

T.C.

**ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYEDE KATMA DEĞER
VERGİSİNİN ADALET VE ETKİNLİK
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi
Kevser ŞENOCAK**

**Danışman
Yrd. Doç. Dr. Metin UÇAR**

Erzincan 2014

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu çalışma, Mali Hukuk Anabilim Dalının Mali Hukuk Bilim Dalında jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak Kabul edilmiştir.

JÜRİ

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Metin UÇAR

Üye : Doç. Dr. M. Emin RUHİ

Üye : Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL



Yukarıdaki imzalar, adı geçen öğretim üyelerine aittir. 06 / 01 / 2014


Prof. Dr. Adem BAŞIBÜYÜK
Enstitü Müdürü

TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN ADALET ve ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kevser Şenocak

Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi, Ocak 2014

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Metin Uçar

ÖZET

Günümüzde vergilerin büyük bir önemi vardır. Vergiler, kamu hizmetlerinde harcanmak doğrultusunda devlet tarafından ya doğrudan doğruya ya da bazı ürünlerin fiyatları üzerine eklemeler yapılmak koşuluyla toplanmaktadır. KDV de bu vergi gelirlerine ek olarak ve en modern vergi türü olarak ülkemizde 3065 sayılı kanunla 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş, 02.11.1984 tarihinde 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde KDV adaletli bir vergilendirme sistemi üzerine oturtulmamış olsa da; gün geçtikçe artan vergi tahsilat tutarları bu vergileme türünün etkin bir yapıya sahip olduğu göstermektedir.

Bu çalışmada amaç vergileme kavramı ve ülkemizde KDV uygulamalarının ayrıntılı incelenmesinden sonra, KDV’nin adalet ve etkinlik açısından değerlendirilmesidir. Üç ana bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde genel olarak vergi, vergilemeye ilişkin temel kavramlar, etkinlik ve adalet kavramlarından bahsedilmiş; çalışmanın ikinci bölümünde KDV kavramı, özellikleri, türleri ve hesaplama yöntemleri incelenmiş üçüncü ve son bölümde ise ülkemizdeki KDV uygulaması incelenerek bu vergi türünün adalet-etkinlik çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, KDV, Adalet, Etkinlik

EVALUATING THE VALUE ADDED TAXES ACCORDING TO JUSTICE AND EFFICIENCY IN TURKEY

Kevser Şenocak

Erzincan University, Institute of Social Sciences, Department of Financial Law

MA Thesis, January 2014

Counselor: Assoc. Prof. Metin Uçar

ABSTRACT

The tax systems are very important at the present time. In order to be use for public services. Taxes are collected by the government either directly or by being added to prices. Being the most modern tax type, Value Added Tax (VAT) came into force in Turkey on 01.01.1985 after the parliament had enacted a law by number 3065 on 25.10.1984 and after this law had been published in the 18563th issue of Official Gazette of the Republic of Turkey. Although VAT was not built on a fair taxing system in Turkey, the increasing amount of tax collected through VAT indicates that it is an effective tax type.

The aim of this study is to evaluate the VAT in terms of justice and efficiency with a detailed analysis of the tax systems and VAT in Turkey. The study consists of there main parts first of which focuses on general information about taxes, justice and efficiency. The second part is about the term Valve Added Taxes, its features, types and calculation methods. The final part of the study aims to analyze VAT in Turkey and the evaluation of it in terms of justice and efficiency.

Key Words: Tax, Value Added Tax, Justice, Efficiency.

ÖNSÖZ

‘Türkiye’de KDV’nin Adalet ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi’ konulu tez çalışmamı hazırlarken bana yardımcı olan danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Metin UÇAR’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bu çalışmayı hazırlarken sıkıntılara katlanan ve desteklerini esirgemeyen aileme, çalışmam esnasında bana yardımcı olan değerli iş arkadaşlarım Fatma YILMAZ, Esra ÖZKAN PİR ve Azapay Ümmühan YALÇINYAVUZ’a teşekkürlerimi sunarım.

Kevser ŞENOCAK

Erzincan, 2014

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL TUTANAĞI	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
TABLolar.....	XII
ŞEKİLLER	XII
GRAFİKLER.....	XII
EKLER	XII
KISALTMALAR CETVELİ.....	XIII
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
VERGİLEMEDE ADALET ve ETKİNLİK	3
A. Vergi Kavramı, Özellikleri ve Tarihsel Gelişimi.....	3
1. Vergi Kavramı	3
2. Verginin Özellikleri.....	4
3. Verginin Tarihsel Gelişimi	5
B. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar ve Vergileme İlkeleri	7
1. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar.....	7
a) Verginin Konusu	7
b) Verginin Matrahı	7
c) Vergiyi Doğuran Olay	8

d) Vergi Mükellefi.....	8
e) Vergi Sorumlusu	8
f) Vergi Oranı	9
g) Vergi Muafiyet ve İstisnaları	9
2. Vergileme İlkeleri.....	10
a) Adam Smith'in Vergileme İlkeleri.....	11
(1) Adalet İlkesi	12
(2) Belirlilik İlkesi	12
(3) Uygunluk İlkesi	13
(4) İktisadilik İlkesi	13
b) Adolf Wagner'in Vergileme İlkeleri.....	13
(1) Mali İlkeler	14
(2) İktisadi İlkeler	14
(3) Ahlaki İlkeler	15
(4) Teknik ve İdari İlkeler	15
c) Temel Vergileme İlkeleri	16
(1) Genellik İlkesi.....	16
(2) Verimlilik İlkesi (Mali ilke).....	16
(3) Eşitlik İlkesi	16
(4) Adalet İlkesi.....	17
(5) Etkinlik İlkesi.....	17
(6) Hukuki Güvenlik İlkesi.....	17
(7) Açıklık İlkesi	18
C. Vergilendirmede Adalet Kavramı.....	18

1. Vergilemede Adalet İlkesi.....	21
2. Vergilemede Adaleti Sağlanmasına Yönelik İleri Sürülen Yaklaşımla	23
a) Fayda Yaklaşımı.....	24
b) Ödeme Gücü Yaklaşımı.....	26
c) Eşitlik Yaklaşımı.....	28
3. Vergi Adaletinin Sağlanmasına Yönelik Uygulanan Tarifeler.....	29
a) Geçim İndirimi Uygulaması.....	29
(1) Fizyolojik Geçim İndirimi Yaklaşımı.....	30
(2) Kültürel Geçim İndirimi Yaklaşımı.....	30
(3) Medeni Geçim İndirimi Yaklaşımı.....	30
b) Ayırma Kuramı.....	30
c) Artan Oranlı Vergi Tarifeleri.....	31
4. Vergi Adaletini Etkileyen Unsurlar.....	32
a) Vergi Yüğü Kavramı.....	32
b) Vergi Esnekliğı.....	34
D. Vergilemede Etkinlik Kavramı.....	35
1. Vergilemede Etkinlik İlkesi.....	36
a) Verginin Amaçlarına Göre Etkinlik.....	37
b) Vergilemede Ekonomik Etkinlik.....	38
c) Vergilendirme Yetkisine Göre Etkinlik.....	39
d) Vergilerin Kaynak Dağılımında Etkinliğı.....	40
e) Vergilemede İdari Etkinlik.....	40
f) Vergilerin Faktör Arzında Etkinliğı.....	41
g) Vergi Yüğü Açısından Etkinlik.....	41

h) Vergilerin Özel Kesim Kaynak Dağılımında Etkinliği.....	42
2. Vergilemede Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gerekli Koşullar	42
İKİNCİ BÖLÜM	44
KATMA DEĞER VERGİSİ	44
A. Katma Değer Vergisi Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Özellikleri	44
1. Katma Değer Vergisi Kavramı.....	44
2. Katma Değer Vergisi'nin Tarihsel Gelişim Süreci	45
3. Katma Değer Vergisi'nin Özellikleri	46
4. Katma Değer Vergisi'nin Avantaj ve Dezavantajları	48
B. Katma Değer Vergisi'nin Türleri ve Hesaplama Yöntemleri.....	50
1. Katma Değer Vergisi Türleri	50
a) Gayri Safi Hâsıla Tipi KDV	51
b) Gelir Tipi KDV.....	52
c) Tüketim Tipi KDV	53
d) Ücret Tipi KDV	53
2. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri.....	54
a) Toplama Yöntemi.....	56
b) Çıkarma Yöntemi	56
(1) Dolaysız Çıkarma Yöntemi (Ön Muamele İndirimi Yöntemi) 56	
(2) Dolaylı Çıkarma Yöntemi (Ön Vergi İndirimi Yöntemi).....	57
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	59
TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ ve ADALET-ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	59
A. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Tarihsel Gelişimi	59

B.	Türkiye’de Katma Değer Vergisi’ne Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler	60
1.	Ekonomik Nedenler	61
a)	Yatırımların Teşvik Edilmesi	61
b)	İhracatın Geliştirilmesi	62
c)	Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması	62
d)	Enflasyonist Baskının Önlenmesi	62
e)	Kaynakların Optimal Dağılımında Uygunluk	62
2.	Mali Nedenler	63
a)	Vergi Adaletinin Sağlanması	63
b)	Vergi Hasılatına Etkisi	63
c)	Vergi Kaçakçılığına Etkisi	63
d)	Uygulama Kolaylığı	64
e)	Vasitasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği	64
f)	Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri İle Ahenkleştirme Sağlanması	64
C.	Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nin Genel Özellikleri	64
D.	Katma Değer Vergisi’nde Vergiyi Doğuran Olay	66
E.	Katma Değer Vergisi’nde Matrah, Oran ve Vergi İndirimi	68
1.	Katma Değer Vergisi’nde Matrah	68
2.	Katma Değer Vergisi’nde Oran	69
3.	Katma Değer Vergisi’nde Vergi İndirimi	71
a)	İndirilebilecek Katma Değer Vergileri	72
b)	İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri	72
F.	Katma Değer Vergisi’nde Beyanname, Tarh ve Tahakkuk	73
1.	Katma Değer Vergisi’nde Beyanname	73

2. Katma Değer Vergisi'nde Tarh.....	74
a) Katma Değer Vergisi'nde Tarh Yeri	74
b) Katma Değer Vergisi'nde Tarhın Muhatabı.....	75
c) Katma Değer Vergisi'nde Tarhın Zamanı	75
3. Katma Değer Vergisi'nde Tahakkuk.....	76
G. Dolaylı Bir Vergi Olan Katma Değer Vergisi'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	76
H. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Adalet Açısından Değerlendirilm	82
I. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Adalet Açısından Yapılan Uygulamalar.....	84
İ. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Adaleti Kısıtlayıcı Uygulamalar ..	88
J. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi.....	89
1. Türkiye'de Katma Değer Vergisi Tahsilatları ve Vergi Gelirlerindeki Payının Değerlendirilmesi	89
2. Katma Değer Vergisi Esnekliğinin Değerlendirilmesi.....	97
K. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Etkinlik Açısından Yapılan Uygulamalar.....	100
L. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Etkinliği Kısıtlayıcı Uygulamal	102
SONUÇ	105
KAYNAKLAR.....	109
İNTERNET KAYNAKLARI.....	115
EK-I.....	116
2007/13033 SAYILI B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Güncel KDV Oran ve Listelerinden EK I Sayılı Liste	116

EK-II.....	118
2007/13033 SAYILI B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Güncel KDV Oran ve Listelerinden EK II Sayılı Liste	118
EK-III	124
3065 Sayılı KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU.....	124

TABLolar

Tablo-1	Dolaysız ıkarmaya Dayanan KDV Hesaplama Yöntemi
Tablo-2	Dolaylı ıkarmaya Dayanan KDV Hesaplama Yöntemi
Tablo-3	KDV’de Vergiyi Doğuran Olay
Tablo-4	KDV Genel Oranları
Tablo-5	Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılım Oranları (%)
Tablo-6	KDV ve Dolaylı Vergi Tahsilatları İçerisindeki Payı (%)
Tablo-7	2011 Yılı OECD Ülkeleri Vergi Yükleri
Tablo-8	KDV’nin Yerini Aldığı Vergiler ve KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)
Tablo-9	KDV’nin Yerini Aldığı Vergiler ve KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)
Tablo-10	Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dağılım Oranları
Tablo-11	KDV Tahsilatlarının GSYH’ ye Göre Esneklikleri

ŞEKİLLER

Şekil-1	KDV Türleri
Şekil-2	KDV Hesaplama Yöntemi

GRAFİKLER

Grafik-1	Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılım Oranları (%)
-----------------	---

EKLER

Ek-1	2007/13033 SAYILI B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Güncel KDV Oran ve Listelerinden EK I Sayılı Liste
Ek-2	2007/13033 SAYILI B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Güncel KDV Oran ve Listelerinden EK II Sayılı Liste
Ek-3	KDV Kanunu

KISALTMALAR CETVELİ

AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
bs.	: Baskı
C.	: Cilt
C	: Tüketim
GSMH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
KDV	: KDV
KDVK	: KDV Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
Y	: Milli Gelir
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YLT	: Yüksek Lisans Tezi
I	: Yatırım

GİRİŞ

KDV, üretim-tüketim zincirinin her aşamasında yer alan, malların ve hizmetlerin satışından elde edilen genel bir satış vergisi olarak tanımlanmaktadır.

KDV günümüzde modern ve en gelişmiş bir vergilendirme sistemi olarak kabul edilmektedir. Gelişmiş bir tüketim vergisi olan ve günümüz modern ekonomik sistemlerinde kullanılan KDV, ülkemizde 1985 yılından itibaren uygulanmakta olup, bütçe gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir.

Bu çalışmanın iki temel amacı bulunmaktadır. Birincisi vergileme kavramı ve ülkemizde KDV uygulamalarına ana hatlarıyla değinmek, ikincisi ise Türkiye’de uygulanan KDV’nin adalet ve etkinlik açısından değerlendirmesini yapmaktır. Yapılan çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, vergilemede adalet ve etkinlik ile ilgili genel bilgilerin açıklanmasına yer verilmiştir. Bu bölüm dört kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda vergi kavramı, özellikleri ve tarihsel gelişimi açıklanmıştır. İkinci kısımda vergilemeye ilişkin temel kavramlar ve vergileme ilkelerine yer verilmiştir. Üçüncü kısımda vergilemede adalet kavramından, dördüncü kısımda ise vergilemede etkinlik kavramından bahsedilmiştir.

İkinci bölümde ise KDV teorik açıdan değerlendirilmiştir. İki kısımdan oluşan ikinci bölümün birinci kısmında KDV kavramı, tarihsel gelişimi ve özellikleri yer alırken, ikinci kısımda KDV türleri ve hesaplama yöntemlerinden bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde Türkiye’de KDV ve KDV’nin adalet-etkinlik açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Üçüncü bölüm on üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda Türkiye’de KDV’nin tarihsel gelişimine, ikinci kısımda KDV’ye geçişi zorunlu kılan ekonomik ve mali nedenlere yer verilmiştir. Üçüncü kısımda KDV’nin genel özelliklerinden bahsedilmiştir. KDV’de vergiyi doğuran olay, matrah, oran, indirim, beyanname, tarh ve tahakkuk çalışmadaki üçüncü bölümün dört, beş ve altıncı kısımlarını oluşturmaktadır. Bölümün yedinci kısmında dolaylı bir vergi olan KDV’nin vergi gelirleri içindeki payı teorik olarak değerlendirilmiştir. Bölümün

kalan kısımlarında ise KDV'nin adalet-etkinlik değerlendirmesi, adalet-etkinlik açısından yapılan uygulamalar ve kısıtlayıcı uygulamalara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMEDE ADALET ve ETKİNLİK

A. Vergi Kavramı, Özellikleri ve Tarihsel Gelişimi

1. Vergi Kavramı

Kamunun en büyük gelir kaynağı olan vergilerin özellikle son yıllarda önemi daha da artmaktadır. Hükümetler, ekonomik krizlerin, yüksek oranlı enflasyonun ve işsizliğin olumsuz etkilerini azaltmak için, sürekli vergi kanunlarında değişiklikler yaparak vergi gelirlerini artırmaya çalışmaktadırlar.¹ Vergi zaman içinde gelişmiş, kurumsallaşmış ve sağlam düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır.² Vergiler çağdaş devlet gelirlerinin en önemli aktörü olarak değerlendirilmekte olup, kaynağı ise milli gelir ve servettir. Piyasa ekonomisi düzenindeki ülkelerin devlet gelirlerinin %70 ile %90 oranındaki kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır.³

Vergiler, devletin sadece vergi adı altında topladığı gelirlerden oluşmamaktadır. Adı vergi olmayan ancak, devlet tarafından ya da devletin yetkilendirdiği kamu tüzel kişilerin, gerektiğinde zor kullanılarak alınan; harç, resim, fon, prim, aidat gibi mali yükümlülükleri de kapsamaktadır.⁴

Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak

¹ Mehmet Çelik, *Türkiye'de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. M. Serdar Atay), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2002, s. 3.

² Funda Baysal, *Optimal Vergileme Teorisi ve Politikası: Türkiye Örneği*, (Danışman: Prof. Dr. M. Ali Bilginoğlu), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2005, s. 6.

³ Saygın Mercan, *Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*, (Danışman: Prof. Dr. Ayşegül Mutlu), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2006, s. 1.

⁴ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon 2008, s. 18.

kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları tutarlardır.⁵

2. Verginin Özellikleri

Tanımlanan vergi kavramlarından yola çıkarak verginin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Vergi para ile ödenir.⁶ Ancak özelden kamuya transfer edilen değer olarak yorumlandığında, para dışında kamuya geçen emek ve mal gibi değerler de vergi olarak değerlendirilmektedir.⁷
- Vergiler tamamen karşılıksız olup, bireylerden ödeme güçlerine göre alınmaktadır.⁸
- Vergiler, kanunla konulur ve düzeltilir. Dolayısıyla vergiler ancak devlet tarafından alınır ve vergileme ile ilgili düzenlemeler ancak kanunlar ile gerçekleşebilir.⁹
- Vergi kamu harcamalarını finanse etmek için alınır.¹⁰ Mali, iktisadi ve sosyal amaçlar çerçevesinde alınan vergilerde vergilendirme yetkisi devletin elinde olup, bu yetki değişik amaçlar için kullanılabilir.¹¹

⁵ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 7.bs, İstanbul 1989, s. 213.

⁶ Nurettin Bilici, Adem Bilici, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2011, s. 141.

⁷ Ahmet Yılmaz Ata, *Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet Burçin Yereli), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2001, s. 14.

⁸ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s. 19.

⁹ Ata, s. 14.

¹⁰ Pehlivan, s. 92.

¹¹ Ata, s. 14.

- Vergiler toplumu oluşturan gerçek ya da tüzel kişilerden zorunlu olarak alınan ekonomik değerlerdir.¹²

3. Verginin Tarihsel Gelişimi

Kişilerin elde ettikleri gelirleri vergilendirmeyi amaçlayan vergi hukuku, VIII. yüzyılın sonuna doğru uygulama alanına girmiş ve XIX. yüzyılın ilk yıllarından itibaren gittikçe önemi artan bir gelişim göstermiştir. XIX. yüzyılın başındaki savaş yıllarından sonra, özellikle dolaysız vergi uygulaması alanında; demokratik toplumun yeni istek ve ideallerini karşılamak düşüncesiyle reformlar yapılmış, Birinci Dünya Savaşını izleyen yıllarda karşılaşılan ekonomik krizler kamu maliyesinin fonksiyonları üzerinde yeniden durulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu dönemde işsizlik ödemeleri nedeniyle artan kamu harcamalarını finanse edebilmek bakımından büyük güçlüklerle karşılaşmış, ayrıca; vergileme politikasının ekonomik amaçlarla kullanılması konusunda gelişmeler olmuştur. Savaş ve kriz yıllarının yarattığı güç koşullar, sosyal adalet ve gelir dağılımı konusunda, daha hassas davranılmasında etkili olmuştur. Ancak yine de verginin siyasal iktidarların elinde ekonomiye ve bu yolla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine karşı bir müdahale aracı olmasının önüne geçilememiştir. Vergilemenin yukarıda belirtilen gelişim süreci içerisinde sürekli olarak göz önünde tutulan en önemli ilkelerinden birisi, alınan vergilerin adaletli olmasını sağlamak olmuştur.¹³

Dünya tarihinde ‘özgürlük bildirgeleri’ olarak bilinen; İngiltere’deki Magna Carta Libertatum, Amerika’daki Virginia Haklar Bildirgesi ve Fransa’daki İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin hazırlanmasında adil bir vergi sisteminin oluşturulma amacı yer almaktadır. Magna Carta Libertatum bildirgesi 1215 yılında İngiltere’de yayınlanmış, Kral Yurtsuz Jean tarafından kabul edilmiştir. Hükümet ile Baronlar arasındaki yetki ve görevleri belirleyen bu ferman, İngiliz halkının can ve mal güvenliğinin sağlanması ve aynı zamanda verginin bir düzen halinde alınmasını

¹² Pehlivan, s. 19.

¹³ Mercan, s. 3.

içermektedir. Amerikan Bağımsızlık Beyannamesi'nin hazırlanmasının ya da Amerikan kolonisinin bağımsızlık mücadelesine girişmesinin temelinde, İngiltere'nin savaşılarından dolayı artan kamu masraflarını finanse edebilmek için, Amerikan kolonisindeki vergilerin arttırılması yatmaktadır. 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirisi, bütün insanların doğuştan bazı haklara sahip olduğunu, iktidar yetkisinin halka ait olduğunu, yasama, yürütme ve yargının ayrılmış ve belirlenmiş olması gerektiğini ifade etmektedir. 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi ile insana, insanlık onurunu sağlayan eşitlik, özgürlük, mülkiyet, güvenlik gibi hakların güvence altına alınması amaçlanmıştır; kralın da vergilendirme yetkisini kullanarak bu hakları çiğneyemeyeceği belirtilmiştir. Bu bildirimlerin hepsinde devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten çıkarılarak, bu yetkinin sınırlanması ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Çünkü krallar ya da devletler, vergilendirme yetkisi ile harcamalarını karşılamak üzere talep ettikleri vergilerle insanları her gün biraz daha zor durumlara sokmuşlardır.¹⁴

Türkiye'de gerçek anlamda vergi hukuku Cumhuriyetle doğmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı Vergi Sistemi tasfiye edilerek çağdaş batı Avrupa ülkelerinin vergi yasaları model alınmıştır. Kaldırılan Aşarın yeri temettü vergisi, kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi ve umumi istihlak vergisi ile doldurulmaya çalışılmıştır. Dünya Ekonomik Buhranı'nın ve İkinci Dünya Savaşı'nın etkisiyle mali yükümlülüklerle yapılan zamların yanı sıra varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi olağanüstü vergiler kabul edilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti tarihinde en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir. Bu tarihlerde Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edilmiştir. 1953'te Tahsili Emval Kanununun yerine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çıkartılmıştır. 1960'lı ve 1970'li yıllarda Motorlu Taşılar Vergisi, İşletme Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi getirilmiştir.¹⁵ 12 Eylül

¹⁴ Ata, s. 11.

¹⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 15.bs., Ankara 2008, s. 11.

1980'den sonra birçok vergi yasasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden en önemlisi 01.01.1985 yılından itibaren uygulamaya konulan KDV ve 2002 yılında kabul edilen Özel Tüketim Vergisidir.¹⁶

B. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar ve Vergileme İlkeleri

1. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar

Vergileme ilkelerine geçmeden önce vergilemeye ilişkin bazı kavramlar aşağıda açıklanmıştır:

a) Verginin Konusu

Üzerine vergi konulmuş olan şeydir. Yani neyin üzerine vergi konulmuştur, sorusunun cevabı verginin konusunu oluşturmaktadır.¹⁷

VUK'un 1. ve 2. maddelerinden yola çıkarak verginin konusunu gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar oluşturmaktadır.

Vergi hukukunun konusuna; vergi, resim, harç, fon gibi isimlerle anılan çeşitli kamu gelirlerinin; tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsili, vergi suçları ve cezaları ve vergilendirme sürecinde çıkan uyuşmazlıkların çözümü gibi konular girmektedir.¹⁸

b) Verginin Matrahı

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiil ya da hukuki durum iken, matrah ise, verginin hesaplanmasına esas alınan değer veya ölçüyü ifade etmektedir. Matrahın fiyat, değer, gelir, irat, bedel gibi ekonomik değerlerle ifade edilmesi halinde bu matraha advalorem matrah, matrahın sayı, metre, metreküp, litre, kilo gibi

¹⁶ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, 15.bs, Ankara 2007, s. 143.

¹⁷ Mahmut Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, 12.bs, Ankara 2011, s.47.

¹⁸ Bilici, s. 36.

fiziksel miktarlarla ifade edilmesi halinde ise matraha spesifik matrah denilmektedir.¹⁹

c) Vergiyi Doğuran Olay

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Bu düzenlemeye göre; vergiyi doğuran olay, hukuki durum, maddi bir fiil ya da olaydan doğabilmektedir.²⁰

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı ilişkisi hukuksal olarak kurulmuş olmaktadır.²¹ Vergiyi doğuran olay daha sonraki işlemlerin ön şartıdır²² ve vergilendirme işleminin sebep unsurudur.²³

d) Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 1. fıkrasına göre kendi payına düşen vergi borcunu ödemekle yükümlü olan gerçek ya da tüzel kişilerdir. Mükellefiyet, esas olarak, kişiseldir; başkasına devredilememektedir.²⁴

e) Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu, vergi kanunlarına göre mükellef olmamakla birlikte, verginin, alacaklı vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişidir. Örneğin, bir işveren, çalıştırdığı işçilere ödeme yaptığı sırada, bunların ücretleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak ve bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırmakla sorumludur. Burada, gelir vergisinin mükellefleri işçiler olmasına rağmen, verginin sorumlusu olarak, işverenler belirlenmiştir. Tüm temel vergi kanunlarında uygulaması görülen

¹⁹ T. Koray Akman, *Türk Vergi Sistemi*, 1.bs, İzmir 2011, s. 68.

²⁰ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 5.bs, İstanbul 2009, s. 127.

²¹ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2.bs, İstanbul 1989, s. 106.

²² Kaneti, s. 107.

²³ Saban, s. 128.

²⁴ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 9.bs, Ankara 2005, s. 268.

vergi sorumluluğu müessesesi, verginin tahsilinin güvenliğini sağlama düşüncesine dayanır.²⁵

f) Vergi Oranı

Vergi oranı, birim vergi matrahı üzerinden alınan vergi miktarı ya da ödenen vergi miktarının gelire oranını ifade etmektedir.²⁶

Vergi oranları matrahla ilişkileri açısından sabit (düz oranlı), artan veya azalan oranlı biçimde gruplandırılmaktadır.²⁷ Matrahın artmasıyla birlikte vergi oranının değişmediği, ortalama vergi oranının her zaman için marjinal vergi oranına eşit olduğu tek oranlı vergi tarifesine sabit oranlı vergiler adı verilir.²⁸ Artan oranlı vergi tarifesinde, matrahın artmasına paralel olarak vergi oranı da artış göstermektedir. Azalan oranlı tarifede ise matrah arttıkça vergi oranı azalır.²⁹ Azalan oranlı vergilerin günümüzde yaygın bir uygulama alanı bulunmamaktadır. Ancak çoğu dolaylı vergiler, mükellefleri gelir durumlarıyla ilgili bulunmadıkları için fiili olarak azalan oranlı vergi durumundadırlar. Vergilerin artan oranlı uygulaması vergi adaletini sağlama açısından önemli bir etkidir.³⁰

g) Vergi Muafiyet ve İstisnaları

Muafiyet, aslında vergi yükümlüsü olması gereken gerçek ve ya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyararak vergi dışı bırakılmasını; istisna ise, aslında vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesi durumunu ifade etmektedir.³¹

²⁵ <http://www.vergidegundem.com/files/VergiRehberi2008.pdf> (02.09.2013).

²⁶ Orhan Şener, *Kamu Ekonomisi*, 5.bs, İstanbul 1996, s. 219.

²⁷ Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, 3.bs., İstanbul 2002, s. 698.

²⁸ Emrah Ferhatoğlu, 'Avrupa'da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı', *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 298, Haziran 2006, s. 172.

²⁹ http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/vergi-tarife.htm (02.09.2013).

³⁰ Seyidoğlu, s. 698.

³¹ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 19.bs, Ankara 2012, s. 93.

2. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin seçiminde ve uygulanmasında dikkate alınması gereken unsurları ifade etmektedir.³²

Vergileme ilkeleri belirlenirken temel hareket noktası, içinde bulunulan ekonomik ve sosyal ortamda devlete yüklenen fonksiyonların en iyi şekilde yerine getirilebilmesi amacıyla ‘en iyi vergi sisteminin’ oluşturulmasıdır.³³ Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkan veya iktisadi mali düşünce sistemi içinde önerilen temel unsurlardan oluşmaktadır.³⁴

Bir vergi sisteminin gelişmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan ve vergileme ilkeleri olarak tanımlanan bazı kıstaslar; maliye bilimi hakkında yapılan çalışmalarda ilk zamanlardan beri dikkat çekmiştir.³⁵ Zamana ve şartlara göre düzenlenebilen ve değişebilir nitelikli vergileme ilkelerinin temel özellikleri aşağıda yer almaktadır:³⁶

- Vergileme ilkeleri, uyulması gerekli, normatif ilkeler niteliğindedir. Bu nedenle vergileme ilkeleri olması gerekeni ifade etmektedir.
- Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri her çağa ve her ülkeye göre değişiklik gösterir. Vergileme ilkeleri; ülkelerin

³² Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Trabzon 2008, s. 143.

³³ Serkan Işık, *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Selçuk İpek), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s. 5.

³⁴ Ali Rıza Gökbunar, ‘Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme’, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, S. 4, 1998, s. 1.

³⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara 1993, 4.bs, s. 159.

³⁶ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, İstanbul 1991, s. 221.

ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkânları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir.

- Vergileme ilkelerinin nisbî bir önemi vardır. Her bir ilkenin önemi ve değeri, diğerlerinin önem ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınmalı ve değerlendirilmelidir.

Vergilendirme ilkeleri incelendiğinde A. Smith ve A. Wagner'in önemli ölçüde etkisinin olduğu görülmektedir. Bu bilim adamlarının ortaya koydukları görüşler maliye ve vergi politikası ile vergilemenin teknik arka planının oluşturulmasında önemli derecede etkilidir. Adam Smith ve Adolp Wagner'in işaret ettiği ilkeler, vergi politikası ve vergi tekniğinin kısmen temelini oluşturmaktadır.³⁷

a) Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

A.Smith'in vergilendirme ilkeleri kendi alanında bir ilk olmasından dolayı maliye biliminde önemli bir yere sahiptir³⁸ Vergileme ilkeleri konusunda en tanınmış ve hatta günümüze kadar önemini hiç kaybetmeden gelen görüşler, Smith'in 1776 yılında yayınlanan '*Ulusların Zenginliği*' isimli eserinde ortaya sürdüğü dört ilkedir. Bunlar:

- (1) Adalet ilkesi
- (2) Belirlilik ilkesi
- (3) Uygunluk ilkesi
- (4) İktisadilik ilkesidir.³⁹

³⁷ Naci M. Mutur, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, *Kamu Maliyesi*, 2.bs, Manisa 2006, s. 157.

³⁸ Mutur, Çelebi, Sakınç, s. 157.

³⁹ Gürhan Soğukpınar, *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği*, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Orhan Çakmak), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2009, s. 20.

(1) Adalet İlkesi

Anayasanın 73'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre '*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*' Vergilemede adaletli ve dengeli dağılım ilkesi devletin sosyal devlet olma niteliğinin sonucudur.⁴⁰

Vergilemede adalet ilkesi, herkesten ödeme gücü ölçüsünde vergi alınmasını ifade etmektedir. Toplumu meydana getiren bireylerin tamamının kamu hizmetlerinin finansmanına katılmaları adalet ilkesinin bir gereğidir.⁴¹ Smith'in bu ilkesi, günümüz maliye literatüründe vergilemede adaletle ulaşmak için genel kabul gören fayda kuramı ve ödeme gücü kuramlarının her ikisini de içermektedir. Çünkü Smith, kişilerin hem ödeme güçlerine göre, hem de kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydaya göre vergilendirilmeleri gerektiğini belirtmektedir.⁴²

(2) Belirlilik İlkesi

Bu ilkeyi günümüzde '*vergilemede kanunilik ilkesi*' olarak da ifade etmek mümkündür. Buna göre; vergiler önceden usulüne uygun olarak çıkarılmış kanunlara göre alınmaktadır.⁴³ Belirlilik ilkesi, yükümlülerin ödeyecekleri vergilerin türünün ve oranlarının önceden belli olmasını ifade etmektedir. Kısaca bireyler hangi ölçüye göre, ne zaman ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmelidirler.⁴⁴ Eşitlik ilkesinin bir boyutu, vergi kanunlarının aynı koşullara sahip olarak tanımladığı mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmelerini gerektirir. Yani '*vergi kanunları önünde eşitlik*' olarak da ifade edilebilecek olan bu ilkeye göre, bağımsız vergi yargısının önemi ve fonksiyonu da ortaya çıkmaktadır.⁴⁵

⁴⁰ İlhami Öztürk, Ahmet Ozansoy, 'Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü', *Maliye Dergisi*, S.161, Temmuz-Aralık 2011, s. 210.

⁴¹ Mutur, Çelebi, Sakınç, s. 158.

⁴² Soğukpınar, s. 21.

⁴³ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 144.

⁴⁴ Soğukpınar, s. 21.

⁴⁵ Binnur Tüzün Çelik, *Vergilemede Müdahale İlkesi: Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*, Ankara 2001, s. 18.

(3) Uygunluk İlkesi

Bu ilkeye göre vergi bireylerden en uygun zamanda ve koşullarda alınmalıdır. Vergilerin en ideal tarh ve tahsili, mümkün olduğu kadar vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem içerisinde veya ona en yakın zamanda ödenerek gerçekleştirilebilir⁴⁶ Tarım kazançlarından alınan vergilerin hasat dönemlerine rastlatılması, veraset vergilerinde terekenin tasfiyesi için yeterli zaman tanınması gibi uygulamalar herkes tarafından kabul edilebilecek bu ilkeyle yakından ilgilidir.⁴⁷

(4) İktisadilik İlkesi

İktisadilik ilkesine göre, verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğunca düşük olması amaçlanmaktadır. Kişilerin ödediği vergiler ile devlet hazinesine giren tutar arasında mümkün olduğunca az fark olmalıdır. Farklı bir görüş olarak bu ilke, vergilemenin iktisadi faaliyetlere mümkün olduğu kadar az etkide bulunması şeklinde de düşünülmektedir. Ama genel kanı, bu ilkenin tarh ve tahsil masraflarının az olması gerektiğini belirttiği şeklindedir.⁴⁸

İktisadilik ilkesi ile vergilemenin iktisadi yaşamın işleyişini bozmaması, vergilerin bireylerin karar ve tercihlerinde rasyonel (akılcı) olmayan sapmalara neden olmaması amaçlanmaktadır.⁴⁹

b) Adolf Wagner'in Vergileme İlkeleri

Vergilemenin, mali amaçlar dışında ekonomik ve sosyal amaçlar için de kullanılabileceğini ileri süren Wagner, Smith'in ileri sürdüğü ilkelerden de yararlanarak vergileme ilkelerini dört grupta toplamıştır.⁵⁰ Bu ilkeler:

- Mali ilkeler,
- İktisadi ilkeler,

⁴⁶ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 158.

⁴⁷ Uluatam, s. 288.

⁴⁸ Soğukpınar, s. 22.

⁴⁹ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 145.

⁵⁰ Soğukpınar, s. 22.

- Ahlaki ilkeler,
- Teknik ve idari ilkeler,

şeklinde sıralanmaktadır.

(1) Mali İlkeler

Mali ilkeler, yeterlilik ve esneklik olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır.

Yeterlilik ilkesine göre; vergiler devletin belirli bir dönemdeki kamu harcamalarını ya da devlet giderlerini karşılamak için yeterli düzeyde olmalıdır.⁵¹

Esneklik ilkesine göre ise, vergi gelirleri, mali ihtiyaçlardaki değişmelere paralel bir gelişme göstermelidir. Mali ihtiyaçların artması halinde vergi gelirleri artırılabilir, ihtiyaçların azalması halinde ise vergi gelirleri azaltılabilir. Vergilemede esneklik ilkesine göre, belirli vergilerin veya bir bütün olarak vergi sisteminin büyüyen kamu harcamalarının finansmanını karşılamaya yetecek kadar esnek olması gerekmektedir. Ayrıca vergi gelirlerinin ekonomik şartlardaki değişiklikleri yani gerek reel üretimde, gerekse fiyat seviyesinde meydana gelen değişiklikleri yakından izleyebilmesi gerekmektedir.⁵²

(2) İktisadi İlkeler

İktisadi ilkeler uygun vergi kaynaklarını seçme ilkesi ile ilgili ekonomi ve mükelleflere uygun vergi türlerini seçme ilkesi olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır.

Bu ilke ile ekonomik bakımdan uygun olan vergi kaynaklarının seçimi ile ekonominin üretim, dağıtım ve mükelleflerin davranışları üzerinde oluşacak etkiler bakımından uygun vergi türlerinin neler olması gerektiği üzerinde durulmaktadır.⁵³

⁵¹ Doğan Şenyüz, Metin Erdem, İsmail Tathoğlu, *Kamu Maliyesi*, 9.bs, Bursa 2011, s. 106.

⁵² Gökbunar, s. 7.

⁵³ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 160.

(3) Ahlaki İlkeler

Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler olarak belirtilen ahlaki ilkeler, genellik ve eşitlik ilkeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Genellik ilkesine göre, ülke içerisinde bulunan bireylerin niteliği ne olursa olsun her bireyin vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.⁵⁴

Eşitlik ilkesine göre verginin mümkün olduğu kadar ekonomik güçle orantılı olması gerekmektedir. Ekonomik güç, genellikle gelir ya da servet artışından daha hızlı büyüdüğü için uygulanan vergi artan oranlı vergi olmalıdır. Buna göre daha yüksek gelir ve servet sahibi olanlar daha fazla vergi ödemelidirler.⁵⁵

(4) Teknik ve İdari İlkeler

A.Wagner'in vergi idaresinin en yüksek ilkeleri olarak nitelendirdiği bu ilkeler; belirlilik, uygunluk ve ucuzluk ilkeleridir.

Belirlilik ilkesi, verginin açık ve kesin olmasını ifade etmektedir.⁵⁶

Hem vergi idaresi hem mükellefler bakımından önemli olan uygunluk ilkesine göre, verginin ödenmesi bakımından en uygun yer, zaman, ödeme aracı ve ödeme yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir.⁵⁷ Bu ilkenin uygulanması halinde vergi gelirleri daha emniyetle elde edilebilir.⁵⁸

A. Wagner'in en fazla önem verdiği ilkelerden biri olan ucuzluk ilkesine göre; verginin tarh ve tahsil masrafları mümkün olduğu kadar düşük tutulmalıdır.⁵⁹

⁵⁴ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 106.

⁵⁵ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adolp_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html (26.07.2013).

⁵⁶ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul 1998, s. 207.

⁵⁷ Turhan, s. 207.

⁵⁸ Işık, s. 13.

⁵⁹ Turhan, s. 208.

c) Temel Vergileme İlkeleri

Günümüzde vergilerden beklenen temel fonksiyonları; mali, iktisadi ve sosyal olmak üzere üçe ayırmak mümkündür. Vergilendirmenin mali prensipleri ile amaçlanan en önemli husus, vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin, devletin kamu hizmetleri için ihtiyaç duyduğu gelirleri karşılayacak bir yapıya sahip olmasıdır. Verginin iktisadi prensipleri ile iktisat politikası ile belirlenen hedeflere ulaşmayı sağlayacak yapıda bir vergi sistemine sahip olunması istenmektedir. Vergilendirmenin sosyal prensipleri ise; devletin belirlediği sosyal politikaların tatbikine yardımcı olacak yapıda bir vergi sisteminin oluşturulmasını ifade etmektedir.⁶⁰

(1) Genellik İlkesi

Genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Bu ilke herkesin geliri, serveti ve harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir.⁶¹

(2) Verimlilik İlkesi (Mali ilke)

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere alınmaktadır; bu yüzden toplanacak vergi miktarının kamu giderlerini karşılayacak düzeyde olması gerekmektedir. Verimlilik ilkesi, vergi gelirlerinin en az maliyetle toplanmasını gerekli kılmaktadır.⁶²

(3) Eşitlik İlkesi

Vergilemenin genel olması, eşit olmasının da ön koşuludur. Vergilemede eşitlik koşulu geniş bir yapıya sahiptir. Anglo-Amerikan yazını vergilemede eşitlik ilkesini yatay ve dikey adalet olarak değerlendirmektedir. Yatay adalet vergilendirme yönünden benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını, dikey adalet

⁶⁰ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 143.

⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 40.

⁶² N. Bilici, A. Bilici, s. 140.

ise benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde değişik işlem yapılmasını gerektirir.⁶³

(4) Adalet İlkesi

Vergilemede adalet, vergi yükünün toplumca uygun, toplum tarafından kabul edilebilir bir şekilde dağılımını ifade etmektedir. Adaletli bir vergi sistemi hem yatay hem de dikey adalete uygun olmalıdır. Yatay adalet, eşit durumda olan bireylerin eşit bir şekilde vergilendirilmesini ifade ederken; dikey adalet ise ekonomik gücü daha yüksek olan bireylerin ekonomik açıdan düşük olan bireylere göre daha yüksek oranda vergilendirilmesini ifade etmektedir.⁶⁴

(5) Etkinlik İlkesi

Vergilerin ekonomi üzerine olumsuz etkilerinin en az olması veya vergilerin ekonomik kararları en az çarpıtıcı nitelikte olması şeklinde tanımlanan vergilemede etkinlik ilkesi gereğince, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin oranları genel olarak piyasadaki bütün malların taleplerinde eşit oranda değişime yol açacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir.⁶⁵

(6) Hukuki Güvenlik İlkesi

Herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir.⁶⁶

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi, geriye yürüyen

⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 41.

⁶⁴ Uluatam, s. 292.

⁶⁵ Bayram Özcan, 'Optimal Vergi Sistemi', *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 227, Ağustos 2007, s. 78.

⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 45.

kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alması gerektiğini ifade eder.⁶⁷

Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Kişiler böylece geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecekler, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenebilecektir.⁶⁸

(7) Açıklık İlkesi

Açıklık ilkesi, vergilere ilişkin esasların ve işlemlerin keyfilikten uzak, açık, anlaşılır ve sınırları belli edilmiş olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu kesinlik ve açıklıktan ifade edilmek istenen, matrah, ödeme zamanı ve ödenecek miktar gibi, mükellefleri ve vergi idarelerini ilgilendiren hususları kapsamaktadır.⁶⁹

C. Vergilendirmede Adalet Kavramı

Vergilerin tarihsel gelişimi boyunca gerek yasal düzenlemelerde ve gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli vergi ilkelerinden birisi de vergilerin adil olmasını sağlamaktır. Vergilendirmede adalet, verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olması bakış açılarına göre değişik şekillerde ele alınabilmektedir. Vergi adaleti kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi sosyo-ekonomik düzenlemelere de imkân verebilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilir. Hangi bakış açısıyla değerlendirilirse değerlendirilsin, en önemli güçlük adaletin ne olduğunun belirlenmesi ve adalet kavramında yatmaktadır. Adalet kavramına yüklenen anlamlar, tarihten tarihe, toplumdan topluma hatta kişiden kişiye değişmektedir. Dolayısıyla vergilendirmede adalet anlayışı da tarihi süreç içinde ve toplumlarda değişikliğe uğramış ve uygulama alanı

⁶⁷ Mehmet Altundiş, 'Hukuki Güvenlik İlkesi', *Yasama Dergisi*, S. 10, Eylül- Ekim- Kasım-Aralık 2008, s. 61.

⁶⁸ <http://www.dunya.com/hukuki-guvenlik-ilkesi-ve-vergileme-122952yy.htm> (17.12.2013).

⁶⁹ Uluatam, s. 288.

bulmuştur.⁷⁰ Devletin adil bir vergilendirmeyi gerçekleştirebilmesi için bireylerin ödeme gücüne ulaşması ve buna bağlı olarak vergilendirmeyi gerçekleştirmesi gerekmektedir.⁷¹

Adalet kavramı; çok genel bir ifadeyle, üstün hukuk kurallarına ve idealine uygunluk olarak tanımlanabilir. Klasik anlamıyla adalet ahlaki bir anlama da sahiptir. Adalet kavramı yalnızca örf ve adetlere, hukuka ve yasalara uygunluktan ibaret görülürse, ahlaki kavram olma niteliğini kaybeder.⁷²

Adalet kavramı, genel ve somut bir ölçüsü olmayan, yere, zamana, kişisel değer yargılarına vs. bağlı olarak değişebilen sübjektif bir kavramdır. Yani, bir konunun adil olup olmadığını belirleyen kriterler bazen çok açık ve net, bazen de çok karmaşık olabilmektedir.⁷³ Aslında adalet kavramı kesin ve mutlak değildir. İçinde bulunduğu duruma göre değişebilir. Bu nedenle vergi adaleti her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanan bir kavramdır. Vergi adaleti kişiden kişiye değişmektedir.⁷⁴ Vergi adaleti konusunda üzerinde uzlaşmış ortak bir tanım olmamakla birlikte, eşit durumda olan mükelleflere eşit muamele edilmesi, ödeme gücüne göre vergileme yapılması, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağıtımının sağlanması için vergilerin kullanılması gibi hususlar, genellikle vergi adaletinin tesisi için başvuru uygulamalardandır.⁷⁵ Vergide kesin adaletin gerçekleşmesinin imkânsız olması karşısında bazı teknik esaslara göre vergi adaletine yaklaşmak bir amaç olmuştur. Vergi adaleti başlıca vergide genellik ve

⁷⁰ Genç Osman Yaraşlı, 'Türkiye'de Vergi Reformu', *Maliye Bakanlığı Yayınları*, Ankara 2005, s. 152.

⁷¹ Ekrem Karayılmazlar, Cahit Güran, 'Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz', *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 60, S. 2, 2005, s. 143.

⁷² Enver Bozkurt, *Hukukun Temel Kavramları*, Ankara 2000, s. 227.

⁷³ Işık, s. 18.

⁷⁴ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 12.bs, Ankara 1987, s. 43.

⁷⁵ İhsan Cemil Demir, Yıldırım Gülten, 'Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaleli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması', *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, S. 1, Nisan 2013, s. 271.

vergide eşitlik prensiplerinde belirtilmektedir. Vergide genellik bir ülkedeki bütün vatandaşların vergi vermelerini; vergide eşitlik ise, mükelleflerin genel olarak, toplum genel yüküne, kendi ödeme güçleri içinde katılmalarını ifade etmektedir.⁷⁶ Fedakârlığın ölçülmesinde karşılaşılan güçlükler, vergi adaletini gerçekleştirmede daha samut ve objektif ölçülerin ortaya konmasını gerektirmiştir. Ödeme gücü kuramı bu gereksinme ile bir takım iktisatçılar tarafından savunulmuş ve fedakârlık kuramına göre daha objektif temellere dayandığı ileri sürülmüştür.⁷⁷ Ödeme gücü kuramı, vergilerin yükümlünün ekonomik ve mali gücüne uygun olmasını amaçlayan bir kuramdır.⁷⁸ Eşitlik ilkesi, ilk kez Adam Smith tarafından ödeme gücüne göre vergileme şeklinde ifade edilmiş olup, adalet ilkesi diye adlandırılmaktadır. Bu ilke, vergi yükünün dağıtımını anlamında bir adaletten çok, ekonomik anlamda bir eşitliği ifade etmek için kullanılmaktadır. A. Smith'in ifade ettiği eşitlik, toplumu oluşturan bireylerin ödeme güçleri ile orantılı olarak, kamu hizmetlerinin finansmanına katılmalarını öngörmektedir.⁷⁹

Vergi adaleti; verginin bireylerin gelir seviyeleri, kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyleri ve ödeme güçlerine göre alınmasını, dolayısı ile verginin vatandaşlar arasında adil bir biçimde dağıtılmasını ifade etmektedir.⁸⁰

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır. Vergi adaleti, ister kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gibi pasif, isterse kişiler arasında var olan servet farklarını gidermeye yönelmiş bir vergi sistemi gibi aktif bir kavram olarak değerlendirilsin; gerek vergi alacaklısı olarak devlet, gerekse

⁷⁶ Erginay, Kamu Maliyesi, s. 43.

⁷⁷ Çağan, s. 192.

⁷⁸ Gözde Erkin, 'Artan Oranlılık', *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3, 2012, s. 241.

⁷⁹ Demir, Gülten, s. 271.

⁸⁰ Selami Er, 'Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme', *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, S. 2, Aralık 2010, s. 269.

vergi mükellefleri, vergilemede adalet koşullarının sağlanması bakımından, söz konusu kavramı değerlendirilme açılarına göre sürekli girişimler yapmışlar ve yapmaktadırlar. Bu girişimler devlet açısından, gerektiğinde vergi reformlarının yapılmasını, bireyler ve sosyal gruplar açısından da kendi lehlerine olanaklar sağlayacak veya var olan durumlarını korumaya imkân verecek içerikte isteklerde bulunma yönünde olmaktadır.⁸¹

1. Vergilemede Adalet İlkesi

Vergi adaleti, esas olarak vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması olarak kabul edilebilir. Vergi adaletinin açıklanmasına ilişkin günümüze kadar süren çabalar bir takım farklı vergi adaleti kavramlarının ortaya atılmasına neden olmuştur.⁸²

Vergilemede matematik adalet, vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelir üzerinden aynı oranda vergi alınmasını ifade eder. Vergilemede matematik adalet anlayışında, mükelleflerin şahsi durumları dikkate alınmadan sadece elde ettikleri gelirlerin miktarı göz önünde tutulur ve bu miktarlara eş oran uygulanır. Nitekim bu görüşe göre, aynı gelir düzeyindeki bekâr bir mükellef ile evli ve beş çocuklu mükellef aynı oranda vergi ödemek durumundadır. Şahsi vergi adaleti olarak da ifade edilen pasif vergi adaleti ise, vergi mükelleflerinin sadece elde ettikleri gelirlere göre değil de, kişisel durumları da göz önünde tutularak vergilendirilmesinin vergi adaletini sağlayacağını öngörür.⁸³ Vergilemede matematik adalet ile pasif vergi adaleti arasındaki temel fark, kişilerin subjektif durumlarının dikkate alınıp alınmamasından ileri gelmektedir.

Aktif vergi adaleti ise, toplumdaki bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri gidermeye yönelik vergilendirme olarak ifade edilmekte ve vergi eşitliği olarak da adlandırılmaktadır. Kişiler arasındaki gelir ve servet

⁸¹ Gökbunar, s. 9.

⁸² Baysal, s. 33.

⁸³ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, 9.bs, Ankara 2010, s. 142.

dağılımındaki eşitsizlikleri giderebilen bir vergi sisteminin adil bir vergi sistemi olduğunu belirten bu yaklaşıma göre vergi; ekonomik ve sosyal yaşama müdahalede bulunmanın bir aracıdır. Bu araç ile toplumdaki gelir ve servet adaletsizliği giderilebilmektedir. Aktif vergi adaleti, pasif vergi adaletinin belirttiği ‘vergide adaletin gerçekleştirilmesinden değil, adaletin vergi yoluyla gerçekleştirilmesinden’ bahsetmektedir. Vergileme açısından mükellefler arasındaki adalet ise çoğunlukla iki açıdan değerlendirilmektedir. Bunlar yatay adalet ve dikey adalettir. Yatay adalet, eşit durumdaki mükelleflere eşit muamele yapılması esasına dayanmaktadır. Yatay adalet ilkesine göre aynı gelir, servet ve sosyal durumlara sahip iki yükümlünün aynı vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Bu yükümlülerin gelirlerini farklı kaynaklardan sağlamalarının veya servet yapılarının farklı oluşunun önemi yoktur. Önemli olan gelirin safi tutarıdır. Dikey vergi adaletinde ise, daha yüksek gelire sahip olan mükellefin ödediği vergi oranının, daha düşük gelir elde eden bireyin tabi olduğu vergi oranına kıyasla daha yüksek olması gerekmektedir. Bu nedenle düz oranlı vergiler dikey vergi adaletini sağlayamamaktadır. Dikey vergi adaleti artan oranlı vergilerle sağlanır. Dikey vergi adaleti, en düşük gelire uygulanan ortalama oran ile en yüksek gelire uygulanan oran arasındaki açıklığın, uzaklığın bir oranıdır. Bu iki oran arasındaki fark ne kadar fazla ise, dikey adalet o oranda gerçekleşir.⁸⁴ Dolaysız vergilerin vergi ödeme gücü ile ilişkisi daha iyi kurulabildiğinden dolaylı vergilere göre daha adil olduğu bilinmektedir. Türk vergi sistemi giderek dolaylı vergiler ağırlıklı bir karakter kazandığından adil olmayan bir yapının olduğu söylenmektedir⁸⁵

Vergilemede adalet ilkesi, bir toplum içinde yer alan bireylerin vergi ödeme güçleri ölçüsünde vergi yüküne katılmaları olarak ifade edilmektedir. Adalet kavramı kesin ve değişmez değildir. Halkın anlayışına, zamana ve yere göre değişebilir. Vergi adaletini sağlamada herkes için geçerli ölçüler bulmak mümkün olmadığından, en az

⁸⁴ Baysal, s. 34.

⁸⁵ Nazan Susam, Nagihan Oktayer, ‘Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)’, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 21, S. 2, 2007, s. 122.

geçim indirimi, ayırma prensibi, artan oranlı tarife gibi birtakım teknik esaslardan yararlanmak suretiyle mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşmak istenmektedir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, fakir ve zenginlerin farklı oran ve tutarlarda vergilendirilmesi, kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının dikkate alınması, emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi ve benzeri uygulamalar da vergi adaletine yaklaşılmasına olanak sağlamaktadır. Demokratik toplumlarda vergi politikası oluşturmada vergi adaleti hayati önemdedir. Adil vergilemeyi savunanlar, kapsamlı gelirin bireylerin ödeme gücünün sosyal olarak kabul edilebilir göstergesi olduğu konusunda hem fikirdirler.⁸⁶

2. Vergilemede Adaleti Sağlanmasına Yönelik İleri Sürülen Yaklaşımlar

Vergi adaleti, vergi yükünün bireyler arasında toplumdaki hakim anlayışa göre adil kabul edilen bir biçimde paylaşılmasıdır. Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması toplumun vergiye ve vergi ödemeye karşı olan bakış açısını da etkilemektedir.⁸⁷

Vergi kavramının ortaya çıktığı tarihten günümüze kadar vergilemede adaletin nasıl sağlanacağı üzerinde birçok görüş ortaya atılmıştır. Adil bir vergileme sisteminin gerçekleşmesinin sağlanması adına ortaya atılmış olup genel kabul görmüş yaklaşımlar:

- Fayda yaklaşımı,
- Ödeme gücü yaklaşımı,
- Eşitlik yaklaşımı,

⁸⁶ Birol Karakurt, Tekin Akdemir, ‘İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Adalet Tartışmalarının Gölgesinde İkili Gelir Vergisi)’, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, S. 1, 2010, s. 146.

⁸⁷ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, ‘Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi’, *Maliye Dergisi*, S. 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 21.

olarak üç grupta değerlendirilmektedir.⁸⁸

a) Fayda Yaklaşımı

Fayda ilkesi, ilk kez 17. ve 18. yüzyılda Locke, Hobbes ve Hume gibi düşünürler tarafından savunulmuştur. Bu yazarlara göre vergi, devletin bireyleri koruması karşılığında ödenen bir fiyat ya da kişilerin organize olmuş bir topluma girmek için ödedikleri bir çeşit pay olarak tanımlanmıştır. Adam Smith ise vergilemede hem fayda kuramını hem de ödeme gücü kuramını kabul etmiştir. Smith, fayda kuramına öncelik tanımış fakat kamusal faaliyetlerin faydasının belirlenememesinden dolayı ödeme gücü kuramına yönelmiştir.⁸⁹

Fayda yaklaşımına göre bireyler, kamusal mal ve hizmetlerden sağlayacakları fayda ölçüsünde vergilendirilmelidirler. Temeli bireyin sağladığı fayda üzerine oturan bu yaklaşımın uygulama alanı, faydası bölünebilir ve ölçülebilir mal ve hizmetlerle sınırlı kalmaktadır. Bu yaklaşımın başlıca uygulama alanını harçlar, şerefiyeler, resimler, ruhsatlar ve kamusal mal ve hizmetlerin kullanımı karşılığında alınan bedeller oluşturmaktadır.⁹⁰

Bu ilkeye göre, vergi, devletin ihtiyaçları için sunulan mal ve hizmetlerin bireyler tarafından tüketilmesi sonucunda alınan bir karşılıktır. Kısaca vergi, kamu hizmetlerinden bireylerin yararlandıkları ölçüde kendilerinden talep edilen bir maliyettir. Kişiler belli bir fayda sağlayacaklarına inandıkları zaman mali programlara daha fazla katılacaklardır. Bu nedenle belirli harcamalar için belirli vergilerin düzenlenmesi, başarıya ulaşmak için daha rasyonel bir yol olmaktadır.⁹¹

Fayda yaklaşımında bir genel denge analizi vardır. Kamu harcamaları ya da vergilerden biri veri kabul edilerek ayrı ayrı ele alınmamakta, her ikisi birbirine bağlanmaktadır. Ancak bu yaklaşımın uygulanması oldukça zordur. Çünkü gelir

⁸⁸ Muter, Çelebi, Sakıncı, s. 163.

⁸⁹ Soğukpınar, s. 33.

⁹⁰ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 108.

⁹¹ Soğukpınar, s. 34.

dağılımının adil olmaması, kamusal faaliyetlerden elde ettiği marjinal faydaya göre vergilendirilen yükümlülerin gerçek tercihlerini açıklamalarına mani olur. Aynı zamanda, kamusal faaliyetlerin marjinal faydasını ölçmek zor bir iştir. Tam kamusal malların kolektif tüketim ve bölünmezlik gibi özellikleri dolayısıyla, adil vergi yükünün saptanması sırasında uygulanması olanaksızdır. Fayda ilkesi sadece bölünebilir özellikteki kamusal mal ve hizmetler için uygulanabilir. Fayda ilkesi, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasında yardımcı olmakla beraber, gelir dağılımında adalet amacıyla çelişir. Çünkü vergilemede matrah, gelir ya da servet gibi bir unsur olarak belirlenmemekte, matrah marjinal fayda olmaktadır.⁹²

Fayda yaklaşımı, kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanmaları ölçüsünde vergi ödemeleri gerektiğini savunan faydalanma teorisi bazı noktalardan tenkit edilmiştir. Bu tenkitlerin odak noktası bu kuramın uygulanabilirliğinin söz konusu olmadığı yönündedir. Fayda yaklaşımının temel hareket noktası, bireylerin elde ettiği kamu hizmetleri ölçüsünde bu hizmetlerin maliyetlerine katılması gerektiğidir. Fakat bilindiği üzere salt kamusal mallarda ‘bölünmezlik’ söz konusudur. Yani, hangi yurttaşın bu malların ne kadarını tükettiğini tespit etmek neredeyse imkânsızdır. Bu durumda kimin hangi kamu hizmetinden ne ölçüde faydalandığını tespit etmenin çok güç olacağı ortadadır. Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik yaklaşımlardan biri olan fayda yaklaşımının savunucularına göre adalet eşitsizliklerin giderilmesi ile sağlanmaz aksine özgür bir ortamın oluşturulması ile sağlanır. Bu nedenlerle vergilemede adalet iktisadi karar birimlerine yapılan müdahalelerin kaldırılması ile sağlanacaktır. Neumark bu durumu ‘bireylerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetlerine yapılan vergisel müdahalelerin asgariye indirilmesi’ şeklinde ifade etmiştir. Bu görüşe göre, mükellefin özel ve bireysel durumlarına mali idarenin müdahalesi veya bireylerin iktisadi karar hürriyetlerine vergilerin sebep olduğu kısıtlama, asgari seviyede olmalıdır. Vergiler vasıtasıyla kişilerin iktisadi karar alma hürriyetlerinin kısıtlanması iki şekilde olmaktadır: Her şeyden önce vergi, kişilerin gelirinden alınır. Bu sebeple vergileme ile kişilerin gelirinde olan azalma, onların

⁹² Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, 9.bs, Bursa 2007, s. 146.

iktisadi planlarını etkileyebilir ya da vergileme ile doğan fiyat artışları kişilerin kararlarını etkileyebilir.⁹³

Bazı yasalara göre vergi bilincinin oluşmasında en önemli unsur, mükelleflerin kamu harcamalarından elde ettiği faydadır. Vergi mükellefi, ödediği vergisine karşılık devletten belli bir hizmet aldığını fark ederse, vergi bilincini kazanmış olacaktır. Bu bağlamda vergilemenin fayda ilkesi gözetilerek gerçekleşmesi, toplumdaki vergi bilincinin yerleşmesinde ve gelişmesinde önemli bir faktör olmaktadır.⁹⁴

b) Ödeme Gücü Yaklaşımı

Ödeme gücü ilkesini, ilk kez İtalyan ekonomist Guicciardini ele almış ve ödeme gücü ilkesini artan oranlı vergilemenin bir gereği olarak savunmuştur. Bodin, Rousseau, Sismondi, Mill ve Say ödeme gücü ilkesini sosyal adaletin bir göstergesi olarak görmüşlerdir.⁹⁵ Bir vergi türünün adil sayılabilmesi için, her şeyden önce kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarındaki farklılıkları dikkate alması gerekir. Adil bir vergilemenin bireylerin ödeme gücünün esas alınarak saptanması gerektiği görüşü, fayda ilkesinden de önce ele alınmıştır. Ödeme gücüne göre vergilendirme, esas anlamıyla, kamu hizmetleri için belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstündeki kısımdan vergi yüküne katlanmasıdır. Bir kimsenin iktisadi gücünü belirleyen unsurlar; gelir, servet ve tüketim harcamalarıdır.⁹⁶

Ödeme gücü yaklaşımında vergide eşitliğin sağlanabilmesi için, mükelleflerin ödedikleri vergiden dolayı katlanmak zorunda kaldıkları fedakârlığın eşit olması gerekir. Ödeme gücü kuramına göre, vergi adaletinde iki tür adaletten söz edilir: Yatay ve Dikey Adalet. Yatay vergi adaletine göre, aynı ödeme gücüne sahip

⁹³ Soğukpınar, s. 36.

⁹⁴ Ata, s. 38.

⁹⁵ Şener, s. 214.

⁹⁶ Işık, s. 33.

olanların aynı oranda vergilendirilmeleri gerekir. Dikey vergi adaletine göre ise, farklı ödeme gücüne sahip bireylerin farklı oranda vergilendirilmeleri gerekmektedir. Fakat gerek yatay gerek dikey vergi adaletinde göz ardı edilen bir nokta; kişilerin gelirleri aynı ya da farklı olmaları neticesinde eşit ya da farklı vergi oranlarına tabi olmalarına rağmen bu kişilerin masraflarının aynı ya da farklı olabilmesi ihtimali dikkate alınmadığı müddetçe gerçek anlamda bir gelir eşitlemesinin gerçekleşmeyecek olmasıdır.⁹⁷

Günümüzde bireylerin ödeme gücünü oluşturan unsurlar; gelir, servet ve harcamadır. Gelir; bir kimsenin belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.⁹⁸ Geleneksel doktrin, en iyi mali güç göstergesi olarak, geliri göstermektedir. Gelirin en iyi mali güç göstergesi olduğunu savunanlara göre gelir, bireyin ekonomik gücünün en sağlam endeksidir ve yine vergilendirilebilir kapasiteyi en iyi gösteren unsurdur.⁹⁹ Servet; belirli bir kimsenin belirli bir zaman dilimi içerisindeki mal varlığının toplamıdır. Servet, sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliğinde olması nedeniyle vergi ödeme gücünün bağımsız bir unsuru olarak ele alınmaktadır. Gelir ve servetin yanında bunların tüketim amacı ile harcanmasında vergi ödeme gücünün ayrı bir göstergesidir. Hobbes ve onu izleyen düşünürlere göre, gelir ancak harcadığı sırada bireysel refaha katkıda bulunur. Bu nedenle vergi ödeme gücünün göstergesi gelir veya servet değil, gelir ve servetin tüketime harcanan kısmıdır.¹⁰⁰

Yukarıda bahsedilen ödeme gücü ölçütleri tek başına ödeme gücünü tamamlamaya yeterli değildir. Bu parametreler ödeme gücünü oluşturma yönünden olumlu ve olumsuz yönleri sahiplerdir. Genellikle günümüzde, üç kriterinde bir arada kullanılmasından müteşekkil karma bir sistem uygulanmaktadır. Ödeme

⁹⁷ Soğukpınar, s. 41.

⁹⁸ Baysal, s. 38.

⁹⁹ Güneri Akalın, *Kamu Ekonomisi*, 2. bs, Ankara 1986, s. 358.

¹⁰⁰ Baysal, s. 38.

gücüne ulaşmada kullanılan bu üç kriterin kapsamlı, uygulanabilir ve gerçekçi olmasını sağlamadan vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi güç olacaktır.¹⁰¹

c) Eşitlik Yaklaşımı

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermek için devlet, vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmektedir. Toplum katmanları arasındaki adaletsizlikleri telafi edebilmek amacıyla devlet, vergisel enstrümanlar kullanabilmektedir. Bu hedefi gerçekleştirebilmek için devletin ödeme gücüne göre vergilendirme yöntemini kullanması gerekmektedir. Ödeme gücü yaklaşımına göre vergilendirme anlayışında devlet, sosyal hukuk devletinin bir gereği olarak ödeme gücünü kullanarak aktif bir şekilde müdahale yolunu seçmektedir. Bu aktif vergi adaleti kavramının içerisine hem ödeme gücüne göre vergi alınmasını hem de gelir dağılımında bir adaletin sağlanmasını dâhil edebiliriz. Vergi ödeme gücüne ulaşmada kişinin geliri, serveti, geçim kaynakları ve harcamaları hesaba katılır. Bu hususta, adilane bir vergi yükü paylaşımının sağlanmasını öncelikli hedef olarak kabul eden bir devlet, bireylerin şahsi ve mali durumlarını ve bu doğrultuda ne kadar vergi alınacağını göz önünde bulundurmalıdır. Sosyal amaçlar güdülerek istisna ve muafiyetler tanınması, farklı mali ve ekonomik koşullarda olanlardan aynı verginin alınmaması, asgari geçim düzeyinden artık durumdaki gelirin vergilendirilmesi, gelirin elde edildiği kaynağın ve bireyin subjektif durumunun göz önüne alınarak vergi yükünün farklılık arz edecek şekilde uygulanması vergide adaletli bir dağılımın sağlanmasına yönelik faaliyetlerdir. Ödeme gücüne dayalı bir vergi adaleti sağlanması anlayışında eşitlik odaklı sosyal dengenin sağlanması amacı vardır. Hedeflenen şey serbest piyasa mekanizması tarafından zedelenen gelir ve servet dağılımının tekrar düzene sokulmasıdır. Esasında ödeme gücüne göre vergilendirmenin temelinde müdahaleci devlet anlayışının hâkim olduğu bilinmektedir. İşte vergi de bu müdahale araçlarından biridir. Bu nedenle bireyler arasındaki gelir ve servet eşitsizliğini kaldırmaya yönelik tedbirler alınması,

¹⁰¹ Soğukpınar, s. 43.

vergilerin konulmasında kişilerin şahsi durumlarının göz önünde bulundurulması amacıyla müdahale ve önlemler alınması yasal olarak kabul edilmektedir.¹⁰²

Bu çerçevede vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik bir vergi politikasının temel görevi, kişilerin vergi ödemek için katlandıkları fedakarlıkların ya da varlıklarında meydana gelen azalmanın neden olduğu fayda kaybının eşitlenmesini sağlamaktır.¹⁰³

3. Vergi Adaletinin Sağlanmasına Yönelik Uygulanan Tarifeler

Vergilemede adaletin sağlanması için mevcut olan üç yaklaşım:

- Geçim indirimi uygulaması
- Ayırma kuramı
- Artan oranlı vergi tarifeleri

şeklinde sıralanmaktadır.¹⁰⁴

a) Geçim İndirimi Uygulaması

Vergide ödeme gücünün ilk unsuru, mükelleflerin kendilerini ancak geçindirebilecek miktardaki gelirlerinin vergi dışı bırakılmasıdır. İnsanların kendi bedenleri ve fizyolojik yapılarını devam ettirecekleri maddi kaynakların vergiden istisna edilmesi hem ahlaki hem de mantıklı bir esas olmasına rağmen uygulamada bu ölçünün saptanması oldukça güçtür.¹⁰⁵ Geçim indiriminin sınırlarının belirlenmesi konusunda fizyolojik, kültürel ve medeni geçim indirimi yaklaşımları ortaya atılmıştır.

¹⁰² Soğukpınar, s. 51.

¹⁰³ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 165.

¹⁰⁴ N. Bilici, A. Bilici, s. 155.

¹⁰⁵ Erginay, Kamu Maliyesi, s. 55.

(1) Fizyolojik Geçim İndirimi Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, geçim indirimi sınırı bireyin fizyolojik yaşamını sürdürebilmesi için gereken tutarla aynı oranda olmalıdır. Uygulamada bu oran ihtiyaç duyulan besinlerin kalori hesaplamaları yapılarak belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu hesaplama yönüyle fizyolojik geçim indirimi yaklaşımı ve asgari ücret arasında benzerlik görülmektedir.¹⁰⁶

(2) Kültürel Geçim İndirimi Yaklaşımı

Bireyin içinde bulunduğu toplumsal konumu sürdürebilmesi için gerekli olan miktarı ifade etmektedir. Bu görüşün uygulanamama sebebi, bu yöntemle tespit edilecek geçim indiriminin çeşitli sosyal sınıflar için ayrı ayrı belirlenmesinin sosyal adaleti zedeleyici bir nitelikte olmasıdır.¹⁰⁷

(3) Medeni Geçim İndirimi Yaklaşımı

Uygurlık geçim indirimi olarak da ifade edilen bu görüşte geçim indiriminin sınırı toplumun gelişme ve uygarlık seviyesine göre belirlenmektedir. Bu durumda kişinin uygar bir insan olarak yaşayabilmesi için gerekli olan tutar geçim indirimine eşdeğer olmalıdır.¹⁰⁸

Dış dünyada birçok ülkede devam eden geçim indirimi uygulaması, ülkemizde 1987 yılına kadar uygulanmış olup daha sonra uygulamadan kaldırılmıştır. Geçim indirimi uygulaması Türkiye’de ‘genel indirim’ adı altında yapılmış, genel indirim ile tüm vergi mükelleflerinin gelirlerinin bir kısmı vergi dışında tutulmuştur.¹⁰⁹

b) Ayırma Kuramı

Ayırma kuramı, gelir kaynaklarının keyfiyet ya da iktisadi yapıları açısından ayrılarak, işgücü (emek) gelirlerinden sermaye gelirlerine oranla daha az vergi

¹⁰⁶ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 111.

¹⁰⁷ Mutur, Çelebi, Sakınç, s. 167.

¹⁰⁸ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 111.

¹⁰⁹ N. Bilici, A. Bilici, s. 156.

alınmasını ifade etmektedir. Bu kuram, iş ya da emek gelirinin sermaye gelirine oranla ödeme gücü bakımından daha az kuvvetli olduğu düşüncesine dayanmaktadır.¹¹⁰

Ayırma kuramı ülkemizde asgari geçim indirimi adı altında, ücretliler için uygulanmaktadır. Buna göre, ücretlilerin maaşının asgari ücretin %50 sine denk gelen kısmı, asgari geçim indirimi adı altında vergi matrahından düşürülür. Evli ve çocuklu olan mükelleflerde ise bu miktar, çocuk sayısı da dikkate alınarak artırılmaktadır.¹¹¹

c) Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Vergi tarifeleri; tek oranlı, azalan oranlı ya da artan oranlı tarifeler olarak gruplandırılmaktadır.¹¹²

Tek oranlı vergilerde, vergi matrahının her seviyesinde aynı oranda vergi alınmaktadır.¹¹³ Gelir arttıkça ödenecek vergi oranının azaldığı bir vergi sistemi azalan oranlı vergi tarifelerini ifade etmektedir.¹¹⁴ Artan oranlı tarife ise, vergi matrahi arttıkça uygulanan vergi oranlarının da artmasını ifade etmektedir.¹¹⁵

Vergileme politikası içerisinde artan oranlılığın büyük bir payı vardır. Genel olarak artan oranlılığın amacı ödeme gücünün yüksekliği ile ödenen vergi arasında ilişki kurmaktır. Gelir seviyesi arttıkça gelirin marjinal faydasının azaldığı görüşü çerçevesinde, kişilerin gelirleri arttıkça daha büyük bir kısmının vergi olarak alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır.¹¹⁶

¹¹⁰ Erginay, Kamu Maliyesi, s. 61.

¹¹¹ N. Bilici, A. Bilici, s. 156.

¹¹² N. Bilici, A. Bilici, s. 157.

¹¹³ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 105.

¹¹⁴ Seyidoğlu, s. 42.

¹¹⁵ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 169.

¹¹⁶ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 115.

4. Vergi Adaletini Etkileyen Unsurlar

Vergi adaleti kavramının elde edilmesinde, vergi adaletini etkileyen unsurlar vergi yükü ve vergi esnekliği çatısı altında değerlendirilmektedir.

a) Vergi Yükü Kavramı

Verginin karşılıksız bir ödeme türü oluşu, verginin bir yük olarak algılanmasına neden olmaktadır. Vergi sadece onu ödemek zorunda olan kişiler üzerinde değil, aynı zamanda toplum açısından da bir yük olarak kabul edilmektedir. Çünkü, devlet her yıl gayri safi milli hasılanın belirli bir miktarını vergi yoluyla özel kesimden kamu kesimine aktarmaktadır. Bunun sonucunda vergi toplum üzerinde de bir yük oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi yükü kavramı içerisinde, kişisel vergi yükünden ve toplam vergi yükünden söz edilmektedir.¹¹⁷

Vergi yükü, ülke sınırları içerisinde iktisadi kaynaklardan devlet ya da diğer kamu kuruluşlarının eline geçen kısmı oluşturur. Borçlanma yoluyla elde edilen kaynaklar vergi yüküne dahil edilmemektedir.¹¹⁸

Vergi yükünün hesaplanması çeşitli açılardan önem arz etmektedir. Buna göre, vergi yükü tahlilleri bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda kaldığı yükün tespiti, ekonominin gelişmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması, bazı sektörlerin teşviki, yatırımların artırılması, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro seviyedeki hedeflerin tespiti için yapılır. Vergi yükü, bireyler açısından (mikro yaklaşım) veya toplum açısından (makro yaklaşım) değerlendirilebilir.¹¹⁹

Bireysel vergi yükü, mükellefin ödemiş olduğu verginin gelirine oranı olarak tanımlanıp ve aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.¹²⁰

$$\text{Vergi Yükü} = \frac{\text{Ödenen Vergi}}{\text{Mükellefin Geliri}}$$

¹¹⁷ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 159.

¹¹⁸ N. Bilici, A. Bilici, s. 163.

¹¹⁹ Soğukpınar, s. 54.

¹²⁰ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 179.

Formülden de anlaşılacağı gibi vergi yükü ödenen vergi ile doğru orantılı olup gelir ile ters orantılıdır. Ödenen vergi arttıkça vergi yükü artmakta, gelir arttıkça vergi yükü azalmaktadır.¹²¹

Mikro açıdan yani bireysel açıdan vergi yükü, subjektif ve objektif olmak üzere iki kısımda değerlendirilmektedir. Subjektif vergi yükü, ödenen verginin yükümlüsünün üzerinde çeşitli özel durumlara bağlı olarak, yarattığı psikolojik baskı ya da memnuniyetsizliği ifade etmektedir. Subjektif vergi yükünün belirlenmesi için kişilerin vergiye ilişkin fedakârlık düşüncelerinin bilinmesi gerekmektedir. Ancak bu bir duygu biçimi olduğu için tespit edilmesi olanaksızdır. Objektif vergi yükü ise vergi gelirlerinin gelir miktarına bölünmesiyle elde edilen sayısal bir değeri ifade etmektedir. Objektif vergi yükü sayısal olarak hesaplanabilme özelliğine sahip olduğu için karşılaştırmalarda ve vergi yükü yorumlamalarında kullanılan bir yöntemdir.¹²²

Toplam vergi yükü, bir ülkede, belirli bir dönemde toplanan tüm vergilerin gayrisafi milli hasılaya oranını ifade etmekte olup, aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.¹²³

$$\text{Toplam Vergi Yükü} = \text{Devletin Vergi Gelirleri Toplamı} / \text{GSMH}$$

Bireysel ve toplumsal vergi yükü hesaplamalarının dışında, toplam vergi ve vergi benzeri gelirlerden kişilere ödenen transfer gelirlerinin ve mali yardımların çıkartılması ile net vergi yükü; verginin ekonomiye dolaylı, dolaysız bütün etkileri hesaba alınarak hâsıl ettiği bütün kayıp ve kazançların birlikte düşünülmesi ile gerçek vergi yükü hesaplanmaktadır.¹²⁴ Sektörel vergi yükü sektörün ödediği vergi

¹²¹ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 179.

¹²² Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 136.

¹²³ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 159.

¹²⁴ Soğukpınar, s. 54.

ile sektörün geliri arasındaki ilişkiyi ortaya koyarken; bölgesel vergi yükü, bölgenin ödediği vergilerin bölgenin gelirine oranlaması ile elde edilmektedir.¹²⁵

Vergi yükü ile ilgili önemli bir husus da ülkeler arası vergi yükü karşılaştırmasında vergi yükünün oranının değil, kullanılabilir reel gelir miktarının önemli bir kıstas olmasıdır. Eğer kullanılabilir reel gelir, refah toplumunun gereklerini yerine getirebilmeye yeterli ise, o zaman vergi yükü çok fazla dahi olsa ortada bir vergi baskısı yoktur. Vergi ödemelerinin ardından kişinin ya da kurumun elinde kalan gelir ile tüketim, tasarruf veya yatırım yapma imkânı doğuyorsa, bu durumda vergi yükü yüksek değildir ve vergi yükünün adil dağılımı gerçekleşmiş olur. Gerek genel olarak gerekse kesimler arası karşılaştırmalar açısından vergi adaletinin sağlanıp sağlanmadığı hakkında önemli bir gösterge de, vergi yükü ile ilgili verilerdir. Vergi yükünün gerek bireyler gerekse sosyal sınıflar açısından ölçülü ve adalete uygun dağıtılıp dağıtılmadığını belirlemek bakımından vergi yükü hesaplamaları önem taşımaktadır. Bu hesaplamaların ortaya çıkardığı sonuçlar vergilendirmenin şekil ve yapısını vergi adaletine uygun olarak belirlemede önemli rol oynayacaktır.¹²⁶

b) Vergi Esnekliği

Esneklik, bir değişkenin, başka bir değişkendeki belirli değişmeye gösterdiği tepkiyi ölçmeye yarayan bir kavram olarak ifade edilmektedir.¹²⁷

Vergi esnekliği, vergi gelirlerinin milli gelirdeki değişmelere karşı duyarlılığını ifade eden bir kavramdır.¹²⁸ Milli gelirdeki artış kadar vergi gelirlerinde bir artış meydana gelmesi halinde vergi esneklik oranı 1 olmaktadır. Vergi esnekliği oranı 1'in üzerine çıkarsa vergi gelirindeki artışın, milli gelirdeki artıştan daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Bu ise vergi sisteminin genel talebi kontrol edebilir bir

¹²⁵ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 138.

¹²⁶ Soğukpınar, s. 54.

¹²⁷ Halil Seyidoğlu, s. 176.

¹²⁸ S. Rıdvan Karluk, *Türkiye Ekonomisi*, İstanbul 2000, s. 130.

nitelik taşıdığını göstermektedir. Bu da vergilerin ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılan temel unsur durumunda olduğunu ifade etmektedir. Böylelikle iktisadi dengenin sağlanması, gelir dengesinin düzeltilmesi gibi amaçlara ulaşmak için vergi politikalarına başvurulmuştur. Ancak, bu tür müdahaleler ile birey özgürlüklerinin daha fazla oranda kısıtlanması gerçekleşmekte olup adil bir vergilemeden uzaklaşmaktadır.¹²⁹

D. Vergilemede Etkinlik Kavramı

Etkinlik kavramı, kelime anlamıyla yapılan işlem ve eylemlerin amaca uygun olup olmadığını, yani işlem ve eylemin başarısını açıklamaya çalışan bir kavramdır.¹³⁰

Bu çerçevede;

Etkinlik = Gerçekleşen Çıktı / Etkilerin Amaç ve Hedeflerle Karşılaştırılması, şeklinde formüle edilebilmektedir.¹³¹

Vergilemede etkinlik kavramı, verginin birey açısından doğurduğu yük ile ilişkili olup; her vergi, kişilerden bir kısım satın alma gücünü kamuya aktardığı için, vergi ödeyen kişinin vergi öncesi durumuna göre daha düşük bir refah düzeyine inmesine neden olmaktadır. Vergilemede etkinlik kavramı, verginin gelir etkisine bağlı bu refah kaybıyla doğrudan ilişkili değildir. Devlete aktarılan satın alma gücünün doğurduğunun ötesinde vergileme biçimine bağlı olarak fazladan bir kayıp ortaya çıkıyorsa bu durumda vergi sisteminde ek yükten bahsedilmektedir. Bu durumlarda etkin olmayan vergi sisteminin daha etkin hale getirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır. Etkin bir vergi sistemi gelir etkisi dışında ek yük doğurmayan bir

¹²⁹ Ata, s. 62.

¹³⁰ Serkan Acinoroğlu, 'Genel olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği', *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl 1, Cilt 1, S. 2, 2009, s. 148.

¹³¹ Hande Karaosmanoğlu, *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Turgay Berksoy), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2009, s. 20.

vergi yapısını, etkin olmayan vergi sistemi ise böyle bir ek yükün varlığını göstermektedir.¹³²

Vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulanması ile ekonomik büyümenin sağlanması mümkündür. Bunun için tüm gelirlerin optimum şekilde kaldırılabilir vergi oranlarını içeren bir vergi politikasının belirlenmesi gereklidir. Buna ilave olarak vergi idaresinin etkinleştirilerek etkin bir vergi denetiminin yapılması da kamu açıklarının azalmasını sağlayabileceği gibi vergi kayıp ve kaçaklarını da azaltarak ekonomik büyümeye olumlu yönde etki yapabilecektir.¹³³

1. Vergilemede Etkinlik İlkesi

Vergi sisteminin temel amacı, mümkün olabildiğince etkili bir şekilde kamu hizmetlerini ve transferlerini finanse etmektir. Ancak, vergi gelirlerini maliyet olmaksızın toplamak mümkün değildir. Burada maliyetler iki şekilde değerlendirilmektedir. Bunlardan birincisi alınan vergiler nedeniyle ekonomik etkinliğin azalması, ikincisi ise vergi ödeyenlerin ve vergi idaresinin yapmış olduğu harcamalardır. Ayrıca vergiler yoluyla gelir dağılımını etkilemek mümkün olduğundan vergiler gelir dağılımını düzenlemenin bir aracı olarak da kullanılabilir.

Burada kullanılan etkinlik kavramı, vergi idaresi yönünden ‘vergi toplamada etkinlik’ anlamında kullanılmaktadır.¹³⁴ Vergi toplama devletin bu uğurda gider yapmasını gerektirecektir. Yükümlülerden verginin tahsili, kaçakçılığa karşı alınan önlemler yüzünden devlet ne kadar büyük ölçüde üretim faktörü kullanmak zorunda kalırsa özel mal ve hizmet üretiminden yapılacak fedakarlık da o derece fazla olacaktır. Ayrıca vergi basit olmalı, kolaylıkla anlaşılabilir, yükümlüye en uygun

¹³² Uluatam, s. 290.

¹³³ Esra Siverekli Demircan, ‘Vergilemenin Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi’, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 21, Temmuz- Aralık 2003, s. 113.

¹³⁴ Fügen Arıcı, ‘Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi’, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Naci Tolga Saruç), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2007, s. 34.

zamanda alınmalıdır. Bu niteliklerden ayrıldığı ölçüde vergi bireylere ek yük getirmektedir. Vergilerin karmaşık bir hal alması birçok bireyin zamanlarının belli bir kısmını bu işlere ayırmaya veya uzman kişilerden yaralanmaya zorlamaktadır. Bu da üretimde uygulanacak işgücünün azalmasına sebep olduğundan toplumda refah kaybına da neden olmaktadır.¹³⁵ Yani kanunca konulmuş olan vergilerin tahsilat itibariyle yüzde olarak ne kadar az kayıpla toplandığıdır. İyi bir vergi sisteminde vergilerin hem devlete, hem de yükümlülere yüklediği maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekmektedir.¹³⁶

Vergilemede etkinlik ilkesi:

- Verginin amaçlarına göre etkinlik,
- Vergilemede ekonomik etkinlik,
- Vergilendirme yetkisine göre etkinlik,
- Vergilerin kaynak dağılımında etkinliği,
- Vergilemede idari etkinlik,
- Vergilerin faktör arzında etkinliği,
- Vergi yükü açısından etkinlik,
- Vergilerin özel kesim kaynak dağılımında etkinliği,

açılardan ele alınmaktadır.

a) Verginin Amaçlarına Göre Etkinlik

Ekonomide mali amaçlar başta olmak üzere, ekonomik, sosyal ve ahlaki amaçları en iyi şekilde yerine getirebilmenin şartı vergi etkinliğinin sağlanması ile mümkün olmaktadır.

¹³⁵ Arif Nemli, *Kamu Maliyesine Giriş*, 3.bs, İstanbul 1990, s. 135.

¹³⁶ Arıcı, s. 34.

Verginin asıl amacının mali amaç olması gerekir. Çünkü devlet sürekli bir artış gösteren kamu giderlerini karşılamak için diğer gelirlerini artırma yoluna gittiği gibi, vergi bakımından da, ya yeni vergiler getirmekte ya da uygulamakta olduğu vergilerin oranlarını artırabilmektedir. Bu bakımdan verginin devlet giderlerinin karşılanması için başvurulan bir araç oluşu, ona ilk ve önemli amacını belirtmiş bulunmaktadır.¹³⁷

Vergilerin ekonomik istikrarın sağlanmasında etkinliği, vergilerin özel harcamaları kısıtlayabilmesi dolayısıyla iktisadi dalgalanmaları denetleyebilecek nitelikte olmasını ifade etmektedir.¹³⁸

Sosyal politikalar, topluluk içinde zayıf durumda olanları koruma amacı gütmektedir. Vergi konusunun seçilmesinde, matrahın belirlenmesinde ve onların saptanmasında sosyal amaç büyük bir öneme sahiptir. Belirlenecek vergi politikalarının da bu sosyal amaçlar çerçevesinde olmasına önem verilmelidir. Ahlaki amaçlar çerçevesinde ise devlet, özellikle alkollü içkiler, tütün, sigara gibi mallar üzerine konulan özel tüketim vergileri ile bu malların tüketimini azaltmak ve böylece toplumun gerek ahlak, gerekse sağlık yönünden sağlam bir bünyeye kavuşmasını sağlamak amacını taşımaktadır. Devlet bu vergilerin oranlarını düşürerek tüketimini artırır ve böylece vergi gelirleri de artabilir ancak bu uygulama ile mali amaç uğruna sosyal ve sağlıkla ilgili amaçlar feda edilmiş olmaktadır.¹³⁹

b) Vergilemede Ekonomik Etkinlik

Ekonomik açıdan etkinlik, verginin ekonominin verimlilik kurallarına göre işlemlerini sağlamak ve ekonomik kalkınmayı olumsuz yönde etkilememek üzere iki niteliğe vurgu yapmaktadır.¹⁴⁰ Vergilemede ekonomik etkinlik ile bir vergi

¹³⁷ M. Çelik, s. 9.

¹³⁸ Muter, Çelebi, Sakıncı, s. 172.

¹³⁹ M. Çelik, s. 9.

¹⁴⁰ Ufuk Selen, Ercan Özen, 'Türkiye'de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme', *Maliye Dergisi*, S. 161, Temmuz- Aralık 2011, s. 150.

sisteminin, kişi başına üretimin hızlandırılması ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, aşırı vergi yükünün önlenmesi ve reel gelir artışına faydalı ekonomik hareketliliği teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir. Bu ilkeye göre, iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetlerin teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetlerin ise caydırılması gerekmektedir.¹⁴¹ Ekonomik etkinlik mali ve iktisadi açıdan tamamlanabilmektedir. Mali açıdan etkinlik, verginin kamusal finansmanı en optimum (uygun değer) biçimde sağlanmasını ifade etmektedir. Mali etkinlik vergilerin esnek, istikrarlı ve verimli olması durumunda sağlanabilmektedir. İktisadi etkinlik ise, sermaye birikiminde, kaynak dağılımında, gelir bölüşümünde, ekonomik istikrarın sağlanmasında, faktör arzında ve iktisadi gelişmenin teşvik edilmesinde vergilerin etkin olmasını ifade etmektedir.¹⁴² Bu özelliklere sahip olan verginin aynı zamanda adil bir biçimde uygulanması gerekmektedir.¹⁴³

c) Vergilendirme Yetkisine Göre Etkinlik

Vergilendirme yetkisi devletin kendisine bağlı olan kişiler üzerinde oluşturmuş olduğu emir verme kuvvetini ifade etmektedir. Vergilendirme yetkisinin içeriği anayasadan doğup, ülke egemenliğinde yer alan bireyleri vergi ödemekle yükümlü kılan kamu hukukundan oluşmaktadır.¹⁴⁴

Vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin veya bu ilkeyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içermektedir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamaktadır.¹⁴⁵

¹⁴¹ Karaosmanoğlu, s. 24.

¹⁴² Muter, Çelebi, Sakınç, s. 171.

¹⁴³ Selen, Özen, s. 150.

¹⁴⁴ Erginay, Kamu Maliyesi, s. 31.

¹⁴⁵ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 5.

Bir vergi sisteminin etkinliği büyük ölçüde vergi yönetiminin başarısına bağlı olmaktadır. Vergi yönetiminin aksaması kamusal malların finansmanını da aksatacaktır. Zora dayalı bir finansman türü olarak vergiler, yükümlülerden hukuki baskı ile toplanmaktadır. Vergilerin devlet adına toplanması vergi örgütlerince yürütölmektedir. Gerçekte vergi yönetimi, yükümlünün bu alandaki çabalarını da kapsayan daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Vergi yönetiminin yetersizliği halinde, yükümlüler çeşitli yollarla vergi kaçırma yolunu seçeceklerdir. Çünkü kamusal malların maliyetine katılmama, bu mallardan faydalanma derecesini ya da tüketimi etkilememektedir. Bu durumda kamusal malların fiyatları demek olan vergiler, etkin bir biçimde toplanamadığından, optimal (en uygun) kaynak dağılımında da sapmalar meydana gelecektir. Dolayısıyla piyasada vergi yükünü taşıyanlarla, vergi yükünü taşımayanlar arasında bir dengesizlik ortaya çıkacaktır. Bu gibi durumların olmaması için devlet adına etkin bir vergi yönetiminin oluşması gerekmektedir.¹⁴⁶

d) Vergilerin Kaynak Dağılımında Etkinliği

Vergilerin kaynak dağılımında etkinliği, vergilerin aşırı bir şekilde üretilen malların üretimini azaltıcı ve yeterli derecede üretilmeyen malların üretimini de artırıcı nitelikte olmasını ifade etmektedir.¹⁴⁷

e) Vergilemede İdari Etkinlik

İdari etkinlik, belli bir gelirin toplanması için idarenin gerçek kaynak harcamasının en düşük düzeyde tutulmasıdır. Söz konusu gerçek kaynak harcaması yalnızca vergi idaresinin memur maaşları, bina, kırtasiye gibi masraflarını değil, yükümlülerin tarh ve tahsille ilgili olarak katlanmak zorunda kaldıkları tüm masraf ve külfetleri ve vergileme ilkeleri arasındaki bir dengeyi de içermektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁶ M. Çelik, s. 11.

¹⁴⁷ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 172.

¹⁴⁸ Karaosmanoğlu, s. 26.

Bir verginin idari açıdan basit bir uygulama ile ya da düşük bir maliyetle toplanması ve yüksek bir kazanç elde edilmesi, o verginin mutlaka etkin bir vergi olarak ortaya çıktığını göstermemektedir. Önemli olan idari açıdan yararlı olan ilkeler ve görünümle birlikte, kamusal mal ve hizmetlerin maliyetlerinin kimler tarafından karşılanacağı konusunu kapsayacak şekilde, vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri başta olmak üzere temel vergileme ilkeleri arasındaki denge ve uyumdur.¹⁴⁹

f) Vergilerin Faktör Arzında Etkinliği

Vergilerin faktör arzında etkinliği, vergilerin üretim faktörleri arzını olumlu ya da olumsuz yönde etkileyerek kaynak dağılımında etkinlikten sapılmasına yol açmamasını ifade etmektedir. Gerek iş gücü arzı gerekse sermaye arzı yönünden vergilerin yönlendirici etkisi büyüktür. Vergi sisteminde yapılacak düzenlemeler ile bu faktörlerin arzı artırılabilir veya sınırlandırılabilir.¹⁵⁰

g) Vergi Yükü Açısından Etkinlik

Vergi yükü kavramını çok basit bir şekilde ifade etmek gerekirse, vergi ödenmesi, bir yük teşkil etmektedir. Çünkü vergi ödenmesi, mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin; makro açıdan da toplumun gelirlerinin özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasını sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle vergi ödeyenlerin ekonomik gücünde bir azalma söz konusu olmaktadır.¹⁵¹ Kişilerin ödedikleri vergiyi başkalarına aktarma çabaları nasıl sonuçlanırsa sonuçlansın, bir miktar satın alma gücünün, devlet tarafına vergileme ile aktarılmasının yükünü, toplum içindeki bazı kişilerin çekmesi kaçınılmazdır. Verginin telafi edilebildiği özel durumlar dışında, bazı insanların, satın alma güçlerinin vergi nedeni ile azalmasına bağlı olarak fedakarlıklara katlanmak zorunda kaldıkları görülmektedir. Daha az tüketme, daha az tasarruf etme, mallar arasındaki tüketim bölünüşünü değiştirme vs. gibi değişik

¹⁴⁹ Karaosmanoğlu, s. 27.

¹⁵⁰ Muter, Çelebi, Sakınç, s. 172.

¹⁵¹ Aksoy, Kamu Maliyesi, s. 295.

biçimlerde ortaya çıkacak bu yük, kişisel planda olduğu kadar ülkenin tamamı açısından da sonuçlar doğurur.¹⁵²

Vergi yükü hükümet ve vergi yükümlülerince vergi politikası düzenlemelerini desteklemek veya reddetmek, vergi sistemindeki vergi ahenkleştirmesi çalışmalarını savunmak veya kabul etmemek için kullanılmaktadır. Hükümet vergilendirilmedik vergi rezervlerini vergilendirmek isterken, çeşitli sektörlerin vergi yüklerini birbiriyle karşılaştırmakta ve tezini bu şekilde savunmaktadır. Vergi yükümlüleri de yeni vergilere karşı çıkmak isterlerken aynı yöntemle yeni vergi politikası düzenlemelerine karşı koymaktadır. Bu yüzden vergi yükü hesaplamalarında etkinliğin sağlanabilmesi için yükümlüler üzerinde oluşabilecek etkinin tam anlamıyla belirlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁵³

h) Vergilerin Özel Kesim Kaynak Dağılımında Etkinliği

Özel kesimde kaynak dağılımında etkinlik, marjinal ikame oranı ile marjinal dönüşüm oranının eşitlenmesi ile gerçekleşmektedir. Piyasa sistemi içerisinde bu etkinlik şartı gerçekleşmemişse, kaynak dağılımında da etkinlik gerçekleşmemiş demektir. Bu durumda vergilerin, bu etkinliği gerçekleştirecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Böylece, aşırı bir şekilde üretilen malların üretimini azaltıcı ve yeterli derecede üretilmeyen malların üretimini de artırıcı bir vergileme politikası güdülmelidir.¹⁵⁴

2. Vergilemede Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gerekli Koşullar

Etkin bir vergileme için gerekli olan koşullar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

- Vergilemeye tabi tutulacak topluluğun çok kesin sınırlarla belirtilmesi gereklidir. Vergilemenin konusu da kesin olarak belirlenmelidir. Vergi konusunu teşkil eden varlık tam olarak bilinirse etkinlik artar.

¹⁵² Uluatam, s. 240.

¹⁵³ Çelik, s. 15.

¹⁵⁴ Edizdoğan, s. 252.

Vergilemede mükellefler ve konu bakımından büyük ayırım yapmak, yani çok geniş istisna ve muafiyetlere yer vermek verginin etkinliğini azaltır.

- Verginin sık sık küçük miktarlar halinde toplanması, seyrek olarak büyük miktarlar halinde toplanmasından daha az kaynak harcamasını gerektirir. Bunun nedeni vergi mükellefinin büyük ödemelere karşı duyduğu isteksizliği önlemektir.
- Maliyeti düşüren ve etkinliği arttıran bir diğer koşul da; verginin, vergi konusunu temsil ettiği varsayılan ve idarece saptanması daha kolay olan bazı dış belirtilerden alınmasıdır.
- Vergilerin toplanması, diğer bazı idari işlemler aracılığıyla sağlandığı zaman da idari maliyet düşebilir. Örneğin vergi için gerekli olan bazı ana bilgilerin, nüfus sayımı gibi diğer bir idari işlem sonucu idari maliyetin düşmesi sağlanabilir.
- Bir verginin ekonomik davranışlar üzerindeki olumsuz etkisinin azaltılması veya kaynakların dağılımında etkinliği arttıracak biçimde düzenlenmesi suretiyle o verginin etkinliği artırılabilir. Örneğin üretici veya tüketici kararlarında dikkate alınmayan çevre kirliliği gibi negatif dışsal etkileri caydırıcı vergiler kaynakların daha etkin kullanımını sağlayabilir.¹⁵⁵
- Vergilerin etkinlik kaybına yol açmaması için, belirli ve sınırlı işlevlerini aşmadan yani piyasa sisteminin işleyişine müdahale etmeden düzenlenmesi gerekir.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Karaosmanoğlu, s. 34.

¹⁵⁶ Edizdoğan, s. 252.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ

A. Katma Değer Vergisi Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Özellikleri

1. Katma Değer Vergisi Kavramı

KDV ara malların ve hizmetlerin, bir başka ifadeyle bir önceki üretim aşamasından yapılan alışların vergi matrahından düşürülmesine imkan veren ya da her aşamadaki katma değeri vergileyen bir yayılı muamele vergisi türünü ifade etmektedir.¹⁵⁷ KDV'yi açıklamadan önce katma değer kavramının açıklanmasında yarar vardır.

Katma değer, herhangi üretim/imalat/hizmet sürecine bağlı olarak üretim faktörlerinin tüketim konusu varlığa doğrudan ya da dolaylı katmış oldukları değeri¹⁵⁸; bir mal veya hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki farkı ifade etmektedir.¹⁵⁹ Malların üretiminde çeşitli aşamalar var olup ve bu aşamalar ilk üretimden nihai mal aşamasına kadar belirli bir sıra dâhilinde hareket etmektedir. Her aşamada yapılan üretim belirli miktar katma değerini yaratılması ile sonuçlanmaktadır. İşlenen malın satışından elde edilen gelir ile satın alınan girdilere yapılan ödeme arasındaki fark, o aşamada oluşan katma değeri ifade etmektedir.¹⁶⁰ KDV ise, her üretim ve tüketim aşamasında, mal ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan yayılı bir işlem vergisidir.¹⁶¹

KDV'nin kanuni mükellefi olan satıcılar, mükellef sıfatıyla ödemek zorunda oldukları vergiyi, mal ve hizmetin satış fiyatına ekleyerek tüketicilere

¹⁵⁷ Ömer Faruk Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul 2007, s. 135.

¹⁵⁸ Ercan Çelik, 'Katma Değer Vergisi Tüketim Vergisinden Tasarruf Vergisine Dönüşüm Macerası (Hisse Senedi ve İştirak Hisselerinin Vergilendirilmesi Bağlamında)', *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 34, S. 278, Kasım 2011, s. 11.

¹⁵⁹ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6.bs, İstanbul 2010, s. 364.

¹⁶⁰ Seyidoğlu, s. 342.

¹⁶¹ Erkan Aydın, *Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk*, 1.bs., İstanbul 2009, s. 71.

devrettiklerinden bu verginin aracı mükellefi durumundadırlar. KDV'nin yüklenicisi yani taşıyıcısı ise, mal ve hizmetleri tüketmek üzere en son satın alanlardır.¹⁶²

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve en modern vergi türünü oluşturmaktadır.¹⁶³ Başta AB ülkeleri olmak üzere, dünyada birçok ülkede uygulanan KDV; yayılı muamele vergisi özelliği taşımakta, yani ekonomideki üretim zincirinin tüm aşamalarından vergi alınmaktadır.¹⁶⁴

2. Katma Değer Vergisi'nin Tarihsel Gelişim Süreci

Devletlerin sürekli artan kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duydukları en önemli kamu geliri vergilerdir. Günümüzde vergilere birçok fonksiyon yüklenmektedir. Bu çerçevede oluşturulacak etkin bir vergi sistemine her zamandan daha çok ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amaçla, bir yandan ekonominin kayıt altına alınması diğer yandan da vergi sisteminde oto kontrol mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir. KDV, bu amaçları mümkün kılmaya yönelik özellikleri nedeniyle önemli bir vergi türünü oluşturmaktadır.¹⁶⁵

KDV, mal ve hizmetlerin üretim ve pazarlamasının her bir aşamasında katma değer üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Bu vergiyi ilk olarak Alman sanayici Von Siemens 1918 yılında Almanya'da uygulanan muamele vergisinin ikamesi olarak önermiştir.¹⁶⁶ Birinci Dünya Savaşından kısa bir süre sonra Japonya'da uygulanmaya çalışılmış ancak başarı sağlanamamıştır. 1953 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin Michigan eyaletinde KDV'nin uyarlanmış bir şekli olan işletme

¹⁶² Pehlivan, Vergi Hukuku, s. 321.

¹⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 401.

¹⁶⁴ A. Kadir Işık, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ, Hayriye Işık, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2005, s. 257.

¹⁶⁵ Enver Arslan, *Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri*, (Danışman: Doç. Dr. Zeynep Arıkan), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2006, s. 2.

¹⁶⁶ Ergül Tunç, *Katma Değer Vergisi'nde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulaması)*, (Danışman: Prof. Dr. Nurettin Bilici), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış YLT, 2007, s. 5.

faaliyetleri vergisi uygulanmıştır. Ardından 1954 yılında ilk olarak Fransa'da merkezi hükümet uygulamış olduğu muamele vergisini, KDV'ye dönüştürmüş ve böylece Fransa KDV'yi resmen uygulayan ilk ülke olmuştur.¹⁶⁷ En genel ve gelişmiş hali ile bir yayılı muamele vergisi özelliği taşıyan KDV, uygulandığı ülkelerde, tarihi gelişimi içinde farklı üretim ve pazarlama aşamalarında yoğunlaşma göstermiş, sonraları ileri aşamalara doğru mal ve hizmet çeşidi itibarıyla yaygınlaştırılmıştır.¹⁶⁸

Prof. Dr. Neumark'ın başkanlığında AET mali komitesi, 1962 yılında KDV'yi AET üyeleri için önermiş ve bu öneri, AET Bakanlar Konseyi tarafından da onaylanmıştır. Böylece, KDV AET ülkeleri için adeta resmi muamele vergisi haline gelmiştir.¹⁶⁹ KDV, Avrupa Birliği tarafından birlik için ortak satış vergisi olarak kabul edilmiş ve bugün Birlik üyesi ülkeler tarafından başarıyla uygulanmaktadır.¹⁷⁰ Günümüzde KDV'yi sadece AB ülkeleri değil Brezilya, Uruguay, Ekvador, Arjantin ve Bolivya gibi Latin Amerika ülkeleri ile Tunus ve Cezayir gibi bazı Afrika ülkeleri de uygulamaktadır.¹⁷¹

3. Katma Değer Vergisi'nin Özellikleri

KDV; dolaylı bir vergidir ve nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçlamaktadır.¹⁷²

KDV'de üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme sırasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında

¹⁶⁷ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, 1.bs, Bursa 2010, s. 206.

¹⁶⁸ Tunç, s. 5.

¹⁶⁹ Tunç, s. 5.

¹⁷⁰ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi*, 10.bs, Ankara 2011, s. 483.

¹⁷¹ Tunç, s. 6.

¹⁷² Abdullah Kiraz, 'Katma Değer Beyannamesinin Verilmemiş Olması İndirim Hakkını Ortadan Kaldırır mı?', *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 30, S. 227, Ağustos 2007, s. 85.

ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır¹⁷³ yani yayılı muamele vergisi özelliği taşımaktadır.¹⁷⁴

KDV harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olup¹⁷⁵, dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır.¹⁷⁶ KDV'nin en önemli özelliklerinden biri bünyesinde indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarda KDV alınmakta, ancak her bir aşamada hesaplanan KDV'den bir önceki aşamanın vergisi düşülerek kalan vergi tutarı hazineye aktarılmaktadır.¹⁷⁷

KDV, milli üretimin tümünü kapsayan genel bir vergi türüdür.¹⁷⁸ Üretim ve tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına çıkar çatışmasının olması KDV'yi üstün kılan en önemli özelliktir.¹⁷⁹

Devlet vergiyi malın satıcısından tahsil eder, satıcı ise bu tutarı malın fiyatına ekleyerek müşterilerine yansıtır. Satış olmazsa malın vergi alacağı da olamayacağından KDV tipik bir satış vergisi özelliği taşımaktadır.¹⁸⁰

Ekonomik faaliyetler arasında ayırım yapmaması, fiyat mekanizması yolu ile yansıtılabilmesi ve bu nedenle de gelir dağılımında ciddi sapmalara neden olmaması KDV'nin tarafsız olduğunu göstermektedir.¹⁸¹ KDV tek oranlı bir vergidir, artan oranlılık uygulanmamaktadır.¹⁸²

¹⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 401.

¹⁷⁴ Bilici, s. 245.

¹⁷⁵ Öncel Kumrulu, Çağan, s. 401.

¹⁷⁶ Bilici, s. 245.

¹⁷⁷ İ. Halil Bağdınlı, 'Katma Değer Vergisi İadelerinde İhtiyati Haciz Uygulaması', *Vergi Sorunları Dergisi*, S.147, Aralık 2000, s. 62.

¹⁷⁸ Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, 15.bs, Ankara 1995, s. 283.

¹⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 401.

¹⁸⁰ Edizdoğan, Çelikkaya, s. 206.

¹⁸¹ E. Arslan, s. 3.

¹⁸² Erginay, *Vergi Hukuku*, s. 283.

KDV'nin kayıt ve belgelere göre alınan vergiler arasında karşılıklı kontrole dayanması işletmeler arası belge alış verişinin düzenli hale gelmesinde etkili olmaktadır.¹⁸³

4. Katma Değer Vergisi'nin Avantaj ve Dezavantajları

KDV'nin avantaj ve dezavantajlarını ileri süren birçok görüş bulunmaktadır. Ancak avantajlarını ileri süren görüşlerin ağır basması bu vergileme türünün üstünlüklerini ortaya koymaktadır.¹⁸⁴

KDV'nin, vergiye konu olan mal ya da hizmetlerin her teslim aşamasında alınıyor olması, işletmelerin yatırım ve faaliyet kararlarını etkilememesi, yani tarafsız bir vergi olması, modern ekonomi koşullarına uygun bir vergi olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır.¹⁸⁵

KDV bütün işlemlere uygulanmasına rağmen, belli dağılım kanalları aleyhine ayırım yapmadığı için yatırım ve sınai modernleşmeyi teşvik etmektedir. KDV diğer genel satış vergilerinin aksine farklı mal ve hizmetler arasında ayırım yapmayan tarafsız bir vergi türüdür.¹⁸⁶

KDV'nin avantajlarından bir diğeri ise, bu vergileme türünün uluslararası ticarete kazandırmış olduğu olumlu katkıdır. İhraç edilen malların üzerindeki vergi yükünü açık ve kesin olarak hesap ederek vergi iadesi vermek; ithalatta ise ithal edilen mallarla, yerli mallar arasında eşit vergi yükü sağlamak için vergi almak, ancak KDV sistemi ile gerçekleştirilmektedir.¹⁸⁷

¹⁸³ E. Arslan, s. 3.

¹⁸⁴ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 368.

¹⁸⁵ Aydın, s. 71.

¹⁸⁶ Edizdoğan, Çelikkaya, s. 210.

¹⁸⁷ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 368.

KDV farklı aşamalarda tahsil edilmesi ve vergi indirimi ile birlikte uygulanmasından dolayı kaçakçılıkla mücadelede önemli bir vergi türünü ifade etmekte ve büyük bir avantaj sağlamaktadır.¹⁸⁸

KDV'nin avantajlarından bir diğeri ise, bu verginin çok sıkı bir kayıt düzeni gerektirmesi, gelir ve kurumlar vergisi açısından da bir otokontrol mekanizmasının ortaya çıkmasına yardımcı olmaktadır.¹⁸⁹

KDV'nin yüzün üzerinde ülkede uygulama alanı bularak düşük maliyetli ve buna bağlı fazla hasılat yaratıcı bir vergi niteliği taşıması, bu vergileme türünün üstünlüğünü ortaya koymaktadır.¹⁹⁰

Özetle KDV'nin yararlarını, uluslararası ticarete yaptığı olumlu katkı, ekonomik gelişmeyi desteklemesi, vergi baskısının belirli bir grup üzerinde yoğunlaşmaması, vergi kaçakçılığını teşvik etmemesi, vergi adaletine hizmet eden oto-kontrol sistemine dayanması ve bunun sonucu olarak belge düzeninin yerleşmesine katkıda bulunması olarak sıralanmaktadır.¹⁹¹

KDV'nin uygulamasını zorlaştıran bazı durumlar vardır ki bu da vergileme türünün dezavantajlarını oluşturmaktadır.

KDV'nin çok sayıda mala ve mükellefe uygulanması 'tek oranlı' bir KDV sistemini yönetim kolaylığı bakımından uygulanabilir hale getirmektedir. Ancak uygulamada çeşitli nedenlerle birden fazla oran uygulanmakta ve bazı istisnalara yer verilmektedir. Bu da esasen zor olan KDV uygulamasını daha da zorlaştırmaktadır.¹⁹²

KDV'nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, teşebbüslerin düzenli ve yeterli derecede güvenilir muhasebe kayıtlarına sahip olması gerekmektedir. Belirli

¹⁸⁸ Edizdoğan, Çelikkaya, s. 210.

¹⁸⁹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Sistemi*, İzmir 2009, s. 316.

¹⁹⁰ Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 5.bs, Ankara 2004, s. 387.

¹⁹¹ Aydın, s. 72.

¹⁹² Edizdoğan, Çelikkaya, s. 211.

kayıt düzenine gelmemiş ve muhasebe sistemlerini geliştirememiş teşebbüsler ve ülkeler bakımından bu verginin milli ekonomi açısından çok pahalı bir muamele vergisi sistemi olduğu ileri sürülmektedir.¹⁹³

B. Katma Değer Vergisi'nin Türleri ve Hesaplama Yöntemleri

1. Katma Değer Vergisi Türleri

Uygun bir vergi matrahı yaratmada en önemli problem diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarına ilişkin uygulamalar ve sermaye mallarının KDV'ye tabi tutulup tutulmasıdır. KDV hesaplanırken, pratikte firmaların sermaye malı alışlarının KDV'nin matrahından indirilmesine izin verilebileceği gibi, tam tersine sermaye mallarının yerine, iktisadi kıymetin faydalı ömrü boyunca ayrılan amortismanların indirilmesine de izin verilebilmektedir.¹⁹⁴

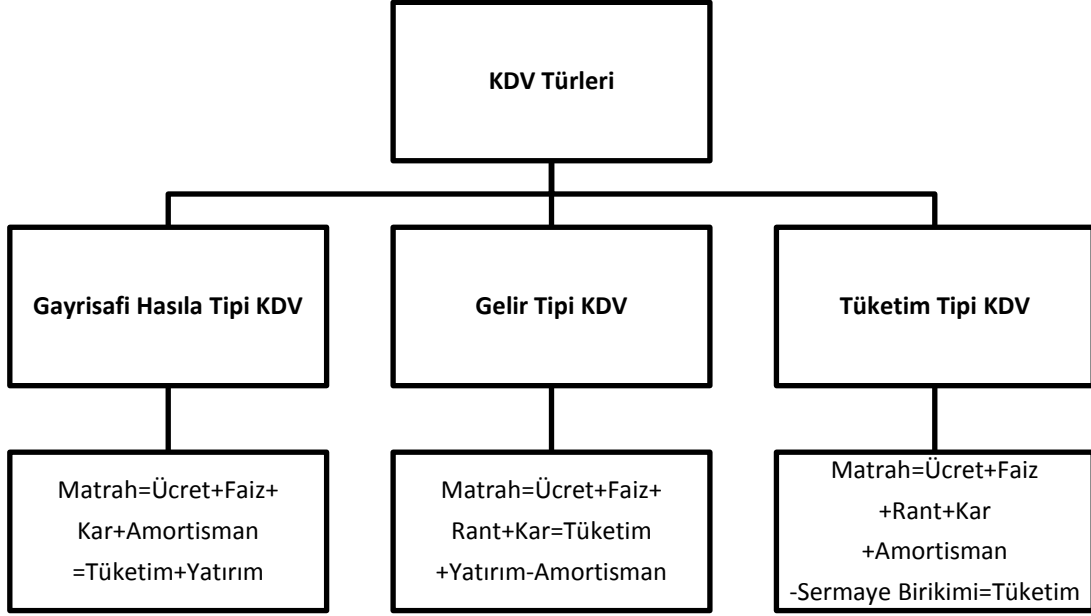
KDV türleri, yatırım malı alışlarında ödenen KDV'nin işletmede indirim konusu yapılabilme durumuna göre üç sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar; gayrisafi hasıla tipi KDV, gelir tipi KDV ve tüketim tipi KDV'dir.¹⁹⁵

¹⁹³ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 368.

¹⁹⁴ Edizdoğan, Çelikkaya, s. 212.

¹⁹⁵ Tunç, s. 6.

Şekil 1: KDV Türleri



Kaynak: Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6.bs, İstanbul 2010, s. 365.

Carl Shoup yukarıda ifade edilen KDV türlerine ek olarak ücret tipi KDV'yi de ilave etmektedir.¹⁹⁶

a) Gayri Safi Hâsıla Tipi KDV

KDV'nin çıktı fiyatları ile ifadesine gayrisafi hâsıla tipi katma değer denir.¹⁹⁷ Bu tür KDV uygulamalarında, verginin matrahının hesaplanmasında, satış tutarından indirilecek alış tutarlarına sermaye malları dâhil edilmez. Sermaye malları ise bilindiği gibi, amortisman tabi olan iktisadi kıymetlerdir. Bu tür KDV'de sermaye mallarının yanı sıra muafiyet ve istisna da olmaz ve bir ülkedeki KDV matrahlarının toplamı o ülkenin Gayri Safi Milli Hâsılasına (GSMH) eşit olmaktadır.¹⁹⁸

¹⁹⁶ Edizdoğan, Çelikkaya, s. 212.

¹⁹⁷ Edizdoğan, Çelikkaya, s. 212.

¹⁹⁸ Mehmet Arslan, *Türk Vergi Sistemi*, 3.bs, Ankara 2004, s. 235.

Bu durumda matrah aşağıda yer aldığı şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Matrah} = \text{GSMH} = \text{Tüketim} + \text{Yatırım} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant} + \text{Amortisman},$$

İşletmeler açısından KDV matrahı ise;

$$\text{Matrah} = \text{Katma Değer} = (\text{İşletme Satışları} - \text{Alışlar Tutarı}) + \text{Stok Artışları}$$

şeklinde hesaplanmaktadır.¹⁹⁹

b) Gelir Tipi KDV

Gelir tipi KDV’de yatırım malları alımı nedeniyle yüklenen KDV’nin indirimine izin verilmektedir.²⁰⁰

Bu uygulamada, yatırım mallarının alımı için ödenen KDV, bu yatırım mallarının öngörülen ömrüne göre yıllık paylar halinde indirilmektedir. İndirilen yıllık KDV paylarına amortisman da denilmekte ve satış tutarından indirilecek alış tutarına bu amortisman payları da ilave edilmektedir. Dolayısıyla gayrisafi hasıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından indirilmektedir. Böylece, gelir tipi KDV’de sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi, amortismanlara indirim imkânı tanınarak önlenmiş olmaktadır.²⁰¹

Gelir tipi KDV’de matrah aşağıda yer aldığı şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Matrah} = \text{Tüketim} + \text{Yatırım} - \text{Amortisman} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant},$$

Firma açısından matrah ise;

$$\text{Matrah} = \text{Net Katma Değer} = (\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - (\text{Alışlar} + \text{Amortismanlar}),$$

¹⁹⁹ E. Arslan, s. 6.

²⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 401.

²⁰¹ Tunç, s. 7.

şeklinde hesaplanmaktadır.²⁰²

Böylece, kapalı bir ekonomide gelir türü KDV'nin toplam matrahı milli gelire eşit olmaktadır.²⁰³

Yani $Y=C+I$ -Amortismanlar olmaktadır.²⁰⁴

c) Tüketim Tipi KDV

Tüketim tipi KDV'de, diğer firmalardan satın alınan mal ve hizmet bedelleri sermaye mallarının bedelleri de dâhil olmak üzere firmanın satış hasılatından düşürülmektedir. Dolayısıyla, tüketim tipi KDV'de amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Bir başka bir ifadeyle, tüketim türü KDV'de %100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası anlamına gelmektedir.²⁰⁵

Tüketim tipi KDV'de verginin matrahı makro açıdan:

$Matrah = Tüketim = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman - Sermaye Birikimi$ şeklinde; işletmeler açısından matrah ise:

$Matrah = Satışlar - Alışlar$ olarak hesaplanmaktadır.²⁰⁶

d) Ücret Tipi KDV

Ücret türü KDV'de, ekonomideki toplam ücret payının, makro düzeydeki matrah olarak alınması amaçlanmaktadır.²⁰⁷ Bu tür KDV'de, sermaye mallarının tutarları veya amortismanları değil de, sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusu olmaktadır. Sermaye gelirleri faiz, kar, kira ve rant'tan

²⁰² Birol Aydemir, *Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Etkif Katma Değer Vergisi Oranının Hesaplanması*, DPT Uzmanlık Tezi, Ağustos 2006, s. 12.

²⁰³ Aydemir, s. 11.

²⁰⁴ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 365

²⁰⁵ Akalın, s. 392.

²⁰⁶ M. Arslan, s. 7.

²⁰⁷ Akalın, s. 393.

oluşmaktadır. Dolayısıyla bunların dışında kalan ücret geliri, bu tür KDV'nin matrahını oluşturmaktadır.²⁰⁸

Ekonomideki toplam ücretlerden oluşan Ücret Tipi KDV'nin matrahı:

$Matrah = Milli\ gelir - Kar - Faiz - Rant = Ücret$, şeklinde hesaplanmaktadır. Firma düzeyinde ise söz konusu matrah firmanın ücret ödemeleridir. Bu tür bir vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle, müteşebbislerin tercihi sermaye yoğun teknoloji olmakta ve müteşebbisler sermaye yoğun teknolojiye yönelmektedirler. Bu durum ise, ülkede istihdam artışına engel olabilmektedir.²⁰⁹

Dikkat edilmesi gereken nokta gelir türü KDV'de sermayenin yıpranma payı yani amortismanlar; tüketim türü KDV'de sermaye mallarının tüm değeri düşüldüğü halde; ücret tipi KDV'de ise amortismanlarla birlikte sermaye payı yani kâr da düşürülmektedir.²¹⁰

2. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri

KDV, katma değeri esas alan bir vergileme türüdür.²¹¹ KDV hesaplama yöntemlerine geçmeden önce katma değer kavramının açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir mal veya hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki pozitif farkı ifade etmektedir.²¹²

Makro ekonomik açıdan katma değer ise, bir ekonomide mal ve hizmet üretim faaliyetlerine katılan tüm üretim faktörlerinin gelirlerinin toplamına eşittir.²¹³

²⁰⁸ E. Arslan, s. 7.

²⁰⁹ E. Arslan, s. 7.

²¹⁰ Akalın, s. 393.

²¹¹ E. Arslan, s. 4.

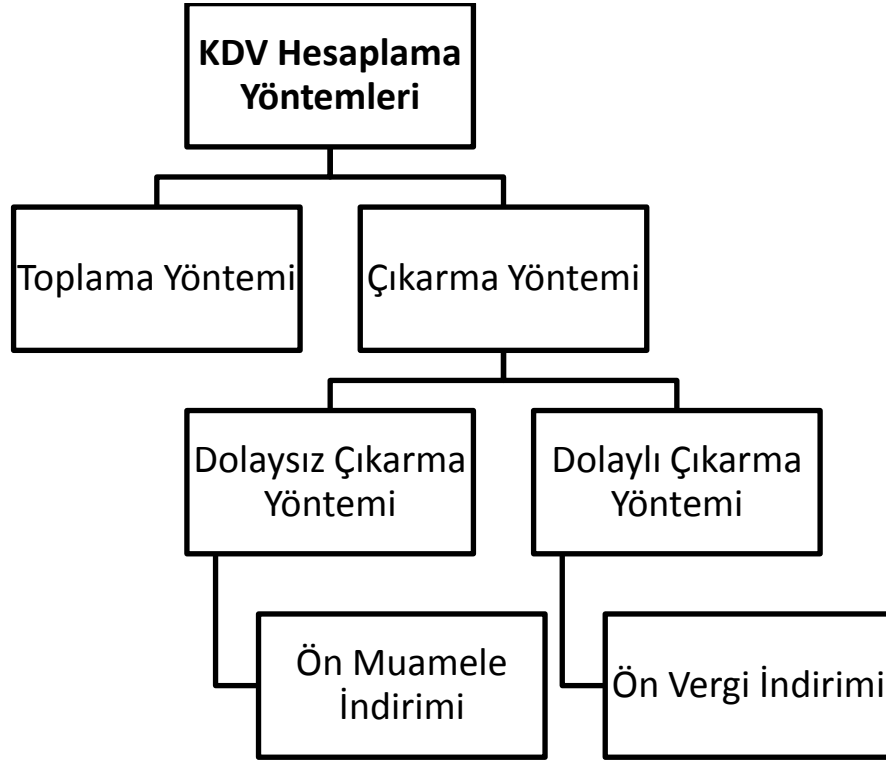
²¹² M. Arslan, s. 233.

²¹³ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 132.

KDV hesaplama yöntemlerinde, KDV'nin kanuni mükellefleri (üreticiler, satıcılar, hizmet sunanlar) ürün üretip satarken, bir yandan bu üretimlerini yapabilmek için harcama (mal ve hizmet satın alımı) yapmaktadırlar.²¹⁴

Yayıllı bir muamele vergisi türü olan KDV'nin²¹⁵, diğer muamele vergilerinden en önemli ayırıcı özelliği, katma değer vergilendirilmesidir. KDV esas itibarıyla iki şekilde hesaplanmaktadır.²¹⁶ Bunlardan birincisi toplama ikicisi ise çıkarma yöntemidir. Çıkarma yöntemi de kendi içinde dolaysız ve dolaylı çıkarma yöntemi olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Şekil 2: KDV Hesaplama Yöntemi



Kaynak: Doğan Şenyüz, Metin Erdem, İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, 9.bs, Bursa 2011, s. 180.

²¹⁴ N. Bilici, A. Bilici, s. 189.

²¹⁵ Bilici, s. 245.

²¹⁶ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 365.

a) Toplama Yöntemi

Makro ekonomik açıdan katma değer hesaplanmasında kullanılan²¹⁷ toplama yöntemi, KDV'nin doğrudan katma değer üzerinden hesaplanmasını ifade etmektedir.²¹⁸ Buna göre, bir işletmenin belli bir dönemdeki katma değeri, üretimde kullandığı girdiler için ödediği ücret, faiz, kira ve karın toplamından²¹⁹ yani faktör ödemelerinden oluşmaktadır.²²⁰

Bu yöntem gelir tipi KDV için uygun görülmektedir.²²¹ Çünkü matrah bütün üretim faktörlerine yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Tüketim türü KDV uygulamasında ise toplama metodunun uygulanması uygun olmamaktadır.²²²

b) Çıkarma Yöntemi

Mikro ekonomik açıdan katma değer hesabında kullanılan²²³ çıkarma yöntemi, vergiye tabi malın satışından, alış sırasında yapılan ödemelerin çıkarılması esasına dayanmaktadır.²²⁴

KDV hesaplamasında çıkarma yöntemi, dolaysız çıkarma yöntemi ve dolaylı çıkarma yöntemi olarak iki grupta değerlendirilmektedir.

(1) Dolaysız Çıkarma Yöntemi (Ön Muamele İndirimi Yöntemi)

Dolaysız çıkarma yönteminde KDV, satılan her mal ve hizmetin satış bedelinden, maliyet değerinin düşürülmesi şartıyla hesaplanmaktadır.²²⁵

²¹⁷ Tunç, s. 5.

²¹⁸ Muter, Çelebi, Sakıncı, s. 262.

²¹⁹ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 136.

²²⁰ Muter, Çelebi, Sakıncı, s. 262.

²²¹ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 136.

²²² Emin Haluk Ayhan, *Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi*, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara 1983, s. 13.

²²³ Tunç, s. 5.

²²⁴ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 134.

²²⁵ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 366.

Özellikle tüketim ve gayrisafi hâsıla tipi KDV'ye uygun olan bu yöntemde, katma değer ve KDV aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.²²⁶

Tablo 1: Dolaysız Çıkarmaya Dayanan KDV Hesaplama Yöntemi

	(1) Vergisiz Satış	(2) Vergisiz Alış	3=(1-2) Matrah	(4) KDV Oranı	5=(4*3) Ödenen Vergi	Vergili Satış Bedeli
Üretici	100	0	100	%10	10	110
Toptancı	150	100	50	%10	5	165
Perakendeci	220	150	70	%10	7	242

Kaynak: Doğan Şenyüz, Metin Erdem, İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, 9. bs., Bursa 2011, s. 182

Bir malı üretici 100 liraya, toptancı 150 lira, perakendeci 220 liraya satmış olsun. Ayrıca malın üreticiye maliyetinin sıfır ve KDV oranının her iktisadi aşamada %10 olduğu kabul edilsin. Malın aşamalar itibariyle katma değeri ve vergisi yukarıdaki tablo yardımı ile hesaplanabilir.

Söz konusu malın satış fiyatının içinde toplam üç aşamada oluşan $22=(10+5+7)$ lira KDV bulunmaktadır. Satış fiyatı olan 242 liradan 22 liralık vergi çıkartıldığında vergisiz satış fiyatı 220 liraya ulaştığı görülmektedir.

(2) Dolaylı Çıkarma Yöntemi (Ön Vergi İndirimi Yöntemi)

Ön vergi indirimi yöntemi, alış aşamasında ödenen verginin satış aşamasında tahsil edilen vergiden düşürülmesi esasına dayanmaktadır. Bu yöntemde vergi, işletmelerin mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplayarak tahsil ettikleri vergiden, alışlar için ödedikleri vergiyi indirmek suretiyle hesaplanmaktadır.²²⁷

Ön muamele indirimine dayanan yöntemde satışlardan alışların düşürülmesiyle bulunan farka vergi uygulanmaktayken, vergi indirimi yönteminde her firma, sattığı

²²⁶ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 181.

²²⁷ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 134.

malların üzerinden hesaplanan KDV'den aldığı malların üzerinden daha önce ödemiş olduğu KDV'yi düşmektedir. Her iki durumda da yaratılan KDV aynı çıkmaktadır.²²⁸

Tablo 2: Dolaylı Çıkarmaya Dayanan KDV Hesaplama Yöntemi

	1 Satışlar	2=(1*%10) Satışlardan Hesaplanan Vergi	3 Önceki Aşamalarda Ödenmiş Vergi	4=(2-3) Ödenecek Vergi	5=(1+2) Vergili Satış Bedeli
Üretici	100	10	0	10	110
Toptancı	150	15	10	5	165
Perakendeci	220	22	15	7	242

Kaynak: Doğan Şenyüz, Metin Erdem, İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, 9.bs, Bursa 2011, s. 183.

Tablodan da anlaşılacağı gibi 242 liralık satış fiyatının içinde 22 liralık KDV bulunmaktadır.

Bazı kaynaklarda KDV iç yüzde ile hesaplanmaktadır. İç yüzde ile KDV hesaplamasında vergilendirilecek bedel ve vergi oranının bilinmesi yeterli olmaktadır. Buna göre;

$$KDV = (Vergili Bedel \times Vergi Oranı) / (100 + Vergi Oranı)^{229}$$

²²⁸ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, s. 182.

²²⁹ Mahmut Sayın, 'KDV', *Vergi Sorunları Dergisi/Özel Ek/ Vergi Kılavuzu 2002*, Y. 25, Şubat 2002, s. 72.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ ve ADALET- ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Tarihsel Gelişimi

KDV'nin yürürlüğe girmesinden önce uygulanan vergileme türü gider vergileri olarak ifade edilmektedir.

Türkiye'de gider vergileri 1926 yılından beri aralıksız olarak uygulanmaktadır. Bu tarihten, 1956 Gider Vergileri Kanunu'nun kabul tarihine kadar beş muamele vergisi kanunu çıkarılmıştır. Her seferinde verginin beliren durumu ve şartlarına göre bu verginin yeniden düzenlenmesi başlıca amaç olmuştur. Genel gider vergisiyle birlikte hususi istihlak vergisi kapsamında çok sayıda özel gider vergisi kanunu çıkarılmıştır. 1940 yılında kabul edilen 3843 sayılı 5. Muamele Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırıldığı 1956 yılına kadar uygulama alanı bulmuştur. 1957 yılında bu kanun yerine 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDVK ile yürürlükten kaldırılmıştır.²³⁰

KDVK'nın yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılan vergiler;

- Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklâm Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi

²³⁰ Erginay, s. 120.

– Şeker İstihlak Vergisi

şeklinde sıralanmaktadır.²³¹

3065 sayılı kanunla 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş²³², 02.11.1984 yılında 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 yılında yürürlüğe girmiş²³³ olan KDV'nde; ekonomik, sosyal ve mali amaçlar çerçevesinde sürekli yasal düzenlemelere gidilmektedir. Ancak 3065 sayılı Kanun ile kurulmuş olan bu vergileme sistemi esas itibariyle geçerliliğini sürdürmektedir.²³⁴ 2002 yılında daha önce KDVK içerisinde vergilendirilen bir kısım özel tüketim malları, KDVK kapsamından çıkartılarak ve bu mallar daha geniş bir çerçevede ele alınarak Özel Tüketim Vergisi'ne tabi tutulmuştur.²³⁵

B. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'ne Geçişi Zorunlu Kılan Nedenler

1 Ocak 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanan ve mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV²³⁶'ye geçilmesindeki temel nedenler şu şekilde sıralanabilir:

- Kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkilerini gidermek. Daha önce uygulanan ve üretim aşamasını kavrayan toplu muamele vergileri sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilemiş ve finansman sıkıntısına eden olmuştur.

²³¹ E. Arslan, s. 19.

²³² Necmettin Görmezoğlu, Cemali Oktay, 'Katma Değer Vergisi'nde Hizmetten Yararlanma Kriteri', *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 24, S. 149, Şubat 2001, s. 105.

²³³ Halil Başağaç, 'Katma Değer Vergisi İadesinde Yaşanan Sorunların Genel Değerlendirmesi', *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 35, S. 288, Eylül 2012, s. 19.

²³⁴ Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, s. 388.

²³⁵ Edizdoğan, *Çelikkaya*, s. 206.

²³⁶ Altar Ömer Arpacı, 'Katma Değer Vergisi'nin Gider Boyutu', *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 26, S. 179, Ağustos 2003, s. 90.

- Belli üretim aşamalarının yüksek oranda vergilendirilmesi vergi kaçakçılığını cazip hale getirmiştir.
- Gider vergileri ekonomik gelişmenin gerisinde kaldığı için ekonominin genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamış ve verginin tüketim üzerindeki olumlu etkisinden yeterince faydalanılamamıştır.
- Sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünü ileri kademelere kaydırarak; gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcama sırasında kavrayarak vergi gelirlerini artırmak zorunlu hale gelmiştir.

AB ile Türkiye ilişkileri üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusunu gündeme getirmiş, Türkiye tam üyelikte zorluk yaşamaması için öncesinde KDV'ye geçişi ülke açısından uygun görmüştür.²³⁷

Yukarıda yer alan bilgiler doğrultusunda Türkiye'de KDV'nin uygulanmasını bir anlamda zorunlu kılan nedenler ekonomik ve mali olmak üzere iki başlık altında sıralanmaktadır.

1. Ekonomik Nedenler

Ülkemizde KDV'nin uygulanmasını gerektiren birçok ekonomik neden ortaya konulmaktadır. Bu nedenler şöyle sıralanmaktadır:

a) Yatırımların Teşvik Edilmesi

Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olması nedeniyle kalkınmanın sağlanabilmesi için yatırımların teşvik edilmesi gerekmektedir. KDV uygulamasında yatırımların matrahtan indirilmesi söz konusu olmaktadır. KDV'de genel olarak tek oran uygulanması düşünüldüğünden müteşebbisin yatırım yapma kararında daha rasyonel hareket imkânı da sağlanabilecektir.²³⁸

²³⁷ Aydemir, s. 18.

²³⁸ Ayhan, s. 32.

b) İhracatın Geliştirilmesi

Türk ekonomisinin en önemli amaçlarından biri ihracatın ve bunun sanayi ürünlerindeki payının artırılmasıdır. KDV uygulamasında ihracattan vergi alınmayacaktır ve ihracatçının alışları sırasında ödediği KDV kendisine iade edileceğinden, ihraç malları üzerindeki vergi yükü tamamen kaldırılacak bu da ihracatı teşvik edecektir.²³⁹

c) Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması

KDV öncesindeki vergi sisteminde istihsal vergisi uygulamasıyla, vergiye tabi malların üretimi için sanayiciler ürettikleri mallar nedeniyle ağır bir vergi yüküne katlanmakta idiler. Ayrıca kullanılan girdilerin de istihsal vergisine tabi olması durumunda vergi yükü daha da ağırlaşmakta idi. KDV uygulamasında ise istisna ve muafiyetlerin az olması nedeniyle, vergi tüm sektörler yaratılan KDV nispetinde dağılacığından sanayi üzerindeki vergi yükünün azalması söz konusu olacaktır.²⁴⁰

d) Enflasyonist Baskının Önlenmesi

KDV tüketimi vergilendirdiği için talebi kontrol etme özelliğine sahiptir. Özellikle tüketimi kontrol altına alması nedeniyle fiyatların kontrolünü sağlayarak enflasyonist baskıyı önleyeceği düşünülebilir.²⁴¹

e) Kaynakların Optimal Dağılımında Uygunluk

Türkiye’de gider vergileri, işletme vergisi ve diğer vasıtalı vergilerden oluşan sistem, yapısal eksiklikleri nedeniyle, endüstrinin yapısının ve ekonomik dağılımının optimal olmaktan uzaklaşmasına neden olmuştur. Bu problemin çözümü için, nötr bir vergileme olan KDV’ye geçiş ülke ekonomisi için faydalı olacağı düşünülmektedir.²⁴²

²³⁹ Cemil Alver, *Katma Değer Vergisi Kanunu*, Ankara 1989, s. 26.

²⁴⁰ E. Arslan, s. 15.

²⁴¹ Ayhan, s. 32.

²⁴² Alver, s. 27.

2. Mali Nedenler

Ülkemizde KDV'nin uygulanmasını gerektiren mali nedenler şöyle sıralanmaktadır;

a) Vergi Adaletinin Sağlanması

KDV prensip olarak katma değer üzerinden alındığı için; katma değeri yüksek olan mallardan fazla vergi, katma değeri düşük olan mallardan ise az vergi alınmaktadır. Böylece herkes satın alma gücüne göre vergilendirilmekte ve bu nedenle KDV, vergilendirmede, KDV öncesinde uygulanan vergi türlerine göre daha adil bir vergi sistemi olma düşüncesiyle ortaya çıkmaktadır.²⁴³

b) Vergi Hasılatına Etkisi

KDV hasılatı, yaratılan katma değer artmasıyla artacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan el değiştirme safhasının artması vergi hasılatını artırırken, fiyat artışları da vergi hasılatının artmasına neden olacağı düşünülmektedir.²⁴⁴

c) Vergi Kaçakçılığına Etkisi

KDV vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkili olmaktadır. Bunları, matrahın bölünmesi ve otokontrol imkanı açısından incelemek mümkündür.

KDV sisteminde, herkes yarattığı katma değer üzerinden vergi ödeyip bunu satışta yansıttığından vergi yükünden kurtulmakta, kaçakçılık azalmaktadır.

Bu vergi sisteminde etkin bir belge kayıt düzeni gerektiğinden otokontrol imkanı büyük ölçüde sağlanmış olmaktadır. Çünkü girdileri nedeniyle vergi ödeyen işletmenin satış aşamasında bunları düşürebilmesi için alış sırasında ödediği vergileri belgelemesi gerekmektedir.²⁴⁵

²⁴³ E. Arslan, s. 17.

²⁴⁴ Ayhan, s. 33.

²⁴⁵ Ayhan, s. 33.

d) Uygulama Kolaylığı

Ekonomi geliştikçe ve yeni mal ve hizmetler üretildikçe ortaya çeşitli vergileme problemleri çıkmaktadır. Herhangi bir mal veya hizmetin vergiye tabi olup olmadığı konusu mükellef ile vergi idaresini karşı karşıya bırakabilmektedir. Halbuki KDV, bütün mal ve hizmetleri kavradığından böyle bir sakıncayı ortadan kaldırmaktadır.²⁴⁶

e) Vasıtasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği

KDV, Gelir ve Kurumlar Vergileri sisteminin vergilendiremediği gelirleri harcamalar sırasında en geniş şekliyle kavrayabilmektedir. Gelir Vergisinin tam uygulanmadığı ve birçok kazançları kapsam dışında bıraktığı ülkemizde bu unsur önem kazanmaktadır. Bu sebepten KDV'nin vasıtasız vergiler sistemini tamamlayıp telafi edecek özelliğe sahip olması büyük bir önem arz etmektedir.²⁴⁷

f) Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri İle Ahenkleştirme Sağlanması

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin ahenkleştirilmesi amacıyla, ülkeler daha ziyade vergi anlaşmalarına ağırlık vererek, bu alanlardaki sorunlarını giderme yolunu tercih etmektedir. Dolayısıyla vergiler ve harcama vergileri sahasındaki uluslararası uygulama birliği ise benzer yasaların yürürlüğe konulmasıyla sağlanmaktadır. Türkiye'nin AB'ye girme hazırlıklarında olması ve AB'de KDV uygulanması nedeniyle KDV'ye geçilmesi faydalı olacağı düşünülmektedir.²⁴⁸

C. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Genel Özellikleri

AB ortak uygulamasında da olduğu gibi²⁴⁹ KDV'yi uygulayan bütün ülkeler tüketim tipi KDV'yi kullanmaktadır. Türkiye'de uygulanan KDV türü, Gelir Tipi

²⁴⁶ E. Arslan, s. 17.

²⁴⁷ Alver, s. 28.

²⁴⁸ Ayhan, s. 34.

²⁴⁹ Tunç, s. 7.

KDV ile Tüketim Tipi KDV'nin karışımı şeklinde iken, KDVK'nın 31. maddesi reform yasası olarak da anılan 4369 sayılı yasa ile 31.12.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmasıyla tamamen tüketim tipi KDV sistemine geçilmiştir.²⁵⁰

KDV her ülkenin kendi sınırları içerisinde uygulanması gereken bir vergi türüdür. Türk KDV Sistemi, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar tüm aşamalarda uygulanan ve her aşamada oluşan katma değeri vergileyen bir yapıya sahiptir. Bu işleyiş her aşamada hesaplanan vergiden, katma değer oluşumu ile ilgili alım ve giderler için ödenen KDV'nin indirimi ile sağlanmaktadır. Bu durum ekonomide üretim ve tüketim sürecine giren her mal ve hizmet için geçerli olmaktadır.²⁵¹

KDV'nin belge ve kayıt düzenine dayanması, gelir ve kurumlar vergilerinin hasılatlarını artırdığından Türk Vergi Sistemi içerisinde bir otokontrol oluşturmaktadır.²⁵²

KDV, Türk Vergi Sistemi'nde, ödeme güçlerinden harcamaları esas alan bir vergi türüdür. Bu vergi kanuni mükelleflerin çeşitli iktisadi aşamalardan geçerek ödedikleri vergiyi kendisinden sonra gelen ve son olarak nihai tüketiciye aktarması bakımından dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır.²⁵³

Türk KDV matrah, vergiyi doğuran olay, vergilendirme yeri, muafiyet, istisnalar ve indirim hakkı ile ilgili konularda ana hatlarıyla ve çoğu münferit hükümler çerçevesinde AB KDV mevzuatı ile uyumlu bir yapıya sahiptir.²⁵⁴

²⁵⁰ E. Arslan, s. 7.

²⁵¹ Yasef Pehlivan, Ali Erdoğan, 'Uluslararası Taşımacılık ve Transit Taşımacılık İşlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulaması', *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 27, S.191, Ağustos 2004, s. 97.

²⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 401.

²⁵³ Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, 10. bs, Ankara 2004, s. 383.

²⁵⁴ Billur Yaltı Soydan, 'AB Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisi'nde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat', *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 24, S. 154, Temmuz 2001, s. 69.

Ülkemizde, KDV'nin tahsili dolaylı çıkarma yöntemine uygun olarak yapılmaktadır. Bu yöntemin üstünlükleri ise aşağıda yer almaktadır:

- Faturalı alışlar indirimine konu olacağından belge düzeni kuvvetlenir.
- Karşılıklı çıkar ilişkisinin varlığı otokontrolü sağlar,
- Bir mal satın alındığında bunun vergisini gösteren fatura yükümlü için maliyeye karşı bir alacak senedi hükmündedir.
- Fatura sistemi belli bir üretim dalında ara üretim aşamalarının vergi oranlarının farklılaştırılabilmesini mümkün kılar. Bu duruma dikey farklılaştırma denilir. Örneğin, lüks tüketim yapısına kayıldıkça vergi oranı yükseltilebilir.
- Muhasebe tekniği bakımından uygulanması basittir.

D. Katma Değer Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır. KDV'de vergi konusunun çeşitli şekillerde ortaya konmuş olması, vergiyi doğuran olayın farklı ele alınmasını gerektirmektedir.²⁵⁵ KDV'de vergiyi doğuran olay KDVK'nın 10. maddesinde ifade edilmektedir.

Vergiyi doğran olay;

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

²⁵⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 9.bs, Bursa 2013, s. 236.

- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi,
- f) (Mülga : 22/7/1998 - 4369/82 md)
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- h) (Mülga : 5/11/1986 - 3316/2 md.)
- i) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili
- j) İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta **(Değişik ibare:27/1/2000-4503/3 md.)** gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması
- k) **(Ek: 16/6/2009-5904/10 md.)** 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi durumunda meydana gelmektedir.²⁵⁶

²⁵⁶ 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı KDV Kanunu (RG. 02.11.1984/18563).

Vergiyi doğuran olay aşağıdaki tabloda şematik olarak gösterilmiştir.

Tablo 3: KDV’de Vergiyi Doğuran Olay

Yapılan İşlem	Verginin Doğuşu
Mal teslimi veya mal ifası	Malın teslimi veya hizmetin yapılması
Mal teslimi veya hizmet ifasından önce belge düzenlenmesinde	Fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi
Kısım kısım mal tesliminde ve hizmet ifasında	Her kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması
Komisyonculara veya komisyon yolu ile satışta	Malların alıcıya teslimi
Malın alıcıya gönderilmesinde	Malın nakliyeciyeye veya sürücüye teslimi
Enerji dağıtım ve kullanımlarında	Bedellerin tahakkuk etmesi
İthalatta	Gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması veya gümrük beyannamesinin tescili
Dar mükelleflerce yapılan transit taşımacılıkta	Gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması

Kaynak: Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Türk Vergi Sistemi, İzmir 2009, s.334.

E. Katma Değer Vergisi’nde Matrah, Oran ve Vergi İndirimi

KDVK’da, vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesi açısından bu verginin matrahı, oranları ve uygulamaya ilişkin çeşitli hususlar yer almaktadır.²⁵⁷

1. Katma Değer Vergisi’nde Matrah

KDV’nin matrahı, vergiye konu olan işlemin değeridir.²⁵⁸ KDV’nin konusunu, çeşitli mal teslimi ve hizmet işlemleri oluşturduğu için diğer vergi kanunlarına göre özellik arz etmektedir. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah bu işlemlerin karşılığı olan bedeldir. Bedel ise, teslim veya hizmete ilişkin borçlanma veya para ile mal ve

²⁵⁷ E. Arslan, s. 37.

²⁵⁸ Akman, s. 244.

diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat ve hizmet değerlerinin toplamını ifade etmektedir.²⁵⁹

2. Katma Değer Vergisi'nde Oran

KDV'nin oranı ile ilgili düzenleme KDVK'nın 28. maddesinde yer almakta olup, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak tespit edilmektedir. Ancak; Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende satış aşaması için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmaktadır. Bakanlar Kurulu, bu yetkisini zaman zaman kullanarak; günün ekonomik ve mali koşulları çerçevesinde uygulamaya yön vermektedir. Güncel olan KDV oranı genel olarak %18'dir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini çeşitli tarihlerde kullanmış ve KDV oranlarını %1, %8, %18 olarak belirleyerek, bu oranlara tabi mal ve hizmetlerin neler olduğunu listeler halinde tespit etmiştir.²⁶⁰

²⁵⁹ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 395.

²⁶⁰ Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 508.

Tablo 4: KDV Genel Oranları

Yürürlük Tarihleri	KDV Oranı (%)
30 Kasım 1986 Tarihine kadar (3065 Sayılı KDVK Kanun Md. 28)	10
1 Aralık 1986-31 Ekim 1988 arası (86/11217 s. BKK.)	12
1 Kasım 1988-14 Ekim 1990 arası (88/1 3388 s. BKK.)	10
15 Ekim 1990-30 Kasım 1990 arası (90/919 s. BKK.)	11
1 Aralık 1990-30 Aralık 1993 arası (90/919)s. BKK.)	12
1 Kasım 1993/12.12.99 arası (93/4932 s. BKK.)	15
13.12.1999-14.5.2001 arası (99/13648 s.BKK)	17
15.05.2001'den itibaren (2001/2344 s BKK)	18

Kaynak: Mahmut Sayın, 'KDV', Vergi Sorunları Dergisi/Özel Ek/ Vergi Kılavuzu 2003, Y. 36, s. 81.

KDV oranları; KDVK'nın 28. maddesinde, 2007/13033 sayılı B.K.K eki karar kapsamındaki güncel KDV oran ve listeleri aşağıda yer almaktadır.

- (1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları;
 - a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %18
 - b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1
 - c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8 olarak tespit edilmiştir.
- (2) Finansal kiralama işlemlerinde işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.
- (3) (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu maddenin (a) bendinde öngörülen vergi oranı, 1, 2/b ve 3 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende

safhadaki teslimlerinde ise (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.

- (4) Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.
- (5) (I) sayılı listenin 9 uncu sırasında yer alan "kullanılmış" deyimi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

KDVK'nın 28. maddesinde yer alan I Sayılı Liste EK I'de, II Sayılı Liste ise EK II'de yer almaktadır.

3. Katma Değer Vergisi'nde Vergi İndirimi

KDV mükellefleri; mal ve hizmet alışlarında KDV ödemekte, satışlarında ise KDV tahsil etmektedir.²⁶¹ Vergi indirimi, mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan KDV'den, mal ve hizmet alışında veya imal edilmesinde ödenmiş KDV'nin indirilmesini ifade etmektedir.²⁶²

KDV'yi diğer işlem vergilerinden ayıran en önemli özellik, vergi indirimi mekanizmasıdır. Mekanizmanın işleyişi, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den bu satışların girdilerine ilişkin olarak ödenen KDV'nin indirilmesi esasına dayanmaktadır.²⁶³

Vergi mükellefi, KDV sistemi içinde, aracılık görevi yapmaktadır. Sattığı mal ve hizmetler üzerinden tahsil ettiği vergiden mal ve hizmet alışında ödediği vergiyi

²⁶¹ Bilici, s. 253.

²⁶² Aksoy, Vergi Hukuku, s. 396.

²⁶³ E. Arslan, s. 41.

düşerek bakiyesini devlete ödemektedir. Bu işlem her safhadaki mükellef tarafından tekrarlanmaktadır.²⁶⁴ KDVK mükellefin ödediği alımlara bağlı KDV'den bazılarının indirimine imkan verirken, bazılarına imkan vermemektedir.²⁶⁵

a) İndirilebilecek Katma Değer Vergileri

Mükelleflerin hesapladıkları (yani tahsil ettikleri) KDV'den bazı vergiler mükellefler tarafından indirilebilmektedir. Bunlar;

- Kendilerine yapılan teslim edilen hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV.
- İthal olunan mal ve hizmet dolayısıyla ödenen KDV.

Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı mükelleflerin hesaplanan KDV'den fazla ise, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur. İade edilmez.²⁶⁶

b) İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri

Mal ve hizmetlerin vergisiz olarak ekonomik dolaşım dışına çıkmasını önlemek ve bazı giderlerin yapılmasını özendirmemek amacıyla indirim hakkına sınırlamalar getirilmiştir.²⁶⁷ Mükellefler aşağıdaki vergileri hesapladıkları KDV'den indirememektedir;

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'yi indiremez.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması ya da çeşitli şekillerde işletilmesi olanların, bu amaçla kullandıkları hariç

²⁶⁴ E. Arslan, s. 42.

²⁶⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 249.

²⁶⁶ Kalenderoğlu, s. 238.

²⁶⁷ Kazım Yılmaz, *Türk Vergi Hukuku Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar*, 5.bs, Ankara 2006, s. 255.

olmak üzere, işletmelerine ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV indirilemez.

- Deprem veya sel felaketiyle zayı olanlar hariç, zayı olmayan mallara ait KDV indirilemez.
- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV.²⁶⁸

F. Katma Değer Vergisi'nde Beyanname, Tarh ve Tahakkuk

1. Katma Değer Vergisi'nde Beyanname

Vergi beyannamesi, mükelleflerin vergilerine ilişkin olarak vergi dairelerine vermek zorunda oldukları ve verilmemesi durumunda usul ceza hükümleri yönünden tenkidini gerektiren bildirim niteliği taşımaktadır.²⁶⁹

KDV'de, vergilendirme dönemleri, esas itibariyle üç aylık dönemler olmaktadır; ancak uygulamada birer aylık vergileme dönemi benimsenmektedir.

Bu çerçevede belirlenen 3'er aylık vergilendirme dönemleri;

Birinci Dönem: Ocak-Şubat-Mart

İkinci Dönem: Nisan-Mayıs-Haziran

Üçüncü Dönem: Temmuz-Ağustos-Eylül

Dördüncü Dönem: Ekim-Kasım-Aralık aylarıdır.²⁷⁰

Bir aylık vergilendirme dönemi içerisinde gerçekleşen işlemlerle ilgili KDV beyannamesinin, izleyen ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Vergilendirme döneminde, herhangi bir vergiye tabi

²⁶⁸ Kalenderoğlu, s. 238.

²⁶⁹ Kiraz, s. 100.

²⁷⁰ E. Arslan, s. 49.

işlemleri bulunmayan mükelleflerin de beyanname verme zorunlulukları bulunmaktadır.²⁷¹

2. Katma Değer Vergisi'nde Tarh

KDV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunmaktadır.²⁷²

KDV'de verginin tarhı kısaca, ödenecek KDV'nin hesaplanması olayıdır.

KDVK'da tarhiyat işlemleri; tarh yeri, tarhın muhatabı ve tarhın zamanı olmak üzere üç kriterde düzenlenmektedir.²⁷³

a) Katma Değer Vergisi'nde Tarh Yeri

KDV'de tarhiyatı yapacak vergi dairesi vergiye tabi işlemlerin özellikleri dikkate alınarak farklı şekillerde tespit edilmektedir. Vergi uygulamasının kolaylaştırılması açısından tarhın yapılacağı yeri farklılaştıracak şekilde tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmektedir.²⁷⁴

KDVK'nın 43. maddesinde tarh yeri aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

- KDV, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.
- Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, KDV, Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur.
- Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde, KDV beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.
- İthalde alınan KDV ilgili gümrük idaresince tarh olunur.

²⁷¹ Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 513.

²⁷² Bilici, s. 252.

²⁷³ E. Arslan, s. 51.

²⁷⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 288.

- İkametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV de, ilgili gümrük idaresince tarh olunur.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin, gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir.

b) Katma Değer Vergisi'nde Tarhın Muhatabı

KDVK'nın 44. maddesine göre KDV, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur. Adı geçen hükümde yer alan, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyatın muhatabı olacağına dair düzenleme ile birden çok vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumluluk ileri sürülmektedir.²⁷⁵

c) Katma Değer Vergisi'nde Tarhın Zamanı

KDV; beyannamenin elden verilmesi halinde beyannamenin verildiği günde; beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde ise beyannamenin ulaştığı tarihi takip eden yedi gün içerisinde tarh edilmesi gerekmektedir.²⁷⁶ Beyanname postaya verildikten sonra vergi dairesinin eline geçerse tarhiyat süresi beyannamenin vergi dairesine ulaştığı günden itibaren başlar.²⁷⁷ Vergi, beyanname verilen ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.²⁷⁸

²⁷⁵ Aydın, s. 94.

²⁷⁶ Bilici, s. 253.

²⁷⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 290.

²⁷⁸ Bilici, s. 253.

3. Katma Değer Vergisi'nde Tahakkuk

KDV'de, beyanname vermek zorunda olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyannameyi verdikleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar öderler.²⁷⁹

Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü durumlarda, KDV'ye tabi işlemlere taraf olanları, verginin tahakkukunda yaşanacak kayıpları önlemek için verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir.²⁸⁰

Türk vergi sistemine güvenlik amacıyla girmiş olan tevkifat uygulaması, KDV tahsilatlarında da sıkça başvurulan yöntem niteliği taşımaktadır. KDV tahsilatlarında yaşanan sorunları asgariye indirmesi beklenen²⁸¹ tevkifat uygulaması, teslim edilen mal veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, teslimi veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesini ifade etmektedir.²⁸²

G. Dolaylı Bir Vergi Olan Katma Değer Vergisi'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Ülkemizde 01.01.1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanan KDV ile birlikte daha da önem kazanan dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı da zaman içinde artmıştır.²⁸³

1923 sonrası tüm vergiler incelendiğinde 1925'deki Aşar'ın kaldırılması, kriz ve savaş dönemleri dışında vergi tahsilat rakamları dağılımında çok fazla anormal gelişmeler bulunmamaktadır. Aşar'ın kaldırılması sonrasında, 1925-1931 arasında

²⁷⁹ Kalenderoğlu, s. 239.

²⁸⁰ Bülent Çetiner, Ergin Özdemir, 'Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulanan İşlemlerde Kur Farkı', *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 33, S. 262, Temmuz 2010, s. 41.

²⁸¹ Bağdınlı, Atağan, s. 30.

²⁸² <http://www.muhasabetr.com/kdv-tevkifat/> (18.07.2013).

²⁸³ Mehmet Emin Merter, İbrahim Atilla Acar, Enver Arslan, 'Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi', *Maliye Dergisi*, S. 153, Temmuz-Aralık 2007, s. 27.

dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %70 civarına yükselmiş ve Cumhuriyet tarihinin en yüksek oranı olan %70 oranı 1928 yılında görülmüştür. II. Dünya Savaşı öncesinde ise Cumhuriyet tarihinin en yüksek rakamları olan %73 (1951-1952) oranına ulaşılmıştır.²⁸⁴

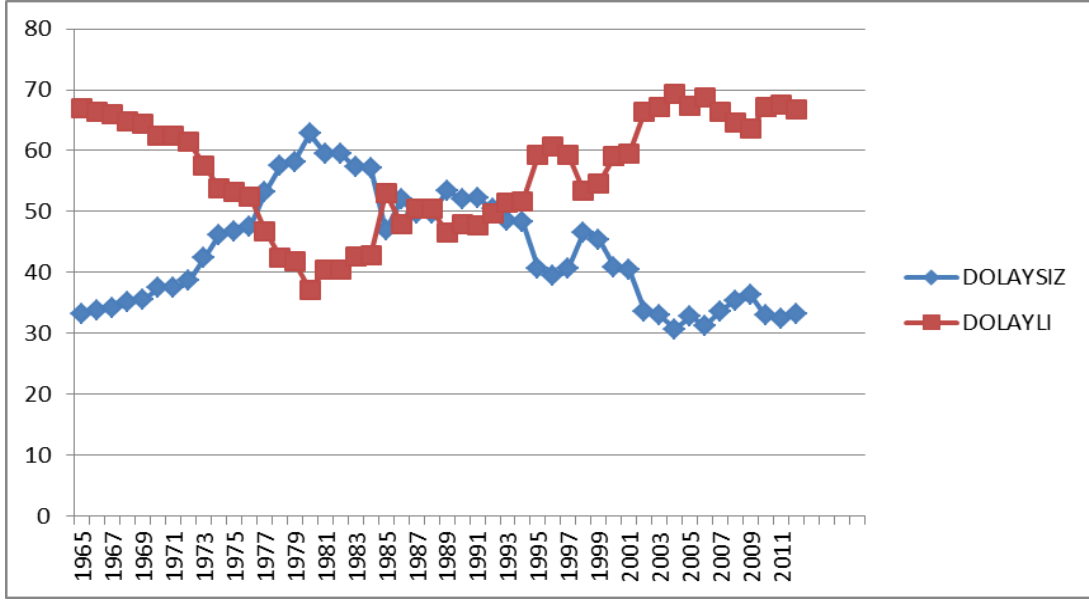
Dolaysız vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler doğrudan kişiler ve şirketler tarafından ödenir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, miras vergisi gibi vergiler dolaysız vergiler olarak kabul edilir. Buna karşılık, harcamalar üzerine konulan ya da başka bir ifadeyle, malların satış fiyatları üzerine eklenerek tahsil edilen vergiler dolaylı vergileri oluşturur. KDV, satış vergisi, istihsal vergisi gibi vergiler dolaylı vergileri oluşturmaktadır. Dolaysız vergilerin tersine, dolaylı vergiler üretici veya satıcı tarafından fiyatlara eklenerek tüketiciye yansıtılırlar. Bu iki vergi türü karşılaştırıldığında, dolaylı vergilerin vergi adaletine ters düştüğü görülmektedir. Dolaylı vergiler azalan oranlı vergilerdir, gelire göre gelir durumu iyi olana az, gelir durumu kötü olana fazla vergi yüklemektedir.

Buna karşılık dolaysız vergiler de kişilerin çok çalışma ve fazlan kazanma arzularını olumsuz etkilemektedir.²⁸⁵ Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımına göre vergi gelirlerinin dağılım oranları grafik 1 ve tablo 5’de yer almaktadır.

²⁸⁴ Merter, Acar, Arslan, s. 27.

²⁸⁵ Seyidoğlu, s. 139.

Grafik 1: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılım Oranları (%)



Kaynaklar: <http://www.dunya.com/dolayli-dolaysiz-vergide-ucte-bire-ucte-iki-olan-dengeyi-tam-tersine-cev-135202yy.htm> (11.08.2013).
http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1230203/Mays2013_makale1.pdf (17.08.2013).
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (10.08.2013).

Tablo 5: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılım Oranları (%)

YILLAR	DOLAYSIZ	DOLAYLI	YILLAR	DOLAYSIZ	DOLAYLI
1965	33,1	66,9	1989	53,4	46,6
1966	33,7	66,3	1990	52,1	47,9
1967	34,1	65,9	1991	52,3	47,7
1968	35,1	64,9	1992	50,4	49,6
1969	35,5	64,5	1993	48,6	51,4
1970	37,5	62,5	1994	48,3	51,7
1971	37,5	62,5	1995	40,7	59,3

1972	38,6	61,4	1996	39,4	60,6
1973	42,4	57,6	1997	40,7	59,3
1974	46,2	53,8	1998	46,6	53,4
1975	46,7	53,3	1999	45,4	54,6
1976	47,5	52,5	2000	40,9	59,1
1977	53,2	46,8	2001	40,4	59,6
1978	57,5	42,5	2002	33,6	66,4
1979	58,2	41,8	2003	32,9	67,1
1980	62,8	37,2	2004	30,7	69,3
1981	59,6	40,4	2005	32,7	67,3
1982	59,6	40,4	2006	31,3	68,7
1983	57,3	42,7	2007	33,6	66,4
1984	57,2	42,8	2008	35,4	64,6
1985	46,9	53,1	2009	36,4	63,6
1986	52,0	48,0	2010	32,9	67,1
1987	49,6	50,4	2011	32,4	67,6
1988	49,6	50,4	2012	33,2	66,8
1965-1984 DOLAYSIZ VERGİ ORTALAMASI					46,67
1965-1984 DOLAYLI VERGİ ORTALAMASI					53,34
1985-2012 DOLAYSIZ VERGİ ORTALAMASI					50,54
1985-2012 DOLAYLI VERGİ ORTALAMASI					58,35

Kaynaklar: <http://www.dunya.com/dolayli-dolaysiz-vergide-ucte-bire-ucte-iki-olan-dengeyi-tam-tersine-cev-135202yy.htm> (11.08.2013).
http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1230203/Mays2013_makale1.pdf (17.08.2013).
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (10.08.2013).

Dolaylı – dolaysız vergi ayırımına göre vergilerin incelendiği Grafik 1 ve Tablo 5 değerlerinden de anlaşılacağı gibi KDV'nin uygulanmaya başlandığı 1985 yılından önceki dönemde de ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının dolaysız vergilerden ortalama olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. 1965–1984 yılları arasını kapsayan dönemde dolaylı vergilerin payı ortalama olarak %53,34, dolaysız vergilerin payı ise 46,67 olarak görülmektedir. Ancak bu dönem içerisinde özellikle 1974 yılından başlayarak dolaylı vergilerin payında ciddi bir düşme gözlemlenmektedir. Buna karşılık KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985'ten 2004 yılına kadar olan dönemde ise dolaylı vergilerin payının önceleri normal bir eğilim seyrederken 1995 yılından itibaren daha hızlı bir artış seyrinde olduğu gözlenmektedir. 1985–2012 yılları arasında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı %58,35, dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı ise % 50,54 oranındadır.

KDV'nin uygulanmaya başlandığı 1985 yılından günümüze kadar geçen süreçte KDV'nin dolaylı vergiler içerisindeki durumu Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: KDV ve Dolaylı Vergi Tahsilatları İçerisindeki Payı (%)

YILLAR	DOLAYLI VERGİLER TAHSİLATI (1)	DAHİLDE ALINAN KDV HASILATI (2)	DAHİLDE ALINAN KDV NİN DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI % (3=2/1)	İTHALDE ALINAN KDV HASILATI (4)	İTHALDE ALINAN KDV NİN DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI % (5=4/1)	KDV HASILATININ DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI % (6=3+5)
1985	2.033	567	27,9	384	18,9	46,8
1986	2.866	1.040	36,3	528	18,4	54,7
1987	4.559	1.563	34,3	1.004	22,0	56,3
1988	7.166	2.661	37,1	1.517	21,2	58,3
1989	11.905	4.176	35,1	2.285	19,2	54,3
1990	21.743	7.650	35,2	4.722	21,7	56,9
1991	37.549	14.541	38,7	8.291	22,1	60,8

1992	70.210	27.053	38,5	15.035	21,4	59,9
1993	135.949	50.892	37,4	30.987	22,8	60,2
1994	304.026	110.918	36,5	65.824	21,7	58,2
1995	642.563	212.119	33,0	142.861	22,2	55,2
1996	1.360.026	419.167	30,8	323.859	23,8	54,6
1997	2.813.514	861.262	30,6	700.300	24,9	55,5
1998	4.925.767	1.589.060	32,2	1.136.023	23,1	55,3
1999	8.086.642	2.433.262	30,1	1.731.072	21,4	51,5
2000	15.653.736	4.487.808	28,7	3.891.746	24,9	53,6
2001	23.677.880	7.289.544	30,8	5.149.317	21,7	52,5
2002	39.571.343	11.542.749	29,2	8.857.452	22,4	51,6
2003	56.536.032	15.389.547	27,2	11.641.552	20,6	47,8
2004	69.891.747	18.666.461	26,8	15.658.747	22,4	49,2
2005	88.867.318	22.038.878	24,8	20.224.772	22,8	47,6
2006	103.931.090	25.291.023	24,3	25.432.537	24,5	48,8
2007	113.609.381	28.965.495	25,5	26.495.628	23,3	48,8
2008	122.727.614	30.085.656	24,5	29.980.574	24,4	48,9
2009	124.855.263	34.034.036	27,3	26.135.212	20,9	48,2
2010	158.164.521	39.438.999	24,9	36.210.987	22,9	47,8
2011	192.315.251	46.860.118	24,4	48.690.345	25,3	49,7
2012	211.882.096	53.150.365	25,1	50.004.898	23,6	48,7

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm.

(13.08.2013) adresinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6'daki veriler doğrultusunda, Dâhilde Alınan KDV'nin Dolaylı Vergiler içindeki payı KDV'nin yürürlüğe girmesinden sonraki dönem itibariyle ortalama % 30,61'dir. En düşük oran %24,3 ile 2006 yılında, en yüksek oran ise %38,7 ile 1991'dedir. KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılından itibaren toplam KDV hâsılatının dolaylı vergiler içerisindeki payının belirli bir artış ile geliştiği görülmektedir. Özellikle 1995 yılından itibaren artış yerine, azalış yönlü bir trend oluştuğu ve bu azalış trendinin de 2002 yılından sonra daha yüksek bir oranda azaldığı ancak bu azalışın yılar bazında aynı oralarda seyir gösterdiği gözlenmektedir. Bu analizi doğrulayan özellikle dâhilde alınan KDV hâsılatındaki gelişmelerdir. Tablo 6'dan de görüldüğü gibi dâhilde alınan KDV hasılatı 1985 yılından itibaren dolaylı vergiler içindeki payı başlangıçta sürekli bir artış gösterirken 1995 yılından itibaren azalış yönlü bir seyir izlemiş ve 2002 yılından itibaren Dahilde ve İthalde Alınan KDV oranları birbirine çok yaklaşmış son olarak 2006'da yaklaşık aynı seviyelere ulaşmıştır. Buna karşılık ithalde alınan KDV hâsılatının dolaylı vergiler içindeki payında dönem içinde artış ve azalış yönlü gelişmeler görülmekle birlikte çok ciddi sayılabilecek hareketlilikler bulunmamaktadır. KDV'nin uygulandığı ve çalışma kapsamında da ele alınan 28 yıllık süreçte dâhilde alınan KDV hâsılatının dolaylı vergiler içindeki payı ortalama % 30,61 iken, ithalde alınan KDV'nin payı ise ortalama %22,30 olarak gerçekleşmiştir. İthalde Alınan KDV, Dahilde Alınan KDV gibi dalgalı bir seyir izlememiş; 1986'daki en düşük düzey olan 18,4'den, 2012'de %23,6 düzeyine yükselmiştir. 1985'den 2012 yılına kadar geçen süreçte, KDV tahsilatının dolaylı vergi hasılatları içindeki payı ortalama olarak %52,92'dir. Bu ise KDV'nin dolaylı vergi tahsilatları içerisindeki önemini vurgulamaktadır.

H. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Adalet Açısından Değerlendirilmesi

Dolaylı vergilerin en çok eleştiriye konu edilen yönü vergi adaleti açısından yapılan değerlendirmelerde kendini göstermektedir. Aslında kalkınma sorunu olan belirli bir refah düzeyini yakalayamamış bir ülke için dolaylı vergiler, tahsilâtının kolay olması, tepkiye mahal vermemesi, masrafının az ve verimliliğinin yüksek

olması açısından değerlendirildiğinde önemli bir gelir kaynağıdır. Bu gelir kaynağı her ne kadar arzu edilmeyen bir finansman aracı olarak değerlendirilse de belirli bir dönem için kabul edilebilir bir araçtır.²⁸⁶

Grafik 1 ve Tablo 5 verilerinden yararlanarak dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından eleştirilmesi dikkate alındığında 1980–1994 yılları arası dönem için vergi adaletinden bahsetmek mümkündür. Çünkü bu tarihler arasında vergi gelirlerinde, dolaylı vergi tahsilatı dolaysız vergi tahsilatından daha düşük bir orana ya da birbirlerine yakın oranlara sahiptir. 1995 yılından günümüze kadar gelen süreçte ise vergi adaletinden bahsetmek mümkün değildir. Çünkü bu tarihlerde tahsil edilen vergi gelirlerine bakıldığında dolaylı vergi tahsilat oranlarının dolaysız vergi tahsilat oranlarından daha yüksek yüzdelere sahip olduğu görülmektedir.

Devletin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında kullanacağı en önemli araç vergilerdir. Devlet, toplumun yüksek gelir gruplarından vergi yoluyla elde ettiği gelirleri, transfer harcamalarıyla toplumun düşük gelir sahibi olan kesimine aktararak gelir dağılımındaki adaletsizliği giderebilir.²⁸⁷

Vasıtalı vergilerin oluşması ve gelir dağılıma etkileri sosyal adalet görüşü açısından önemle incelenmiştir. Serbest rekabetin hüküm sürdüğü bir piyasası olan, fakat talep elastikiyeti mükemmel olmayan, üretimi sabit olmayan masraflara tabi bir mamul üzerine konulan advalorem bir satış vergisi, bahse konu endüstri üretimini daraltır ve fiyat vergiden daha az yükselir. Değişik talep ve maliyet şartları altında ileriye yansıma genel olarak mevcuttur.²⁸⁸

Dolaylı vergilerden biri olan KDV, diğer dolaylı vergilere oranla daha adaletli ve iktisadi bir oluşuma sahiptir. Yapısı itibarıyla, kendi içinde barındırdığı otokontrol sistemi ile de daha verimlidir.²⁸⁹

²⁸⁶ Merter, Acar, Arslan, s. 28.

²⁸⁷ Pehlivan, Kamu Maliyesi, s. 97.

²⁸⁸ Kızılyallı, s. 36.

²⁸⁹ Kalenderoğlu, s. 229.

Gelir üzerindeki vergileri azaltıp, bunun KDV’de artışlarla telafisi, yüksek gelirliler üzerindeki vergi yükünü azaltmakta, buna karşılık alt ve orta gelirliler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu durum düşük gelirli niteliksiz işgücünün işe girme isteklerini de olumsuz etkilemektedir.²⁹⁰

KDV’nin tarafsız oluşu ve ihracatta iade edilmesi dış ticarete pozitif etkiye bulunması sonucunu doğuracaktır. O nedenle, KDV diğer tüketim vergilerine nazaran da tercihe şayandır. Uluslararası ticaret ve rekabet gücü açısından, gelir üzerinden alınan vergilerde azalış sağlayıp, KDV’de artışların kullanılmasının bir ülkenin uluslararası rekabet gücünü geliştirdiği ileri sürülmektedir; çünkü değinildiği üzere, ihracatta evvelce ödenmiş vergiler iade edilecek, ithalat ise KDV’ye tabi tutulacaktır. Bu ise, ihracatı artırmak, ithalatı ise azaltmak suretiyle ekonomik büyümeyi ve istihdamı artıracaktır.²⁹¹

I. Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde Adalet Açısından Yapılan Uygulamalar

Bir ülkenin vergi sisteminin toplum tarafından başarılı kabul edilmesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına bağlıdır. Bu öneminden dolayı, Türkiye’de vergi adaletinin sağlanması anayasal düzeyde dikkate alınan bir olgudur ve maliye politikasının en önemli sosyal amacı olarak kabul edilmektedir.²⁹² Anayasa’nın 73’üncü maddesinde, ‘Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır’ hükmü ile vergi adaletine anayasal bir ilke olarak yer verilmiştir. Bu maddede yer alan ‘herkes’ ve ‘mali güce göre’ kavramlarından, vergilendirmenin dağıtıcı ve denkleştirici adalet anlayışına göre yapılması gerektiği sonucuna varılabilmektedir. Böylece vergilendirmede adalet, eşit durumda olanlara

²⁹⁰ Özdemir, s. 14.

²⁹¹ Özdemir, s. 17.

²⁹² Demir, Gülten, s. 269.

eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri nispetinde farklı davranılıp davranılmadığı ile ölçümlenmektedir.²⁹³

2011 yılı verileri doğrultusunda OECD Ülkeleri ve Türkiye açısından toplam vergi gelirleri, dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirlerine oranlarını gösteren tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 7: 2011 Yılı OECD Ülkeleri Vergi Yükleri

	Toplam Vergi Gelirleri/GSYH (%)	Dolaysız Vergiler/Toplam Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler/Toplam Vergiler (%)	Sosyal Güvenlik Primleri/Toplam Vergiler (%)	Toplam (%)
Avusturya	42,1	30,1	27,8	34,4	92,3
Belçika	44,0	41,8	25,1	32,2	99,2
Kanada	31,0	58,1	24,4	15,5	97,9
Şili	21,4	44,1	49,3	6,3	99,7
Çek Cumhuriyeti	35,3	22,0	33,7	43,8	99,5
Danimarka	48,1	65,1	31,9	2,1	99,1
Estonya	32,8	21,0	41,6	36,9	99,4
Finlandiya	43,4	38,3	32,6	28,8	99,7
Fransa	44,2	31,2	24,8	37,9	93,9
Almanya	37,1	31,9	29,1	38,4	99,5
Yunanistan	31,2	28,1	38,9	33,0	100,0
Macaristan	35,7	20,3	42,5	34,5	97,4

²⁹³ Fatih Acar, 'Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi', *Vergi Sorunları Dergisi*, S.176, Mayıs 2003, s. 48.

İzlanda	36,0	51,9	34,2	11,8	97,9
İsrail	28,2	39,6	39,5	17,2	96,3
İtalya	32,6	37,3	26,3	31,2	94,8
Kore	25,9	41,7	31,4	23,5	96,6
Lüksemburg	37,1	42,7	27,3	29,7	99,8
Yeni Zelanda	19,7	60,1	39,9	0,0	100,0
Norveç	31,7	51,5	26,4	22,2	100,0
Slovak Cumhuriyeti	28,8	19,8	36,9	42,6	99,2
Slovenya	36,8	21,4	37,2	40,7	99,4
İspanya	31,6	35,0	26,2	37,5	98,8
İsveç	44,5	37,7	29,1	22,8	89,7
İsviçre	28,5	53,0	22,5	24,4	100,0
Türkiye	25,0	27,8	50,5	19,7	98,0
Birleşik Krallık	35,5	47,9	32,7	18,9	99,5
ABD	25,1	59,0	18,2	22,7	100,0

Kaynak: <http://www.oecd.org.RevenueStatistics> (23.10.2013).

Tabloya göre karşılaştırmaya esas alınan OECD üyesi ülkelere bakıldığında aşağıdaki sonuçlarla karşılaşılmaktadır.

- Vergi yükünün en ağır olduğu ülke Danimarka'dır. Onu İsveç, Fransa, Belçika ve Avusturya izlemektedir.
- Vergi yükünün en hafif olduğu ülke Yeni Zelanda'dır. Onu Şili, Türkiye, ABD ve Kore izlemektedir.

- Dolaysız vergi yükünün en ağır olduğu ülke Danimarka olup, onu Yeni Zelanda, ABD, Kanada, İsviçre ve İzlanda izlemektedir.
- Dolaylı vergi yükünün en yüksek olduğu ülke Türkiye'dir. Türkiye'yi Şili, Macaristan, Estonya ve Yeni Zelanda izlemektedir.²⁹⁴

Maliye politikasının dolaylı vergilere doğru kaydırılmasının her derde deva genel ve sürekli bir çare olması olası gözükmemektedir. Türkiye'deki yapının sağlıklı olmadığı çok açıktır. Vergilendirme, gelirler ve kazançlardan çok, aşırı ölçüde harcamalar üzerine, yani fiyat ayarlamalarına kaydırılmış, dolaylı vergilerin oran ve miktarları kabul edilemez seviyelere yükselmiştir. Bu yapının vergi yükünü özellikle alt ve orta gelir gruplarına bindiren ve onları zayıflatan, gelir dağılımını daha da bozan etkileri olduğu söylenebilir. Çünkü verginin ağırlıklı büyük kısmını gelirinin tamamına yakını tüketmek durumunda kalan orta sınıf ödemektedir. Orta sınıf ve ücretler üzerindeki yükleri (vergi takozlarını) dikkate alındığında bu çarpıklık bu kesim için daha da artmaktadır.²⁹⁵

Dolaylı vergilerin toplanma kolaylığı gibi büyük bir üstünlüğü olmakla beraber adaletsiz bir yapısı da vardır. Dolaysız vergiler çok kazananlardan çok alındığı için vergi adaletini sağlarken dolaylı vergiler az kazananlardan görece olarak çok alındığı için vergi adaletini bozmaktadır. Türkiye açısından dolaysız vergilerin oranlarının artırılması yerine vergi sisteminin dışına çıkmış olan kazançların, kayıp ve kaçakların yani vergi kaydı dışında kalmış kazançların sisteme alınması gerekmektedir.²⁹⁶

²⁹⁴ <http://mahfiegilmez.com/2012/12vergi-yuku-bir-ulkede-vergi-yuku-hesab.htm>
(23.10.2013).

²⁹⁵ Özdemir, s. 31.

²⁹⁶ <http://mahfiegilmez.com/2012/12vergi-yuku-bir-ulkede-vergi-yuku-hesab.htm>
(23.10.2013).

İ. Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde Adaleti Kısıtlayıcı Uygulamalar

Dolaylı vergilere kayışın olası avantajları ile bu çerçevede KDV’yi yükseltmenin gelir dağılımı eşitsizliğini artırıcı ve gelir düzeyi kötü olanların hayat standardını azaltıcı bilinen dezavantajları üzerinde tartışmalar söz konusu olmaktadır.²⁹⁷

Dolaylı vergiler uygulamada üstün bir yere ve ülkemiz ekonomisinde yüksek bir orana sahiptir. Dolaylı vergiler içerisinde sadece KDV ele alındığında adalet açısından bir takım kısıtlamaların olduğu görülmektedir. Bu durum aşağıda yer alan ifadelerle açıklanmaya çalışılmaktadır.²⁹⁸

Gelir üzerindeki vergileri azaltıp, bunun KDV’de artışlarla telafisi, yüksek gelirliiler üzerindeki vergi yükünü azaltmakta, buna karşılık alt ve orta gelirliiler üzerindeki vergi yükünü ise artırmaktadır. Bu durum vergilemede adalet sorununu da ortaya çıkarmaktadır. Vergilemedeki bu adaletsizlik aynı zamanda düşük gelirli niteliksiz işgücünün işe girme isteklerini de olumsuz etkilemektedir.

Tüketim üzerine odaklanma, tüketim eğilimi çok düşük olan yüksek gelirliilerin vergilerden uzak durmasına yol açmaktadır. Yüksek gelir ve düşük gelirliilerin aynı tüketim eğiliminde olması, farklı gelirliilerin aynı vergiyi ödemelerini ifade etmektedir ve bu durum da adaleti kısıtlayıcı bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda yüksek gelirliilerin birikmiş servetleri hiç tüketilmeyecek ve miras olarak gelecek nesillere intikal edecektir.

Dolaylı vergiler içerisinde yer alan KDV’nin gelir düzeyi ayrımı yapılmaksızın bütün kesimlere aynı oranda uygulanması, KDV’de adaleti kısıtlayıcı bir etkidir. KDV oranları belirlenirken ve uygulanırken temel tüketim mallarındaki KDV oranının, lüks mallara gittikçe artış göstermesi gerekmektedir. Bu şekilde gelir

²⁹⁷ Özdemir, s. 1.

²⁹⁸ Özdemir, s. 18.

düzeyi artışına bağlı olarak bireylerden tahsil edilecek KDV tutarı da artırılabilir.

Sonuç olarak KDV’de tek bir vergi oranı yerine zorunlu tüketim mallarına düşük, lüks tüketim mallarına yüksek oran uygulayarak, verginin azalan oranlı etkisi giderilebilmektedir. Mesela KDV uygulayan Avrupa ülkelerinde uygulanan bir standart oran vardır. Bu oranın altında süper indirimli (gıda, ilaç, yayın ve eğitim için) ve indirimli (ulaşım) oranlar uygulanmaktadır. Bu şekilde KDV’nin gelir dağılımında adalet amacına uygun hizmet eden bir vergi olarak düşünülebilir.²⁹⁹

J. Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nin Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi

KDV etkinlik açısından değerlendirildiğinde; tahsil edilen KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ve seyri ile KDV’nin esneklik durumu dikkate alınmaktadır.

1. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Tahsilatları ve Vergi Gelirlerindeki Payının Değerlendirilmesi

Tablo 8’de KDVK’nın yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte olan sekiz vergi türünün ve KDVK’dan sonra kaldırılması ile KDV gelirlerinin dönemler itibariyle toplam vergi gelirleri içerisindeki payları gösterilmektedir.

Tablo 8: KDV’nin Yerini Aldığı Vergiler ve KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

YILLAR	KDV NİN YERİNİ ALDIĞI VERGİLERİN, TOPAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI %	KDV NİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %
1980	18	-
1981	17	-

²⁹⁹ Batirel, s. 137.

1982	23	-
1983	19	-
1984	21	-
1980-1984 ORTALAMASI		19,6
1985	-	24.8
1986	-	26.3
1987	-	28.4
1988	-	29.3
1989	-	25.3
1985-1989 ORTALAMASI		26,82
1990	-	27.2
1991	-	29.0
1992	-	29.7
1993	-	31.0
1994	-	30.1
1990-1994 ORTALAMASI		29,4
1995	-	32.7
1996	-	33.1
1997	-	32.9
1998	-	29.5
1999	-	28.1
1995-1999 ORTALAMASI		31,26

2000	-	31.6
2001	-	31.3
2002	-	34.2
2003	-	32.1
2004	-	34.0
2000-2004 ORTALAMASI		32,64
2005	-	32.0
2006	-	33.5
2007	-	32.4
2008	-	31.6
2009	-	30.6
2005-2009 ORTALAMASI		32,02
2010	-	32.1
2011	-	33.6
2012	-	32.5
2010-2012 ORTALAMASI		32,73
1985-2012 ORTALAMASI		30,68

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

(15.08.2013) adresinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 8 incelendiğinde de görüleceği gibi, KDV'nin yerini aldığı sekiz verginin 1980–1984 yılları arasındaki dönemde, toplam vergi yükleri içindeki payları sırası ile % 18, 17, 23, 19 ve 21 olarak gerçekleşmiştir. KDV'nin uygulanmaya başlaması ile birlikte 1985–1989 yılları arasındaki dönemde toplam vergi gelirleri içindeki payı sırası ile % 24,8-26,3-28,4-29,3 ve 25,3 oranındadır. Beşer yıllık bu

dönemlerde ortalamalar KDV öncesindeki vergiler için %19,6 iken KDV'nin uygulandığı ilk beş yıldaki ortalaması %26,82'dir. KDV'nin uygulanmaya başladığı tarihten 2012 yılına kadar olan ortalaması ise %30,68 olarak gerçekleşmiştir.

Bu sonuçlardan hareketle, KDV'nin uygulanmaya başlaması ile yerini aldığı sekiz vergiden daha yüksek bir vergi hâsılatı sağlanmış ve toplam vergi gelirleri hâsılatına olan katkısı daha yüksek bir oranda gerçekleşmiştir.

Kaldırılan vergilerin GSYH'ye oranı 1982, 1983 ve 1984 yıllarında, sırasıyla yüzde 2,4, yüzde 2,7 ve yüzde 2,3 oranında gerçekleşmiştir.³⁰⁰

Tablo 9'da ise toplam KDV hâsılatının, KDVK'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren GSYH'ye oranları yer almaktadır.

Tablo 9: KDV'nin Yerini Aldığı Vergiler ve KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

YILLAR	GSYH (1) (000 TL)	TOPLAM KDV HASILATI* (2) (000 TL)	ORAN (2/1) %
1985	35.095	951	2,70
1986	51.079	1.568	3,06
1987	74.721	2.567	3,43
1988	129.224	4.178	3,23
1989	227.324	6.461	2,84
1990	393.060	12.371	3,14
1991	630.116	22.832	3,62
1985-1991 ORTALAMASI			3,15

³⁰⁰ Merter, Acar, Arslan, s. 36.

1992	1.093.368	42.088	3,85
1993	1.981.867	81.877	4,13
1994	3.868.429	176.742	4,57
1995	7.762.456	354.981	4,57
1996	14.772.110	743.026	5,03
1997	28.835.883	1.561.562	5,42
1998	70.203.147	2.725.083	3,88
1992-1998 ORTALAMASI			4,49
1999	104.595.915	4.164.334	3,98
2000	166.658.021	8.379.554	5,03
2001	240.224.083	12.438.861	5,18
2002	350.476.089	20.400.201	5,82
2003	454.780.659	27.031.100	5,94
2004	559.033.025	34.325.208	6,14
2005	648.931.711	38.280.417	5,90
1999-2005 ORTALAMASI			5,43
2006	758.390.785	50.723.560	6,69
2007	843.178.421	55.461.123	6,58
2008	950.534.250	60.066.230	6,32
2009	952.558.578	60.169.248	6,32
2010	1.098.799.348	75.649.986	6,88
2011	1.297.713.210	95.550.463	7,36

2012	1.416.816.800	103.155.263	7,28
2006-2012 ORTALAMASI			6,78
1985-2012 ORTALAMASI			4,96

Kaynaklar:<http://ekutup.dpt.gov.tr/tg/index.asp?yayin=teg&yill=0&ay=0>

(12.08.2013).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_60.xls
[.htm](#) (07.08.2013).

<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod0temelist> (12.08.2013).

Tablo 9 verilerine bakıldığında, KDV'nin GSYH içindeki payı yıllar içinde gittikçe artmıştır. İlk uygulanmaya başladığı yıl olan 1985 yılında % 2,70 olan oran, 2012 yılı itibariyle % 7,28'e çıkmıştır. KDV'nin GSYH içerisindeki payı periyodik olarak incelendiğinde; 1985–1991 arasında % 3,15, 1992–1998 arasında % 4,49, 1999–2005 arasında % 5,43 ve son olarak da 2006–2012 arasında % 6,78 olarak gerçekleşmiştir. KDV'nin uygulandığı 1985–2012 yılları arasındaki ortalama oran % 4,96 olmuştur. Dolayısıyla, kaldırılan vergilerden dolayı ortaya çıkabilecek vergi kaybından çok daha fazla bir vergi hâsılatı sağlanmıştır.

Özellikle Özel Tüketim Vergisi'nin uygulanmaya başlandığı 2002 yılına kadar, Türk Vergi Sistemi; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV olmak üzere üç temel vergi üzerine oluşturulmuştur.³⁰¹ Bu üç temel verginin toplam vergi türleri içindeki payları karşılaştırılarak KDV uygulamasının değerlendirilmesi de yapılabilmektedir.³⁰²

Tablo 10'da Ülkemizdeki KDV uygulaması ile birlikte vergi sistemimizde önemli yer tutan KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki oranları gösterilmektedir.

³⁰¹ E. Arslan, s. 58.

³⁰² Merter, Acar, Arslan, s. 40.

Tablo 10: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dağılım Oranları

YILLAR	GELİR V. NİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %	KURUMLAR V. NİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %	KDV NİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %
1985	34,6	11,7	24,8	71,1
1986	35,2	15,9	26,3	77,4
1987	34,2	14,7	28,4	77,3
1988	33,7	14,9	29,4	78,0
1989	38,6	14,1	25,3	78,0
1990	41,0	10,2	27,3	78,5
1991	42,4	9,0	29,0	80,4
1992	42,4	7,1	29,8	79,3
1993	40,4	7,2	31,0	78,6
1994	30,9	7,5	30,1	68,5
1995	30,4	9,5	32,8	72,7
1996	30,1	8,4	33,2	71,7
1997	31,6	8,3	32,9	72,8
1998	37,7	8,1	29,6	75,4
1999	33,3	10,5	28,2	72,0
2000	23,4	8,9	31,7	64,0
2001	29,1	9,3	31,3	69,7
2002	23,0	9,3	34,3	66,6

2003	20,2	10,3	32,1	62,6
2004	19,5	9,5	34,0	63,0
2005	19,1	9,6	32,1	60,8
2006	21,0	8,2	33,5	62,7
2007	22,2	9,2	32,4	63,8
2008	23,4	9,8	31,6	64,8
2009	23,4	10,5	30,6	64,6
2010	21,0	9,7	32,1	62,7
2011	21,0	10,3	33,6	64,9
2012	22,0	10,1	32,5	64,6
Ortalama	29,46	10,06	30,71	70,23

Kaynaklar:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls
[.htm](#) (07.08.2013).

Tablo 10 incelendiğinde, Gelir Vergisinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı yıllar bazında azalma göstermektedir. KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payı ise gittikçe artış göstermektedir. 1985-2012 yılları arasında Kurumlar Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı 10,6 ile en düşük ortalama iken, Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 29,40 ortalaması ile ikinci sırada, KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı 30,71 ile en yüksek seviyededir.

Tablo 10'dan yola çıkarak, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin toplamının, toplam vergi gelirleri içindeki paylarının özellikle son yıllarda azalmakta olduğu görülmektedir. Bunun ağırlıklı nedeni, 2002 yılında uygulamaya konulan Özel Tüketim Vergisi'nin etkisinden kaynaklanmaktadır.³⁰³

³⁰³ Merter, Acar, Aslan, s. 41.

Özel Tüketim Vergileri (ÖTV) ekonomik süreçte yer alan üretim ve dağıtım aşamalarının herhangi birinde ya da bu aşamaların tümünde, istisna ve muafiyetler dışında bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilerdir.³⁰⁴

Devletlerin gelire doğrudan ilişkili olan vergilerin yanında dolaylı vergi türündeki ÖTV'ye neden ihtiyaç duyduklarını açıklamaya yarayan farklı görüşler vardır. Bunlardan en önemlisi; ÖTV uygulamasının sosyal refahı arttıracığı yönündeki inanıştır. Fakat ÖTV'nin sosyal refahı arttırabilmesi için gelir vergisinin yapısı etkinlik ve adalet açısından etkin olması gerekir. ÖTV'de uygulanacak oran ve seçilecek mallar amaçlanan etkinlik ve adalete ulaşmada önemlidir.³⁰⁵

Sonuç olarak ve tablo 10 verilerine de dayanarak yürürlüğe girdiği 1985 yılından bu güne kadar olan süreçte ortalama artış eğilimi gösteren KDV'nin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirdiği kanısına varılmaktadır.

2. Katma Değer Vergisi Esnekliğinin Değerlendirilmesi

KDV'nin etkinliğinin bir başka açıdan analizi de vergi esnekliği açısından yapılabilir. Vergi esnekliği, vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasıladaki değişimlere karşı duyarlılığını gösteren bir kavram olarak tanımlanmakta ve vergi gelirlerindeki artış/gayrisafi yurtiçi hasıladaki artış şeklinde formüle edilmektedir. Genelde, vergi esnekliği katsayısının 1 (Bir) 'in altında olması, vergi gelirlerinin, GSYH'deki artışla doğru orantılı gelişmediğinin somut bir göstergesidir.³⁰⁶ Tablo 11'de KDV'nin GSYH'ye göre esneklikleri yer almaktadır. Esneklik katsayılarının çoğunlukla bir katsayısının üzerinde olması KDV gelirlerinin GSYH ile doğru orantılı bir gelişme gösterdiğini ifade etmektedir.

³⁰⁴ Turhan, s. 260.

³⁰⁵ Mustafa Çapar, 'Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması', *Sayıştay Dergisi*, S. 52, Ocak-Mart 2004, s. 122.

³⁰⁶ Merter, Acar, Arslan, s. 42.

Tablo 11: KDV Tahsilatlarının GSYH' ye Göre Esneklikleri

YILLAR	GSYH (1)	GSYH ARTIŞI % (2)	DAHİLDE ALINAN KDV (3)	DAHİLDE ALINAN KDV ARTIŞI % (4)	DAHİLDE ALINAN KDV NİN ESNEKLİĞİ (5=4/2)	İTHALDE ALINAN KDV (6)	İTHALDE ALINAN KDV ARTIŞI (7)	İTHALDE ALINAN KDV NİN ESNEKLİĞİ (8=7/2)	TOPLAM KDV TAHSİLATI ESNEKLİĞİ
1985	35.095.481	59,5	567	-	-	384	-	-	-
1986	51.079.324	45,5	1.040	83,42	1,83	528	37,61	0,83	1,43
1987	74.721.925	46,3	1.563	50,29	1,09	1.004	90,19	1,95	1,38
1988	129.224.505	72,9	2.661	70,24	0,96	1.517	51,07	0,70	0,86
1989	227.324.008	75,9	4.176	56,99	0,75	2.285	50,61	0,67	0,72
1990	393.060.171	72,9	7.650	83,19	1,14	4.722	106,66	1,46	1,25
1991	630.116.960	60,3	14.541	90,08	1,49	8.291	75,59	1,25	1,40
1992	1.093.368.045	73,5	27.053	86,05	1,17	15.035	81,35	1,11	1,15
1993	1.981.867.090	81,3	50.892	88,12	1,08	30.987	106,08	1,30	1,16
1994	3.868.429.187	95,2	110.918	117,95	1,24	65.824	112,44	1,18	1,22
1995	7.762.456.069	100,7	212.119	91,24	0,91	142.861	117,03	1,16	1,00
1996	14.772.110.189	90,3	419.167	97,61	1,08	323.859	126,70	1,40	1,21
1997	28.835.883.135	95,2	861.262	105,47	1,11	700.300	116,24	1,22	1,16
1998	70.203.147.160	49,0	1.589.060	84,50	1,72	1.136.023	62,22	1,27	1,52
1999	104.595.915.540	49,0	2.433.262	53,13	1,08	1.731.072	52,38	1,07	1,08

2000	166.658.021.460	59,3	4.487.808	84,44	1,42	3.891.746	124,82	2,10	1,71
2001	240.224.083.050	44,1	7.289.544	62,43	1,41	5.149.317	32,31	0,73	1,10
2002	350.476.089.498	45,9	11.542.749	58,35	1,27	8.857.452	72,01	1,57	1,39
2003	454.780.659.396	29,8	15.389.547	33,33	1,12	11.641.552	31,43	1,05	1,09
2004	559.033.025.861	22,9	18.666.461	21,29	0,93	15.658.747	34,51	1,51	1,18
2005	648.931.711.812	16,1	22.038.878	18,07	1,12	20.224.772	15,94	0,99	0,79
2006	758.390.785.210	16,9	25.291.023	14,76	0,87	25.432.537	25,75	1,53	1,19
2007	843.178.421.420	11,2	28.965.495	14,53	1,30	26.495.628	4,18	0,37	0,84
2008	950.534.250.715	12,7	30.085.656	3,87	0,30	29.980.574	13,15	1,03	0,65
2009	952.558.578.826	0,2	34.034.036	13,12	65,6	26.135.212	-12,83	-60,23	0,81
2010	1.098.799.348.446	15,4	39.438.999	15,88	1,03	36.210.987	38,55	2,51	1,68
2011	1.297.713.210.117	18,1	46.860.118	18,82	1,04	48.690.345	34,46	1,90	1,45
2012	1.416.816.800.524	9,2	53.150.365	13,42	1,46	50.004.898	2,7	0,29	0,87
ORTALAMA					3,53			1,03	1,16

Kaynaklar: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls
[.htm](#) (07.08.2013).

Tablo 11’de yer alan veriler doğrultusunda ithalde alınan KDV’nin esnekliği hem dâhilde alınan KDV hasılatı esnekliğinin, hem de toplam KDV hâsılatı esnekliğinin üzerinde bir ortalamaya sahiptir. Diğer bir ifade ile ithalde alınan KDV tahsilâtındaki artış ortalaması GSYH’nin ortalama artışından daha yüksek bir vergi hâsılatı sağlamıştır. Dâhilde alınan KDV’nin esnekliği ise ithalde alınan KDV hâsılatı ortalamasına nazaran daha düşük seviyededir. Buradan çıkarılabilecek sonuç şudur: GSYH da meydana gelen bir birimlik artış ortalama olarak dâhilde alınan KDV’de 3,53 birimlik bir artış meydana getirmesine karşılık ithalde alınan KDV’de 1,03 birimlik bir artış meydana getirmektedir. Toplamda ise GSMH da ki bir birimlik artış toplam KDV hâsılatında ortalama 1,16 birimlik bir artış meydana getirmektedir.

Tablo 11 değerlendirmesinde dikkat edilmesi gereken, yüksek enflasyonist baskının olduğu yıllarda, seçim ve kriz dönemlerinin KDV tahsilatını azalttığı gerçeğidir. Bir dönem çok tercih edilen vergi gelirlerinin ucuz kredi haline gelmesi ise hasılatı etkilemiştir.³⁰⁷

Sonuç olarak KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılından günümüze kadar olan zaman diliminde KDV'nin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirdiğini, vergi sistemi içerisinde etkin bir yapıya sahip olduğunu söylemek mümkündür.

K. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Etkinlik Açısından Yapılan Uygulamalar

KDV'den beklenen hâsılatın sağlanmasında, KDV sisteminin kendi bünyesinden gelen otokontrol mekanizmasının yanı sıra alınan çeşitli tedbirler de etkilidir. KDV'nin uygulanma sürecinde, üretim ve dağıtım aşamalarında, KDV'nin oluşturacağı otokontrol mekanizmasının en zayıf yönünün, perakende satış veya hizmet ifa edici ile nihai tüketici arasındaki ilişki olduğu tahmin edilmiş ve bu zayıf noktanın kuvvetlendirilmesi için bazı önlemler alınmıştır ve uygulamaya konulmuştur. 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren ülkemizde uygulanmaya başlayan KDV uygulamalarının başarılı olması ve toplum tarafından benimsenmesi için, diğer vergi uygulamalarından farklı olarak bazı sistemler uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamalardan bazıları aşağıda değerlendirmeye alınmıştır.³⁰⁸

- **Ücretlilerde Gelir Vergisi İade Uygulaması:** Belge düzeninin kurulması ve yaygınlaşması açısından mükelleflerin yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almaları, bir anlamda otokontrol mekanizması oluşturacaktır düşüncesinden hareketle nihai tüketicileri belge almaya teşvik etmek amacı ile 2.2.1984 tarih ve 2978 sayılı 'Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun' çıkarılmıştır. Bu kanun ile mükelleflere yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almalarını

³⁰⁷ Merter, Acar, Arslan, s. 45.

³⁰⁸ Merter, Acar, Arslan, s. 34.

teşvik etmek amacıyla, vergi iadesi uygulamasına başlanmıştır. Bu uygulama yaklaşık 22 yıl boyunca çeşitli değişiklikler yapılarak uygulanmış olup yakın tarihlerde bu sistem uygulamadan kaldırılmıştır.

- **Yazar Kasa Uygulaması:** 15.12.1984 tarih ve 3100 sayılı ‘KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun’ un 1/1. maddesi ile ‘satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara’, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyeti getirilmiştir. Yazar kasa uygulaması, belge düzeninin yaygınlaşması ile vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına yardımcı olması açısından oldukça önemli bir adımdır. Yazar kasa uygulamasının etkinliği elbette ki yazar kasanın kullanılmasına bağlıdır. Bunun sağlanması, yukarıda işaret edilen vergi iadesi uygulaması ile desteklenmiştir.
- **Beyannamelerin İnternet Ortamında Verilmesi:** Diğer vergilerden ayrı olarak KDV’nin her ay verilmesi zorunluluğu, mükelleflere önemli yükleri de beraberinde getirmektedir. Her ay vergi dairesine gidilmesi, kuyruklarda beyanname çilesinin çekilmesi vb. yaşanan sıkıntılar, vergiye karşı olan psikolojik direnci arttıran önemli etkendir. Maliye Bakanlığı, 30.09.2004 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlanılmıştır.
- **KDV’de Tevkifat Uygulamasının Yaygınlaştırılması:** KDVK’nin 9. maddesi ile gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden değişik mal ve hizmet grupları için çeşitli düzenlemeler yapmak suretiyle vergi alacağının güvence altına alınması için üçüncü kişilere sorumluluk

yüklemiştir. KDV uygulamalarında üçüncü kişilere sorumluluğun yüklenmesi, KDV'den beklenen etkinliğin sağlanması açısından bir nevi teminat görevini yerine getirmektedir. Önceleri çeşitli sıkıntıların yaşanmasına neden olan sorumluluk düzenlemesi zaman içerisinde uygulamalarda birliğin sağlanması ile amaca yönelik sonuçların alınmasına imkân vermiştir.³⁰⁹

L. Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde Etkinliği Kısıtlayıcı Uygulamalar

Ülkemizde KDV’nin etkinliğinin sağlanmasına yönelik çeşitli uygulamalar gerçekleştirilmesine rağmen, yine uygulamada karşımıza çıkan ve KDV’nin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen bazı uygulamaları da görmek mümkündür. Bu olumsuz uygulamalardan bazıları aşağıda yer almaktadır.³¹⁰

- **Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Beyanname Kapsamından Çıkarılması:** 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yer alan ‘götürü usulde vergilendirme’ esası kaldırılarak yerine ‘Basit usulde vergilendirme’ esası getirilmiştir. Bu düzenleme çerçevesinde KDV kapsamında olan basit usul vergi mükellefleri, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4842 sayılı ‘Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’ ile KDV kapsamından çıkarılmıştır. KDVK’nın 17.maddesinin 4 üncü fıkrasının (a) bendi değiştirilerek basit usulde vergilendirilen mükelleflerin mal ve hizmet teslimleri KDV’den istisna tutulmuştur. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığınca çok sayıda küçük mükellefin ve vergi dairelerinin önemli bir yükünün ortadan kaldırılması hedeflenmiştir.

³⁰⁹ http://www.alomaliye.com/ocak_06/talha_apak_kdv_tevkfat.htm (16.08.2013).

³¹⁰ Merter, Acar, Arslan, s. 34.

- **VUK'dan Kaynaklanan Mükellef Sınıflandırmasının Olumsuz Etkileri:** Bilindiği gibi, VUK'da Tüccarlar, Bilanço esasına göre ve işletme hesabı esasına göre defter tutmaları bakımından iki sınıfa ayrılmaktadırlar. Belli iş hacmini geçen mükellefler işletme hesabı esasına göre defter tutmak yerine bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Bu da mükellefe belli maliyetler yüklemektedir. Bu maliyete katlanmak istemeyen mükellefler kanunda belirtilen hadleri aşmamak için ya hasılatlarını ya da alımlarını gizlemektedirler. Bu ise belge düzenini oluşmasına olumsuz etki yapmaktadır.
- **Gayrimenkul Sermaye İratlarında Götürü Gider Uygulaması:** Ülkemizde tüm gelir ve iratların belirlenmesinde gerçek usulde beyana ağırlık verilmesi gerekmektedir. Oysa özellikle gayrimenkul sermaye iradının beyanında yükümlüler daha çok götürü gider usulünü benimsemektedirler. Gerçek gider uygulaması yoluyla safi kazanç belirleyen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, bu harcamalarını vergi sistemimiz açısından geçerli kılınmış olan belgelerle kanıtlamakla yükümlüdürler. Götürü gider uygulamasını tercih eden mükellefler yaptıkları harcamalar dolayısıyla belge almamaktadır. Bu da başta KDV olmak üzere vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir.
- **KDV Mevzuatında Yapılan Sürekli Değişiklikler:** KDV sistemi yapılan değişiklikler neticesinde karmaşık bir hal almış olup, uzmanların dahi anlamalarının neredeyse imkânsızlaştığı bir mevzuat yığını haline dönüşmüştür. 63 maddeden oluşan KDV'nin zaman zaman bazı maddeleri değiştirilmiş, bazı maddelerine fıkra eklenmiş, bazı maddeleri ise yürürlükten kaldırılmıştır. Bu dönem içinde 53 bakanlar kurulu kararı, 11 iç genelge, 107 tebliğ ve 50 adet sirkü ve sayısız özelge yayınlanmıştır. Bu durum KDV'den beklenen etkinliği olumsuz yönde etkileyen temel unsurlardan birisidir.

- **Farklı Vergi Kanunlarında Benzer Konuları Düzenleyen Hükümler Arasında Paralellik Bulunmaması:** Vergi mevzuatımızın mevcut yapısında yer alan bir başka sorun da Türk vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlüğün bulunmamasıdır. Bu durum uygulamada tereddütlere yol açarak idare-mükellef arasındaki görüş ayrılıklarını arttırmaktadır. Örneğin, serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesiyle KDV'nin doğuşunun farklı esaslara bağlanmış olması dolayısıyla, hizmetin ifa edilmiş olmasına rağmen tahsilâtın yapılmadığı durumlarda ne tür işlem yapılacağı belli değildir.
- **Vergi Kanunları Dışında Özel Kanunlarla Vergiye İlişkin Düzenlemelerin Yapılması:** Özel kanunlarda bulunan vergisel hükümler, mevzuatımızın karmaşıklığını arttırmaktadır. Özel kanunlarda yer alan vergisel hükümler, özellikle istisna kazançlar ile bağış ve yardımlar konusunda önem arz etmektedir. Örneğin, serbest bölgelerden elde edilen kazançla ilişkin istisna Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarında değil, Serbest Bölgeler Kanununda yer almaktadır. Keza, Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimler KDV'den istisnadır. Ancak bu istisna KDVK'da düzenlenmemiştir.
- **Belge Düzeninin Yerleşmemiş Olması:** Mükellefler açısından kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmak, kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmaya nazaran ek maliyet getirdiği için bireyler kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih etmektedirler. Ayrıca ülkemizde vergi mükellefleri çok sayıda belge kullanmaktadır. Mükelleflerin kafalarını karıştıran çok sayıda belge yerine daha az sayıda belge kullanmalarına ilişkin yapılacak bir düzenleme de işlemlerinin kolaylaşmasını sağlayacaktır. Bu olumsuzluklar ülkemizde belge düzeninin yerleşmemesinde önemli rol oynamaktadır.

SONUÇ

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerden biridir. Bu vergi her üretim ve satış aşamasında oluşturulan katma değer üzerinden hesaplandığından ve maliyet içerisine girmediğinden verginin tekrarlanmasına yol açmaktadır.

Türk KDVK'ya göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve özellikler arz eden bir kısım faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler vergi konusu içerisinde yer almaktadır. Verginin mükellefi, mal teslimi ve hizmetler vergi konusunda incelenmektedir. Verginin mükellefi mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar ve ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerdir.

İşletmeler diğer işletmelerden satın aldıkları mal ve hizmetler üzerine kendi iş gücünü ve sermayesini kullanarak bir değer katmaktadırlar. KDV'nin matrahı bu katılan değer olup, KDV bu değer üzerinden alınmaktadır. Başka bir ifade ile KDV'nin matrahı, genel olarak mal teslimi ve hizmet ifası karşılığında alınan bedeldir. KDV mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar her aşamasında katılan değer üzerinden alınan, her aşamada matrahı katma değer olan ve sonuçta tümü tüketiciye intikal edilen dolaylı bir vergi türüdür.

KDV, üç gruba ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi, gayrisafi hasıla tipi KDV'dir. Bu tür KDV, indiriminde sermaye mallarına ilişkin indirilecek KDV'yi dikkate almamaktadır. İkincisi, gelir tipi KDV'dir. Bu tür KDV, sermaye mallarına ilişkin indirilecek KDV'nin öngörülen kullanım süresinde indirilmesini amaçlayan bir vergi türüdür. Üçüncüsü ise, tüketim tipi KDV'dir. Bu tür KDV, sermaye mallarına ilişkin indirilecek KDV'yi dikkate almamaktadır. Günümüzde bu gruplardan, AB üye ülkelerinde tüketim tipi ve Türkiye'de ise, gelir tipi KDV uygulanmaktadır.

KDV'nin konusu, vergiye tabi olan malların üreticiden toptancıya, toptancıdan perakendeciye, perakendeciden tüketiciye intikali sırasında meydana gelen katma

değerlerdir. Ayrıca KDV'nin konusu sadece mallar olabileceği gibi, bütün veya bazı hizmetleri de içerebilir.

KDV'nin temel vergilendirme yöntemi, gerçek usulde vergilendirmedir. Bu yöntemin temel mekanizması faturadır. Başka bir ifade ile bu yöntemde mükelleflerin fatura alıp vermesi ve bunların kaydı için defter tutmaları esastır.

KDV'de beyanname verme zamanı olarak, vergilendirme dönemini takip eden ayın 25'inci günü akşamına kadar olan süre belirlenmiştir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca vergilendirme bir ay olduğundan, bir aylık işlemlerle ilgili olarak beyannamenin ertesi ayın 25'inci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDVK ve bu kanunun adalet-etkinlik değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır.

Dünyadaki bütün ülkelerin amacı, insanların yaşam düzeyini artırmak ve onların daha mutlu yaşamalarını sağlamaktır. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde en önemli faktör ülke ekonomisinin iyi bir düzeye gelmesidir. Ekonominin iyi bir düzeye gelmesi de, büyük ölçüde ülkenin gelir kaynaklarının yüksek olmasına dayanır. Vergiler de ülkenin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Dolayısıyla tahsil edilen vergiler, gelir kaynaklarını artırıcı bir faktördür. Bu nedenle ülke yöneticileri, her zaman vergi gelirlerini artırıcı çalışmalar içerisinde bulunmaktadır.

Dolaysız vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler doğrudan kişiler ve şirketler tarafından ödenir. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi gibi vergiler dolaysız vergiler olarak kabul edilir. Buna karşılık harcamalar üzerine konulan ya da malların satış fiyatları üzerine eklenerek tahsil edilen vergiler dolaylı vergileri oluşturmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergiler karşılaştırıldığında, dolaylı vergilerin vergi adaletine uygun olmadığı görülmektedir. Dolaylı vergiler azalan oran etkisi gösteren vergilerdir, gelire göre gelir düzeyi yüksek olanlara az, gelir düzeyi düşük olanlara fazla vergi yüklemektedir.

Dolaylı ve dolaysız vergiler karşılaştırıldığında ülkemizde 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanan KDV ile birlikte daha da önem kazanan dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı da zaman içerisinde artış göstermiştir.

KDV öncesinde 1975 ile 1984 yılları arasında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı % 53.34 iken, KDV'nin uygulanmaya konulmasından sonra, 1985 ile 2012 yılları arasında bu oran %58.35'e yükselmiştir.

1975-2012 yılları arasını 10 yıllık dönemler halinde incelediğimizde şu sonuçlarla karşılaşırız: 1975 ile 1984 yılları arasında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı %44.4, 1985 ile 1994 yılları arasında bu oran %49.68'dir. 1995 ile 2004 yılları arasında %60.87 olan dolaylı vergi oranı 2005 ile 2012 yılları arasında %66.51'dir. Görüldüğü gibi dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı sürekli bir artış göstermiştir. Bu durum, Türkiye'de vergi sisteminin gün geçtikçe daha az adil bir hale geldiğini göstermektedir.

KDV'nin uygulanmaya başladığı yıldan 2012 yılına kadar toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 30.68'dir. 1985 ile 1989 yılları arasında KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %26.82, 1990 ile 1994 yılları arasında bu oran %29.4, 1995 ile 1999 yılları arasında ise %31.26, 2000 ile 2004 yılları arasında %32.64, 2005 ile 2009 yılları arasında 32.02 ve son olarak 2010 ile 2012 yılları arasında %32.73 olarak genel bir artış eğilimi gösterdiği gözlenmektedir. Bu sonuçlardan hareketle, KDV'nin uygulanmaya başlaması ile yerini aldığı sekiz vergiden daha yüksek bir vergi hasılatı sağlanmış ve toplam vergi gelirleri hasılatına olan katkısı daha yüksek bir oranda gerçekleşmiştir. Özetle 1985'den günümüze kadar ortalama artış eğilimi gösteren KDV tahsilatının, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirdiği kanısına varılmaktadır. 1985'den 2012'ye kadar esneklik katsayılarının çoğunlukla 1'in üzerinde olması da KDV gelirlerinin GSYİH ile doğru orantılı bir gelişme gösterdiğini ifade etmektedir.

Dolaylı vergiler en çok vergi adaleti açısından eleştirilse de aslında kalkınma sorunu olan belirli bir refah düzeyini yakalayamamış bir ülke için dolaylı vergiler, tahsilatının kolay olması, tepkiye mahal vermemesi, masrafının az ve verimliliğinin yüksek olması nedeniyle tercih edilen bir vergi türüdür. Bu gelir kaynağı her ne kadar arzu edilmeyen bir finansman kaynağı aracı olarak değerlendirilse de belirli bir dönem için kabul edilebilir bir araçtır.

Bununla beraber, dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha yüksek oranda olduğu dönemlerde vergi adaletinden söz etmek mümkün değildir. Dolaylı vergiler içerisinde sadece KDV ele alındığında da adalet açısından bir takım kısıtlamaların olduğu görülmektedir. Gelir üzerindeki vergileri azaltıp, bunun KDV’de artışlarla telafisi, yüksek gelirliler üzerindeki vergi yükü azaltmakta, buna karşılık alt ve orta gelirliler üzerindeki vergi yükünü ise artırmaktadır. Bu durum vergilemede adalet sorununu da ortaya çıkarmaktadır.

Sonuç olarak KDV ülkeye gelir kazandırıcı vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir. KDV tahsilatının yıllar bazında sürekli artış gösteriyor olması bu vergi türünün vergi sistemi içerisinde etkin bir yapıya sahip olduğunu gösterirken, KDV’nin tek bir vergi oranı üzerinden uygulanması adalet açısından bir takım sıkıntıları da beraberinde getirmektedir. Tek bir vergi oranı yerine zorunlu tüketim malları üzerinde düşük, lüks tüketim mallarında ise yüksek vergi oranının uygulanması vergi adaleti açısından doğru bir karar olabilmektedir. Ancak gelir düzeyleri üzerinden değerlendirme yapıldığında gelir düzeyi yüksek ve düşük olan bireylerin aynı oranlarda vergi ödemesi vergi adaleti üzerinde oluşan adaleti kısıtlayıcı özeliğın varlığının da devam edeceğini ifade etmektedir. Türkiye’de dolaysız vergilerin oranlarının artırılması yerine vergi sisteminin dışına çıkmış olan vergi kazançların, kayıp ve kaçakların yani vergi kaydı dışında kalmış kazançların sisteme alınması gerekmektedir

KAYNAKLAR

- ACAR Fatih, Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S.176, Mayıs 2003.
- ACİNÖROĞLU Serkan, ‘Genel olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği’, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl 1, Cilt 1, S. 2, 2009.
- AKALIN Güneri, Kamu Ekonomisi, 2.bs, Ankara 1986.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 4.bs, Ankara 2011.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi, 10.bs, Ankara 2011.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 5.bs, Ankara 2004.
- AKMAN T. Koray, Türk Vergi Sistemi, 1.bs, Şubat 2011.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, İstanbul 1991.
- AKSOY Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6.bs, İstanbul 2010.
- ALTUNDİŞ Mehmet, ‘Hukuki Güvenlik İlkesi’, Yasama Dergisi, S. 10, Eylül-Ekim- Kasım- Aralık 2008.
- ALVER Cemil, KDV Kanunu, Ankara 1989.
- ARICI Fügen, ‘Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi’, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Naci Tolga Saruç), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- ARPACI Altar Ömer, ‘KDVnin Gider Boyutu’, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 26, S. 179, Ağustos 2003.
- ARSLAN Enver, Türkiye’de KDV Uygulaması ve Etkileri, (Danışman: Doç. Dr. Zeynep Arıkan), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- ARSLAN Mehmet, Türk Vergi Sistemi, 3.bs, Ankara 2004.

- ATA Ahmet Yılmaz, Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet Burçin Yereli), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2001.
- AYDEMİR Birol, Türkiye’de KDV Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif KDV Oranının Hesaplanması, DPT Uzmanlık Tezi.
- AYDIN Erkan, KDV’de Sorumluluk, 1.bs., İstanbul 2009.
- AYHAN Emin Haluk, KDV ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara 1983.
- BAĞDINLI İ. Halil, ‘KDV İadelerinde İhtiyati Haciz Uygulaması’, Vergi Sorunları Dergisi, S.147, Aralık 2000.
- BAĞDINLI İ. Halil, ATAĞAN Hilmi, ‘Güncel KDV Tevkifat Oranları ve Özellik Arz Eden Hususlar’, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 31, S. 242, Kasım 2008.
- BAŞAĞAÇ Halil, ‘KDV İadesinde Yaşanan Sorunların Genel Değerlendirmesi’, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 35, S. 288, Eylül 2012.
- BATIREL Ömer Faruk, Kamu Maliyesi ve Yönetimi, İstanbul 2007.
- BAYSAL Funda, Optimal Vergileme Teorisi ve Politikası: Türkiye Örneği, (Danışman: Prof. Dr. M. Ali Bilginoğlu), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2005.
- BİLİCİ Nurettin, BİLİCİ Adem, Kamu Maliyesi, Ankara 2011.
- BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, 15.bs, Ankara 2007
- BOZKURT Enver, Hukukun Temel Kavramları, Ankara 2000.
- ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- ÇAPAR Mustafa, ‘Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması’, Sayıştay Dergisi, S. 52. Ocak- Mart 2004.
- ÇELİK Binnur Tüzün, Vergilemede Müdahale İlkesi: Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi, Ankara 2001.
- ÇELİK Ercan, ‘KDV Tüketim Vergisinden Tasarruf Vergisine Dönüşüm Macerası (Hisse Senedi ve İştirak Hisselerinin Vergilendirilmesi Bağlamında)’, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 34, S. 278, Kasım 2011.

- ÇELİK Mehmet, Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. M. Serdar Atay), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2002.
- ÇETİNER Bülent, Özdemir Ergin, ‘KDV Tefvikatı Uygulanan İşlemlerde Kur Farkı’, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 33, S. 262, Temmuz 2010.
- DEMİR İhsan Cemil, Gülten Yıldırım, ‘ Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması’, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 11, S. 1, Nisan 2013.
- DEMİRCAN Esra Siverekli, ‘Vergilemenin Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi’, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 21, Temmuz- Aralık 2003.
- EDİZDOĞAN Nihat, Kamu Maliyesi, 10.bs, Bursa 2008.
- EDİZDOĞAN Nihat, ÇELİKKAYA Ali, Vergilerin Ekonomik Analizi, 1.bs, Bursa 2010.
- ER Selami, ‘ Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme’, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 11, S. 2, Aralık 2010.
- ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, 12.bs, Ankara 1987.
- ERGİNAY Akif, Vergi Hukuku, 15.bs, Ankara 1995.
- ERKİN Gözde, ‘Artan Oranlılık’, Ankara Barosu Dergisi, S. 3, 2012.
- FERHATOĞLU Emrah, ‘Avrupa’da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı’, Vergi Dünyası Dergisi, S. 298, Haziran 2006.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, ‘Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme’, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, S. 4, 1998.
- GÖRMEZOĞLU Necmettin, OKTAY Cemali, ‘KDVnde Hizmetten Yararlanma Kriteri’, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 24, S. 149, Şubat 2001.
- IŞIK A. Kadir, KARAYILMAZLAR Ekrem, ORGAN İbrahim, IŞIK Hayriye, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Bursa 2005.
- IŞIK Serkan, Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Selçuk İpek),

- Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- KALENDEROĞLU Mahmut, Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, 12.bs, Ankara 2011.
- KANETİ Selim, Vergi Hukuku, 2.bs, İstanbul 1989.
- KARAKURT Birol, AKDEMİR Tekin , ‘İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Adalet Tartışmalarının Gölgesinde İkili Gelir Vergisi)’, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 15, S. 1, 2010.
- KARAOSMANOĞLU Hande, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri, (Danışman: Prof. Dr. Turgay Berksoy), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- KARAYILMAZLAR Ekrem, GÜRAN Cahit, ‘Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz’, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 60, S. 2, 2005.
- KARLUK S. Rıdvan, Türkiye Ekonomisi, İstanbul 2000.
- KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19.bs, Ankara 2012.
- KIZILYALLI Hüsni, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara 1969.
- KİRAZ Abdullah, ‘Katma Değer Beyannamesinin Verilmemiş Olması İndirim Hakkını Ortadan Kaldırır Mı?’, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 30, S. 227, Ağustos 2007.
- MERCAN Saygın, Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, (Danışman: Prof. Dr. Ayşegül Mutlu), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- MERTER Mehmet Emin, ACAR İbrahim Atilla, ARSLAN Enver, ‘Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi’, Maliye Dergisi, S. 153, Temmuz-Aralık 2007.
- MUTER M. Naci, ÇELEBİ A. Kemal, SAKINÇ Süreyya, Kamu Maliyesi, 2.bs, Manisa 2006.
- NADAROĞLU Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 7.bs, İstanbul 1989.

- NEMLİ Arif, Kamu Maliyesine Giriş, 3.bs, İstanbul 1990.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 15.bs., Ankara 2008.
- ÖZCAN Bayram, 'Optimal Vergi Sistemi', Vergi Sorunları Dergisi, S. 227, Ağustos 2007.
- ÖZDEMİR Biltekin, 'Vergi sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı', Maliye Dergisi, S. 107, Temmuz-Aralık 2009.
- ÖZTÜRK İlhami, Ozansoy Ahmet, 'Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü', Maliye Dergisi, S. 161, Temmuz-Aralık 2011.
- PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon 2008.
- PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2008.
- PEHLİVAN Yafes, ERDOĞAN Ali, 'Uluslararası Taşımacılık ve Transit Taşımacılık İşlerinde KDV İstisnası Uygulaması', Vergi Sorunları Dergisi, Y. 27, S.191, Ağustos 2004.
- SABAN Nihal, Vergi Hukuku, 5.bs, İstanbul 2009.
- SAYIN Mahmut, 'KDV', Vergi Sorunları Dergisi/Özel Ek/ Vergi Kılavuzu 2002, Y. 25, Şubat 2002.
- SELEN Ufuk, Özen Ercan, 'Türkiye'de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme', Maliye Dergisi, S. 161, Temmuz- Aralık 2011.
- SEYİDOĞLU Halil, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, 3.bs., İstanbul 2002.
- SOĞUKPINAR Gürhan, Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği, (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Orhan Çakmak), Adnan Menderes üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- SOYDAN Billur Yaltı, 'AB Üyeliğine Doğru KDVnde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat', Vergi Sorunları Dergisi, Y. 24, S. 154, Temmuz 2001.

- SUSAM Nazan, OKTAYER Nagihan, 'Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)', Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 21, S. 2, 2007.
- ŞENER Orhan, Kamu Ekonomisi, 5.bs, İstanbul 1996.
- ŞENYÜZ Doğan, Türk Vergi Sistemi, 10.Bs, Ankara 2004.
- ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, Türk Vergi Sistemi, 9.bs, Bursa 2013.
- ŞENYÜZ Doğan, ERDEM Metin, TATLIOĞLU İsmail, Kamu Maliyesi, 9.bs, Bursa 2011.
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, Türk Vergi Sistemi, İzmir 2009.
- TUNÇ Ergül, KDV'nde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulaması), (Danışman: Prof. Dr. Nurettin Bilici), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- TURHAN Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1998.
- TÜRK İsmail, Kamu Maliyesi, 9.bs, Ankara 2010.
- ULUATAM Özhan, Kamu Maliyesi, 9.bs, Ankara 2005.
- YARAŞLI Genç Osman, 'Türkiye'de Vergi Reformu', Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2005.
- YERELİ Ahmet Burçin, ATA Ahmet Yılmaz, 'Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi', Maliye Dergisi, S. 161, Temmuz-Aralık 2011.
- YILMAZ Kazım, Türk Vergi Hukuku Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar, 5.bs, Ankara 2006.

İNTERNET KAYNAKLARI

http://www.ekoialog.com/kamu_maliyesi/adolp_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html
(26.07.2013).

<http://www.muhasibetr.com/kdv-tevkifatı/> (18.07.2013).

http://www.alomaliye.com/ocak_06/talha_apak_kdv_tevkfat.htm (16.08.2013).

<http://www.muhasibetr.com/kdv-tevkifatı/> (18.07.2013).

<http://www.dunya.com/dolayli-dolaysiz-vergide-ucte-bire-ucte-iki-olan-dengeyi-tam-tersine-cev-135202yy.htm> (11.08.2013).

http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1230203/Mays2013_makale1.pdf
(17.08.2013).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (10.08.2013).

<http://ekutup.dpt.gov.tr/tg/index.asp?yayin=teg&yill=0&ay=0> (12.08.2013).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_60.xls.htm
(07.08.2013).

<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod0temelist> (12.08.2013).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm
(07.08.2013).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm
(07.08.2013).

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/vergi-tarife.htm
(02.09.2013).

<http://www.vergidegundem.com/files/VergiRehberi2008.pdf> (02.09.2013).

<http://www.oecd.org.RevenueStatistics> (23.10.2013).

<http://www.dunya.com/hukuki-guvenlik-ilkesi-ve-vergileme-122952yy.htm>
(17.12.2013).

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı KDV Kanunu (RG.02.11.1984/18563).

EKLER

EK-I

2007/13033 SAYILI B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Güncel KDV Oran ve Listelerinden EK I Sayılı Liste

1- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,

2- a) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle,

b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kaparı (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

3- Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil),

4- Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka,

5- Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları,

6- 24/6/1995 tarihli ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri,

7- Suni dölllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,

8- Gazete ve dergiler (21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

9- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar, "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, "8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar", "8703.10.18.00.00 diğerleri"] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen KDVni indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,

11- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

12- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

13- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

14- Cenaze hizmetleri.

EK-II

2007/13033 SAYILI B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Güncel KDV Oran ve Listelerinden EK II Sayılı Liste

A) GIDA MADDELERİ

22/12/2006 tarihli ve 2006/11437 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

1 - a) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04, 01.05 pozisyonlarında yer alan hayvanlar ile 01.06 pozisyonunda yer alan (yalnız tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklik, devekuşu, bıldırcın, çulluk, yabancı ördek ve kazlar, sülün, beç tavuğu) hayvanlar,

b) 2 no.lu faslında yer alan mallar,

c) 3 no.lu faslında yer alan mallar (0301.10 pozisyonunda yer alan süs balıkları hariç),

2- 4 no.lu faslında yer alan mallar (0408.11.20.00.00, 0408.19.20.00.00, 0408.91.20.00.00, 0408.99.20.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar hariç),

3- 5 no.lu faslın 0504.00 pozisyonunda yer alan mallar,

4- 6 no.lu faslın 0601.20.10.00.11, 0601.20.10.00.12, 0602.10, 0602.20, 0602.90.10.00.00, 0602.90.20.00.00, 0602.90.30.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar,

5- 7 no.lu faslında yer alan mallar,

6- 8 no.lu faslında yer alan mallar,

7- 9 no.lu faslında yer alan mallar,

8- 10 no.lu faslında yer alan mallar,

9- 11 no.lu faslında yer alan mallar,

10- 12 no.lu faslında yer alan mallar (yalnız; sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğiti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları),

11- 15 no.lu faslında yer alan yağlardan insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olanlar ile bunların üretiminde kullanılmaya elverişli olan ham yağlar,

12- 16 no.lu faslında yer alan mallar,

13- a) 17 no.lu faslında yer alan mallar (1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alanlar hariç),

b) 1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alan mallar,

14 -18 no.lu faslında yer alan mallar,

15 -19 no.lu faslında yer alan mallar,

16 - 20 no.lu faslında yer alan mallar,

17 - 21 no.lu faslında yer alan mallar,

18 - 22 no.lu faslında yer alan mallardan yalnız;

a) 22.01, 2202.10.00.00.19, 2202.90, 2204.30, 2209.00.91.00.00, 22.09.00.99.00.00 pozisyonlarında yer alanlar,

b) 2202.10.00.00.11, 2202.10.00.00.12, 2202.10.00.00.13 pozisyonlarında yer alanlar,

19- 23 no.lu faslın 2306.90.11.00.11, 2306.90.11.00.19, 2306.90.19.00.11, 2306.90.19.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar,

20- 25 no.lu faslın 2501.00.91.00.11, 2501.00.91.00.12, 2501.00.91.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar.

Bu bölümdeki malların (I) sayılı listede de yer alması halinde, (I) sayılı listede belirlenen oranlar uygulanır.

B) DİĞER MAL VE HİZMETLER

1- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz

ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,

3- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler.),

4- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,

5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç),

6- İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

7- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,

8- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,

9- Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,

10- Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri,

11- 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,

12- 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 64 üncü maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takoğraf cihazı teslimleri,

13- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,

14- Kitap ve benzeri yayınlar (21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,

15- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,

16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,

17- İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan komponentleri ile kan ürünleri, aşılarda,

18- Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler,

19- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri,

20- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç),

21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik,

teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri,

22- Tıbbi cihazlar (Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği", "Vücuda Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği" ve "Vücut Dışında Kullanılan Tıbbi Tanı Cihazları Yönetmeliği" kapsamında tanımları verilen ve doğrudan sağlık hizmetleri ile veterinerlikte kullanılan cihazlar, bunların aksam ve parçaları) ile bunların kiralanması hizmetleri,

23- Küspe, tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (kedi-köpek mamaları hariç) saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil),

24- Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),

25- Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutlak olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.),

26- Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,

27- Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri.

EK-III

3065 Sayılı KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

BİRİNCİ KISIM

Mükellefiyet

BİRİNCİ BÖLÜM

Verginin Konusu

VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN

Madde 1- Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler KDVne tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler :
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Spor - Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
 - e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her

türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgfh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani 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.

TESLİM

Madde 2 –

1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden

doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

3. Su, elektrik, gaz ısıtma soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

4. Döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim bunların dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

TESLİM SAYILAN HALLER

Madde 3 - Aşağıdaki haller teslim sayılır .

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,

d) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması.

HİZMET

Madde 4 –

1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

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 gerçekleşebilir.

2. 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 vergilendirilirler.

HİZMET SAYILAN HALLER

Madde 5 - Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.

İŞLEMLERİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI

Madde 6 - İşlemlerin Türkiye'de yapılması :

- a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,
- b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını, değerlendirilmesini veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, (değerlendirme Gelir Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesine göre tayin olunur.) ifade eder.

ULUSLARARASI TAŞIMA İŞLERİ

Madde 7 -Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılır.

İKİNCİ BÖLÜM

Mükellef ve Vergi Sorumlusu

MÜKELLEF

Madde 8 -

1. KDVnin Mükellefi :

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) Spor-Toto, piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,
- f) At yarışları veya diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- g) 1 nci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. Vergiye tabi bir işlem sözkonusu olmadığı veya KDVni fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir.

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

h) Kiraya verme işlemlerinde kullanıma terkedilmesi

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapılması,

j) İkametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hattından geçilmesi,

Anında meydana gelir.

İKİNCİ KISIM

İstisnalar

BİRİNCİ BÖLÜM

İhracat İstisnası

MAL VE HİZMET İHRACATI

Madde 11 –

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır :

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler.

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında, tahsil edilen KDV iade olunur.

2. Bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

İHRACAT TESLİMİ VE YURTDIŞINDAKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN HİZMETLER

Madde12 –

1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır :

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtdışındaki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi, durumu değiştirmez.

2. Yurtdışındaki müşteri tabiri; ikametgfhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

Deniz, Hava ve Demiryolu Araçları İstisnası

ARAÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

Madde 13 - Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

a) Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların inşaaası, tadili, onarımı ve bakımına ilişkin teslim ve hizmetler,

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından yapılan hizmetler,

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Taşımacılık İstisnası

TRANSİT TAŞIMACILIK

Madde 14 –

1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Diplomatik İstisnalar

Madde 15 –

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır :

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler;

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

2. Bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

İthalat İstisnası

Madde 16 –

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır :

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

b) Gümrük Kanunu'nun 7 nci maddesinin 3,4,5,6,7 numaralı bentleri ile 8,9,10,12,13, 119 ve 132 nci maddelerinde yazılı olup, Gümrük Vergisi'nden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşyanın mezkur maddelerindeki kayıt ve şartlarla ithali,

c) Transit aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler,

2. Gümrük Kanunu'nun 132'nci maddesine göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.

ALTINCI BÖLÜM

Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar Diğer İstisnalar

Madde 17 –

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar: Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların :

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar :

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,

b) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetler

3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar :

a) Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler,

b) Harp silah, araç, teçzizat, makina, cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğüne teslimi

4. Diğer İstisnalar :

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

b) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan küçük çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

- c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler,
- d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,
- e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler
- f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- g) Külçe altın, döviz, para, damga pulu, hisse senedi ve tahvil teslimleri,
- h) Zirai sulama amaçlı su teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler.

YEDİNCİ BÖLÜM

İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı

İSTİSNADAN VAZGEÇME

Madde 18 -

1. Vergiden istisna işlemleri yapanlar diledikleri takdirde ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsamaması şarttır.

2. Ancak 17'nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve 4 üncü fıkranın (e) bendlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki birinci fıkra hükmü uygulanmaz.

3. İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

İSTİSNALARIN SINIRI

Madde 19 –

1. Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. KDVne ilişkin istisna ve muafiyet ancak bu Kanuna hüküm eklemek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Matrah, Nispet ve İndirim

BİRİNCİ BÖLÜM

Matrah

TESLİM VE HİZMET İŞLEMLERİNDE MATRAH

Madde 20 –

1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

3. Mükellefin vergiye tabi faaliyetlerinde kullanacağı amortismanına tabi menkul veya gayrimenkul malların imali veya inşası işlemlerinde matrah bunların Vergi Usul Kanununa göre tespit edilen değerleridir.

4. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

İTHALATTA MATRAH

Madde 21 - İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır :

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

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

ULUSLARARASI YÜK VE YOLCU TAŞIMALARINDA MATRAH

Madde 22 - İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs, ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve GÜmrük Bakanlığı yetkilidir.

ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ

Madde 23 - Özel matrah şekilleri şunlardır :

a) Spor - Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) 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,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli.

MATRAHA DAHİL OLAN UNSURLAR

Madde 24 - Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir :

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, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

MATRAHA DAHİL OLMAYAN UNSURLAR

Madde 25 - Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir :

a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan KDV,

DÖVİZ İLE YAPILAN İŞLEMLER

Madde 26 - Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.

EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ

Madde 27 –

1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. KDV uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

İKİNCİ BÖLÜM

Nispet

NİSPET

Madde 28 - KDV nispeti vergiye tabi her işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu nispeti temel gıda maddeleri için "C" (sıfır)'a kadar indirmeye yetkilidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İndirim

VERGİ İNDİRİMİ

Madde 29- Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'nden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler :

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur , iade edilmez.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

İNDİRİLEMİYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Madde 30 - Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'nden indirilemez.

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV,

b) İşletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV

c) Zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV.

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERE AİT İNDİRİM

Madde 31 –

1. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin KDV, bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren, 5 yıl içinde ve beş eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılır.

2. Yatırımların teşviki amacıyla sektör veya mal grupları itibariyle Bakanlar Kurulu, bu süreleri azaltmaya yetkilidir. Ancak, bu iktisadi kıymetlerin en az beş yıl işletmede kullanılması şarttır. Bu iktisadi kıymetlerin beş yıldan daha kısa bir süre içinde satılması işletmeden çekilmesi, işletme dışı amaçlarla kullanılmaya başlanması halinde indirim konusu yapılan vergi düzeltilir.

İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM

Madde 32 - Bu Kanunun 11,13,14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDVnden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

KISMİ VERGİ İNDİRİMİ

Madde 33 –

1. Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDVnin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır.

2. Kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespite Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Madde 34 –

1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. KDVnin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunur.

MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

Madde 35 - Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

YETKİ

Madde 36 - Bakanlar Kurulu indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye yetkilidir.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Verginin Tarhı ve Ödenmesi

BİRİNCİ BÖLÜM

Vergilendirme Usulleri

GERÇEK USULDE VERGİLENDİRME

Madde 37- Aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler.

GÖTÜRÜ USULDE VERGİLENDİRME

Madde 38 –

1. Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı ile, kazançları götürü usulüne göre tespit edilen çiftçiler götürü usulde vergilendirilirler.

2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının KDV, her türlü mal ve hizmet alışları ile giderleri toplamına %13 oranının uygulanması suretiyle bulunacak miktardan, alış ve giderlerine ait belgelerde gösterilen KDVnin indirilmesi suretiyle hesaplanır.

3. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçilerin KDV, Gelir Vergisi Kanununa göre tespit edilen safi kazançları üzerinden hesaplanır.

4. Götürü usule tabi KDV mükelleflerinin yıllık KDV, Gelir Vergisi Kanununa göre götürü olarak belirlenen safi kazançlarının %10'undan az olamaz.

İKİNCİ BÖLÜM

Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası

VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Madde 39 –

1. KDVnde vergilendirme dönemi, faaliyet gösteren takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

2. Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi :

a) Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,

b) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,

c) İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük hattından geçildiği andır.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

BEYAN ESASI

Madde 40 –

1. KDV, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.

2. Bu Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

3. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

4. İthalatta alınan KDV, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait

KDV mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarholunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir.

BEYANNAME VERME ZAMANI

Madde 41 –

1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın 25 inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

2. KDV beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

3. Götürü usule tabi KDV mükellefleri beyannamelerini Gelir Vergisinin tarh dönemi içerisinde verirler.

BEYANNAMELERİN ŞEKİL VE MUHTEVASI

Madde 42 - KDV beyannamelerinin şekil ve muhtevası ile gümrük giriş beyannamelerinde KDVne ilişkin olarak yer alacak bilgiler Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit ve tanzim olunur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Tarh İşlemleri

TARH YERİ

Madde 43 –

1. KDV, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

2. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, KDV, gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarholunur.

3. Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde, KDV beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

4. İthalde alınan KDV ilgili gümrük idaresince tarholunur.

5. İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV de, ilgili gümrük idaresince tarholunur.

6. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir.

TARHİYATIN MUHATABI

Madde 44 - KDV, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur.

Şu kadar ki :

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri,

b) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği

temsilci ; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar,

Tarhiyata muhatap tutulurlar.

TARH ZAMANI

Madde 45 - KDV beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takibeden yedi gün içinde tarhedilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Verginin Ödenmesi

VERGİNİN ÖDENMESİ

Madde 46 –

1. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlulu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerinin beyanname verme süresi içinde ödemeye mecburdurlar.

2. İthalde alınan KDV, Gümrük Vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

3. Gümrük Vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

4. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin KDV, tarh süresi içinde ödenir.

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini gözönünde tutarak KDVnin işlemde önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Gümrük İdarelerince Alınan KDVne İlişkin Hükümler

GÜMRÜK MAKBUZU

Madde 47 - İthal sırasında alınan KDV gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir.

DÜZELTME İŞLEMLERİ

Madde 48 - Bu Kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamıŐ veya eksik alınmıŐ Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır.

TEMİNATLI İŞLEMLER

Madde 49 - Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait KDV de aynı usule tabi tutulur.

MUHATAP

Madde 50 –

1. Gümrükte tarhedilen KDV, tarh sırasında hazır bulunan mükellefe, kanuni temsilcisine, adına hareket eden komisyoncusu ile gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilir.

2. Bu tebliğ üzerine açılacak davalar için Gümrük Vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır.

MATRAH FARKLARINA UYGULANACAK İŞLEMLER

Madde 51 - Mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftiŐe yetkili kılınanların buldukları matrahlar

üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır.

MAKTU VERGİ

Madde 52 - Gümrük Vergisinin maktuen alındığı hallerde, tek ve maktu tarife, ithalde alınacak KDV de dahil edilmek suretiyle tespit olunur.

BEŞİNCİ KISIM

USUL HÜKÜMLERİ

FATURA VE BENZERİ VESİKA DÜZENLENMESİ

Madde 53 - Bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade eder.

KAYIT DÜZENİ

Madde 54- KDV mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler.

Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır.

a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

d) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.

2. Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı KDVne tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar.

VERGİ TEMİNATI

Madde 55 - Mükelleflerin, fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, KDV ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.

ALTINCI KISIM

Çeşitli Hükümler

ASGARİ RANDIMAN ORANLARI VE BİRİM SATIŞ BEDELLERİ

Madde 56 –

1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı imal ve inşa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibariyle asgari randıman oranları tespit etmeye, alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgari birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir.

2 - Mükelleflerin KDV, bu oranlara ve birim satış bedellerine göre hesaplanacak KDVnden aşağı olamaz.

VERGİNİN ETİKETTE GÖSTERİLME MECBURİYETİ

Madde 57 –

1. Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde KDVnin satış fiyatına dahil olup olmadığı açıkça belirtilir. Vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarı ayrıca gösterilir.

2. KDVnin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde yukarıdaki hüküm uygulanmaz.

VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ

Madde 58 - Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

KANUNLARIN UYGULAMA ALANI

Madde 59 - Bu Kanunla yürürlükten kaldırılan vergilerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan ve bu Kanuna aykırı olmayan hükümler; KDV bakımından da geçerli sayılır.

EK VERGİ

Madde 60 –

1. Aşağıda yazılı malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi hizalarında gösterilen nisbetlerde ek vergiye tabidir.

a) Tütün mamülleri (sigara, puro, pipo tütünleri, kıyılmış tütün, enfiye, tömbeki ve benzeri) % 50

b) Her türlü alkollü içkiler (Tabii köpüren şarap ile vermut ve kınakına şarabı dahil, sair şarap ve bira hariç) % 50

c) Sair şaraplar ve bira % 15

d) Her türlü alkolsüz içkiler ve özütler (sade gazoz ve meyva suları hariç) % 15

2. Ek verginin matrahı, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

3. Ek verginin tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile vergilendirmeye ilişkin diğer hususlar hakkında bu Kanun hükümleri uygulanır.

4. Ek vergi KDV'nden indirilemez.

5. Mükellefler satış faturalarında ek vergiyi ayrıca göstermeye mecburdurlar. İthal sırasında ödenen ek vergi ise, gümrük makbuzlarında ayrıca gösterilir.

6. Ek vergiye tabi malların vergi nispetlerinin herbirini ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyelerine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

7. Bu maddenin 1 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerine göre alınan ek verginin % 30'u ile (c) ve (d) bentlerine göre alınan ek verginin % 100'ü tahsilini takip eden ay içinde Toplu Konut Fonuna gelir olarak aktarılır. Bu konudaki usul ve esaslar maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tespit edilir.

BİRİNCİ BÖLÜM

Kaldırılan Hükümler

KALDIRILAN HÜKÜMLER

Madde 61 –

a) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve sigorta muameleleri vergilerine ilişkin hükümleri hariç)

b) 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu

c) 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri,

d) 6747 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri,

Yürürlükten kaldırılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

Geçiş Hükümleri

Geçici Madde 1- Telafi Edici Vergilendirme Usulü :

1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı perakende mal satışı ile uğraşan mükelleflerden belirleyeceği iş gruplarına veya sektörlere dahil olanları telafi edici vergilendirme usulüyle vergilendirmeye yetkilidir.

2. Telafi edici vergilendirme usulünde KDV, mal alış bedellerine mal alışları sırasında %13 nihai vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanır.

3. Bu usule tabi mükellefler ,mal ve hizmet satışları dolayısıyla, KDV uygulamazlar.Bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların, bu alışları için vergi indirim hakları yoktur.

4. Bu usule tabi tutulan mükellefler diledikleri takdirde, genel esaslara göre KDVne tabi tutulurlar.

5. Bu usul, Kanunun yürürlük tarihinden sonra gelen 10 yıl süre ile uygulanabilir.

Geçici Madde 2-

1. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce fatura ve benzeri belge düzenlenmiş veya ödeme yapılmış olmakla beraber, bu belge veya ödeme ile ilgili işlemler Kanunun yürürlüğünden sonra yapılmış ise, işlemin tamamı hakkında bu Kanun hükümleri uygulanır.

2. Birden fazla takvim yılına sirayet den her türlü inşaat ve taahhüt işlerinin, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra ifa edilen kısmı, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunacak usul ve esaslara göre vergiye tabi tutulur.

Geçici Madde 3- Bu Kanunun yürürlüğünden yapılmış olup, yürürlükten sonraki döneme de sirayet eden kiralama sözleşmelerinde, kira bedeli peşin tahsil edilmiş olsa bile, Kanunun yürürlük tarihinden sonraki süreye isabet den kira bedeli KDVne tabidir.Bu süreye ait kira bedelinin Kanunun yürürlükten önce

tahsil edilmiş olması halinde, bu bedele ait KDVnin ne şekilde ödeneceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilir.

Geçici Madde 4-

1. Bu Kanuna göre teslim veya ithali KDVne tabi olan ve stok mal olarak beyan edilmiş olan mallara iat veya bünyelerinde yeralan İstihsal Vergisi bu malların teslimini takibeden ilk vergilendirme döneminde ödenecek KDVnden indirilir.

2. Bu maddeye göre yapılacak indirim usul ve esaslarla, stok beyannamesinin zamanına, şekil ve muhtevasına ilişkin esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tayin olunur.

Geçici Madde 5-

1. KDV hazırlık ve uygulamasıyla ilgili harcamaları yapmak üzere 1985 yılından başlamak üzere 3 yıl süre ile Bütçe Kanunlarının Maliye ve Gümrük Bakanlığına ait (A) cetvelinin 112. kod numaralı "Devlet Gelirlerine İlişkin Hizmetler Yönetim-Uygulama, Denetim ve Yargı Hizmetleri" programında yer alan toplam ödeneklerin her yıl için %30'una kadar kısmını bir fonda toplamaya ve her harcama kaleminden ne kadarının fona aktarılacağını belirlemeye, Maliye ve Gümrük Bakanı yetkilidir.

2. Bu fondan; bina satın alınarak veya kiralanarak yeni vergi dairelerinin kurulması, vergi dairelerinin döşenmesi, mekanizasyon, basılı kağıtların hazırlanması ve diğer uygulama hizmetleri ile eğitim ve tanıtma çalışmaları yapılmasına ilişkin her türlü harcamalar, 1050 ve 2886 sayılı Kanunlara, 121 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve eklerine, 832 sayılı Kanunun 30-37'inci maddelerinde yer alan vize hükümlerine tabi olmadan yapılır.

3. Fonun kullanılmasına ilişkin hizmetlerde görevlendirilen personele, Bütçe Kanunları ve diğer mevzuatla sınırlı olmaksızın fazla mesai ve yolluk ödenmesine ve bu hizmetlerde çalıştırılmak üzere geçici personel istihdamına Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

4. KDV ile ilgili basılı kağıtların basım, depolama ve dağıtım hizmetleri Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yürütür.

YÜRÜRLÜK

Madde 62 - Bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığına yetki veren hükümleri yayımı tarihinde, diğer hükümleri 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girer.

YÜRÜTME

Madde 63 - Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.