığı gerekçesiyle..." (Dş. VDDK. 08.10.1999 tarih, 1999/58E. ve 1999/426K., www.corpus.com.tr).

matrahına dahil edilerek ilk faturalandırılma tarihindeki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanacağı yönünde görüş bildirmiştir²³⁸.

2.6.1.6. Fiyat Farkları

Fiyat farklarının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği kuşkusuzdur. Zira kanun hükmüyle de fiyat farklarının katma değer vergisine tabi olacağı düzenlenmiştir. Ancak gerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde gerekse Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde buna dair açıklama bulunmamaktadır. Yalnızca gerekçede matraha dahil edilen diğer unsurlarda olduğu gibi fiyat farkının da ticari hayatta muvazaalı işlemlerle matrahın aşındırılmasına engel olmak amacıyla katma değer vergisi matrahına dahil edildiği belirtilmiştir. Yapılan düzenlemenin malumun ilanı mı yoksa kanunkoyucunun tekrara düşme pahasına muvazaalı işlemlerin önüne geçmek amacıyla yaptığı düzenleme mi olduğu tartışılabilir. Ancak uygulamada çok fazla sorun yaratmayan fiyat farklarının vergilendirilmesi konusunda yapılan açıklama yeterli görülmektedir.

2.6.1.7. Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden ya da dövizde endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen ya da tamamen vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkının esas itibarıyla vade farkı niteliğinde olması sebebiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Daha önce kanunda yer almayan kur farkı, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile düzenlenmiştir. Ancak bundan ötürü çok fazla ihtilaf doğmuştur. Kur farkının verginin matrahına eklenmesi sebebiyle açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, *“Kanunun 20nci maddesinde bedel kavramı açıkça tanımlanmış olmasına rağmen kanun koyucu aynı Kanunun 24üncü maddesinin c bendinde vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunu kurala bağlamış; ancak, kur farkına bunlar arasında yer*

²³⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 28.08.2013 tarih ve 84974990-130(1-2013/21)-938 sayılı özelgesi.

vermemiştir. Bu durumda, döviz üzerinden yapılan vadeli satışlarda, senedin tahsil edildiği tarihte, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı, kur farkının Kanununun 24/c maddesinde matraha dahil olduğu belirtilen unsurlar arasında da sayılmadığı açık olduğundan, katma değer vergisine tabi tutulmasına hukuken olanak bulunmayıp, ihtirazi kayıtlarla ödenen katma değer vergisinin yükümlüye iadesi gerektiğinden....” şeklinde karar vermiştir²³⁹. O dönemde kanun hükmünde matraha eklenen unsurlar arasında “kur farkı” ibaresinin bulunmaması ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile getirilen bu

²³⁹ Dş. VDDK. 18.10.2006 tarih, 2006/50E. ve 2006/286K. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>).

yükümlülüğün vergilerin yasallığı ve hukuki belirlilik ilkelerine aykırılığı sebebiyle, yargı kararlarında vergi tarhiyatlarının ve cezalarının iptal edildiği görülmektedir²⁴⁰.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan söz konusu düzenlemenin iptali için açılan davayı Danıştay 4'üncü Daire "*Kur farklarının işlevsel olarak vade farkı ve fiyat farkı gibi mal ve hizmetin karşılığını oluşturan bedele dahil ekonomik bir değer olduğu, kaldı ki kanun koyucunun, KDV Kanununun 24/c maddesinde "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi" ifadesini kullanmak suretiyle, sayılanların benzerlerinin de matraha dahil edilmesini amaçladığı, bu durumda, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği mal veya hizmet teslimlerinde ödemenin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten*

²⁴⁰ "*Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmaktadır. Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz etmektedir. Kanunun 24'üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır. Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesi mümkün değildir. Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını göstermektedir" (Dş. VDDK. 13.12.2017 tarih, 2017/548E. ve 2017/606K., www.corpus.com.tr). "*Kur farkı, eşyanın satış fiyatından değil ekonomik nedenlerden dolayı piyasada dövizin değerinde meydana gelen değişimden kaynaklanmaktadır. Katma değer vergisini doğuran olay ise mal teslimi ve hizmet ifasıdır. Katma Değer Vergisi Kanununun 24/1-c maddesinde de katma değer vergisi matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiştir. Bu durumda, kur farkının, eşyanın satış fiyatından değil ekonomik nedenlerden kaynaklanması, mal teslimi ve hizmet ifası gibi vergiyi doğuran bir olay nedeniyle ortaya çıkmaması, yasada da kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu yönünde bir hükme yer verilmemesi nedeniyle dava konusu işlemin kur farklarından kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır" (Dş. VDDK. 12.06.2019 tarih, 2018/1084E. ve 2019/366K., www.corpus.com.tr). "*kur farkının Kanunun hizmetin tanımının yapıldığı 4. maddesi kapsamında müstakil bir hizmet olarak kabul edilemeyeceği, 24/c maddesinde düzenlenen vade farkı ile aynı anlama gelmeyeceği ve kanun koyucunun kur farkının katma değer vergisine tabi olmasını amaçlamadığı sonucuna varılmaktadır. Bu durumda kur farkı gelirleri için katma değer vergisi hesaplamadığından bahisle yükümlü şirket adına yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyatta ve bu tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir" (Dş. 9. D. 26.05.2004 tarih, 2001/2624 E. ve 2004/3556 K. www.karartek.com.tr).***

sonra yapılması durumunda bu ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerektiği” gerekçesiyle reddetmiştir²⁴¹. Temyiz incelemesinde ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “KDV matrahına dahil edilmesi gereken gelir unsurların sayıldığı Kanunun 24. maddesinin (c) fıkrasında kur farkına yer verilmediği, maddede yer alan “gibi” ifadesinin, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsamı amacıyla kullanıldığı, kur farkının dövizin değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlandığı, dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesinin mümkün olmadığı ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkının, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz ettiği, Kanunun 24’üncü maddesinde yer alan “gibi” ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle KDV matrahına dahil edilmesinin, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile KDV matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesinin, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturduğu...bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesinin mümkün olmadığı, KDV Kanununun 21. maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkının açıkça sayılmasına rağmen 24. maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olmasının da kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının KDV matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını gösterdiğini”²⁴² belirterek, Danıştay 4’üncü Daire’nin kararını oy çokluğuyla bozmuştur. Bozma kararı sonrasında Danıştay 4’üncü Daire’nin vereceği kararın gecikmesiyle uygulamada sorunlar ve tartışmalar artarak devam etmiştir. Ancak 17.01.2019 tarihinde 7161 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 18’inci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesine “fiyat farkı” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı” ibaresinin

²⁴¹ Dş. 4. D. 18.05.2017 tarih, 2014/4834E. ve 2017/4605K. (<https://www.danistay.gov.tr/emsal.html>).

²⁴² Dş. VDDK. 13.12.2017 tarih, 2017/548E. ve 2017/606K. (<https://www.danistay.gov.tr/emsal.html>).

eklenmesiyle kur farkının vergilendirilmesi hususu netlik kazanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı ise 23.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 25 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 7161 sayılı kanunun 18’inci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesine eklenen “kur farkı” ibaresine ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin ilgili bölümlerinde değişiklik yapmıştır. Yapılan kanuni değişiklik daha önce vergi idaresi tarafından yapılan uygulamanın aynısıdır. Konuya ilişkin açılan davaları, uygulamada ortaya çıkan sorunları ve tartışmaları sonlandırmak amacıyla kanuni düzenleme yoluna gidilmiştir.

Mal teslimi ve hizmeti ifasının yapıldığı tarihle ödemenin yapıldığı tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmektedir. İşbu faturada gösterilen kur farkına, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince, mal teslimi ve hizmet ifasının yapıldığı tarihte bu işlemler için uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanmaktadır ve yargı kararlarının da bu yönde olduğu görülmektedir²⁴³. Öte yandan ödemenin yapıldığı tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (c) bendi gereğince tecil ve terkin uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ait bedelin döviz üzerinden belirlenmesi halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihle ödemenin yapıldığı tarih arasında ihracatçı lehine ortaya çıkan kur farkının vergilendirilmesi için

²⁴³ “*olayda bankacılık faaliyeti yanında peşin para ile satın alınan malları müşterileri ile yapmış olduğu sözleşme çerçevesinde, yabancı para karşılığı vadeli olarak satan davacı kurumun lehine oluşan kur farklarının malın tabi olduğu katma değer vergisi oranına göre değil, oranı belli olmayan mal teslimi ve hizmet ifaları için öngörülen genel katma değer vergisi oranına tabi olduğundan bahisle ihtilaf konusu cezalı tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c. maddesi uyarınca taksitli mal satışlarında vade farklarının katma değer vergisine tabi olduğu, dövizle yapılan vadeli satışlarda lehe oluşan kur farklarının da kur farkı tahakkukunda esas olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranına tabi olacağı, Türk lirası cinsinden vadeli satışlarla, yabancı para cinsinden vadeli satışların vergileme açısından farklı oranlara tabi olmasının düşünülemeyeceği gerekçesiyle kabul eden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının; döviz karşılığı vadeli satışlarda oluşan kur farkının bir finansman hizmeti olması sebebiyle müstakil bir işlem olduğu, bu nedenle satışa konu malın tabi olduğu katma değer vergisine tabi olmasının mümkün olamayacağı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup...*” (Dş. 9. D. 10.10.2002 tarih, 2002/3605E. ve 2002/4126K., www.lexpera.com.tr).

ihracatçı tarafından fatura düzenlenmektedir. İmalatçı ise söz konusu katma değer vergisini genel esaslara göre indirebilme hakkına sahiptir. İhracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra ortaya çıkan kur farkının aktarılması da ihraç kaydıyla teslim bedeline dahil edilmektedir (KDVK m. 20).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince, yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi gereğince mal teslimi ve hizmet ifası için döviz olarak belirlenen bedel vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu andaki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilmektedir. Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan, ihraç kayıtlı satışı gerçekleştirilen ürünlerle ilgili olarak döviz cinsinden belirlenen fiyatların alıcılarla mutabık kalınmak suretiyle belirlenen kur üzerinden Türk Lirası'na çevrildiği ve bu tutarın da faturaya yazıldığı belirtilerek, ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle tecil terkinde konu edilebilecek ya da iadesi talep edilebilecek katma değer vergisi tutarının tespiti sırasında müşteri ile yapılan sözleşmede belirlenen döviz kurunun kullanılıp kullanılmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir. Bu konuda 24.04.2017 tarih ve 85373914-130[53.01.116]-15856 sayılı özalgede “İhraç kayıtlı satışlara ilişkin olarak döviz üzerinden düzenlenen faturalarda teslim bedelinin TL karşılığının belirlenmesinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kurun dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, firmanız ile müşteriler arasında belirlenen kur üzerinden döviz bedeli ve TL karşılığı da belirtilmek suretiyle düzenlenen ihraç kayıtlı faturalarda, döviz cinsinden belirlenen fiyatlara alıcılar ile mutabık kalınmak suretiyle belirlenen kur üzerinden Türk Lirasına çevrilen tutarın, teslim karşılığını teşkil eden bedel yani müşterilerinizden alınan veya müşterileriniz tarafından borçlanılan tutar olarak dikkate alınması şartıyla, matrah olarak Türk parası ile belirtilen tutarın dikkate alınması ve iade talebinin de bu tutara göre belirlenmesi mümkün bulunmaktadır” şeklinde görüş bildirilmiştir. Vergi idaresi, kanuni düzenmeden farklı olarak, alıcı ile satıcının mutabık kalınması halinde tarafların

sözleşmede belirlediği döviz kurunun katma değer vergisi matrahı bakımından faturada kabul edilebileceğini belirtmiştir.

2.6.1.8. Faiz

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin (c) bendi gereğince matraha dahil olan unsurlardan biri de faizdir. Faiz, bir miktar paranın başkası tarafından kullanılması sebebiyle mahrum kalınan belli miktar para olup, para borcu dışındaki borçlarda faiz borcu söz konusu olmamaktadır²⁴⁴. Faiz, anapara faizi²⁴⁵ ve temerrüt faizi²⁴⁶ olarak ikiye ayrılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesi gereğince bedel kavramının kapsamı belirlenmiştir. Kanımızca vade farkı, fiyat farkı ve kur farkında olduğu gibi faiz de verginin konusu olan mal teslimi ya da hizmet ifasında bedel kapsamına girmektedir. Kanunun hükmü gereğince “faiz”in katma değer vergisi matrahı içine alınmasının Anayasa'nın 35'inci ve 36'ncı maddelerine aykırılığı sebebiyle Trabzon Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne gidilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan ilk incelemede “*Bu evre, itiraz yoluna başvurularak iptali istenilen kuralın Vergi Mahkemesi'nce değerlendirilmesinden sonraki süreçtir. Bu nedenle, hakkında doğrudan değerlendirme yapamayacağı, uygulayamayacağı bir kural için iptal istemiyle itiraz başvurusu yapmaya Asliye Hukuk Mahkemesi'nin yetkisi yoktur*” gerekçesiyle başvuru reddedilmiştir²⁴⁷. Avrupa Birliği'nde de konu yargıya taşınmış ve Bausystem Kararı olarak adlandırılan kararda faizin arızı masraf olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışılmıştır. Alman vergi idaresi tarafından katma değer vergisi

²⁴⁴ Eren Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım, 9. Bası, İstanbul – 2006, s. 939; Kılıçoğlu, s. 447.

²⁴⁵ Anapara faizi, belirli bir meblağın ödünç, kredi, cari hesap şeklinde bir işleme dayalı olarak verilmesi neticesinde yoksun kalınan faizi ifade etmektedir (Kılıçoğlu, s. 447; Yaltı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 243).

²⁴⁶ Temerrüt faizi, para borcunun sözleşme ile kararlaştırılan ya da kanun gereğince ödenmesi gereken tarihte yerine getirilmemesi sebebiyle ödenen faizdir (Kılıçoğlu, s. 447; Kaya Arslan, s. 348; Yaltı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 243).

²⁴⁷ Any.M. 19.07.1991 tarih, 1991/128E. ve 1991/26K., (RG.24.05.1965-120005), (www.lexpera.com.tr).

matrahına faizin eklenmesiyle Bausystem tarafından Münih Vergi Mahkemesi'nde dava açılmıştır. Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD), davaya konu faiz ile verilen hizmet veya hizmet bedeli arasında hiçbir bağlantı olmadığı, söz konusu tazminat niteliğindeki faiz ödemesinin ticari işlemle ilgili bir bedel olarak nitelendirilemeyeceği, aksine bu faizin yapılan masrafların tazminini telafi ettiği yönünde karar vererek²⁴⁸ faizin katma değer vergisi matrahına eklenmesini engellemiştir.

Faizin matraha dahil edilmesi konusunda kanun hükmünde ya da Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ayrıntılı bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple matraha dahil edilecek faiz konusunda sorunlar ortaya çıkmıştır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan katma değer vergisine tabi olan veya vergiden istisna tutulan hizmet ifalarına ilişkin olarak düzenlenen faturalarda yer alan tutarların vadesinde ödenmemesi nedeniyle doğan temerrüt faizlerinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususunun bildirilmesi istenmiştir. Bu konuda 28.08.2013 tarih ve 84974990-130[1-2013/21]-938 sayılı özelgede “kuruluşunuz tarafından yapılan teslim ve hizmet ifalarına ilişkin ödemelerin zamanında yapılmamasından dolayı temerrüde düşmüş alacaklarınız için hesaplanan temerrüt faizlerinin KDV matrahına dahil edilerek bu tutar üzerinden teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte geçerli olan KDV oranına göre KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak, KDV Kanunu'nun 13/b maddesi kapsamında istisna olan teslim ve hizmetlerinize ilişkin olarak hesaplanan faizler için ayrıca KDV hesaplanmayacaktır.” şeklinde görüş bildirilmiştir. İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 12.08.2005 tarih ve KDV MUK.B.07.Def.034.18.24.5806 sayılı özelgede ise “İcra daireleri tarafından Katma Değer Vergisi'nin ayrıca tahsil edileceği belirtilmediği hallerde verginin, icra daireleri tarafından belirlenen faiz bedeline iç yüzde faiz oranı uygulanmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir” şeklinde görüş bildirilmiştir. Danıştay tarafından da faizin katma değer vergisinin matrahına eklenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde kararlar verildiği görülmektedir²⁴⁹. Ayrıca katma değer

²⁴⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Bausystem AG – Finanzamt München für Körperschaften, 222/81 sayılı ve 01.07.1982 tarihli kararı (Aktaran Yalıtı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 191 – 192).

²⁴⁹ “ithalatın finansmanında kullanılmak üzere amir banka kanalıyla yurt dışındaki muhabir bankadan kullanılan kredinin karşılığı olarak yurt dışına transfer edilen faiz tutarının ithalde alınan katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, suretiyle yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemin iptali yolundaki mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir” (Dş. 7. D. 26.05.1998 tarih, 1997/1173 E. ve 1998/2033K. sayılı içtihat metni şu şekildedir: www.karartek.com.tr).

vergisinin matrahına eklenecek faizin yanısıra, borç verme sonucunda doğan faiz gelirlerinin ticari kazanç kapsamında olduğu ve katma değer vergisine tabi olduğu yönünde kararlar verilmiştir²⁵⁰

2.6.1.9. Servis ve Benzer Adlar Altında Sağlanan Her Türlü Menfaat, Hizmet ve Değerler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin (c) bendi gereğince “*servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler*” katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. Kanunun gerekçesinde, düzenlemenin mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle ödenecek bedelin, farklı isimlerle ve muvazaalı işlemlerle, katma değer vergisi matrahının aşındırılmasını engellemek amacıyla yapıldığı belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi'nden, bir otelde konaklayan turist gruplarını gönderen firmalara düzenlenen faturalara, otel konaklama bedeli ile otelde yapılan hizmetlere ilave olarak tahsil edilen bahşişlerin de paid out bedeli adı altında dahil edildiği ancak söz konusu bahşiş bedellerinin katma değer vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceği hususunun bildirilmesi istenmiştir. Bu konuda 09.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-2486 sayılı özelgede “*teslim ve hizmet bedelinden ayrı olarak müşterileriniz tarafından bir memnuniyet ifadesi olarak ya da örf ve âdet gereği bahşiş kutularına nakit olarak*

²⁵⁰ Danıştay 9'uncu Daire'nin 23.10.1997 tarih, 1996/3270E. ve 1997/3335K. sayılı kararı şu şekildedir: “*Olayın banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olabilmesi için yükümlü şirketin borç para verme işiyle devamlı olarak uğraşması, sadece ortaklarına değil, üçüncü kişilere de bir yıl içinde müteaddit defa borç para vermesi, başka bir ifade ile, ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu tespit gerekmektedir. Oysa ortaklarla olan borç-alacak ve faiz ilişkisini ikrazatçılık olarak nitelendirmek ve bu nedenle olayı banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutmak olanağı bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilen yükümlü şirketin ortaklarına borç para vermesi işlemi, Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesi anlamında "ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet" olduğundan, katma değer vergisine tabi olmalıdır. Vergi Mahkemesince bu işlemin, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerden olduğu, bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulduğu gerekçesiyle davanın kabulünde ve cezalı tarihiyatın terkininde isabet görülmemiştir” (www.kararara.com). Danıştay 4'üncü Daire'nin 07.02.2006 tarih, 2006/133E. ve 2006/106K. sayılı kararı şu şekildedir: “*3065 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan hükümleri karşısında, ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesinin anılan Kanun kapsamında ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla söz konusu borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisine tabi olması gerektiği açıktır”* (www.kararara.com).*

bırakılan bahşiler, herhangi bir teslim ya da hizmet bedeli olarak düşünölemeyeceğinden KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Ancak, otelinizde konaklayan turist gruplarını gönderen firmalardan, otel konaklama bedeli ile otelde yapılan hizmetlere ilave olarak tahsil edilen bahş bedelleri de yapılan teslim ya da ifa edilen hizmetin matrahına dahil bir unsur olup Kanunun 24/c maddesi gereğince KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir” şeklinde görüş bildirilmiştir. Müşteriden özellikle faturalandırılarak tahsil edilen bahşiler konaklama bedeline dahil edilerek katma değer vergisinin matrahına eklenirken, konaklama sırasında örf ve adet gereğince müşteri memnuniyeti sebebiyle bırakılan bahşilerin katma değer vergisi matrahına dahil olmadığı belirtilmiştir. Her ne kadar tarafımızca daha önce yapılan açıklamalarda, “benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler”in vergilendirilmesi, ucu açık ve öngörölemeyen bir düzenleme olarak nitelendirilse de işbu düzenlemenin verginin matrahını aşındırmak ve belirli hizmetleri vergi dışı bırakarak vergiden kaçınmak saikiyle hareket eden vergi mükellefine engel olduğu yadsınamaz.

2.6.2 Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

Vergilerin yasallığı ilkesine uygun olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda matraha dahil olan unsurlar gibi matraha dahil olmayan unsurlar da düzenlenmiştir. Matraha dahil olan unsurlar kalem kalem düzenlenirken daha sonra dahil edilebilecek unsurların önünü kapamamak adına mal teslimi ve hizmet ifasıyla bağlantılı benzer ve diğer unsurların da matraha dahil edilebileceğı düzenlenmiştir. Matraha dahil olmayan unsurlar ise, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yalnızca iki kalem halinde düzenlenmiştir. Buna göre iskonto ve hesaplanan katma değer vergisi matraha dahil edilmemektedir. Ayrıca Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi gereğince özel iletişim vergisi de katma değer vergisi matrahına dahil edilmemektedir.

2.6.2.1. İskontolar

2.6.2.1.1. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilen İskontolar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin (a) bendi gereğince mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar, katma değer vergisi matrahına dâhil edilmemektedir. Ancak bir ayırım yapılmıştır. Verginin konusuna giren işlem anında yapılmayan dolayısıyla faturada gösterilmeyen iskontolar, katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir²⁵¹.

Faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi ya da hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda yapılması halinde katma değer vergisi matrahına dahil edilmemektedir. Başka bir ifadeyle katma değer vergisinin matrahına iskontonun dâhil edilmemesi için;

- İskontonun fatura ve benzeri belgelerde gösterilmiş olması,
- İskontonun ticari teamüllere uygun miktarda olması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi ya da ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması halinde, bu iskontoların matraha dahil edileceği belirtilerek konuya açıklık getirilmiştir. Ancak ticari teamüllere uygunluk şartına açıklık getiren herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ticari teamüllerin; sektöre, ülkenin ekonomik şartlarına, döneme göre değişmesi mümkündür. Örneğin, bir akaryakıt firması, kendisinden belli bir miktar yakıt alan müşterilerine %2 indirim yapmaktadır. 100 TL tutarında alınan yakıt için 98 TL tutarında ödeme yapılmaktadır. Faturada yapılan

²⁵¹ Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, s. 334.

iskontonun gösterilmesi halinde katma değer vergisi matrahı 98 TL olacaktır. Zira %2 oranında indirim akaryakıt sektöründe ticari teamüllere uygundur.

Ticari teamüllerin tüm etmenlerin gözönünde bulundurularak belirlenmesi gerekmektedir²⁵². Pek tabii oranlar sektörden sektöre değişmektedir. Örneğin, tekstil sektöründe %70 iskonto mümkünken, akaryakıt sektöründe %70 iskonto hayatın olağan akışına aykırıdır. Dolayısıyla akaryakıt sektöründe fatura ve benzeri vesikalarda gösterilse bile akaryakıt sektöründe %70 iskontonun kabulü mümkün değildir. Hiçbir sektörde iskonto konusunda ticari teamüllerin %99 oranında olamayacağı açıktır, bu sebeple Danıştay tarafından yerinde bir karar verilmiştir.

2.6.2.1.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıllarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar

Ciro primi, ticari hayatta ana firmaların mallarını satın alan diğer firmalara, belli bir satış hacminin aşılması ya da erken ödeme yapılması gibi durumlarda yaptığı ödemeler, indirimler gibi menfaatleri oluşturmaktadır. Bu menfaatler kimi zaman malın bedelsiz verilmesi, kimi zaman malda indirim yapılması, kimi zaman ise dönem sonunda nakit ödeme yapılması şeklinde olabilmektedir. Ciro primi, rekabetin yoğun olduğu piyasalarda bir pazarlama yöntemidir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ciro primleriyle ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde konuya ilişkin açıklama yapılmıştır. Daha geçmişe gidersek ciro primi ile

²⁵² “özel televizyon yayıncılığı yapan yükümlü şirketin 1994 yılı hesaplarının sınırlı olarak incelenmesi sonucunda, ..., Haber Ajansı Basın ve Yayıncılık A.Ş., ... Basın Yayın San. ve Tic. A.Ş. ... Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş. ... Yayıncılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Gazete ve Matbaacılık A.Ş. (...) gibi basın kuruluşları ile aralarında yaptıkları anlaşma gereğince düzenledikleri protokollerde, karşılıklı olarak reklam yayımlamayı amaçladıkları, tarafların birbirleri ne nakit ödeme yapmayacakları, reklam tutarları üzerinden %99 basın indirimi yapacaklarının belirtildiği ve buna göre davacı şirketin, söz konusu şirketlere verdiği reklam hizmetinden dolayı aldığı teslim bedeli üzerinden uyguladığı %99 iskonto nispetinin denetim elamanınca kabul edilmeyerek düzenlenen vergi inceleme raporuna göre uyumsuzluk konusu tarhiyatın yapıldığı görülmektedir... Buna göre karşılıklı olarak sunulan reklam hizmetlerinin kural olarak ayrı ayrı ve tam bedel üzerinden vergilendirilmesi gerekmekte, ancak yasanın 25 inci maddesinin (a) bendinde yer alan "ticari teamüllere uygun miktardaki" iskontoların matrahtan düşülmesi mümkün bulunmaktadır. Vergi idaresinin, normal ticari iskonto olarak kabul edip matrahtan düştüğü %15 oranının dosya içerisinde bulunan belgelerin mukayesesine göre vergi mahkemesince de makul bir oran olarak kabul edilmiş olmasında herhangi bir hata görülmemektedir” (Dş. 9. D. 11.02.1998 tarih, 1997/2422E. ve 1998/463K.).

ilgili düzenlemeye mülga 26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer verildiği görülmektedir. Ancak ardından 2012 yılında 116 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilen ciro primi ve bunun vergilendirilmesine ilişkin yaklaşım değişmiştir. Bu tebliği ile 26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümü kaldırılmıştır. 2014 yılında yapılan düzenlemeyle ise 26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin konuya ilişkin bölümleri Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne aynen aktarılmıştır.

2012 yılında 116 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ciro primiyle ilgili hükümleri mülga edilene kadar genel uygulama, dönem sonunda yapılan iskontoların satılan malla ilgisinin bulunmadığı, ciro priminin firmanın yaptığı ek bir çabanın karşılığı olarak ana firmaya karşı verilen bir hizmet olarak değerlendirilmesi gerektiği ve buna göre vergilendirilmesi gerektiği şeklindeydi. Ancak o dönemde dahi yargı kararlarına bakıldığında Danıştay'ın iskontoların vergilendirilmesini uygun görmediğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ciro primlerinin katma değer vergisine tabi olmadığı yönünde birçok karar bulunmaktadır. Bu konuda Danıştay 7'nci Daire'nin 16.04.1992 tarih, 1989/4010E. ve 1992/1126K sayılı kararı şu şekildedir: *“Alıcının (yükümlünün) satın aldığı malı belli bir miktarın üzerinde satması, doğrudan doğruya ve münhasıran satıcı için yapılmış bir hizmet niteliğinde değildir. Satıcı (yükümlü) bir ecza deposu işleteni olarak öncelikle kendi yararı gereği satışlarında yüksek ciro yapmak amacı taşır. Diğer bir ifadeyle, satıcı, satışını mümkün olduğu kadar yüksek rakamlara ulaştırmakla öncelikle kendine hizmet eder. Malı aldığı firmaya hizmeti dolaylıdır. Ancak koşulların gerçekleşmesi halinde bundan "ödemeyi yapan" satıcı da yararlanır. Bu da tesadüfidir... Olayda, yapılanın bir hizmet, bunun karşılığının da prim olarak kabul edilmesi halinde dahi, yükümlü kendisine yapılan ödeme (prim)'den dolayı ödeyeceği Katma Değer Vergisini, ticari işletmesi nedeniyle, indirim konusu yaparak geri alacaktır. Böylelikle, ortada, yansıtılabilir bir vergi kalmayacağına, yükümlünün nihai tüketici durumunda olmadığı da açık bulunduğu göre, yukarıda nitelikleri ve ilkeleri açıklanan bir Katma Değer Vergisinden söz etmek olanağı yoktur.”*

Vadesinden önce yapılan ödemelerde ortaya çıkan iskontoların, başka bir ifadeyle erken ödeme iskontolarının katma değer vergisinin matrahına dahil olup olmadığı konusu da

yargıya taşınmıştır. Danıştay 11. Daire tarafından 12.10.1998 tarih, 1998/1006 E. ve 1998/3394 K. sayılı içtihat metninde “*Vadeli alınan bir malın bedelinin erken ödenmesi alıcının kendi yararına olup, söz konusu fiilin doğrudan doğruya ve sadece satıcı firma için yapılan bir hizmet olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Bu durumda, erken ödeme nedeniyle uygulanan iskontonun ticari teamüllere uygun olması ve hizmet karşılığı yapıldığına dair bir tespitin bulunmaması karşısında, söz konusu ödemenin matraha dahil unsurlar arasında değerlendirilmesi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatın onanması yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.*” denilerek erken ödeme iskontosunun da katma değer vergisinin matrahına dahil olmadığını yönünde karar verilmiştir.

Danıştay 11’inci Daire ciro iskontosu, satış primi gibi isimler altında 1 liralık sembolik fiyat üzerinden fatura edilmek suretiyle yapılan, alıcı firmayı ödüllendirici ve teşvik edici satışlarda iskontonun vergilendirilemeyeceği, ortada katma değer vergisi bakımından bir kayıp olmadığı ve emsal bedel üzerinden tarhiyat yapılamayacağı yönünde karar vermiştir²⁵³.

2012 yılında yapılan düzenleme ile birlikte fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip yıl sonunda, belli dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar ve bunların vergilendirilmesi konusunda farklı yaklaşım benimsenmiştir. Mülga 116 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ve dolayısıyla Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, verginin matrahında değişiklik meydana geldiği durumlarda Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35’inci maddesi gereğince düzeltme yapılmasını öngörmüştür. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35’inci maddesi gereğince ise, katma değer vergisinin matrahında değişiklik olması halinde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan vergi mükellefi, doğan vergiyi; bu işlemlere muhatap olan vergi mükellefinin ise indirme

²⁵³ “*Dosyada mevcut bilgi ve belgelerin yukarıda yer alan kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesinden, ana firma olan ... Petrolleri Anonim Şirketi'nin yükümlü şirketle yaptığı anlaşma çerçevesinde alt bayilere ve belirli alıcılara aynı bedelle devredilmek üzere 1 lira bedelle fatura edilen madeni yağların tesliminin, ticari yaşamda bayilere yönelik ödüllendirici ve rekabeti artırıcı türden bir teslim olması nedeniyle 3065 sayılı Kanunun 24. maddesinin (c) bendi hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi, sonuçta 1 liraya alınan ve katma değer vergisi ödenen, satılırken de aynı bedelle satılıp katma değer vergisi tahsil edilerek beyan edilen işlem nedeniyle ortada katma değer vergisi açısından da bir vergi kaybı bulunmadığı açık olduğundan söz konusu teslim içeriği madeni yağların emsal bedelle değerlendirilmesi yapılmak suretiyle tarhiyat yapılmasında kanuna uyarlık görülmediği anlaşılmıştır.*” (Dş. 11. D. 14.04.1998 tarih, 1997/4814E. ve 1998/1245K., www.lexpera.com.tr).

hakkı bulunan vergiyi değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltebilmeleri mümkündür. Buna göre; fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonunda, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu vb. isimlerle) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin katma değer vergisi matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır ve kanunun 35'inci maddesi gereğince bu halde matrahın düzeltilmesi mümkündür. Düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenerek ve düzenlenecek belgede katma değer vergisi matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan katma değer vergisi oranı uygulanarak yapılmaktadır.

2012 yılından önceki uygulamada 26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde *"...yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır"* denilmekteydi. Yani ciro primi hizmet olarak değerlendirilerek genel oranda yani %18 oranında vergilendirilmekteydi. 2012 yılından sonra ise alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek işbu faturada matrahta değişikliğe sebep olan iskonto tutarına ilk teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi oranı uygulanmaktadır. Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2014 tarih ve 35672403-010.01[130-9-07-2014-01]-126 sayılı özelgesinde de *"adı geçen firmaya ait ürünlerin fiilen satışını yapmanız durumunda belli bir dönem sonunda veya belirli bir ciroya ulaşılması halinde hesaplanacak ciro primlerinde teslim konu ürünlerin tabi olduğu KDV oranı uygulanması gerekmektedir. Ancak, fiilen bir ürün tesliminin söz konusu olmadığı sadece adı geçen firmaya müşteri yönlendirmek suretiyle verilecek aracılık hizmeti için düzenlenen faturada genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir."* şeklinde görüş bildirilmiştir. Ancak teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte ve aynı yıl içinde alıcının değişiklik sebebiyle fatura düzenlediği tarihte uygulanan katma değer vergisi oranı farklı olması halinde hangi oranın uygulanacağı ne Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ne de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde düzenlenmiştir²⁵⁴. Bu durumda da yine vergiyi doğuran olayın başka bir

²⁵⁴ Gülçecek Ayşe, "Ciro Primlerindeki KDV Değişiklikliği ve ÖTV'ye Etkisi", Vergi Sorunları, Mart 2013, S. 294.

ifadeyle teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte uygulanan katma değer vergisi oranının uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

2.6.2.1.3. Yılsonu İndirimi Olarak Bedelsiz Alınan Ticari Mallar

Ticari hayatta kimi zaman, ana firmalar bayilere yıl sonunda bedelsiz olarak ticari mallar vermektedir. Bunların ciro primi kapsamında mı değerlendirilmesi gerektiği yoksa promosyon mu oldukları üzerinde durmamız gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmaması da konuyu tartışmalı hale getirmektedir. Kanımızca yılsonunda ana firma tarafından bayilere verilen ve yılsonu indirimi olarak nitelendirebileceğimiz bedelsiz ticari malların iskonto kapsamında vergilendirilmemesi gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 03.04.2014 tarih ve 62030549-125(6-2013/69)-734 sayılı özalgede *“belli bir dönem sonunda veya belli bir ciro aşıldığında ayrı bir fatura düzenleyip düzenlenmediğine bakılmaksızın 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki usullere uygun biçimde bedelsiz olarak teslim edilen malların aynı iskonto olarak değerlendirilmesi ve söz konusu teslimler için KDV hesaplanmaması gerekmektedir”* şeklinde görüş bildirmiştir. Ancak belirtmekte fayda var ki; bu uygulama vergi matrahının aşındırılmasına ve muvazaalı işlemlere sebep olabilecektir. Kötüniyetli davranan ve vergiden kaçınmak isteyen kişiler arasında yapılacak muvazaalı işlemlerle gerçekte satışı yapılan malların yılsonunda bedelsiz olarak verilmiş gibi gösterilmesi mümkündür. Dolayısıyla vergi idaresinin yıl sonu indirimlerini ticari teamülleri göz önünde bulundurarak değerlendirmesi gerektiği kanısındayız.

2.6.2.1.4. Tüketicilerin Kazandıkları Puanlar Nedeniyle Yapılan İskontolar

Daha önce bahsettiğimiz iskuntolardan farklı olarak tüketicilerin kazandıkları puanlar nedeniyle yapılan iskontolar, vergi idaresi bakımından iskonto olarak değerlendirilmemekte ve katma değer vergisine tabi tutulmaktadır. Öncelikle söz konusu iskuntoları açıklamak gerekmektedir. Ticari hayatta zaman zaman işletmeler,

müşterilerine satışları artırmak amacıyla belli kartlar vererek bu kartlarla yapılan alışverişlerde satış bedelinin belli bir oranını karta yükleyerek daha sonra bu puanların yapılacak alışverişlerden düşülmesine sağlamaktadır. Özellikle akaryakıt, tekstil ve gıda sektöründe çok yaygın görülen bu iskonto türü Katma Değer Vergisi Kanunu 25'inci maddesi kapsamında değerlendirilmemektedir. Zira müşteriler daha sonra iskonto tutarı kadar alışveriş yapmaktadır.

Para puan kartlarında biriken puanların daha sonra alışverişlerde kullanılması halinde iskonto olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan görüş talep edilmesi üzerine, 10.04.2014 tarih ve 64597866-130[25-2014]-42 sayılı özelgede “*KDV Kanununun 25/a maddesi bir teslim veya hizmet bedeline uygulanan iskontonun katma değer vergisi matrahı olan bedelden indirebilmesi için fatura ve benzeri belgede ayrıca gösterilmesini şart koşmaktadır. Kanunun indirimine izin verdiği iskonto satılan malla ilgili olan ve işleme ilişkin belgede gösterilen iskontodur. Dolayısıyla firmanız müşterilerinin satın aldıkları ürünlerden birikecek olan kartuş kart puanlarını alışverişlerinde indirim olarak kullanmaları, daha önce yapılan alışverişler karşılığı olacağından, söz konusu kart puanla yaratılan menfaat, gelir, prim v.s. gelirler, Kanunun öngördüğü bir iskonto mahiyetinde değildir. Söz konusu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, üyelik programınız kapsamında müşterilerinizin kartuş kart puanlarını harcayarak mal teslim almaları halinde, malın gerçek bedeli üzerinden kartuş puan düşülmeksizin KDV hesaplanacağından, söz konusu puan tutarının iskonto olarak değerlendirilerek KDV matrahından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.*” şeklinde görüş bildirilmiştir.

Örneğin bir akaryakıt firmasının, müşterilerine yakıt tutarı üzerinden %2 indirim anında uygulaması ve faturada göstermesi halinde iskonto matraha dahil olmamaktayken, %2 indirimin puan şeklinde müşteri kartında birikerek bir sonraki alışverişte kullanılması halinde iskonto olarak değerlendirilmesi mümkün değildir ve işbu iskonto matraha dahil edilmektedir. Oysa ki kanımızca fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonunda, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar ve benzer nitelikte olan bu iskontoların da katma değer vergisi matrahına eklenmemesi gerekmektedir.

2.6.2.1.5. Gümrükte İskontolar

Dış ticaret işlemlerine konu mal tesliminde bazı koşulların gerçekleşmesi halinde alıcı tarafından malın fiyatında indirim yapılmaktadır. İskontonun faturada gösterilmesi ve malın gümrük beyanından önce yapılması, mal tesliminden önce ödemenin yapılması, iskontonun alıcı ile satıcının ülkelerinde benzer ticari işlemlerde uygulanan oranlarda olması ve alıcı ile satıcı arasında kişisel ilişkiden kaynaklanmaması halinde satıcı tarafından alıcıya “peşin ödeme iskontosu” uygulanmaktadır. Bu şartların sağlanması halinde yapılan iskonto katma değer vergisinin matrahına dahil edilmemektedir. Ancak vergiden kaçınma saikiyle yapılan ya da alıcı ile satıcı arasındaki şahsi ilişkiden kaynaklanan iskontolar katma değer vergisi matrahına eklenmektedir.

Aynı şekilde satıcının alıcıya belli bir dönemde satılan malın miktarının belli bir kotayı aşması halinde “miktar iskontosu” uygulaması mümkündür. Bunun için de iskontonun faturada gösterilmesi ve malın gümrük beyanından önce yapılması, iskontonun aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanabilir olması, satıcı tarafından belirli bir tarifede fiyat uygulamasının olması, iskontonun alıcı ile satıcının ülkelerinde benzer ticari işlemlerde uygulanan oranlarda olması ve alıcı ile satıcı arasında kişisel ilişkiden kaynaklanmaması gerekmektedir.

Bu koşulları taşıyan iskontolar gümrük vergisine tabi malın gümrük kıymetine eklenmemekte dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 21’inci maddesi gereğince katma değer vergisi matrahına da dahil edilmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda iskontoya ilişkin düzenlemelere yer verilmesine rağmen gümrükte kabul edilecek iskontonun neler olacağı, üst sınırları, hangi miktarda mal tesliminde ve hangi oranda olacağı konusunda herhangi bir düzenleme ne Katma Değer Vergisi Kanunu’nda ne de Gümrük Kanunu’nda bulunmamaktadır. Bu sebeple gerek peşin ödeme iskontosunun gerekse miktar iskontosunun uygulamasında sorunlar ortaya çıkmaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede, ihracatçı firma tarafından “debit note”²⁵⁵ denilen fatura ile yapılan miktar iskontosu için

²⁵⁵ Debit note, İngilizce bir terim olup borçlandırma notu ya da borç dekontu olarak çevrilmiştir. Uluslararası ticaretle uğraşan firmalar tarafından ticarete öngörülme maliyet unsurlarını karşılıklı

ithalatçı firma tarafından Türkiye’de fatura düzenlenmesi gerektiği, katma değer vergisi bakımından fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonunda, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolarda olduğu gibi ithalatçı firma lehine bir fiyat indirimi yapıldığı için yapılan indirim sebebiyle işlemin matrahında değişiklik meydana geldiği ve katma değer vergisi indirimine konu edilen tutarın “ilave edilecek KDV” olarak beyan edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir²⁵⁶.

2.6.2.2. Hesaplanan Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 25’inci maddesinin (b) bendi gereğince, vergi mükellefinin yaptığı vergiye tabi işlem üzerinden hesaplayarak düzenlediği fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterdiği katma değer vergisi matrahına dahil edilmemektedir. Alıcı ile satıcı arasında belirlenen bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Ayrıca katma değer vergili bedel üzerinden tekrar bir katma değer vergisi hesaplanması mümkün değildir. Kanunun hesaplanan katma değer vergisinin tekrar matraha dahil edilemeyeceği yönünde böyle bir düzenleme yapmasının üzerinde durulması gerekmektedir. Kanunkoyucu malumun ilanını mı yapmakta yoksa muhtemel sorunları doğmadan ortadan kaldırmak amacıyla tekrara düşmek pahasına matraha dahil edilmeyecek kalemler arasında hesaplanan katma değer vergisine yer mi vermekte bilinmemektedir. Bu konuda kanunun gerekçesinde de bir açıklama yapılmamıştır. Kanımızca kanunkoyucu, muhtemel sorunları henüz doğmadan ortadan kaldırmak amacıyla böyle bir düzenleme yapmıştır. Zira bilindiği gibi katma değer vergisi alıcı ile satıcı arasında belirlenen çıplak bedel üzerinden hesaplanmaktadır ve her bir aşamada indirim mekanizması sayesinde nihai tüketiciye kadar her aşamadaki alıcılar ödedikleri katma değer vergisini indirebilmektedir.

olarak dengelemek amacıyla fatura düzenlenemeyen durumlarda debit note – credit note düzenlenmektedir. Credit note da alacak dekontu olarak çevrilebilmektedir.

²⁵⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 19.02.2005 tarih ve 39044742-KDV.1-293 sayılı özelge.

2.6.2.3. Özel İletişim Vergisi

Özel iletişim vergisinin konusu her türlü mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri ile radyo ve televizyon yayınlarının uydu patformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler ve bu sayılanların dışında kalan diğer telekomünikasyon hizmetleridir. Özel iletişim vergisinin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi gereğince, katma değer vergisi matrahına özel iletişim vergisi eklenmemektedir. Başka bir ifadeyle özel iletişim vergisi mükellefi tarafından düzenlenen faturada hesaplanan özel iletişim vergisi katma değer vergisi matrahına eklenmemektedir. Ancak, özel iletişim vergisi mükellefi olmayanlar, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan özel iletişim vergisini, katma değer vergisi matrahından indirememektedirler.

2.7. KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHI OLARAK EMSAL BEDEL VE EMSAL ÜCRET

2.7.1. Genel Açıklama

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi gereğince, bedeli bulunmayan ya da bilinmeyen işlemlerde, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması durumunda, bedelin emsal bedeline ya da emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün vergi mükellefi tarafından haklı bir sebeple açıklanamadığı durumlarda matrahın tespitinde sorunların doğmasını engel olmak ve matrahın aşındırılmasını önlemek amacıyla emsal bedel ve emsal ücret yoluna gidilmiştir. Maddenin gerekçesinde de emsal bedelin ve emsal ücretin, vergi mükellefinin yaptığı mal teslimi ve hizmet ifasında bedeli düşük göstererek muvazaalı yollarla matrahı azaltmak, dolayısıyla ödenecek vergiyi düşürmek saikiyle hareket etmesine engel olmak amacıyla hizmet ettiği açıklanmıştır.

Emsal bedel ve emsal ücret, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre tespit edilmektedir. Emsal bedelin tespiti ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir

esas olmak üzere üç şekilde tespit edilmektedir (VUK m. 267)²⁵⁷. Ortalama fiyat esasında, aynı cins ve nevideki mallardan sırayla değerlemenin yapılacağı ayda ya da bir evvelki ya da bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedel bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanmaktadır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedel belirlenecek her bir malın miktarına nazaran %25’ten az olmaması şartı aranmaktadır.

Maliyet bedeli esasında; malın, maliyet bedeli bilinmekteyse ya da çıkarılması mümkünse, vergi mükellefi tarafından bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel belirlenmektedir.

Takdir esasında ise; ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre belirlenemeyen emsal bedel ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yoluyla belirlenmektedir. Takdir, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için yıpranma dereceleri de dikkate alınarak yapılmaktadır. Takdir edilen bedellere itiraz etmek üzere vergi mükellefi vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir. Ancak davanın açılması üzerine verginin tahakkuku ve tahsili durmamaktadır.

Emsal bedelin ve emsal ücretin tespitinde öncelikle ortalama fiyat esası ya da maliyet bedeli esası uygulanmakta, bunların işe yaramadığı hallerde takdir esasına başvurulmaktadır. Emsal bedelin ve emsal ücretin, ortalama fiyat esası ya da maliyet bedeli esasıyla tespit edilmesi halinde matrah tespitinin dayandığı veriler, takdir esasına kıyasla daha somut ve objektiftir. Takdir esasında matrahı takdir komisyonu belirlemektedir. Bu durumda ise kişinin katlanacağı vergi yükü tamamen vergi idaresinin takdirine bırakılmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından, takdir komisyonları tarafından verilen kararların gerekçeli olması ve matrahın gerçeğe en yakın şekilde tespit edilmesi gerektiğine hükmedilmiştir²⁵⁸. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, kişilerin

²⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz: Kızılot Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, C.2, Ankara – 1994, s. 2117.

²⁵⁸ “Ankara 3. Vergi Mahkemesinin 4.02.2005 günlü ve E:2004/1090, K:2005/125 sayılı kararıyla, davacı hakkında düzenlenen basit raporda, davacının avukat olarak serbest meslek faaliyetinde bulunması, gelir vergisi beyan döneminin henüz geçmemiş olması karşısında katma değer vergisi matrahlarının mükellefin geçmiş dönem beyanları ile faaliyetine ilişkin genel beyanlarının dikkate alınması ile takdir edilmesi gerektiğinin belirtildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 31'inci maddesinin sekizinci fıkrasına göre takdir komisyonu kararlarının gerekçeli olması gerektiği

ekonomik ve kişisel durumları göz önünde bulundurularak vergilendirilmelerini ifade etmektedir²⁵⁹. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gereğince "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" Bu sayede vergi yükünün ülke bazında adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmaktadır²⁶⁰. Kişinin mali gücünün göstergesinin gelir, servet ve harcamaları olduğu kabul edilmektedir²⁶¹. Başka bir ifadeyle üç kavram üzerinden kişiler vergilendirilmektedir. Verginin matrahının tespit edilememesi halinde takdir komisyonlarınca matrahın tespit edilmesi mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırıdır. İdare tarafından verginin asli unsurlarından biri olan matrah tespit edilmektedir. Mali güce vergilendirme ilkesi gereğince herkes mali gücü oranında vergi ödemekle yükümlüyken takdir komisyonu tarafından kişinin mali gücü oranı gözetilmeksizin vergi matrahlarının tespiti ve bu sebeple ödeyemeyeceği tutarlarda verginin tarhi söz konusu olabilmektedir. Ancak vergi mükellefi tarafından beyan edilmeyen ya da edilemeyen veyahut da herhangi bir sebeple tespiti mümkün vergi matrahlarının alternatif hangi yöntemlerle tespit edileceği de muammadır.

2.7.2. Bedeli Bulunmayan ya da Bilinmeyen İşlemlerde Bedelin Mal, Menfaat, Hizmet Gibi Paradan Başka Değerler Olması

Bedeli bulunmayan ya da bilinmeyen işlemlerde bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, matrah, işlemin mahiyetine göre belirlenen emsal bedel ya da emsal ücretidir. Kimi zaman mükellefi tarafından bedeli bulunmayan ya da

ve takdir komisyonunca yapılan inceleme ve araştırmaların gösterilerek, matrahın gerçeğe en yakın biçimde tespitinin zorunlu olduğu, tarhiyata dayanak alınan takdir komisyonu kararında ise basit raporda belirtilen önerilerin hiçbiri hakkında bir açıklama getirilmediği, inceleme ve araştırmanın şeklinin belirtilmediği, hizmet veya teslimin yapıldığı yönünde bir tespit yer almadığından hukuksal dayanaktan yoksun olan takdir komisyonu kararına göre yapılan tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir... Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, Ankara 3. Vergi Mahkemesinin 4.02.2005 günlü ve E:2004/1090, K:2005/125 sayılı kararının onanmasına 15.03.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi." (Dş. VDDK. 15.03.2007 tarih, 2006/992E. ve 2007/828K., www.corpus.com.tr)

²⁵⁹ Turhan, s. 245; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 61; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 51; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1019.

²⁶⁰ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 61; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 211; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 55; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1019.

²⁶¹ Turhan, s. 250; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 61; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1019.

bilinmeyen işlemlerde bedel mal, menfaat ya da hizmet gibi paradan başka değerlerle belirlenebilmektedir. Her zaman olmasa da bu gibi durumlarda muvazaalı olarak vergi mükellefi ödeyeceği verginin tutarını azaltma saikiyle hareket edebilmektedir. Emsal bedel ve emsal ücret sayesinde muvazaalı işlemlerin önüne geçilerek, verginin ve dolayısıyla kamu gelirlerinin olması gereken tutarlarda tahsili sağlanmaktadır.

Aynı sermaye koyma işlemlerinde sermaye yerine iktisadi kıymetlerin konulması²⁶², işletme sahiplerinin işletmeden iktisadi kıymetleri çekmesi, şirket personeline bedelsiz mal ve hizmetin sağlanması, bağış ve yardımların yapılması ve bedelsiz kredi kullanılması gibi işlemlerde emsal bedel ve emsal ücretin tespiti yoluna gidilmektedir. Danıştay 1. Daire'nin 11.2.2014 tarih, 2001/3537E. ve 2004/306K. sayılı kararında *“Teşebbüs sahibi olan davacının işletmeden çekmesi nedeniyle emsal bedelinin tespiti gereken taşınmazın maliyet bedeli ile ilgili olarak inceleme elemanı tarafından bir eleştiri yapılmadığından vergi mahkemesince maliyet bedeli esnasından hareketle emsal bedelin tespit edilmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”* gerekçesiyle maliyet esası gereğince emsal bedel belirlenmeksizin yapılan inceleme hukuka uygun görülmemiştir.

2.7.3. Emsali Olmayan Mal ve Hizmetlerde Bedelin Tespiti

Bedeli bulunmayan ya da bilinmeyen işlemlerde bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, emsal bedel ya da emsal ücret tespitinde gidilmekteyken emsal bedelin ya da emsal ücretin bulunmaması durumunda ne olacağı konusunda kanunda ya da Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde düzenleme yapılmamıştır. Örneğin daha önce sürümü bulunmayan ve son teknolojiyle donatılmış bir cep telefonunun emsal bedelinin ne olacağı muammadır ya da kanser

²⁶² Kurulacak olan anonim şirketlere ya da limited şirketlere nakdi sermayenin yanısıra aynı sermaye olarak konulması halinde yapılan işlem mal teslimi olarak addedilerek Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince vergiye tabi olmaktadır. Katma değer vergisi işbu malların emsal bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak mahkemeler tarafında belirlenen bedelin içinde katma değer vergisinin bulunması halinde başka bir ifadeyle iç yüzde oranının uygulanması halinde katma değer vergisinin düşülerek geriye kalan tutarın şirkete aynı sermaye olarak eklenmesi gerekmektedir. Tereddütlere ve farklı yaklaşımlara yer vermemek adına mahkemeler tarafından emsal bedelin tespiti halinde KDV hariç” olarak aynı sermayenin hükme bağlanması gerekmektedir (Özpehriz Niyazi, “Katma Değer Vergisi Sermayeye Eklenebilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 403, Mart 2015, s. 33).

tedavisinde çözüm niteliğinde olan ve daha önce benzeri bulunmayan derecede teknolojik bir aletin emsal bedelinin ne olacağı muammadır. Katma değer vergisi matrahının tespiti için emsal bedelin ya da emsal ücretin bulunmadığı durumlarda emsal bedelin tespitine başvurulmaktadır. Malın emsali olmadığı için ortalama fiyat esasını uygulamamız mümkün değildir; maliyet bedeli esasını uygulamamızın mümkün olacağı kanısındayız. Buna göre, malın maliyet bedeli bilinmekteyse ya da çıkarılması mümkünse, bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini tespit edebiliriz. Eğer bu şekilde de emsal bedel tespit edilemezse takdir esası gereğince ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonu tarafından takdir yoluyla tespit edilebilir.

2.7.4. Bedelin/Ücretin Emsaline Göre Düşük Olduğu ya da Emsal Bedelin/Ücretin Bedeline/Ücretine Göre Düşük Olduğu Durumlar

Bedelin emsal bedeline ya da ücretine göre düşük olduğu ve bunun vergi mükellefi tarafından haklı bir sebeple açıklanamadığı durumlarda verginin matrahı emsal bedeli ya da emsal ücreti olarak belirlenmektedir. Emsal bedel ya da emsal ücret yoluna gidebilmek için bedelin bariz şekilde düşük olması ve bunun mükellef tarafından haklı sebeple açıklanamaması şartları aranmaktadır (KDVK m. 27/2). Her ne kadar bedelin emseline göre düşük olmasının somut olarak belirlenmesi mümkün olsa da “haklı bir sebep“ kısmı çok net değildir.

Örneğin emsal bedeli 500 TL olan bir malın 100 TL’ye satılması hayatın olağan akışına aykırıdır. Burada vergi mükellefinin haklı sebebe dayanarak aradaki farkı açıklaması gerekmektedir. Aksi takdirde katma değer vergisinin matrahı olarak emsal bedel olan 500 TL esas alınacaktır. Emsal bedelin, vadeli, üretim hatalarına karşı beş yıl garantili, inceleme konusu satışın peşin, sadece bir yıl garantili ya da rekabetçi bir piyasaya yeni girilmek istendiği için malın fiyatının düşük tutulduğu gibi sebepler haklı sebep olarak sayılabilmektedir²⁶³.

²⁶³ Öcal Erdoğan, “KDV ve Emsal Bedel”, Vergi Sorunları, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/erdogan-ocal/kdv-ve-emsal-bedel/61>, erişim: 10.05.2019.

Bedelin emsaline göre yüksek olduğu, başka bir ifadeyle emsal bedelin bedelden düşük olduğu durumlarda vergi idaresi bakımından bir sorun doğmamaktadır. Zira özel hukukta sözleşme serbestisi ilkesi gereğince taraflar bedeli istedikleri gibi belirleyebilmektedir. Yalnızca emsal bedel ya da emsal ücretin altında belirlenen mal teslimi ve hizmet ifalarında katma değer vergisinin matrahı emsaline göre belirlenmekte, bedelin ya da ücretin emsalinden yüksek olması halinde vergilendirme açısından herhangi bir sorun doğmamaktadır.

2.7.5. Genel İdare Giderleri

Genel idare giderleri; sınai işletmede imalattan doğrudan doğruya etkilenmeyen, azalması ya da çoğalması imalat miktarına bağlı bulunmayan, işletmenin genel idaresi ile ilgili birtakım giderlerdir. İdare ünitenin amortismanları, kira, bakım, temizlik, enerji, yakıt, idari işlerde çalışan personel ve işçilerin ücreti, genel nitelikte olan faiz ve benzeri giderler, reklam ve tanıtım giderleri, temsil giderleri, kırtasiye, haberleşme ve benzeri giderler örnek olarak verilebilmektedir²⁶⁴.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tespitinde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması zorunludur. Vergi Usul Kanununun 275'inci maddesinde ise genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilip verilmemesi vergi mükellefinin tercihinin bırakılmıştır. Ancak katma değer vergisinde tercihe bırakılması mümkün değildir. Emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

2.7.6. Serbest Meslek Faaliyetlerinde Emsal Bedel

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince, serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek birlikleri tarafından belirlenen bir tarife varsa, hizmetin karşılığının söz konusu tarifede gösterilen ücretten düşük olması mümkün değildir. Serbest meslek

²⁶⁴ Uysal Ali – Eroğlu Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara – 2015, s. 403.

faaliyetlerini yürütenlerin meslek birlikleri bulunmaktadır ve bu meslek birlikleri tarafından her yıl verilen hizmetin asgari bedeli tarifelerle belirlenmektedir. Hizmeti sunan serbest meslek erbabı ile hizmeti alan kişi arasında düzenlenen serbest meslek makbuzunda belirtilen bedel, meslek birliği tarafından tespit edilen bedelden daha düşükse verginin matrahı olarak meslek birliği tarafından tespit edilen bedel esas alınmaktadır. Ancak meslek birliği tarafından herhangi bir belirleme yapılmamışsa taraflar arasında belirlenen bedel esas alınmaktadır²⁶⁵.

Örneğin Türkiye Barolar Birliği tarafından belli bir dava türüne ilişkin olarak belirlenen 2020 yılı vekâlet ücreti 3.400 TL ise bu hizmeti ifa eden bir avukatın düzenlediği serbest meslek makbuzunda matrah 3.400 TL'den az olamamaktadır. 3.400 TL'den daha düşük avukatlık ücreti belirlenip bu şekilde serbest meslek makbuzu düzenlense dahi verginin matrahı olarak 3.400 TL esas alınacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince bedeli/ücreti belli bir tarifeye göre belirlenen işlerde katma değer vergisi karşı tarafa yansıtılmaksızın bedele/ücrete dahildir. Avukatlık hizmetleri bilindiği gibi serbest meslek faaliyeti kapsamında olup avukatlar müvekkillerine serbest meslek makbuzu düzenlemektedir. Hizmetin ifasıyla birlikte katma değer vergisi doğmakta ve ücret tahsil edilmese dahi vergi tahakkuk etmektedir. Avukatın müvekkiline verdiği hizmet sebebiyle kazanmış olduğu ücret dışında davanın kazılması halinde mahkemeler tarafından avukata karşı vekalet ücreti ödenilmesine hükmedilmektedir²⁶⁶. Katma Değer Vergisi Genel

²⁶⁵ Meslek birliği ya da odaların tarife bedeline göre düzenlenecek faturalarda gerçek tutarın gösterilip gösterilemeyeceği konusunda Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan görüş istenmiş olup 13.02.2019 tarih ve 46480499-130[2017/1665]-15871 sayılı özelgede “*Şirketiniz tarafından verilen mühendislik hizmetlerinde esas alınacak bedel, bu hizmetin karşılığını teşkil eden gerçek bedel olacaktır. Ancak söz konusu bedelin Kanununun 27/5 inci maddesi gereğince Makine Mühendisleri Odasına ait asgari ücret tarifesinde belirtilen emsal bedelden daha düşük olamayacağı tabiidir*” şeklinde görüş bildirilmiştir.

²⁶⁶ Her ne kadar mahkeme ilamlarında karşı vekalet ücretinin dava aleyhine sonuçlanan taraftan tahsil edilerek dava lehine sonuçlanan tarafa ödenmesi gerektiği belirtilse de karşı vekalet Avukatlık Kanunu'nun 164'üncü maddesi gereğince avukata aittir. Karşı vekalet ücretinin avukata ait olmasının avukat ile müvekkil arasındaki eşitliği bozduğu ve hak arama özgürlüğü ile adil yargılanma ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle Avukatlık Kanunu'nun 164'üncü maddesinin son fıkrasında düzenlenen “*dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yükletilecek vekalet ücreti avukata aittir*” hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuru şu gerekçeyle reddedilmiştir: “*Vekâlet ücreti, savunma hakkının en önemli parçası olan hukuki danışmanlık görevinin, konunun uzmanı hukukçular tarafından yapılmasının doğal bir sonucudur. Dolayısıyla kişilerin bizzat dava açma veya davalarını avukatla takip etme imkânını ortadan kaldırmayan itiraz konusu kuralın hak arama özgürlüğüne aykırı olduğundan söz edilemez. Öte yandan itiraz konusu*

Uygulama Tebliği'nin I/B-4 kısmında da “*Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir.*” şeklinde düzenlemeye yer verilerek avukatların karşı vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir²⁶⁷. Konuya ilişkin olarak uygulamada sık sık sorunlar ortaya çıkmış, konu birçok kez tartışılmış ve hatta yargıya dahi taşınmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bir kararda karşı vekalet ücretinin davayı kaybeden tarafından ödeniyor olmasının davayı kazanana verilen hizmetin devamı niteliğinde olması gerçeğini değiştirmediği, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4 maddesi gereğince katma değer vergisinin karşı vekalet ücretine tabi olduğu ve verginin Türkiye Barolar Birliği tarafından her yıl düzenlenen asgari ücret tarifesiyle belirlenen ücretlere dahil olduğuna hükmedilmiştir²⁶⁸.

kuralın avukatlık ücretinin vekil ile müvekkil arasındaki bir hukuki ilişkiden doğma niteliğini ve kişisel hak olma özelliğini değiştirdiği söylenemez. Kuralın emredici hukuk kuralı olmayıp tamamlayıcı bir hukuk kuralı olduğunda kuşku yoktur. Bu bağlamda kuralın avukatlık sözleşmelerinde ücret kararlaştırılırken dava sonunda karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücretinin avukatlık ücretine dâhil edilip edilmeyeceği hususunu gözeterek düzenleme yapmalarını engellemediği açıktır. Tarafların eşit koşullarda özgür iradeleri ile düzenleyecekleri avukatlık sözleşmelerinin hukuki geçerliliği ve kapsamına müdahale teşkil etmeyen kuralın Anayasa'da koruma altına alınan sözleşme özgürlüğüne ve eşitlik ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır” (Any.M. 10.04.2019 tarih, 2017/154E. ve 2019/18K. (RG. 16.05.2019).

²⁶⁷ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince avukat davayı kazandığında lehine hükmolunan karşı vekalet ücreti için müvekkili adına serbest meslek makbuzu düzenlemektedir. Karşı vekalet ücretinin vergilendirilmesinde daha önce var olmayan vergi tevkifatı, 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine eklenmiştir. Ayrıca 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 311 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 23 ila 25 maddelerinde de söz konusu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre, karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Bu durumda, daha önce Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince avukatlar karşı vekalet ücretine ilişkin olarak düzenledikleri serbest meslek makbuzunu müvekkilleri adına kesmekten, getirilen bu hükümle serbest meslek makbuzunun karşı taraf adına düzenlenmesi gerekmektedir.

²⁶⁸ “...mahkemelerce tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücretinin katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşıldığı, 3065 sayılı Kanununun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, belirli tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde, tarife bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunacağına açıkça hüküm altına alınmış olması karşısında, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre hükmolunan avukatlık ücretinin içerisinde katma değer vergisinin de bulunduğu, dolayısıyla bu verginin ayrıştırılarak serbest meslek makbuzunda gösterilmesi gerektiği; nitekim, 28.11.2002 tarih ve 24950 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin, "Bu tarifede yer alan ücretlere 3065 sayılı Kanun hükümleri gereği katma değer vergisi ayrıca ilave edilir" kuralını içeren 21'nci maddesinin iptali istemiyle açılan davada; Danıştay Sekizinci Dairesinin 5.11.2004 gün ve E:2003/4002, K:2004/4219 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Kanununun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca tarifeye bağlı işlerde, katma değer vergisinin tarifede belirtilen ücrete dahil olduğu

Ancak kanımızca dava aleyhine sonuçlanan, kanunda yer alan ifadeyle, haksız çıkan taraf ile avukat arasında hizmet ilişkisi ortaya koyulmadıkça karşı vekalet ücreti katma değer vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Avukatlık hizmetinin müvekkile sunulduğu açıktır. Ancak karşı vekalet ücreti, hizmet sunulmayan karşı tarafça ödenmektedir. Katma Değer Vergisi'nde ya da Avukatlık Kanunu'nda bu yönde düzenleme bulunmamasına rağmen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde bu yönde düzenleme yapılması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmekteyken, konuya ilişkin olarak 2019 yılında kanuni düzenleme yapılmıştır. 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine eklenmiştir. Ayrıca 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 311 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 23 ila 25 maddelerinde de söz konusu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre, karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Bu durumda, daha önce Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince avukatlar için getirilen karşı vekalet ücretine ilişkin mali yükümlülük artık Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ve 311 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği dayandırılmıştır. Neticede karşı vekalet ücretinde kesinti uygulaması getirilmiş ve karşı vekalet ücretinin bir serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Karşı vekalet ücretinin serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi gereğince vergiye tabi olmasına neden olmaktadır. Söz konusu kanuni düzenleme ile daha önce anayasal ilkelere aykırılığını iddia ettiğimiz hususlar ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Ancak buna rağmen, yukarıda bahsettiğimiz üzere davayı kaybeden karşı taraf ile avukat arasında hizmet ilişkisinin niteliği ortaya konmadığı sürece karşı vekalet ücretinin katma değer vergisine hala tabi olmadığı kanısındayız.

gereğesiyle dava konusu düzenlemenin iptali yolunda verilen kararın kesinleştiği, yine Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 6.10.2005 gün ve E:2005/1580, K:2005/2294 sayılı kararında da 3065 sayılı Kanun uyarınca, belli bir tarifeye göre alınan ücrete katma değer vergisinin dahil olduğu yönünde karar verildiği, yukarıda yer alan açıklamalar ile yargı kararları dikkate alındığında, mahkemelerce Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca hükmolunan avukatlık ücreti, serbest meslek faaliyeti kapsamında katma değer vergisine tabi olup, ücrete dahil olan katma değer vergisinin ayrıştırılarak beyan edilmesi gerektiği..." (Dş. VDDK. 17.01.2018 tarih, 2017/680E. ve 2018/2K., www.lexpera.com.tr).

III. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH KONUSUNDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLARA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmamızın ikinci bölümünde katma değer vergisinde matrah çeşitleri ve bunların tespiti incelenirken söz konusu hususlarda birtakım sorunların varolduğu görülmüştür. Bu bölümde ise daha önce tespit edilen sorunlara çözüm önerileri sunulmaya çalışılarak, katma değer vergisi matrahını belirleme yöntemleri ve unsurları, matraha eklenen diğer vergilerin ortaya çıkardığı verginin vergisi sorunsalı, katma değer vergisinin fiyat ve etiketlere yansıtılmasının etkileri, matraha dahil olan unsurların sayısının fazlalığı ve belirsizliği karşısında matraha dahil olmayan unsurların koşullarının zorluğu, idarenin ve yargının konuya bakış açıları ve diğer sorunlara yönelik tespit ve öneriler incelenmektedir.

3.1. VERGİNİN VERGİSİ

3.1.1. Genel Açıklama

Katma Değer Vergisi Kanunu m.24/b hükmü gereğince katma değer vergisinin matrahına vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin de dahil olması verginin vergisi, çifte vergilendirme, muzaaf vergi ya da mükerrer vergilendirme terimleriyle ifade edilmektedir. Bu sonucun hangi terimle adlandırılırsa adlandırılınsın, anayasal ilkeleri zedelediği ve temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunduğu kuşkusuzdur.

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla ihtiyaç duyduğu finansal kaynakların büyüklüğü, kamu geliri yaratıcı kaynakları en etkin bir şekilde değerlendirme

isteği, vergi kanunlarının yeterince dikkatli hazırlanmaması, sosyo-ekonomik yaşamın karışıklığı ve vergilendirme yetkilerinin çatışabilmesi²⁶⁹ aynı vergi konusu üzerinden birden fazla şekilde vergi alınmasına ya da vergiden vergi alınmasına sebep olabilmektedir. Aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması ya da aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışmasına mükerrer (çifte, çift) vergilendirme denilmektedir²⁷⁰. Mükerrer vergilendirme kanun koyucunun bilinçli yer verdiği bir uygulama olabileceği gibi uygulamadan kaynaklanan bir durum da olabilmektedir. Hukukî ve ekonomik anlamda mükerrer vergilendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi kanunları ile aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınmasına hukukî anlamda mükerrer vergilendirme denmektedir²⁷¹. Ancak bir vergi hesaplandıktan sonra bu vergi üzerinden tekrar vergi alınması, bir vergi konusundan farklı aşamalarda vergi alınması hukukî anlamda mükerrer vergilendirme olarak kabul edilmezken söz konusu vergilendirme aynı kaynağa yönelik olduğu için ekonomik anlamda mükerrer vergilendirme olarak kabul edilmektedir²⁷².

Mükerrer vergilendirme katma değer vergisinde, verginin matrahına diğer vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı unsurlarının eklenmesiyle kanun koyucunun bilerek ve isteyerek tercihiyle ortaya çıkmıştır. Vergi mükellefi altından kalkamayacağı vergi yüküyle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu sebeple vergi mükellefi vergi yükünü azaltmak amacıyla farklı alanlara yönelebilmekte ve hatta vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi yönelimler bile doğabilmektedir. Devlet kamu gelirlerini artırmaya çalışırken vergi kaybının doğmasına önyak olabilmektedir. Uluslararası alanda doğan mükerrer vergilendirme ise devletler arası krizlere sebep olabilmektedir. Gerek ulusal gerekse uluslararası mükerrer vergilendirme sebebiyle doğacak sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla gerekli özenin gösterilmesi, uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına dahil

²⁶⁹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 170.

²⁷⁰ Nadaroğlu, s. 284; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 169; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker; s. 66; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 42; Öner, Vergi Hukuku, s. 41; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 137.

²⁷¹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 169; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker; s. 67; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 62; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 138.

²⁷² Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 169; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker; s. 67; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 138.

olunması, bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi salınmaması, hesaplanan vergiden daha önce ödenmiş verginin düşülmesi vb. gerekmektedir. Bu sayede vergi adaleti bakımından bir adım atılacağı kanısındayız.

Daha önce katma değer vergisinin yayılı gider vergilerinden farklı olarak vergi piramidi oluşturmadığı, bu sayede mükerrer vergilendirme ya da başka bir ifadeyle verginin vergisi sorununu doğurmadığına değinmiştik²⁷³. Doktrinde de bu sebeple katma değer vergisinin vergi adaleti ilkesi bakımından uygulanabilir bir vergi türü olduğu yönünde görüşler olduğunu ifade etmiştik. Her ne kadar katma değer vergisinde mal ve hizmetler üretim aşamasından nihai tüketime konu olana kadar her el değiştirdiğinde vergiye tabi olup her aşamada yüklenen katma değer vergisi indirim konusu yapıldığından sadece o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmiş olmakta ve bu sebepler vergi piramidine başka bir ifadeyle verginin vergisinin alınmasına yol açmamaktaysa da verginin vergisi başka noktalarda karşımıza çıkmaktadır.

Bu çerçevede daha önce kısaca değinilen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin daha detaylı incelenmesi gerektiği kanısındayız. Anımsanacağı üzere kanun hükmünde matraha dahil olan kalemler arasında "*Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar*" sayılmıştır. Bu durumda katma değer vergisinin matrahına bir başka vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar eklenerek verginin vergisinin alınmasına neden olunmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararına konu olan işbu hal hiç kuşkusuz büyük sorunlara neden olmaktadır.

3.1.2. Katma Değer Vergisi Matrahına Vergi, Resim, Harç, Pay ve Fon Unsurlarının Eklenmesinin Mahkeme Kararları ve Anayasal İlkeler Bakımından Değerlendirilmesi

Doktrinde şimdiye kadar genellikle katma değer vergisinin dolaylı vergilerden olması sebebiyle tersine artan oranlılık etkisi yarattığı, gerçek yüklenicisinin belli olmadığı ve

²⁷³ Bkz: Bölüm 1.1.

daha önce açıklanan benzer sebeplerle vergi adaleti ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı yönünde tartışmalar yapılmıştır. Ancak üzerinde durulması gereken önemli hususlardan biri, katma değer vergisinin matrahına kanunun 24'üncü maddesi gereğince eklenmesi öngörülen “vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurlar”dır.

Katma değer vergisi matrahına bir başka vergi, resim, harç, pay fon karşılığı gibi unsurların dahil edilmesi başlı başına bir sorundur. Kanımızca ekonomik anlamda mükerrer vergilendirme niteliğindedir. Yukarıda da bahsedildiği gibi birçok soruna yol açan konu gerek Anayasa'ya gerekse birçok vergi hukuku ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

İstanbul 2'nci Vergi Mahkemesi tarafından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b maddesinin üstün kamu ve vergilendirme gücünün bir ürünü olan bir verginin başka bir verginin, vergilendirme ölçütü olan matrahına dâhil edilmesi sebebiyle katma değer vergisinin ruhuna ve konuluş amacına aykırı olduğu ve bu sebeple Anayasa'nın 2'nci maddesinde hüküm altına alınan hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında hüküm altına alınan vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil ettiği; oysa Katma Değer Vergisi Kanunu ile sekiz adet yaygın muamele vergisinin kaldırıldığı ve yansıtma özelliği sebebiyle vergi adaleti ilkesinin önüne geçen şelale etkisinin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı; katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi ürünlerde mal bedeli ve özel tüketim vergisi toplamı üzerinden ayrıca hesaplandığından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddeleri gereğince, kanun kapsamındaki ürünler üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, bu ürünler üzerinden ayrıca hesaplanan katma değer vergisinin matrahına dahil edildiği, mal teslimi ve ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir verginin alınmasına neden olduğu gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur²⁷⁴.

Anayasa Mahkemesi tarafından, katma değer vergisinde mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye kadar her el değiştirme aşamasında katılan değer vergilendirildiği ve özel

²⁷⁴ Any.M., 25.12.2014 gün ve E. 2013/48, K. 2014/198 sayılı kararı, (RG. 07.04.2015 – 29319).

tüketim vergisi Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımı yapılan mallardan bir defaya mahsus olarak alınmakta olup verginin konusu anılan cetvelde özel olarak sayılan mallardan alındığı düşünülerek sözü edilen iki vergi türünün aynı kaynaktan alınsalar da yapı itibarıyla aynı olmadıkları sebebiyle mükerrer vergilendirmenin söz konusu olmadığına ve Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırı olmadığına hükmedilmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesi gereğince katma değer vergisinin matrahına dâhil olan ve maliyet bedelini etkileyen resim, harç, pay, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler gibi vergilerin de satılan malın maliyetine dâhil olan ve malın satış bedelini etkileyen unsurlar olduğu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan söz konusu kuralın sadece ülkemize özgü olmayıp katma değer vergisi hakkında uluslararası mevzuatta da benzer şekilde düzenlendiği sebebiyle dava reddedilmiştir. Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi uygulamasına ilişkin 2006/112/EC sayılı Direktifi'nde katma değer vergisi matrahına, katma değer vergisinin kendisi hariç olmak üzere; vergi, resim, harç ve diğer yükümlülükler, alıcı tarafından satıcıdan talep edilen komisyon, ambalaj, nakliye ve sigorta giderleri gibi arazi giderlerin eklenebileceği düzenlenmiştir²⁷⁵. Ancak konuya ilişkin olarak Avrupa Birliği'nde de benzer şekilde düzenleme olmasının hukuk devleti ilkesi, vergilendirmede adalet ilkesi ve ölçülük ilkesi gibi önemli anayasal ilkelerin gözardı edilmesi ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını meşrulaştırması mümkün değildir.

İstanbul 2'nci Vergi Mahkemesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasını yalnızca hukuk devleti ve vergi adaleti ilkeleri bakımından inceleyerek Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırılığını ileri sürmüş olsa da, kanımızca,

²⁷⁵ 28.11.2006 tarih ve 2006/112/EC sayılı Direktif'in 78'inci maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

“The taxable amount shall include the following factors:

(a) taxes, duties, levies and charges, excluding the VAT itself;

(b) incidental expenses, such as commission, packing, transport and insurance costs, charged by the supplier to the customer.

For the purposes of point (b) of the first paragraph, Member States may regard expenses covered by a separate agreement as incidental expenses.” (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>).

itiraza konu kararda Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereğince ölçülülük ilkesi bakımından da inceleme yapıp işbu ilkeye aykırılık teşkil eden durumların var olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Akaryakıt ürünleri, motorlu taşıtlar, tütün mamülleri, kolalı gazozlar ile alkollü içkileri imal ve ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler özel tüketim vergisi mükellefi olarak belirlenmiştir ve bu mallar için katma değer vergisi matrahına özel tüketim vergisi eklenmektedir²⁷⁶.

Verginin matrahına başka bir vergi dahil edilerek mükellefinin malî gücü göz ardı edilmekte ve toplumdaki kaynak dağılımı üzerinde ters etkiler doğmasına sebep olunmaktadır. Nitekim mükerrer vergilendirme, malî güce göre vergilendirme ilkesi ve dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince verginin matrahına vergi, resim, harç gibi unsurlar dâhil edilmektedir. Anayasa Mahkemesi yukarıda bahsedilen kararında, mükerrer vergilendirmenin diğer bir ifadeyle çifte vergilendirmenin söz konusu olmadığına hükmetse de bir mal ve tesliminden aynı karakterli başka bir vergi alınmaktadır. Mükellefin malî gücü göz ardı edilerek katma değer vergisinin matrahına diğer vergilerin de eklenmesi hem vergi adaletine hem de ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Karara konu olayda katma değer vergisi matrahına özel tüketim vergisi eklenmektedir. Özel tüketim vergisinin, görünüşte ya da teoride, sınırlı sayıda mal ve ürünler üzerinden alınması sebebiyle genel harcama vergisi olan katma değer vergisinden farklı yapıda olduğu savunulsa da kanımızca hem katma değer vergisinin hem özel tüketim vergisinin harcamalar üzerinden alınması sebebiyle her iki vergi türü aynı yapıya sahiptir. Anayasa Mahkemesi kararında özel tüketim vergisinin tek sefer alınmasından ötürü katma değer vergisinden farklı yapıda olduğunu savunmaktadır. Ancak bu görüşe katılabilmek pek mümkün değildir. Zira özel tüketim vergisinin tek seferde alınması tahsil süreci ilgili bir husustur. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde özel tüketim vergisi yalnızca tütün mamülleri, petrol ve enerji ürünleri ve alkollü içkilerden alınırken Türkiye'de özel tüketim vergisine tabi tutulan mal ve ürünlerin yelpazesi çok geniştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bakıldığında, ekli dört adet listede sayılan 270'tan fazla

²⁷⁶ Özyer Mehmet Ali, "Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Olan Vergiler ile Matraha Girmeyen Vergiler", Vergi Dünyası, Haziran 2002, S. 250, s. 50.

çeşit mal üzerinden özel tüketim vergisi alındığı görülmektedir. Ayrıca özel tüketim vergisi, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde daha çok çevrenin korunması, sağlık gibi sosyal amaçlara hizmet ederken, Türkiye'de daha fazla gelir elde etmek amacıyla özel tüketim vergisi salınmaktadır²⁷⁷. Kapsamına almış olduğu malların bu denli çok olması sebebiyle Türkiye'de özel tüketim vergisinin harcamalar üzerinden alınan özel nitelikli bir vergi türü olduğunu kabul edebilmek mümkün değildir ve Türkiye'de özel tüketim vergisinin katma değer vergisinden sonra ikinci bir genel tüketim vergisi niteliğinde olduğu düşünülmektedir²⁷⁸. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi kararında mükerrer vergilendirmeye yalnızca hukuki anlamda mükerrer vergilendirme açısından bakmış, mükerrer vergilendirmenin ekonomik anlamda olabileceğini değerlendirmemiş, diğer bir ifadeyle konuyu bir verginin üzerinden başka bir vergi alınması açısından irdelememiştir. Zira ekonomik anlamda mükerrer vergilendirme açısından söz konusu vergilerin niteliklerinin aynı ya da farklı olmasının önem arz etmediğini düşünmekteyiz.

Hukuk devleti ilkesi gereğince kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması gerekmektedir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken zaman zaman kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlarına girebilmektedir. Vergilendirme yapılırken devletin kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesinin sınırsız ve ölçsüz olması düşünülemez. Zira temel hak ve özgürlüklerde aslolan serbesti olup sınırlandırma istisnaidir. Anayasa'nın 13'üncü maddesi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını düzenlemektedir. Ölçülülük ilkesi gereğince temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılabilmesi için sınırlama aracının gerekli, orantılı ve elverişli olması gerekmektedir. Katma değer vergisinin matrahına eklenen vergi, resim, harç ile kişilerin ödeyeceği vergi miktarı artmaktadır. Bu sebeple kişilerin ekonomik ve sosyal birçok temel hak ve özgürlüğüne bir sınırlama getirilmektedir. Matraha eklenen vergi, resim ve harcın gereklilik, orantılılık ve elverişlilik alt ilkeleri bakımından incelenerek ölçülülük ilkesi bakımından yerinde olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Katma

²⁷⁷ Yıldırım Ayşe Elif, “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminde Özel Tüketim Vergisi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIX, S. 1, Ocak 2015, s. 250.

²⁷⁸ Taylar Yıldırım, “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, Burhan Ceyhan'a Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı, C. 12, 2010, s. 462.

değer vergisinin matrahına bir başka verginin, resmin ya da harcın eklenmesindeki amaç gelir elde etmek, başka bir ifadeyle devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri elde etmek olarak ele alındığında, kararın elverişlilik alt ilkesine uygun olduğu düşünülmektedir. Ancak kanımızca; sınırlamanın, en az sınırlama yapan aracı seçmek olarak da ifade edilen gereklilik ilkesine uygun olduğunu ve amaç ile araç arasında orantının bulunduğunu söyleyebilmek mümkün değildir.

Sosyal devlet vergilendirme yoluyla ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yoluna başvurabilmektedir. Adil bir vergi sisteminde vergilerin mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağıtılması gerekmektedir. Vergi adaleti ilkesi, vergi yükünün adaletli dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. “Vergi adaleti” kavramı soyut ve kesin sınırları çizilmesi zor bir kavram olup kişilere, yere, zamana, değer yargılarına ve/ya da ideolojiye göre değişebilmektedir. Dolayısıyla adil bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği sorusuna cevap verebilmek kolay değildir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu hükme bağlanarak vergi adaleti ilkesi düzenlenmiştir. Aynı maddenin 1'inci fıkrasında da vergi adaletinin alt ilkelerinden biri olan malî güce göre vergilendirme ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarını göz önüne alarak vergilendirilmesini sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesi, vergi adaletinin oluşturulması için, asgarî geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlılık²⁷⁹ yöntemlerinden yararlanmaktadır. Gelirin ve servetin toplumda daha adaletli dağılımının sağlanması için bu yöntemler kullanılmaktadır. Verginin matrahına başka bir vergi, resim ve harcın dahil edilmesiyle vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarı başka bir ifadeyle vergi yükü artmakta, mali gücü göz ardı edilmekte ve mülkiyet hakkı, miras hakkı ve seyahat hakkı gibi haklarını kullanmaları sınırlandırılmaktadır. Mülkiyet hakkı Anayasa'nın yanısıra İnsan Hakları Evrensel

²⁷⁹ Doktrinde artan oranlı tarifinin vergi adaletini sağlama bakımından sabit oranlı tarifeye göre daha elverişli olduğu görüşü yaygın olsa da artan oranlı tarifelerin vergi sistemini karışık hale getirdiği, vergi kaçakçılığına ve vergi kayıplarına sebebiyet verebileceği de belirtilmektedir (Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.).

Beyannamesi'nde 1 No'lu Ek Protokol'ün 1'inci maddesinde mülkiyet hakkını güvence altına almıştır²⁸⁰. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından da yapılan başvurularda ülkelerce mülkiyet hakkına müdahale edilip edilmediği gözetilmektedir²⁸¹. Vergi matrahına başka bir verginin eklenmesi mükerrer vergilendirme niteliğindedir. Kanımızca bir mal ve tesliminden aynı ya da farklı karakterli başka bir vergi alınması önem arz etmemektedir. Mükellefin malî gücü göz ardı edilerek katma değer vergisinin matrahına başka bir vergi, resim ve harcın dâhil edilmesi, hukuk devleti ve ölçülülük ilkelerinin yanı sıra, mali güce göre vergilendirme ilkesine dolayısıyla vergi adaleti ilkesine de aykırıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi ile hükme bağlanan bu durumu, mükerrer vergilendirme ya da verginin vergisi olarak nitelendiren ve hukuka aykırı olduğu düşüncelerinin aksi de mevcuttur. Söz konusu uygulamanın başka ülkelerde de olduğu ve Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi uygulamasına ilişkin direktifinin de teslim ya da hizmetler için alıcıya yüklenen vergi ve benzeri gider karşılıklarının katma değer vergisi matrahına ekleneceğini öngördüğü savunulmaktadır. Ayrıca bu durumun

²⁸⁰ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 1 No'lu Ek Protokol'ün 1'inci maddesi şu şekildedir: “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*”

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka harçların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hânel getirmez.” (Http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/el_kitaplari/mulkiyet_kilavuz.pdf)

²⁸¹ Daha önce Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Ukrayna vatandaşı Sergey Nikolayevich Serkov tarafından Ukrayna aleyhine, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin 34'üncü maddesi uyarınca 25 Ekim 2005 tarihinde başvurularak²⁸¹, idare tarafından hukuka aykırı bir şekilde, tek (birleşik) vergi mükellefi olmasına ve bunların katma değer vergisinden muaf olmasına rağmen, ithal ettiği mallardan ötürü katma değer vergisi salındığını ve bu sebeple 1 No'lu Protokol 1'inci maddede yer alan mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddia edilmiştir. Başvurucunun gümrük idaresinin vergi salma işlemine karşı davası, yerel mahkemelerin başvurunun yaptığı ithalatın katma değer vergisi istisnasına tabi olmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından katma değer vergisi istisnasının kapsamını belirleyen kanuni düzenlemelerin ulusal mahkemeler tarafından farklı yorumlamalara maruz kaldığı, başvurunun yüzleşmek zorunda kaldığı yorum değişikliği için haklı bir neden görülmediği, Ukrayna mahkemeleri tarafından uyuşmazlık hususunda yorum değişikliğini açıklayan bir nedenin gösterilmediği, bu şeffaflık eksikliği hukuka olan inancı ve kamu güvenirliliğini etkileyebileceği, aynı mevzuat hükümlerinin farklı yorumlanmasının yerel mevzuatın gerektiği şekilde düzenlenmemiş olmasından kaynaklandığı ve mülkiyet hakkına müdahalenin 1 No'lu Protokol 1'inci maddesi gereğince hukuki olmadığı gerekçesiyle başvuru kabul edilmiştir (AİHM 5. D. Serkov - Ukrayna Davası (Başvuru No: 39766/05), 07.06.2011).

yalnızca özel tüketim vergisi ile başlamadığı; 1957 yılında uygulanmaya başlayan istihsal vergisi, rihtim resmi gibi unsurların dâhil olduğu da ifade edilmektedir²⁸². Özel tüketim vergisinin katma değer vergisi matrahına ekleneceği gözetilerek katma değer vergisi oranlarının %26 ve %40'tan indirildiği, özel tüketim vergisinin katma değer vergisi matrahına eklenmemesi halinde devletin ihtiyaç duyduğu geliri sağlamak adına katma değer vergisi oranını artırmak zorunda kalacağı savunulmaktadır²⁸³. Ancak destekli bütçe gelirlerindeki olası kayba rağmen verginin vergisinin alınmaması ve özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin matrahının vergi öncesi değer olarak kabul edilmesi gerekmektedir²⁸⁴.

Her ne kadar çoğunlukla katma değer vergisi matrahına, özel tüketim vergisinin eklenmesini anayasal ilkeler ve temel hak ve özgürlükler bakımından değerlendirsek de aynı şeyleri katma değer vergisinin matrahına eklenen diğer vergiler içinde söylemek mümkündür. Zira Avrupa Birliği Direktiflerinde benzer düzenlemeler bulunsa dahi, bir verginin matrahına başka bir verginin eklenmesinin herhangi bir hukuki ve haklı dayanağının olamayacağı ve hiçbir şekilde meşrulaştırılamayacağı kanısındayız. Verginin vergisinin alınmasına yol açtığı için Katma Değer Vergisi Kanunu m. 24/b hükmünde yer alan “*vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar*” ifadesinin kaldırılarak söz konusu hukuka aykırılığın giderilmesi gerekmektedir.

3.1.3. İthalatta Matraha Vergi, Resim, Harç, Pay ve Fon Unsurlarının Eklenmesinin Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde ithalatta matraha eklenecek unsurlar arasında “*İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar*” da sayılmıştır. İthalatta katma değer vergisi matrahı tespit edilirken, kanunda belirtildiği

²⁸² Özyer Mehmet Ali, “*Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler*”, Vergi Dünyası, S. 406, Haziran 2015, s. 81

²⁸³ Oktar Kemal, “*KDV'nin Matrahına Tecil Edilen ÖTV Dahil Midir?*”, Vergi Dünyası, Haziran 2009, S. 334, s. 159.

²⁸⁴ Ünsal Hilmi, “*Vergiden Vergi Almak: Petrol Ürünlerinden Alınan ÖTV'nin KDV'si*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 217, Ekim 2006, s. 217.

gibi, belirlenen gümrük kıymetine, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar eklenmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde matraha eklenen kalemler; gümrük vergisi ve belediye payı, rıhtım resmi, damga vergisi ve benzeri ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülükler olarak açıklanmıştır. Gümrük vergisi, belediye payı, rıhtım resmi, damga vergisinin yanısıra, idare tarafından farklı vergi ve fonlar da ithalatta katma değer vergisinin matrahına dahil edilmekte ve hatta ek katma değer vergisi tahakkuk etmektedir. Konuya ilişkin olarak Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Direktifi'nde benzer şekilde düzenleme yapılmıştır²⁸⁵. Buna göre, katma değer vergisinin kendisi hariç olmak üzere, Birliğe üye devletler dışından ithal edilen mallar için ödenen vergi, resim, harç ve diğer yükümlülükler katma değer vergisinin matrahına eklenmektedir.

Tıpkı yurtiçinde gerçekleşen mal teslimi ve hizmet ifasında olduğu gibi ekonomik anlamda mükerrer vergilendirme ithalatta da karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde geçen "vergi" ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı sebebiyle hükmün iptalinin istendiği belirtilmiştir. Kanunun 21'inci maddesinin ise şimdiye kadar Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmemiştir. Ancak Anayasa'ya aykırılığı sebebiyle başvurusaydı bile, kanunun 24'üncü maddesinde olduğu gibi başvuru reddedilmesi ve kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olmadığı, verginin vergisinin alınmadığı, tahakkuk eden vergilerin aynı nitelikte olmadığı ve Avrupa Birliği'nde de

²⁸⁵ 28.11.2006 tarih ve 2006/112/EC sayılı Direktif'in 86'ncı maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

"1. The taxable amount shall include the following factors, in so far as they are not already included:

(a) taxes, duties, levies and other charges due outside the Member State of importation, and those due by reason of importation, excluding the VAT to be levied;

(b) incidental expenses, such as commission, packing, transport and insurance costs, incurred up to the first place of destination within the territory of the Member State of importation as well as those resulting from transport to another place of destination within the Community, if that other place is known when the chargeable event occurs.

2. For the purposes of point (b) of paragraph 1, 'first place of destination' shall mean the place mentioned on the consignment note or on any other document under which the goods are imported into the Member State of importation. If no such mention is made, the first place of destination shall be deemed to be the place of the first transfer of cargo in the Member State of importation." (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>).

benzer nitelikte düzenleme olduğu gibi maalesef hukukun temel ilkelerine ve Anayasa'ya aykırı gerekçelerin sunulması muhtemeldir.

Hiç kuşkusuz gerek yurtiçinde mal teslimi ve hizmet ifasında gerekse ithalatta katma değer vergisi matrahına başka vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığının eklenmesi verginin vergisinin alınması sebep olmaktadır. Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi'ne gidilmesine rağmen en başta hukuk devleti ilkesine, ölçülülük ilkesine ve vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil eden kanun hükmü iptal edilmemiştir. Bu durumda yapılacak olan kanuni düzenleme ile gerek yurtiçinde mal teslimi ve hizmet ifasında gerekse ithalatta matrahın tespitinde Anayasa'ya aykırılığın giderilebilmesi mümkündür.

3.2. FİYAT VE ÜCRETLERDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN DAHİL YA DA HARİÇ OLMASI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 57'nci maddesi gereğince perakende²⁸⁶ satışı yapılan mallara ait etiketlerde, katma değer vergisinin satış fiyatına dahil olup olmadığının açıkca belirtilmesi gerekmektedir. Yani etikette “*KDV dahildir*” ya da “*KDV hariçtir*” ifadesinin mutlaka bulunması gerekmektedir. Katma değer vergisinin uygulanmaya başladığı ilk yıllarda perakende satışlarda ve hizmet ifalarında verginin (matrahtan ayrı olarak) etiket ve listelerde gösterilme zorunluluğu bulunmaktaydı. 30.11.1984 tarihli Katma Değer Vergisi 1 No.lu Genel Tebliği'nde “*Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, katma değer vergisi satış fiyatından hariç ise vergi etiketlerde ayrıca gösterilecektir. Katma Değer Vergisi Kanununun 20/4 maddesine göre, belli bir tarifeye göre fiyatı tesbit edilen işler ile bedelin bilette tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tesbit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir. Keza yolcu biletlerinde de katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir*” denilerek perakende satışlarda verginin ayrıca etikette gösterilmesi düzenlenmiştir. Bu uygulama

²⁸⁶ Perakende, kelime olarak, malların teker teker ya da birkaç parça durumunda azar azar satılmasına dayanan satış biçimi ya da toptan karşını anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). Bir satışın perakende sayılması için gereken unsurlar 22 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde şu şekilde düzenlenmiştir: “*malın alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arzedilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması gerekir.*”

sebebiyle alıcı ile satıcı arasında katma değer vergisinin pazarlık konusu yapılması²⁸⁷ ve vergi ödememek amacıyla fatura ya da makbuz alınmaksızın yapılan satışlar sebebiyle vergi kaçakçılığının ortaya çıktığı görülmüştür. Bunun üzerine 24.05.1986 tarihli 22 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.06.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, fiyatların katma değer vergisi dahil olarak etiketlerde gösterilmesi düzenlenmiştir. Buna göre “*gerçek usulde vergilendirilen katma değer vergisi mükelleflerinden perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlere ait etiket ve listelerdeki fiyatlar, katma değer vergisi dahil tek tutar olarak ifade edilecektir. Etiket ve listelere fiyatların hemen altına gelecek şekilde "FİYATLARIMIZA KDV DAHİLDİR." ibaresi yazılacaktır. Bu ibare elle yazılabileceği gibi, kaşe kullanmak suretiyle de basılabilir veya önceden matbaada bastırılabilir.*” Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 20/4 maddesinde düzenlenen belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler, bedelin biletle tahsil edildiği hallerde ve yolcu biletlerinde de katma değer vergisinin ayrıca gösterilmemesi uygulamasında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır²⁸⁸.

Son durumda günlük hayatta “*KDV dahildir*” ifadesi sık sık karşımıza çıkmaktadır. Katma değer vergisi sistemimizde genel uygulamaya bakıldığında iç yüzde oranı sisteminin hakim olduğu görülmektedir, başka bir ifadeyle, artık perakende satışlarda ve hizmet ifalarında da katma değer vergisi bedel ve ücrete dahil edilmekte, etiket ve listelerde ayrıca gösterilmemektedir. 2014 yılında uygulamaya giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde ise mal ve hizmetin tabi olduğu vergi oranının etiket ve listede belirtilmesi zorunluluğu getirilerek aynı düzenlemeye yer verilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 57’nci maddesinde bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmamasına ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’na düzenleme yapma yetkisi verilmemesine rağmen, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’yle etiket ve listelerde “*KDV dahildir*” ibaresinin zorunlu hale getirilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

²⁸⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 445.

²⁸⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz: Bölüm 2.2.2.

Katma Değer vergisi oranlarının fazlalığı ve oranları gösteren listelere vergi mükellefi tarafından hakim olunmasının zor olması²⁸⁹ ve katma değer vergisinin miktarının, oranının ve hangi kamu gideri için kullanılacağıın soyutluğu sebebiyle vergi mükellefinde vergi bilinci oluşmamaktadır²⁹⁰. Etiket ve listelerde katma değer vergisinin dahil gösterilmesinin vergi kaçakçılığını ve katma değer vergisinin pazarlık konusu olmasını önlese²⁹¹ de bu halde vergi mükellefi çoğu zaman hangi ürün için ne oranda ve ne kadar vergi ödediğini ancak fatura ve makbuz aldıktan sonra öğrenebilmektedir. Bunun yanısıra katma değer vergisinin dahil olması sebebiyle satıcı rakamları yuvarlayarak satış fiyatını yükseltmektedir²⁹². Bu durumda da alıcılar tarafından malın daha uygun fiyatlı olanı tercih edilerek aslında doğacak olan katma değer vergisi miktarı dolaylı yoldan da düşürülmektedir. Söz konusu sorunlara çözüm olarak, Amerika Birleşik

²⁸⁹ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'na, iki şirket arasında düzenlenen sözleşme ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince, sözleşmede belirlenen bedele katma değer vergisinin dahil olduğu ancak katma değer vergisi hesaplamasının nasıl olacağı hususu sorulmuştur. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.05.2015 tarih ve 50426076-130[57-2014/20-1169]-70 sayılı özelgesinde "KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir... Söz konusu Kararnameye ekli (II) sayılı listenin "B. Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı bölümünün 15 inci sırasında, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetlerine % 8 oranında KDV uygulanacağı ifade edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "III- Matrah, Nispet ve İndirim" başlığı altındaki A/1.2 bölümünde ise; belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde tarife bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDVnin hesaplanacağı, hesaplanan KDVnin ise tarife üzerinde ayrıca gösterilmeyeceği ancak tarife üzerindeki bedele KDVnin dahil olduğunun belirtileceği, böyle bir belirleme olmaması halinde ise belirtilen tutar üzerinden KDVnin ayrıca hesaplanacağı açıklanmıştır.

Özelge talep formu eki sözleşmenin 40uncu maddesinde, servis ücretlerinin Büyükşehir Belediyesi veya Valiliğin belirlediği ücretten ödeneceği ve fiyatlara KDVnin dahil olduğu; Büyükşehir Belediyesi ücret tarifesinin 6ncı maddesinde ise, tespit edilen ücrete KDVnin dahil olduğu ve herhangi bir sebeple başka ücret alınmayacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tarafından 2014 Eylül ayı öğrenci servis hizmetine ilişkin olarak düzenlenen faturada gösterilen bedel üzerinden, KDVnin iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir.

²⁹⁰ Göker, Perakende Satış, s. 116.

²⁹¹ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 445.

²⁹² Göker, Perakende Satış, s. 116.

Devletleri’nde uygulanan satış vergisi (Sales Tax) sisteminde²⁹³ olduğu gibi etiket ve listelerde katma değer vergisi hariç olarak satış fiyatının gösterilmesi ve vergi oranlarının hesaplanarak matraha dahil edilmesi yoluna başvurulabileceğini düşünmekteyiz. Zira geçmişte bizde de uygulama bu şekildeydi.

3.3. MATRAHA DAHİL OLAN VE OLMAYAN UNSURLARIN KOŞULLARI VE GEREKLİLİĞİ

3.3.1. Matraha Dahil Olan Unsurların Belirsizliğinin Değerlendirilmesi

Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinde matraha eklenmesi gereken unsurlar kalem kalem belirtilmiştir. Ancak bunların yanısıra (b) fıkrasında ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı “*gibi unsurlar*” ve yine (c) fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim “*gibi çeşitli gelirler*” ile servis ve “*benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler*”in de matraha dahil olduğu belirtilmiştir. Görüleceği üzere kanun koyucu matraha eklenenleri kalem kalem saymakla kalmamış; “*benzer değerler*”, “*çeşitli gelirler*”, “*gibi unsurlar*” şeklinde ifadeler kullanarak sayılanların dışında da matraha eklenebilecek unsurların olabileceğini öngörmüştür. Söz konusu düzenleme, ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırıdır.

Vergi, devlet açısından, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla elde etmeyi amaçladığı kamu geliri; kişiler açısından ise topluma ve diğer kişilere karşı bir ödevdir. Kamu yararı sebebiyle vergiler kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin özlerine dokunulduğu ve sınırlandırıldığı görülmektedir. Temel hak ve özgürlüklerde aslolan serbestidir; sınırla(n)ma istisnai bir durumdur²⁹⁴. Ancak temel hak ve özgürlükler

²⁹³ Göker, Perakende Satış, s. 116. Ayrıntılı bilgi için bkz: Davies David G., United States Taxes and Tax Policy, Cambridge University Press, Cambridge – 1986; Mikesell John L., “*The American Retail Sales Tax: Considerations On Their Structure, Operations, and Potential as a Foundation For a Federal Sales Tax*” National Tax Journal, Vol: 50, No: 1 Mart 1997; Murray Matthew N. – Fox William F., The Sales Tax In The 21st Century, Praeger Publishers, United States of America – 1997.

²⁹⁴ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1014.

sınırlandırılırken sınırlamanın da sınırının olması gerekmektedir. Bu noktada karşımıza “ölçülülük ilkesi” çıkmaktadır. Anayasa’nın 13’üncü maddesine gereğince temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın sadece Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle ve sadece kanunla sınırlanabilmektedir.

Vergilerin, kamu yararı başka bir ifadeyle kamu giderlerini karşılamak amacıyla temel hak ve özgürlüklere bir sınırlama getirirken, ölçsüz bir sınırlama getirmemesi gerekmektedir²⁹⁵. Ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. Temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılabilmesi için bu üç unsurun bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği, seyahat özgürlüğü, ailenin korunması, mülkiyet ve miras hakkı, çalışma ve sözleşme özgürlüğü arasında doğrudan ilişki bulunmaktadır²⁹⁶. Anayasa Mahkemesi, bir kararında açıkça ölçülülük ilkesinden bahsetmemekle birlikte, “*az bir miktar*” kavramını kullanarak bu ilkeyi uygulamıştır: “...ve mali gücü belirtecek ölçülerin ayrıca kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmeyen bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılamayacağı açıktır.”²⁹⁷

Vergiler açısından ölçülülük ilkesi büyük önem arz etmektedir. Malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir bakıma ölçülülük ilkesinin yerine getirilmesini sağladığı düşünülmekle birlikte, ölçülülük ilkesinin düzenleme, uygulama ve yargılama aşamalarının tamamında dikkate alınması gerekmektedir²⁹⁸. Verginin matrahına

²⁹⁵ Yaltı Soydan Billur, “*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, s. 115.

²⁹⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 164 – 170.

²⁹⁷ Any.M. 05.01.1965 tarih, 1965/198E. ve 1965/1K., (RG.24.05.1965-120005), (Yaltı Soydan, Vergi Adaleti, s. 116).

²⁹⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1016. Anayasa Mahkemesi bir kararında ölçülülük ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini şu şekilde değerlendirmiştir: “*Yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa’ya aykırılıktan söz edilebilir. Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek %10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz*

eklenecek unsurların ucunun açık bırakılması, ödenecek vergi yükünün artması, vergi mükellefinin temel hak ve özgürlüklerine getirilen sınırlamanın artması demektir. Bu sebeple gerek öngörülemeyen gerekse kanunda tam olarak belirlenmeyen matraha eklenecek unsurların yalnızca öngörülebilirlik ilkesi değil, vergilerin kanuniliği ve mali güce vergilendirme ilkesine aykırılığının da göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu açısından vade farkı, prim, fiyat farkı, faiz gibi ödemelerin yapılan işlemle doğrudan bağlantılı olması halinde matraha dahil edilmesi gerekmektedir. Kanun hükmündeki vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim “*gibi*” edatından ötürü matraha eklenecek unsurların çoğaltılabilmesi mümkündür. Pek tabii belirtmek gerekir ki işbu unsurların verginin konusu mal teslimi ve hizmet ifasıyla doğrudan bağlantısı bulunması gerekmektedir. Kanun hükmünde bazı kalemler tek tek sayılırken bazıları ise hiç düzenlenmemiş, belirsiz bir durum yaratılmıştır. Kanunda matraha eklenip eklenmeyeceği belirtilmeyen kalemlerden biri sübvansiyonlardır²⁹⁹. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde ihracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primlerinin katma değer vergisi matrahına dahil edilmediği, ihracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, “*kaynak kullanımı destekleme primi*”, faiz ve benzeri unsurların kısmen ya da tamamen Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 20’nci maddesi gereğince matraha dahil edileceği belirtilmiştir. Bu durumda teşvik ödemelerinin genel uygulamaya tabi tutulacağı ve vergiye konu işlemle doğrudan bağlantılı sübvansiyonların da matraha dahil edilmesi gerektiği ifade edilmektedir³⁰⁰.

Kanun hükmünde “*benzer değerler*”, “*çeşitli gelirler*”, “*gibi unsurlar*” şeklinde ifadeler kullanılarak vergi mükellefinin ödeyeceği vergiyi öngörememesine sebep olunmaktadır.

ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez” (Any.M. 06.07.1995 tarih, 1995/6E. ve 1995/29K., RG.10.02.1996-22550, Yatlı Soydan, Vergi Adaleti, s. 116-117).

²⁹⁹ Sübvansiyon ya da destekleme, devletin kişi ya da kurumlara mal, para ya da hizmet biçiminde yaptığı karşılıksız yardımları olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr).

³⁰⁰ Yatlı Soydan, Katma Değer Vergisi, s. 243.

Kanunların kişiler tarafından önceden bilinmesi ve davranışlarını buna göre ayarlamalarına elverişli olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde hukuk devletinin gerekleri sağlanmaktadır. Vergi mükellefinin temel hak ve özgürlükleri devlet tarafından vergiler aracılığıyla sınırlandırılırken, bunların vergi mükellefi tarafından bilinmeksizin yapılması hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerini derinden zedeleyen hususlar olmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerini içermektedir³⁰¹. Vergilerin belirliliği ilkesi gereğince hem idare tarafından hem de vergi mükellefi tarafından ödenecek olan verginin miktarının, konusunun, tarh ve tahsil zamanlarının bilinmesini sağlayarak vergilendirmenin idare tarafından keyfi olarak kullanılmasına engel olunmaktadır. Açık ve anlaşılır hukuk kuralları sayesinde vergi mükellefi ödeyeceği verginin konusunu, vergiyi doğuran olayı, matrahı, oranı, tarh ve tahsil zamanları gibi hususları bilecektir. Vergilerin kanuniliği ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön koşulunu oluşturmaktadır. Kanunkoyucunun, tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramları kullanmak yerine vergi mükellefinin önceden vergi yükünü öngörebilmesini sağlayan, dili açık, anlaşılır ve yalın hukuk kuralları koymasına gerekmektedir³⁰². Aksi takdirde vergi idareleri tarafından belirsiz ifadeler sebebiyle yeni vergiyi doğuran olayların yaratılması ve vergi yükünün artırılması gibi sorunlar doğacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde düzenlenen *benzer değerler*", "*çeşitli gelirler*", "*gibi unsurlar*" şeklinde ifadeler vergi idareleri tarafından vergi yükünün artırılmasına sebep olabilmektedir. Vergilerin kanuniliği, hukuki güvenlik ve hukuk devleti ilkelerine açık şekilde aykırı olan söz konusu belirsiz ifadelerin kanun hükmünden çıkarılmasıyla doğmuş ve doğması muhtemel sorunlara engel olunacağı kanısındayız.

³⁰¹ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 48.

³⁰² Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 48.

3.3.2. Matraha Dahil Olmayan Unsurların Koşullarının ve Gerekliliğinin Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda matraha dahil olan unsurların ucu açık bırakılarak belirsizlik yaratılması karşısında matraha dahil olmayan unsurların net, yalın ve az sayıda olması devletin vergilendirme yetkisini kullanarak gelirini artırma isteğini ve verginin matrahını düşürmekten ötürü duyduğu endişeyi göstermektedir. Kanunun gerekçesinde ticari hayattaki yaygın uygulama ve diğer ülkelerdeki uygulamalar dikkate alınarak matraha dahil olmayan unsurların düzenlendiği açıklanmıştır.

Daha önce ilgili bölümde bahsedildiği üzere iskonto, hesaplanan katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi katma değer vergisinin matrahına eklenmemektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25/b maddesine göre, mükellefin yaptığı vergiye tabi işlem üzerinden hesaplayarak düzenlediği fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterdiği katma değer vergisinin vergi matrahına eklenemeyeceği belirtilmiştir.

İskontolar bakımından ise gerek kanun hükmünde gerekse kanunun gerekçesinde fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilmesi şartıyla iskontonun matraha dahil olmayacağı belirtilmiştir. Kanun hükmünde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesinin yanısıra ticari teamüllere uygun miktarda olması şartı aranmaktadır. Ancak ticari teamüllere uygunluk şartına açıklık getiren ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ticari teamüllerin; sektöre, ülkenin ekonomik şartlarına, döneme göre değişmesi mümkündür. Ticari teamüllerin tüm etmenlerin gözönünde bulundurularak belirlenmesi gerekmektedir. İskontolar bakımından ilgili başlık altında yeterince inceleme yapıldığı için tekrara düşmemek adına tüm başlıklar tekrar incelenmeyecektir. Ancak önemle belirtmek gerekir ki kanunda bulunan düzenlemenin yetersizliği sebebiyle yeniden bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Zira fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonunda, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar, yılsonu indirimi olarak bedelsiz alınan iskontolar, tüketicilerin kazandıkları puanlar nedeniyle yapılan iskontolar ve ithalatta iskontoları da kapsayan bir düzenleme

olmaması sebebiyle vergi idareleri tarafından verilen özalgeler ya da tebliğlere istinaden kimi zaman doğru kimi zaman ise yanlış uygulamalar doğmaktadır.

Bilindiği gibi katma değer vergisinin en önemli özelliklerinden biri olan verginin indirimi mekanizması sayesinde yalnızca o safhada vergi mükellefi vergilendirilmekte ve vergi piramidi oluşmamaktadır. Hatta kanunun gerekçesinde verginin indirim mekanizmasının en önemli özelliği olduğu ve bu sebeple diğer muamele vergilerinden üstün ve farklı olduğu dahi ifade edilmiştir. Bir aşamada ödenen katma değer vergisi diğer aşamada düşülerek mükerrer vergilendirme doğmamaktadır. Kanun hükmünde özellikle hesaplanan katma değer vergisinin tekrar matraha eklenmeyeceği ifade edilmesi daha önce de kanımızca kanunkoyucunun mükerrer vergilendirmeye engel olmak amacıyla özellikle belirtme gereğinden ortaya çıkmıştır. Böyle bir düzenleme yapılsa da uygulamada bu yönde sorunların ortaya çıkmayacağı ve yapılan düzenlemenin zaruri olmadığı kanısındayız.

3.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH BELİRLEME UNSURLARI

3.4.1. Vergi Matrahını Belirleme Usulleri

Türk Vergi Sistemi esas olarak beyana dayalıdır ve beyana dayalı tarhiyat yapılmaktadır. Beyana dayalı tarhiyat gerçekleşmediği takdirde vergi idaresi devreye girerek matrahın tespitini sağlamaktadır. Beyana dayalı tarhiyatta vergi matrahı, vergi mükellefi ya da sorumlusu tarafından belirlenerek vergi idaresine bildirilmektedir. Vergi mükellefi ya da sorumlusu, verginin matrahını ve vergilendirme ile ilgili diğer hususları içeren beyannameleri yazılı ve (istisnai olarak) sözlü olarak vergi dairesine sunmaktadır. Mükellefin kendi kendisini vergilendirmesi olarak da adlandırılan beyanname usulünde vergi mükellefinin ya da sorumlusunun vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin bileceği ve belirleyeceği düşünülmektedir. Bu nedenle beyanname usulünde vergi mükellefi tarafından kendi beyanından kaynaklanan vergi tarhına karşı genel olarak dava açılmamaktadır³⁰³. Beyana dayalı tarhiyat ideal vergilendirme sistemi tekniği olarak

³⁰³ Sönmez, s. 174; Erginay, Vergi Hukuku, s. 86; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 96; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 96; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 260; Saban, Vergi Hukuku, s. 131; Şenyüz – Yüce –

kabul edilmektedir³⁰⁴. Türk Vergi Sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve katma değer vergisi gibi belli başlı vergilerde beyana dayalı tarhiyat yapılmaktadır. Özellikle katma değer vergisinde indirim hakkından faydanlanmak için vergi mükellefi tarafından beyan önem arz etmektedir.

Beyana dayalı olarak matrahın belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda idare tarafından matrah belirlenmektedir. Beyan usulüne uyulmaması halinde vergi idaresi, vergi mükellefinin vergi borcunun tahakkuk etmesi için ikmalen tarhiyat, re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyat yollarına başvurmaktadır. Daha önce bahsedildiği üzere takdir esası gereğince tespit edilen vergi matrahı sebebiyle mali güce vergilendirme ilkesi zedelenmektedir. Kişilerin mali gücü gözetilmeksizin takdir komisyonları tarafından vergi matrahı belirlenmektedir. Ancak vergi kaçırmak ya da vergiyi aşındırmak saikiyle hareket eden vergi mükellefinin ödemesi gereken verginin ve matrahın belirlenmesi için alternatif bir yöntemin tespiti de oldukça zordur.

Zaman zaman karineler³⁰⁵ ya da dış belirtiler esas alınarak matrah belirlenmektedir. Buna karine ya da dış belirtiler usulü denmektedir. Örneğin fabrikada bulunan makine ve işçi

Gerçek, Vergi Hukuku, s. 168; Kızılot-Taş, s. 51; Bilici, Vergi Hukuku, s. 77; Öner Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara – 2014, s. 123; Pehlivan, s. 63; Oktar, Vergi Hukuku, s. 108.

³⁰⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s.

³⁰⁵ Karine, varlığı bilinen bir olaydan, bilinmeyen başka bir olay ya da hukuksal durumun varlığı ya da yokluğu sonucunun çıkarılmasıdır (Kuru Baki – Arslan Ramazan – Yılmaz Ejder, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 24. Baskı, Ankara 2013, s. 374; Candan, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, 6099, 6100, 6110, 6328 ve 6352 Sayılı Kanunlarla 650 ve 659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelere Göre Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Ankara 2012, s. 899; Pekcanitez Hakan – Atalay Oğuz – Özekes Muhammet, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 14. Baskı, Ankara 2013, s. 372; Karakoç Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir 1997, s. 219; Başözen Ahmet, İlk Görünüş İspatı, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s. 65; Özdiler Küçük Eda, Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s. 39). Karineler, kanunî ve fiili karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kanunî karinelerin vergi kanunlarında oldukça sık yer aldığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Emlak Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu'nda kanunî karineler yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 67'nci maddesinde hüküm altına alınan "Emsal bedel karinesi" ne kanunî karine olarak örnek verebiliriz. Söz konusu hükme göre; "*emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir*". Buna göre bedeli tespit edilemeyen bir malın değeri, emsal bir malın değeri ne kadar ise o kadar olacaktır. Zira bedeli tespit edilemeyen malın bulunmasına (a) olayı, bu malın matrahının emsal bedeli olmasına ise (b) olayı dersek,

sayısı matrahın belirlenmesini sağlamaktadır. Aynı durumdaki vergi mükellefi grupları için ortak bir matrah belirlenmesi de götürü usul olarak adlandırılmaktadır. İdarece tarhiyat yolunda her vergi mükellefi için ayrı ayrı matrah belirlenirken götürü usulde bir mükellef grubunun tamamı için ortak bir matrah belirlenmektedir.

3.4.2. Vergi Matrahını Belirleme Esasları

3.4.2.1. Genel Açıklama

Vergilerin temel hak ve özgürlükleri sınırlandırabilme özelliğini bünyelerinde barındırmaları sebebiyle çok hassas bir noktada olduğu açıktır. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organı tarafından vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmasının önüne geçilmeye ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına almaya çalışılmaktadır³⁰⁶. Gerek kanunilik ilkesi gerekse kanuni idare ilkesi gereğince vergiler salınırken oldukça dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu denli hassas bir alanda kanunkoyucunun kanunda boşluk bırakmamak, keyfiliğin önüne geçmek ve hukuki güvenliği sağlamak adına uzun ve ayrıntılı kanuni düzenlemelere yer vererek kazuistik yöntemi³⁰⁷ seçmiş olması olağandır. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin konusunun, mükellefinin, vergiyi doğuran olayın, matrahının, oranının, tarh ve tahsil zamanı gibi temel unsurlarının kanunda açıkça belirtilmiş olması gerektiğini³⁰⁸ daha önce belirtmiştik. Zira bu sayede vergi mükellefinin verginin tüm unsurlarını öngörebilmesi ve idare tarafından yapılacak olan olası keyfi uygulamalarının önü geçilmesi sağlanmaktadır.

bilinen (a) olayından bilinmeyen (b) olayına ulaşabiliriz. Bu karine, emsal bedel karinesi olarak adlandırılmaktadır.

³⁰⁶ Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 42.

³⁰⁷ Kazuistik, “casuistry” kelimesinden gelmektedir. Kazuistik yöntemde birçok muhtemel durumun kanunda düzenlenmesi öngörülmektedir (Özbudun Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 17. Basım, Ankara – 2017, s. 60).

³⁰⁸ Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 185; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 56; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1002

3.4.2.2 Katma Değer Vergisi Matrahını Belirleme Esasları

Türk Vergi Sisteminde kazuistik yöntemle vergilerin tüm temel unsurlarına kanunda yer verilmektedir. Her ne kadar kazuistik yöntem eleştirilse³⁰⁹ ve kuvvetler ayrılığının eskisi kadar gerekmediği ifade edilse³¹⁰ de kanunkoyucunun vergiye ilişkin tüm unsurlara ve ayrıntılara kanunda yer vermesi zaruretten doğmuştur. Zira kanunda bırakılan her boşluk idare tarafından doldurularak keyfi uygulamalara sebebiyet verebilmektedir. Pek tabii, keyfi uygulamaların her seferinde doğacağını söylemek doğru değildir; ancak geçmişte yapılan idari işlem ve eylemlere bakıldığında keyfiyetin doğmasının³¹¹ muhtemel olduğu görülmektedir. Birleşik Krallık örneğine baktığımızda da katma değer vergisi sisteminin kazuistik bir yöntemle dayandığı görülmektedir. AB üyesi olmamasına rağmen Birleşik Krallık tarafından Avrupa Birliği üyesi ülkelerden (ve ayrıca Avrupa Birliği üyesi olmayan ülkelere) mal teslimi gerçekleştiğinde kanunda ayrı ayrı düzenlemeye yer verilmesi Magna Carta'nın doğduğu toprakların vergilerin kanuniliği ilkesine ve kanuni idare ilkesine bağlılığını göstermektedir³¹².

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda matrah, tek tek maddeler halinde düzenlenmiştir. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, ithalatta matrah, uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah ve özel matrah şekilleri tek tek ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu durum gerek vergi mükellefi tarafından gerekse vergi idaresi tarafından vergi planlamasını³¹³ sağlamaktadır. Vergi planlaması, vergiye hazırlık, verginin

³⁰⁹ 1982 Anayasası da kazuistik yöntemle hazırlanmıştır. Sadece genel ilkeleri ortaya koymakla yetinilmeyip doğması muhtemel durumlar düzenlenmiştir. Anayasaların aşırı düzenleyici ya da kazuistik yöntemle düzenlenmelerinin kısa süre sonra sosyal gelişmelerin gerisinde kalmalarına, anayasa değişikliklerine gerek duyulmasına ve toplumda sıkıntılara sebep olduğu belirtilmiştir (Özbudun, s. 60).

³¹⁰ Kuvvetler ayrılığının siyasi gerçekleri yansıtmadığı, sosyalist rejimler tarafından kabul edilmediği, liberal çoğulcu rejimler tarafından ise artık aşılmış ve eskimiş olduğu belirtilmektedir (Teziç, Anayasa Hukuku, s. 495).

³¹¹ Teziç, Anayasa Hukuku, s. 22. Any.M. 29.03.1966 tarih, 1965/45E. ve 1966/6K. AMKD 4, s.93; Any.M. 13.06.1985 tarih, 1984/14E. ve 1985/7K. AMKD 21, s. 176-177.

³¹² Öz – Göker – Karabacak, s. 16.

³¹³ Vergi planlaması, mikro ve makro vergi planlaması olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mikro vergi planlaması, vergi mükellefinin ve sorumlusunun mali imkânlarıyla ödemesi gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemeleri, kanuna aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla ödemeleri gereken vergi

kanunlaşması, verginin uygulanması aşamaları ile uygulamanın gözetimi, denetimi ve sapmaların giderilmesi aşamalarında gerçekleşmektedir³¹⁴. Vergi mükellefi ödeyeceği vergiyi öngörebilmesi sayesinde kanuna aykırı olmayan yollarla vergi indiriminden faydalanmakta, muafiyet ve istisna kapsamına giren işlerle uğraşarak vergi yükünü azaltmaya çalışmaktadır. Vergi idaresi ise ihtiyaç duyduğu geliri en uygun kaynaklardan sağlamaya çalışmaktadır. Katma değer vergisinin mükellefinin, matrahının, oranının, tarh, tahakkuk ve tahsil zamanlarının, istisna ve muafiyetlerinin ve benzeri temel unsurlarının Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenmesi mükellef tarafından vergi planlamasının yapılmasını sağlamaktadır. Ayrıca kanuni düzenleme sayesinde devlet tarafından da tahsil edilecek vergilerin belirliliği ve en uygun şekilde tahsil edilmesi için yapılan uygulamalar vergi planlamasının gerçekleşmesini sağlamaktadır. Keyfiyetin minimize edilmesi ise vergi hukuku alanında başlı başına bir faydadır. Zira daha önce bahsettiğimiz tüm anasayal ilkelerin ve temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmaksızın ve zedelemeksizin vergilendirme yapılması sağlanmaktadır. Her ne kadar bu denli kazuistik kanunların yapılması çağın ekonomik, teknik ve bilimsel hızına yetişilmesi noktasında soru işareti yaratsa da idarenin kanunun belirttiği sınırlar çerçevesinde yapmış olduğu düzenlemelerle sorunların ortadan kalkacağı kanısındayız.

tutarını asgariye indirme çabalarıdır. Makro vergi planlamasında ise devletin ihtiyaç duyduğu gelirin en uygun finansal kaynaklardan, toplumun yaklaşımlarını, tavır ve yönelimlerini esas alarak ve verginin konulma amacına uygun olarak maksimum seviyede hizmet sağlayacak şekilde vergi uygulamasının gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 186).

³¹⁴ Akdoğan Abdurrahman, “*Vergilendirme Bilinci ve Vergi Planlaması*”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 12, S. 1-2, Ankara – 1996, s. 358.

SONUÇ

Türk Vergi Sistemi, gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en modern ve yaygın türü katma değer vergisidir. Katma Değer Vergisi, yayılı gider vergilerinden olup devletin önemli gelir kaynaklarından biridir. Bu denli önemli bir verginin matrahının tespiti de önem arz etmektedir. Zira matrahın belirlenmesi bakımından en uygun vergiler, yayılı gider vergileri olsa da katma değer vergisinin matrahın belirlenmesi hususunda birtakım sorunlar doğmaktadır. Katma değer vergisi ile ilgili olarak şimdiye kadar birçok çalışma yapılmasına rağmen çalışmamızın konusunu oluşturan katma değer vergisinde matrahla ilgili olarak ortaya çıkan sorunlar üzerinde yeterince durulmamıştır.

Matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer ya da miktardır. Verginin hesaplanabilmesi için verginin konusunun belirlenmesi yetmemekte, verginin hesaplanacağı değer ya da miktarın diğer bir ifadeyle matrahının da belirlenmesi gerekmektedir. Matrahın belirlenmesinde baz alınacak büyüklük, kimi zaman teknik, kimi zaman ekonomik nitelikte olmaktadır. Matrahın tanımına bakıldığında, vergi matrahının bir değer ya da miktar olabileceği görülmektedir. Miktarın baz alındığı vergi uygulamasına “*miktar esası*” ya da “*spesifik vergiler*”, değer baz alındığı vergi uygulamasına ise “*değer esası*” ya da “*ad valorem vergiler*” denilmektedir. Geçmişin aksine günümüzde gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler, değer esasına dayanmaktadır. Yalnızca harcamalar üzerinden alınan bazı vergiler, motorlu taşıtlar vergisi ve gümrük tarifelerinin bir kısmında miktar esası uygulanmaktadır. Gerek değer esasının gerekse miktar esasının birtakım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Ancak günümüzde değer esasının uygulama fırsatı bulduğu vergiler ağırlıklıdır. Miktar esasında fiyat hareketlerini takip etmede yetersiz kalınması, özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde yetersiz kalınması ve vergilendirme adalet ilkesi ile mali güce vergilendirme ilkesi bakımından daha uygun olması sebebiyle değer esası daha fazla uygulama alanı bulmaktadır. Bu sebeple katma değer vergisi bakımından da değer esası benimsenerek kanunla belirlenen sabit oranlar öngörülmüştür.

Verginin konusunun, matrahının ve bunun nasıl tespit edilip hesaplanacağını kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir. Katma değer vergisinin matrahı, mal teslimi, hizmet ifası, ithalat ve diğer işlemlerde farklılık göstermektedir. Mal teslimi ve hizmet ifasında katma değer vergisinin matrahı, bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Katma değer vergisi matrahının ana unsuru bedeldir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesi gereğince bedel, malı teslim alandan, kendisine hizmet yapılandan ya da bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan ya da bunlar tarafından borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. Kanunda yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere bedel kavramı geniş kapsamlıdır. Mal ya da hizmet bedelinin içine; kar, masraf, faiz, kur farkı, vade farkı, fiyat farkı, prim, taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, servis ve benzeri isim altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler gibi müşterilerden alınan paraların hepsi dahildir. Mal teslimi ya da hizmet ifasının peşin ya da vadeli olması, verginin doğması bakımından sonucu değiştirmeyip vadeli satışlarda vade farkı da bedele dahil edilmektedir. Ancak fatura ve benzeri belgelerde gösterilen, ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ve hesaplanan katma değer vergisi matraha dahil değildir (KDVK m. 25).

Bedeli bulunmayan ya da bilinmeyen işlemlerde, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, bedelin emsal bedeline ya da emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün vergi mükellefi tarafından haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrahın tespitinde sorunların doğmasını engel olmak ve matrahın aşındırılmasını önlemek amacıyla emsal bedel ve emsal ücretin tespiti yoluna gidilmektedir. Bunların yanısıra emsal bedelin ya da emsal ücretin bulunmaması durumunda ne olacağı konusunda kanunda ya da Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde düzenleme yapılmamıştır. Örneğin daha önce sürümü bulunmayan ve son teknolojiyle donatılmış bir cep telefonunun emsal bedelinin ne olacağı muammadır ya da kanser tedavisinde çözüm niteliğinde olan ve daha önce benzeri bulunmayacak derecede teknolojik bir aletin emsal bedelinin ne olacağı muammadır. Katma değer vergisi matrahının tespiti için emsal bedelin ya da emsal ücretin bulunmaması gibi durumlarda, emsal bedelin tespiti usullerine bakılabilir. Malın emsali olmadığı için

ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün değildir; ancak maliyet bedeli esasını uygulamamızın mümkün olacağı kanısındayız.

Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek birlikleri tarafından tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin karşılığının söz konusu tarifede gösterilen ücretten düşük olması mümkün değildir. Serbest meslek faaliyetlerini yürütenlerin meslek birlikleri bulunmaktadır ve bu meslek birlikleri tarafından her yıl verilen hizmetin asgari bedeli tarifelerle belirlenmektedir. Hizmeti sunan serbest meslek erbabı ile hizmeti alan kişi arasında düzenlenen serbest meslek makbuzunda belirtilen bedel, meslek birliği tarafından tespit edilen bedelden daha düşükse verginin matrahı olarak meslek birliği tarafından tespit edilen bedel esas alınmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince bedeli/ücreti belli bir tarifeye göre tespit edilen işlerde katma değer vergisi karşı tarafa yansıtılmaksızın bedele/ücrete dahildir. Avukatlık hizmetleri bilindiği gibi serbest meslek faaliyeti kapsamında olup avukatlar müvekkillerine serbest meslek makbuzu düzenlemektedir. Hizmetin ifasıyla birlikte katma değer vergisi doğmakta ve ücret tahsil edilmese dahi vergi tahakkuk etmektedir. Avukatın müvekkiline verdiği hizmet sebebiyle kazanmış olduğu ücret dışında davanın kazılması halinde mahkemeler tarafından avukata karşı vekalet ücreti ödenilmesine hükmedilmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-4 kısmında da "*Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir.*" şeklinde düzenlemeye yer verilerek avukatların karşı vekalet ücretinin katma değer vergisinin konusuna girdiği ve içyüzde oranı uygulandığı belirtilmiştir. Kanımızca dava aleyhine sonuçlanan, kanunda yer alan ifadeyle, haksız çıkan taraf ile avukat arasında hizmet ilişkisi ortaya koyulmadıkça karşı vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Avukatlık hizmetinin müvekkile sunulduğu açıktır. Ancak karşı vekalet ücreti, hizmet sunulmayan karşı tarafça ödenmektedir. Katma Değer Vergisi'nde ya da Avukatlık Kanunu'nda bu yönde bir düzenleme bulunmamasına rağmen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile bir düzenleme yapılması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Sık sık sorun doğmasına sebep olan bu konuda acilen bir düzenleme yapılarak karşı vekalet ücretinin katma değer vergisinin konusuna girmediğinin netleştirilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince verginin matrahına bir başka vergi, resim, harç, pay fon karşılığı gibi unsurların dahil edilmektedir. Ekonomik anlamda mükerrer vergilendirme niteliğinde olan düzenlemenin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş olsa da olumlu bir netice alınmamıştır. Verginin matrahına başka bir vergi dahil edilerek mükellefin malî gücü göz ardı edilmekte ve toplumdaki kaynak dağılımı üzerinde ters etkiler doğmasına sebep olunmaktadır. Verginin vergisinin alınması, malî güce göre vergilendirme ilkesi ve dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırıdır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu hükme bağlanarak vergi adaleti ilkesi düzenlenmiştir. Aynı maddenin 1'inci fıkrasında da vergi adaletinin alt ilkelerinden biri olan malî güce göre vergilendirme ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”*. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında, mükerrer vergilendirmenin diğer bir ifadeyle çifte vergilendirmenin söz konusu olmadığına hükmetse de bir mal ve tesliminden aynı karakterli başka bir vergi alınmakta ve özel tüketim vergisi alındıktan sonra katma değer vergisinin matrahıan özel tüketim vergisi eklenerek verginin vergisi alınmaktadır. Mükellefin malî gücü göz ardı edilerek katma değer vergisinin matrahına diğer vergilerin de dâhil edilmesi hem vergi adaletine hem de ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Özel tüketim vergisinin, görünüşte ya da teoride, sınırlı sayıda mal ve ürünler üzerinden alınması sebebiyle genel harcama vergisi olan katma değer vergisinden farklı yapıda olduğu savunulsa da kanımızca hem katma değer vergisinin hem özel tüketim vergisinin harcamalar üzerinden alınması sebebiyle her iki vergi türü aynı yapıya sahiptir. Anayasa Mahkemesi kararında özel tüketim vergisinin tek sefer alınmasından ötürü katma değer vergisinden farklı yapıda olduğunu belirtmektedir. Ancak özel tüketim vergisinin tek seferde alınması tahsil süreci ilgili bir husustur. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde özel tüketim vergisi yalnızca tütün mamülleri, petrol ve enerji ürünleri ve alkollü içkilerden alınırken Türkiye'de özel tüketim vergisine tabi tutulan mal ve ürünlerin yelpazesi çok geniştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bakıldığında, ekli dört adet listede sayılan 270'tan fazla çeşit mal üzerinden özel tüketim vergisi alındığı görülmektedir. Kapsamına almış olduğu malların bu denli çok olması sebebiyle Türkiye'de özel tüketim vergisinin harcamalar üzerinden alınan özel nitelikli bir vergi türü olduğunu kabul edebilmek mümkün değildir ve Türkiye'de özel tüketim vergisinin

katma değer vergisinden sonra ikinci bir genel tüketim vergisi nitelindedir. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi kararında mükerrer vergilendirmeye yalnızca hukuki anlamda mükerrer vergilendirme açısından bakmış, mükerrer vergilendirmenin ekonomik anlamda olabileceğini değerlendirmemiş, diğer bir ifadeyle konuyu bir verginin üzerinden başka bir vergi alınması açısından irdelememiştir. Zira ekonomik anlamda mükerrer vergilendirme açısından söz konusu vergilerin niteliklerinin aynı ya da farklı olması önem arz etmemektedir.

Hukuk devleti ilkesi gereğince kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması gerekmektedir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken zaman zaman kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlarına girebilmektedir. Vergilendirme yapılırken devletin kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesinin sınırsız ve ölçüsüz olması düşünülemez. Zira temel hak ve özgürlüklerde aslolan serbesti olup sınırlandırma istisnaidir. Anayasa'nın 13'üncü maddesi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını düzenlemektedir. Ölçülülük ilkesi gereğince temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılabilmesi için sınırlama aracının gerekli, orantılı ve elverişli olması gerekmektedir. Katma değer vergisinin matrahına eklenen vergi, resim, harç ile kişilerin vergi yükü artmaktadır. Bu durum kişilerin ekonomik ve sosyal birçok temel hak ve özgürlüğüne bir sınırlama getirmektedir. Matraha eklenen vergi, resim ve harcın gereklilik, orantılılık ve elverişlilik alt ilkeleri bakımından incelenerek ölçülülük ilkesi bakımından yerinde olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Katma değer vergisinin matrahına bir başka verginin, resmin ya da harcın eklenmesindeki amaç gelir elde etmek, başka bir ifadeyle devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri elde etmek olarak ele alındığında, kararın elverişlilik alt ilkesine uygun olduğu düşünülebilmektedir. Ancak kanımızca; sınırlamanın, en az sınırlama yapan aracı seçmek olarak da ifade edilebilen gereklilik ilkesine uygun değildir ve amaç ile araç arasında orantının bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde ithalatta matraha dahil olan unsurlar arasında "İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar" da sayılmıştır. İthalatta katma değer vergisi matrahı belirlenirken, kanunda belirtildiği gibi, belirlenen gümrük kıymetine, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve

paylar eklenmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde matraha eklenen kalemler; gümrük vergisi ve belediye payı, rihtım resmi, damga vergisi ve benzeri ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülükler olarak açıklanmıştır. Gümrük vergisi, belediye payı, rihtım resmi, damga vergisinin yanısıra, idare tarafından farklı vergi ve fonlar da ithalatta katma değer vergisinin matrahına dahil edilmekte ve hatta ek katma değer vergisi tahakkuk etmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmektedir.

Türkiye'de gerçekleşen mal teslimi ve hizmet ifasında olduğu gibi ithalatta da katma değer vergisi matrahına başka vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığı eklenmektedir (KDVK m. 21). En başta hukuk devleti ilkesine, ölçülülük ilkesine, mali güce göre vergilendirme ilkesine, geniş anlamda ise vergilendirmede adalet ilkesine aykırı olan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci ve 24'üncü maddelerinde yeniden düzenleme yapılması gerekmektedir. Ancak bu şekilde gerek yurtiçinde mal teslimi ve hizmet ifasında gerekse ithalatta matrahın tespitinde hukukun temel ilkelerine ve Anayasa'ya aykırılığın giderilebileceği kanısındayız.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde matraha eklenmesi gereken unsurlar kalem kalem belirtilmiştir. Ancak bunların yanısıra (b) fıkrasında ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı "*gibi unsurlar*" ve yine (c) fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim "*gibi çeşitli gelirler*" ile servis ve "*benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler*"in de matraha dahil olduğu belirtilmiştir. Kanun koyucu matraha eklenenleri kalem kalem saymakla kalmamış; "*benzer değerler*", "*çeşitli gelirler*", "*gibi unsurlar*" şeklinde ifadeler kullanarak sayılanların dışında da matraha eklenebilecek unsurların olabileceğini öngörmüştür. Kanunda matraha dahil olan unsurların ucu açık bırakılarak belirsizlik yaratılması karşısında matraha dahil olmayan unsurların net, yalın ve az sayıda olması devletin vergilendirme yetkisini kullanarak gelirini artırma isteğini ve verginin matrahını düşürmekten ötürü duyduğu endişeyi göstermektedir. Kanunun gerekçesinde ticari hayattaki yaygın uygulama ve diğer ülkelerdeki uygulamalar dikkate alınarak matraha dahil olmayan unsurların düzenlendiği açıklanmıştır.

Kanun hükmünde “*benzer değerler*”, “*çeşitli gelirler*”, “*gibi unsurlar*” şeklinde ifadeler kullanılarak vergi mükellefinin ödeyecekleri vergiyi öngörememelerine sebep olunmaktadır. Kanunların kişiler tarafından önceden bilinmesi ve davranışlarını buna göre ayarlamalarına elverişli olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde hukuk devletinin gerekleri sağlanmaktadır. Vergi mükellefinin temel hak ve özgürlükleri devlet tarafından vergiler aracılığıyla sınırlandırılırken, bunların vergi mükellefi tarafından bilinmeksizin belirsiz şekilde yapılması hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerini derinden zedeleyen hususlar olmaktadır. Vergilerin belirliliği ilkesi gereğince hem idare tarafından hem de vergi mükellefi tarafından ödenecek olan verginin miktarının, konusunun, tarh ve tahsil zamanlarının bilinmesini sağlayarak vergilendirmenin idare tarafından keyfi olarak kullanılmasına engel olunmaktadır. Açık ve anlaşılır hukuk kuralları sayesinde vergi mükellefinin ödeyecekleri verginin konusunu, vergiyi doğuran olayı, matrahı, oranı, tarh ve tahsil zamanları gibi hususları bilmesi mümkün hale gelecektir. Vergilerin kanuniliği ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön koşulunu oluşturmaktadır. Kanunkoyucunun, tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramları kullanmak yerine vergi mükellefinin önceden vergi yükünü öngörebilmelerini sağlayan, dili açık, anlaşılır ve yalın hukuk kuralları koyması gerekmektedir. Aksi takdirde idare tarafından belirsiz ifadelerle yeni vergiyi doğuran olayların yaratılması ve vergi yükünün artırılması mümkün olacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinde düzenlenen *benzer değerler*”, “*çeşitli gelirler*”, “*gibi unsurlar*” şeklinde ifadeler idare tarafından vergi yükünün artırılmasına sebep olabilmektedir. Vergilerin kanuniliği, hukuki güvenlik ve hukuk devleti ilkelerine açık şekilde aykırı olan söz konusu belirsiz ifadelerin kanun hükmünden çıkarılmasıyla doğmuş ve doğması muhtemel sorunlara engel olunacağı kanısındayız.

Bilindiği gibi katma değer vergisinin en önemli özelliklerinden biri olan verginin indirimi mekanizması sayesinde yalnızca o safhada vergi mükellefi vergilendirilmekte ve vergi piramidi oluşmamaktadır. Hatta kanunun gerekçesinde verginin indirim mekanizmasının en önemli özelliği olduğu ve bu sebeple diğer muamele vergilerinden üstün ve farklı olduğu dahi ifade edilmiştir. Bir aşamada ödenen katma değer vergisi diğer aşamada düşülerek mükerrer vergilendirmeye engel olunmaktadır. Kanun hükmünde, hesaplanan katma değer vergisinin tekrar matraha eklenmeyeceği ifade edilmesi daha önce de

kanımızca kanunkoyucunun mükerrer vergilendirmeye engel olmak amacıyla özellikle belirtme gereğinden ortaya çıkmıştır. Böyle bir düzenleme yapılmasa da uygulamada bu yönde sorunların ortaya çıkmayacağı ve yapılan düzenlemenin zaruri olmadığı kanısındayız.

Gerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nda gerekse kanunun gerekçesinde fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilmesi şartıyla iskontonun matraha dahil olmayacağı belirtilmiştir. Kanun hükmünde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesinin yanısıra ticari teamüllere uygun miktarda olması şartı aranmaktadır. Ancak ticari teamüllere uygunluk şartına açıklık getiren ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ticari teamüllerin; sektöre, ülkenin ekonomik şartlarına, döneme göre değişmesi mümkündür. Yeniden bir düzenleme yapılması ve ticari teamüllerin tüm etmenlerin gözönünde bulundurulması belirlenmesi gerekmektedir. Zira fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar, yılsonu indirimi olarak bedelsiz alınan iskontolar, tüketicilerin kazandıkları puanlar nedeniyle yapılan iskontolar ve ithalatta iskontoları da kapsayan bir düzenleme olmaması sebebiyle vergi idareleri tarafından verilen özgelgeler ya da tebliğlere istinaden kimi zaman doğru kimi zaman ise yanlış uygulamalar ortaya çıkmaktadır.

Katma değer vergisinin uygulanmaya başladığı ilk yıllarda perakende satışlarda ve hizmet ifalarında verginin etiket ve listelerde gösterilme zorunluluğu bulunmaktaydı. Ancak alıcı ile satıcı arasında katma değer vergisinin pazarlık konusu yapılması, vergi ödememek amacıyla fatura ya da makbuz alınmaksızın satışların yapıldığı ve vergi kaçakçılığının ortaya çıktığı görülmüştür. Bunun üzerine 24.05.1986 tarihli Katma Değer Vergisi 22. No.lu Genel Tebliği ile 01.06.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, fiyatların katma değer vergisi dahil olarak etiketlerde gösterilmesi düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 57'nci maddesinde düzenlenmemesine rağmen Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'yle etiket ve listelerde "*KDV dahildir*" ibaresinin zorunlu hale getirilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Zira kanun hükmünde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ya da başka bir idareye bu konuda düzenleme yetkisi verilmemiştir.

Katma Değer vergisi oranlarının fazlalığı ve oranları gösteren listelerin vergi mükellefi tarafından her zaman bilinmesinin zor olması sebebiyle katma değer vergisinin miktarının, oranının ve hangi kamu gideri için kullanılacağına soyutluğu sebebiyle vergi mükellefinde vergi bilinci oluşmamaktadır. Etiket ve listelerde katma değer vergisinin fiyatın içinde gösterilmesinin vergi kaçakçılığını ve katma değer vergisinin pazarlık konusu olmasını önlediği kanısı yaygın olsa da bu şekilde vergi mükellefi çoğu zaman hangi ürün için ne oranda ve ne kadar vergi ödediğini ancak fatura ve makbuz aldıktan sonra öğrenebilmektedir. Bunun yanısıra katma değer vergisinin dahil olması sebebiyle satıcı rakamları yuvarlayarak satış fiyatını yükseltmektedir. Bu durumda da alıcılar tarafından malın daha uygun fiyatlı olanı tercih edilerek aslında doğacak olan katma değer vergisi miktarı dolaylı yoldan da düşmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan satış vergisi (Sales Tax) sisteminde etiket ve listelerde katma değer vergisi hariç olarak satış fiyatı gösterilmekte, her eyalette uygulanan vergi oranları hesaplanarak matraha dahil edilmektedir. Yapılacak yeni bir düzenleme ile bizde de etiketlerde ve listelerde katma değer vergisinin oranı ve miktarı gösterilerek vergi mükellefinin ödeyeceği vergiyi bilmesi sağlanabilir.

Vergilerin temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunabilmesi sebebiyle çok hassas bir noktada olduğu açıktır. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organı tarafından vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmasının önüne geçilmesine ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına almaya çalışılmaktadır. Gerek kanunilik ilkesi gerekse kanuni idare ilkesi gereğince vergiler salınırken oldukça dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu denli hassas bir alanda kanunkoyucunun kanunda boşluk bırakmamak, keyfilik önüne geçmek ve hukuki güvenliği sağlamak adına uzun ve ayrıntılı kanuni düzenlemelere yer vererek kazuistik yöntemi seçmiş olması olağandır. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin konusunun, mükellefinin, vergiyi doğuran olayın, matrahının, oranının, tarh ve tahsil zamanı gibi temel unsurlarının kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Zira bu sayede vergi mükellefinin verginin tüm unsurlarını öngörebilmesi ve idare tarafından yapılması olası keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi sağlanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda matrah, tek tek maddeler halinde düzenlenmiştir. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, ithalatta matrah, uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah ve özel matrah şekilleri tek tek ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu durum gerek vergi mükellefi tarafından gerekse vergi idaresi tarafından vergi planlamasını sağlamaktadır. Katma değer vergisinin mükellefinin, matrahının, oranının, tarh, tahakkuk ve tahsil zamanlarının, istisna ve muafiyetlerinin vb. temel unsurların Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenmesi mükellef tarafından vergi planlamasının yapılmasını sağlamaktadır. Ayrıca kanuni düzenleme sayesinde devlet tarafından da tahsil edilecek vergilerin belirliği ve en uygun şekilde tahsil edilmesi için yapılan uygulamalar vergi planlamasını sağlamaktadır. Keyfiyetin minimize edilmesi ise vergi hukuku alanında başlı başına bir faydadır. Zira daha önce bahsettiğimiz tüm anasayal ilkelerin ve temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmaksızın vergilendirme yapılması gerekmektedir. Her ne kadar bu denli kazuistik kanunların yapılması çağın ekonomik, teknik ve bilimsel hızına yetişilmesi noktasında soru işareti yaratsa da idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçmesi göz önüne alındığında faydalı olduğu düşünülmektedir. Zira kanunun kazuistik olması sebebiyle doğan sorunların kanunun belirttiği sınırlar çerçevesinde idarenin yapmış olduğu düzenlemelerle ortadan kalkması mümkündür.

KAYNAKÇA

Kitap ve Makaleler

- Akdoğan, Abdurrahman. “*Vergilendirme Bilinci ve Vergi Planlaması*”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 12, S. 1-2, Ankara: 1996 (Vergilendirme Bilinci).
- Akdoğan, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007 (Kamu Maliyesi).
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017 (Vergi Hukuku).
- Akkaya, Mustafa. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Mali Akademi Yayınları, 2. Baskı, Ankara: 2016.
- Aksoy, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, İstanbul: 2010
- Aral, Fahrettin. *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, Ankara: Yetkin Yayınları, Genişletilmiş 7. Baskı, 2007.
- Aydın, Erkan. *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2009.
- Balta TB, *İdare Hukuku I Genel Konular*, AÜSBF Yayını No:326, Ankara: 1970/1972.
- Başözen, Ahmet. *İlk Görünüş İspatı*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010.
- Bayar, İbrahim Nihat. *Vergi Kaçakçılığı*, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2012.
- Beyhan, Ataç – Şener, Orhan – Kirmanoğlu, Hülya – Şenatalar Burhan. ‘*Kamu Ekonomisi ve Devletin Ekonomideki Yeri*’, Anadolu Üniversitesi Yayını No:789, Eskişehir: 2007.
- Bilici, Nurettin. *Genel Hükümler – Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 31. Baskı, Ankara: 2013 (Genel Vergi).

- Bilici, Nurettin. Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 31. Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2013 (Vergi Sistemi).
- Boz, Selman Sacit. İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması, Birinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Bulutoğlu, Kenan. Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2003.
- Candan, Turgut. Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 6099, 6100, 6110, 6328 ve 6352 Sayılı Kanunlarla 650 ve 659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelere Göre Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- Canyaş, Oytun. Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2012.
- Çağan, Nami. “*Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*”, Anayasa Yargısı, S. 4, Ankara: 1984 (Türk Anayasası).
- Çağan, Nami. “*Vergi Hukuk Açısından Yasak Faaliyetler*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan, Ankara: 1977 (Yasak Faaliyetler).
- Çağan, Nami. Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuku Yayınları, İstanbul: 1982 (Vergilendirme Yetkisi)
- Çelik Tüzün, Binnur. Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi), Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.
- Davies, David G. United States Taxes and Tax Policy, Cambridge: Cambridge University Press, 1986.
- Dikmen, M. Orhan. “*Türkiye’de Muamele Vergisinin İnkişafı*”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/8671>
- Doğan, A. Aykon. Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muhtezaları, Ankara: Feryal Matbaası, 1987.
- Edizdoğan, Nihat. Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Yayınevi, 2004.

- Eğilmez, Mahfi. Katma Değer Vergisi (Teori ve Uygulama), Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1982/248, 1983.
- Erdem, Metin – Şenyüz Doğan – Tatlıoğlu İsmail. Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.
- Eren, Fikret. Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 9. Bası, İstanbul: Beta Basım, 2006.
- Erginay, Akif. Kamu Maliyesi, Savaş Yayınevi, Güncellenmiş 18. Baskı, 2010 (Kamu Maliyesi).
- Erginay, Akif. Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara: 1998 (Vergi Hukuku)
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin. “*Mükellefiyet Doğurucu Vakıa*”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 1 – 4.
- Gökbel, Doğan. Vergiden Kaçınmasının Önlenmesi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Göker, Cenker – Süt Göker, Çağıl. “*Yeni Bir Mali Yükümlülük Olarak Geri Kazanım Katılım Payı*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 364. Ocak 2019 (Geri Kazanım Payı).
- Göker, Cenker. “*Perakende Satışlarda KDV'nin Fiyata Dahil Edilmesi Uygulamasının Değiştirilmesi Önerisi*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 320, Mayıs 2015 (Perakende Satışlar).
- Göker, Cenker. Yönlendirici Vergilendirme, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Göker, Cenker. Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013 (Katma Değer Vergisinin Konusu).
- Gözler, Kemal. İdare Hukuku, Bursa: Ekin Basım Yayım, C. 1, 2003 (İdare Hukuku)
- Gözler, Kemal. Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 21. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2017 (Anayasa Hukuku).
- Gülçicek, Ayşe. “*Ciro Primlerindeki KDV Değişikliği ve ÖTV'ye Etkisi*”, Vergi Sorunları, Mart 2013, S. 294 (Ciro Primleri).

- Gülçiçek, Ayşe. Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1. Baskı, İstanbul: 2015 (Katma Değer Vergisi).
- Gülerman, Adnan. “*Katma Değer Vergisinde Teslim Kavramı*”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, Sayı:171.
- Günday, Metin. İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, s. 226, Ankara: İmaj Yayınevi, 2011.
- Güner, Onur. “*Katma Değer Vergisi Açısından Fatura veya Benzeri Belge Düzenlenmesinde Vergiyi Doğuran Olay*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 183, Mart 2003.
- Güneş, Gülsen. “*Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*”, Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan, İstanbul: 1996 (Hukuka ve Ahlaka Aykırı).
- Güneş, Gülsen. Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014 (Verginin Yasallığı).
- Heper, Fethi – Ak, Ahmet. “*Katma Değer Vergisi Oranlarındaki Değişikliğin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi*”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2013.
- Kaldor Nicholas (Çeviren: M. Çetin Hasıosmanoğlu). Harcama Vergisi, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:4, 1996.
- Kaldor, Nicholas. Essays on Economic Policy I, Second İmpression, Londra: Gerald Duckworth & Co. Ltd. The Old Piano Faktory 43, 1980.
- Kaneti, Selim – Ekmekçi, Esra – Güneş, Gülşen – Kaşıkçı, Mahmut. Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Kaneti, Selim. “*Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi*”, Vergi Dünyası, Temmuz 1992, S. 131 (Ekonomik Yaklaşım).
- Kaneti, Selim. Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989 (Vergi Hukuku).

- Karakoç, Yusuf. “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013, Basım Yılı: 2014 (Anayasal Vergilendirme).
- Karakoç, Yusuf. Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2017 (Genel Vergi Hukuku).
- Karakoç, Yusuf. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 1977 (Delil Sistemi).
- Karakoç, Yusuf. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2013 (Vergi Yargılaması).
- Kaya, Arslan. “*Adi ve Ticari İşlerde Faiz*”, İÜHFİM, C. LIV, S. 1 – 4, 1991 – 1994.
- Kaya, Cemil. İdarenin Takdir yetkisi ve Yargısal Denetimi, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2011.
- Kazıcı, Ziya. Osmanlı’da Vergi Sistemi, İstanbul: Bilge Yayınları: 88, 2005.
- Kılıçoğlu, Ahmet M. Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- Kırbaş, Sadık. “*Vergi Yargısında Kanıtlama*”, Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan, İstanbul: 1996.
- Kırbaş, Sadık. Vergi Hukuku – Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 17. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2006.
- Kızılot, Şükrü- Taş, Metin. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Kızılot, Şükrü. Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 4. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

- Kızılot, Şükrü. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998.
- Kızılot, Şükrü. Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.2, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994.
- Kuru, Baki – Arslan, Ramazan – Yılmaz, Ejder. Medeni Usul Hukuku, 24. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2013.
- Küsmenoğlu, İlham. Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (1'nci Kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.
- Maç, Mehmet. KDV Uygulaması, İstanbul: Denet Yayıncılık, 1998.
- Mikesell, John L. “*The American Retail Sales Tax: Considerations On Their Structure, Operations, and Potential as a Foundation For a Federal Sales Tax*” National Tax Journal, Vol: 50, No: 1 Mart 1997.
- Murray, Matthew N. – Fox William F. The Sales Tax In The 21st Century, United States of America: Praeger Publishers, 1997.
- Muter, Naci B. – Çelebi, A. Kemal – Sakınç, Süreyya. Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Manisa: Emek Matbaacılık, 2008.
- Mutluer, Kâmil – Dayanç Kuzeyli, N. Nilay. Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Mutluer, M. Kâmil – Erdoğan, Öner – Kesik, Ahmet. Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.
- Mutluer, M. Kâmil. Vergi Özel Hukuku, Birinci Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.
- Nadaroğlu, Halil. Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2000.
- Oktar, Ateş. Vergi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.

- Oktar, Ateş. Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.
- Oktar, Kemal. “*KDV'nin Matrahına Tecil Edilen ÖTV Dahil Midir?*”, Vergi Dünyası, Haziran 2009, S. 334.
- Orhaner, Emine. Kamu Maliyesi, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.
- Öcal, Erdoğan. “*KDV ve Emsal Bedel*”, Vergi Sorunları, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/erdogan-ocal/kdv-ve-emsal-bedel/61>
- Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami – Göker, Cenker. Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
- Öncel, Mualla. “*Katma Değer Vergisi*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXIX, Sayı: 3-4 (Katma Değer Vergisi).
- Öncel, Mualla. Gider Vergileri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:226, Ankara: Sevinç Matbaası, 1967 (Gider Vergileri).
- Öner, Erdoğan. Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014 (Vergi Sistemi).
- Öner, Erdoğan. Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014 (Vergi Hukuku).
- Öz, Semih – Göker, Cenker – Karabacak, Saygın. “*İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri*”, TÜRMOB, 495.
- Özbudun, Ergun. Türk Anayasa Hukuku, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 17. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Özdiler, Küçük Eda. Vergi Hukukunda Karineler, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011.
- Özpehriz, Niyazi. “*Katma Değer Vergisi Sermayeye Eklenebilir mi?*”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 403, Mart 2015.

- Öztürk, K. Burak. Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2009.
- Özyer, Mehmet Ali. “*Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler*”, Vergi Dünyası, S. 406, Haziran 2015.
- Özyer, Mehmet Ali. “*Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Olan Vergiler ile Matraha Girmeyen Vergiler*”, Vergi Dünyası, Haziran 2002, S. 250.
- Pehlivan, Osman. Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon: Murathan Yayınevi, Şubat 2013.
- Pekcanitez, Hakan – Atalay, Oğuz – Özekes, Muhammet, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na Göre Medeni Usul Hukuku, 14. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2013.
- Saban, Nihal. Vergi Hukuku, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2009.
- Seviğ, Veysi. “*Bedelsiz Teslimlerde Katma Değer Vergisi*”, https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjzl6y7t4vgAhUQGGuwKHf_aAJgQFjAAegQIAxAC&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F23MaliCozum%2F03-VEYSEVIG9.doc&usg=AOvVaw2bAZyMI7fH3SrRAsPw_ITc
- Seviğ, Veysi. “*Hukuki Teslim – Fiili Teslim*”, Dünya Gazetesi, 15.10.2002.
- Seyhan, Mahcemal. Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Sönmez, Nezihe. Vergi Hukuku, İzmir: Ticaret Matbaacılık, 1970.
- Sürmen, Yusuf – Daştan, Abdülkerim. “*Trampa ve Muhasebe İşlemleri*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 170, Kasım 2002.
- Şanver, Salih. “*Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama*”, Ord. Prof. Reşat Kaynar’a Armağan, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul: 1981.

- Şen, Hüseyin – Sağbaş, İsa. Vergi Teorisi ve Politikası, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Ankara: Barış Arıkan Yayınları, 2017.
- Şenyüz, Doğan – Yüce, Mehmet – Gerçek, Adnan. Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2017 (Türk Vergi Sistemi).
- Şenyüz, Doğan – Yüce, Mehmet – Gerçek, Adnan. Vergi Hukuku, 8. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2017 (Vergi Hukuku).
- Şenyüz, Doğan. Türk Vergi Sistemi Dersleri, Bursa: Ekin Kitabevi, 2006.
- Şimeş, Arif – Tolu, Abdullah. Katma Değer Vergisinde İndirim, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002.
- Şişman, Gülден. Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Vergiyi Doğuran Olay, Birinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- Taylar, Yıldırım. “*Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması*”, Burhan Ceyhan’a Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı, C. 12, 2010.
- Teziç, Erdoğan. Anayasa Hukuku, İstanbul: Beta Yayınevi, 2019 (Anayasa).
- Teziç, Erdoğan. Türk Parlamento Hukukunun Kararları ve İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, İstanbul: 1990 (Parlamento).
- Topuzkanamış, Engin. “*Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 14, Yıl: 2012, S. 1
- Turhan, Salih. Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020.
- Uludağ, Barış. “*Gümrükleme Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 129.
- Ulusoy, Yılmaz. Ticarî Defterler Ticarî Belgeler, Ankara: Olguç Matbaası, 1981.
- Uysal, Ali – Eroğlu, Nurettin. Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara: 2015.

- Ülkmen, İsmail Hakkı. Gider Vergileri Kanunu'nun Vasiyatlı Vergilerimize Getirdiği Bünye Değişikliği, Yeni Matbaa, 1957.
- Ünsal, Hilmi. “*Vergiden Vergi Almak: Petrol Ürünlerinden Alınan ÖTV'nin KDV'si*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 217, Ekim 2006.
- Vural, Mahmut. Uygulayıcılar için KDV, 1. Cilt, Yorum ve Açıklamalar, Ankara: TÜRMOB Yayınları No:421, 2011.
- Yaltı Soydan, Billur. “*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 119 (Vergi Adaleti).
- Yaltı Soydan, Billur. Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Karşılaştırmalı Bir Hukuk Denemesi), Birinci Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 1998 (Katma Değer Vergisi).
- Yıldır, Mehmet. “*Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk Uygulaması*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 128.
- Yıldırım, Ayşe Elif. “*Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminde Özel Tüketim Vergisi*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIX, S. 1, Ocak 2015.
- Yılmaz, Güneş. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.

Yargı Kararları

Avrupa Birliği Adalet Divanı, Bausystem AG – Finanzamt München für Körperschaften, 222/81 sayılı ve 01.07.1982 tarihli kararı

Anayasa Mahkemesi 05.01.1965 tarih, 1965/198E. ve 1965/1K. (RG.24.05.1965-120005).

Anayasa Mahkemesi 18.04.1968 tarih, 1968/54E. ve 1968/12K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 6, Ankara – 1969.

Anayasa Mahkemesi 03.07.1969 tarih, 1969/23E. ve 1969/41K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 7, Ankara – 1970.

Anayasa Mahkemesi 31.03.1987 tarih, 1987/20E. ve 1987/9K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 23, Ankara – 1989, s. 190.

Anayasa Mahkemesi 19.07.1991 tarih, 1991/128E. ve 1991/26K., (RG.24.05.1965-120005).

Anayasa Mahkemesi 25.12.2014 tarih, 2013/48E. ve 2014/198K. (RG. 07.04.2015 – 29319).

Anayasa Mahkemesi 06.07.1995 tarih, 1995/6E. ve 1995/29K., (RG.10.02.1996-22550).

Anayasa Mahkemesi 10.04.2019 tarih, 2017/154E. ve 2019/18K. (RG. 16.05.2019).

Danıştay 7. Daire 16.04.1992 tarih, 1989/4010E. ve 1992/1126K sayılı kararı.

Danıştay 7. Daire 17.06.1993 tarih, 1989/3088 E. ve 1993/2664 K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 31.03.1995 tarih, 1994/125E. ve 1995/100K. sayılı kararı.

Danıştay 7. Daire 14.12.1995 tarih, 1994/4085E. ve 1995/5265K. sayılı kararı.

Danıştay 9. Daire 23.10.1997 tarih, 1996/3270E. ve 1997/3335K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 28.11.1997 tarih, 1996/170E. ve 1997/496K sayılı kararı.

Danıştay 9. Daire 11.02.1998 tarih, 1997/2422E., 1998/463K. sayılı içtihat metni.

Danıştay 11. Daire 14.04.1998 tarih, 1997/4814E. ve 1998/1245K. sayılı kararı.

Danıştay 7. Daire 26.05.1998 tarih, 1997/1173 E. ve 1998/2033 K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 14.09.1998 tarih, 1997/2195E. ve 1998/2796K. sayılı kararı

Danıştay 11. Daire 12.10.1998 tarih, 1998/1006 E. ve 1998/3394 K. sayılı içtihat metni.

Danıştay 2. Daire 16.02.1999 tarih, 1998/3187E. ve 1999/945K. sayılı kararı.

Danıştay 7. Daire 15.04.1999 tarih, 1998/96E. ve 1999/1502K. sayılı kararı.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu 30.04.1999 tarih, 1998/268E. ve 1999/262K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 08.10.1999 tarih, 1999/58E. ve 1999/426K. sayılı kararı

Danıştay 11. Daire 12.10.1999 tarih, 1999/2456E ve 1999/3571K sayılı kararı.

Danıştay 9. Daire 20.06.2000 tarih, 1999/4892E. ve 2000/2114K. sayılı kararı

Danıştay 9. Daire 10.10.2002 tarih, 2002/3605E. ve 2002/4126K. sayılı kararı.

Danıştay 9. Daire 10.10.2002 tarih, 2002/3605E. ve 2002/4126K. sayılı kararı.

Danıştay 7. Daire 15.02.2005 tarihli, 2002/4569E ve 2005/172K sayılı kararı.

Danıştay 4. Daire 07.02.2006 tarih, 2006/133E. ve 2006/106K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 15.03.2007 tarih, 2006/992E. ve 2007/828K. sayılı kararı

Danıştay 3. Daire 21.02.2011 tarih, 2008/4105E. ve 2011/585K. sayılı kararı

Danıştay 1. Daire 11.2.2014 tarih, 2001/3537E. ve 2004/306K. sayılı kararı.

Danıştay 3. Daire 25.04.2014 tarih, 2013/4133E. ve 2014/1802K. sayılı kararı.

Danıştay 7. Daire 20.02.2017 tarih, 2016/8296E. ve 2017/1124K. sayılı kararı.

Danıştay 4. Daire 18.05.2017 tarih, 2014/4834E. ve 2017/4605K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.12.2017 tarih, 2017/548E. ve 2017/606K. sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.12.2017 tarih, 2017/548E. ve 2017/606K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Dairleri Kurulu 13.12.2017 tarih, 2017/548E. ve 2017/606K. sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 17.01.2018 tarih, 2017/616E. ve 2018/8K. sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 17.01.2018 tarih, 2017/680E. ve 2018/2K. kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 12.06.2019 tarih, 2018/1084E. ve 2019/366K. sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 03.07.2019 tarih, 2018/1173E. ve 2019/479K. sayılı kararı

Özelgeler (Muktezalar)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 20.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14011-17-573 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.08.2013 tarih ve 84974990-130[1-2013/21]-938 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.08.2013 tarih ve 84974990-130(1-2013/21)-938 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2014 tarih ve 64597866-130[25-2014] – 42 sayılı özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.06.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6601-681/28241 sayılı özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 24.05.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6624-71 sayılı özelgesi.

Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2014 tarih ve 35672403-010.01[130-9-07-2014-01]-126 sayılı özelgesi.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 29.07.1987 tarih ve 260135-10/53240 sayılı muktezası.

İstanbul Defterdarlığı'nın 12.08.2005 tarih ve KDV MUK.B.07.Def.034.18.24.5806 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 62030549-125(6-2013/69) – 734 sayılı özelge.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-2486 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-2769 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01.-KDV.24-2037 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2005 tarih ve 39044742-KDV.1-293 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2005 tarih ve 39044742-KDV.1-293 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.10.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-2950 sayılı özelgesi.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.05.2015 tarih ve 50426076-130[57-2014/20-1169]-70 sayılı özelgesi.

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2017 tarih ve 85373914-130[53.01.116]-15856 sayılı özelgesi.

İnternet Kaynakları

www.bumko.gov.tr

www.corpus.com.tr

www.danistay.gov.tr/emsal.html

www.dergipark.org.tr

www.eur-lex.europa.eu

www.gib.gov.tr

www.inhak.adalet.gov.tr ,

www.istanbulbarosu.org.tr

www.kararara.com

www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr

www.karartek.com

www.lexpera.com.tr

www.oecd.org

www.tdk.gov.tr

www.vergisorunlari.com.tr