

**HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN KATMA DEĞER
VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Bilim Dalı**

Doğan BOZDOĞAN

Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Ağustos 2015

DENİZLİ

DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı doktora programı öğrencisi **Doğan BOZDOĞAN** tarafından **Prof. Dr. İbrahim ORGAN** yönetiminde hazırlanan “**Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi**” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından **04.08.2015** tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı
Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

Jüri Danışmanı
Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Jüri
Prof. Dr. Ersan ÖZ

Jüri
Yrd. Doç. Dr. Yusuf TEMÜR

Jüri
Yrd. Doç. Dr. Taha Emre ÇİFTÇİ

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun **12/08/2015** tarih ve **17/15** sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Turhan KAÇAR
Müdür

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.


Doğan BOZDOĞAN

ÖNSÖZ

Genelde Türk Vergi Sistemi özelde çalışmayla ilintili olarak Katma Değer Vergisi bazı açılardan eleştirilmektedir. Özellikle Katma Değer Vergisi'nin hukuki güvenlik ilkesiyle çelişen yönlerinin olduğu literatürde tartışılan bir konudur. Çalışmada Katma Değer Vergisi'nin hukuki güvenliği incelenmiş, mevcut sorunlar belirtilmiştir. Bu sorunlara ilişkin Yüksek Mahkeme kararları ispatlayıcı bir rol oynamıştır. Yine seçilmiş bazı ülkelerin Katma Değer Vergisi yapıları da söz konusu ülkelerin anayasaları, katma değer vergisi kanunları ve mevcut yüksek mahkeme kararları ışığında incelenmiştir. Ayrıca çalışmada Katma Değer Vergisi uygulamayan, bunun yerine farklı vergilere mevzuatlarında yer veren ülkelere de değinilmiştir. Nihayetinde Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi yapısına ilişkin bir çözüm önerisi sunulmuştur.

Çalışmanın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren ve güler yüzünü her zaman hissettiren danışman hocam sayın Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a, gerek doktora ders dönemimde ve gerekse tez çalışması sürecimde bilgisini, alakasını, güvenini ve sevecenliğini esirgemeyen sayın Prof. Dr. Ersan ÖZ'e, tez savunmasındaki yapıcı eleştiri ve görüşlerinden ötürü sayın Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR'a ve tez savunmasında pozitif enerjisi ve bilgisiyle katkı sağlayan sayın Yrd. Doç. Dr. Taha Emre ÇİFTÇİ'ye ayrı ayrı teşekkür etmek isterim. Tezimin her aşamasında sorularıma cevaplarını ve katkılarını esirgemeyen Marmara Üniversitesi öğretim üyesi sayın Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR ile Arş. Gör. Zeynep Nihan ALADAĞ'a, yapıcı eleştirileri ve bilgisiyle yoluma ışık tutan Gaziosmanpaşa Üniversitesi öğretim üyesi sayın Yrd. Doç. Dr. Yusuf TEMÜR'e teşekkürü ayrı bir borç bilirim. Yine tezimin yazım aşamasında bana her türlü kolaylığı sağlayan Gaziosmanpaşa Üniversitesi öğretim üyesi Doç. Dr. Halit ÇİÇEK'e, pek çok alanda kendisini örnek aldığım ve bugünlere gelmemde emeğini benden esirgemeyen sayın Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a teşekkürlerimi sunarım. Nihayetinde varlığımı borçlu olduğum annem, babam ve aile fertlerim ile bana her zaman pozitif enerji veren ve bu süreçte anlayışlarıyla beni rahatlatan eşim Arş. Gör. Kübra BOZDOĞAN'a ve şansım kızım Beren BOZDOĞAN'a ise ayrıca müteşekkirim.

ÖZET

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bozdoğan, Doğan

Doktora Tezi

Maliye ABD

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Ağustos 2015, 239 sayfa

Hukuk devleti, devletlerin kişi hak ve özgürlüklerine müdahalesine sınır getiren bir müessese olarak dikkat çekmektedir. Gerek kazanılmış haklara saygı, gerek kanunların geçmişe yürümezliği ve gerekse de belirlilik ilkelerini içerisinde barındıran hukuk devleti, demokratik düzenin sağlanmasında önemli bir işleve sahiptir.

Hukuk devletinin önemli unsurlarından birisi hukuki güvenlik ilkesidir. Devletlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin hukuki güvenliğe aykırı olmaması toplumsal düzen için gereklidir. Yukarıda sayılan kazanılmış haklara saygı, kanunların geçmişe yürümezliği ve belirlilik ilkeleri esas itibariyle hukuki güvenlik ilkesinin alt unsurlarını oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesine uyumluluğu açısından pek çok mevcut düzenleme inceleme altına alınabilir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olarak tüm vergi yasalarının kişi hak ve özgürlüklerini olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde düzenlenmesi gerekir. Bununla birlikte vergi yasaları bireylerin maddi ve manevi varlığını sürdürme haklarını ihlal edecek uygulamalar barındırmamalıdır. Bu hukuki güvenlik ilkesi ve onun alt ilkeleri açısından büyük önem taşımaktadır.

Türk Vergi Sistemi dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşan ve hukuk devletinin pek çok ilkesini içerisinde barındıran bir yapıdır. Bu yapı içerisinde dolaylı vergiler sınıfında yer alan Katma Değer Vergisinin yeri yadsınamaz.

Bu nokta da, genelde Türk Vergi Sistemi özelde çalışmayla ilintili olarak Katma Değer Vergisi bazı açılardan eleştirilmektedir. Özellikle Katma Değer Vergisi'nin hukuki güvenlik ilkesiyle çelişen yönlerinin olduğu literatürde tartışılan bir konudur. Çalışmada Katma Değer Vergisi'nin hukuki güvenliği incelenmiş, mevcut sorunlar belirtilmiştir. Bu sorunlara ilişkin Yüksek Mahkeme kararları ispatlayıcı bir rol oynamıştır. Yine seçilmiş bazı ülkelerin Katma Değer Vergisi yapıları da söz konusu ülkelerin anayasaları, katma değer vergisi kanunları ve mevcut yüksek mahkeme kararları ışığında incelenmiştir. Ayrıca çalışmada Katma Değer Vergisi uygulamayan, bunun yerine farklı vergilere mevzuatlarında yer veren ülkelere de değinilmiştir. Nihayetinde Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi Yapısına ilişkin bir çözüm önerisi sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Hukuki güvenlik ilkesi, Vergilendirme yetkisi, Katma Değer Vergisi, Hukuk devleti

ABSTRACT

EVALUATION OF VALUE ADDED TAX IN TERMS OF LEGAL SECURITY POLICY

Bozdoğan, Doğan

PhD Thesis

Public Finance

Supervisor: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

August 2015, 239 Pages

Rule of law, the state of the person is drawing attention as an institution that will limit the interference with rights and freedoms. Both vested in past retrospective change of law required by law and the fact that in hosting the specificity principle of the rule of law has an important function in maintaining the democratic order.

One of the important elements of civil law is the legal security policy. States is not contrary to the legal security of their activities is necessary for social order. Respect for the rights acquired the above, past retrospective change of law and certainty of law principles constitute the sub-elements of the essentially legal security policy. Be under a lot of scrutiny in terms of compliance with existing regulations legal security policy.

People of all tax law as a natural consequence of the tax principle of legality must be arranged so as to affect adversely the rights and freedoms. However, tax laws will violate the rights of individuals to maintain the tangible and intangible assets should not host applications. This law is of great importance in terms of security policy and its sub-principles.

Turkish Tax System consisting of direct and indirect taxes and a structure that embraces many principles of the rule of law. Located in indirect taxes Added Value undeniable place of the tax class in this structure.

This point is usually in connection with the work of the Turkish Tax System special VAT is criticized in some ways. In particular, an issue discussed in the literature is contradictory aspects of VAT legal security policy. The study will examine the legal security of VAT, the existing problems will be noted. Supreme Court decisions on these issues will play a role probative. Again, some countries of the world selected Value Added Tax structure in the constitution of the country concerned, the value added tax law, and will be examined in the light of the current high court decision. Also in study the application of Value Added Tax, the different tax instead of the country that will be mentioned in the legislation. Ultimately, the implementation of Value Added Tax in Turkey suggest a solution for the building will be presented.

Key Words: Legal security policy, Taxation authority, Value Added Tax, The rule of law.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK DEVLETİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

1.1. HUKUK DEVLETİ KAVRAMI, TARİHÇESİ VE UNSURLARI	5
1.1.1. Hukuk ve Devlet Kavramları Eşliğinde Hukuk Devleti.....	6
1.1.1.1. Hukuk Kavramı.....	6
1.1.1.2. Devlet Kavramı.....	8
1.1.1.3. Hukukun Üstünlüğü Kavramı.....	10
1.1.2. Hukuk Devleti Kavramı ve Tarihçesi.....	11
1.1.2.1. Hukuk Devletinin Tarihçesi.....	12
1.1.2.2. Anayasal Bir İlke Olarak Hukuk Devleti.....	16
1.1.2.3. Temel Hak ve Özgürlükler İle Hukuk Devleti Arasındaki İlişki.....	17
1.1.2.4. Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi	18
1.1.3. Hukuk Devletinin Unsurları	23
1.1.3.1. Yasal İdare İlkesi	23
1.1.3.2. Kanunların Genelliği İlkesi.....	24
1.1.3.3. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi.....	25
1.1.3.4. Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması	25
1.1.3.5. İdari Faaliyetlerin Yargısal Denetimi	27
1.1.3.6. Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Sağlanması	28
1.1.3.7. İdarenin Mali Sorumluluğu.....	29
1.1.3.8. Demokratik Rejim.....	30
1.1.3.9. Adil Yargılanma Hakkı.....	30
1.1.3.10. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	31
1.2. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ.....	31
1.2.1. Genel Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi.....	31
1.2.2. Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri	33
1.2.2.1. Geriye Yürümezlik İlkesi.....	33
1.2.2.1.1. Geniş Anlamda Geriye Yürüme (Gerçek Olmayan Geriye Yürüme)..	35
1.2.2.1.2. Dar Anlamda Geriye Yürüme (Gerçek Geriye Yürüme).....	35
1.2.2.2. Kazanılmış Haklara Saygı	35

1.2.2.3. Belirlilik İlkesi	37
1.2.2.4. Kıyas Yasağı, Tipiklik ve Tipleştirme	38
1.2.2.5. Hukuki İstikrar	40
1.2.2.6. Boşluk Doldurma	40

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUK DEVLETİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ İLE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ

2.1. VERGİLENDİRMEDE HUKUK DEVLETİ İLKESİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ	42
2.1.1. Vergilendirmede Hukuk Devleti İlkesi	43
2.1.2. Batı Demokrasilerinde Vergi ve Vergilendirme	45
2.1.2.1. Büyük Ferman (Magna Carta Libertatum)	47
2.1.2.2. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)	48
2.1.2.3. Haklar Demeci (Bill of Rights)	48
2.1.2.4. Virginia Bildirgesi	48
2.1.2.5. Fransız İhtilali	48
2.1.2.6. Enzberg Mali Reformu ve Weimer Anayasası	49
2.1.3. Osmanlı Devleti ve Türkiye’de Vergi ve Vergilendirme	49
2.1.3.1. Temel Hak ve Özgürlük Belgeleri Işığında Osmanlı Devleti’nde Hukuk Devleti İlkesi, Vergi ve Vergilendirme	50
2.1.3.1.1. Tanzimat Öncesi Dönem ve Senedi İttifak	51
2.1.3.1.2. Tanzimat Dönemi	52
2.1.3.1.2.1. Tanzimat Fermanı (Gülhane Hattı)	52
2.1.3.1.2.2. Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı	53
2.1.3.1.3. Meşrutiyet Dönemi ve Kanun-i Esasi	53
2.1.3.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda Hukuk Devleti İlkesi ve Vergilendirme Yetkisi	54
2.1.3.2.1. 1921 ve 1924 Anayasaları	55
2.1.3.2.2. 1961 Anayasası	55
2.1.3.2.3. 1982 Anayasası	57
2.2. VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	58
2.2.1. Demokratik Sosyal Hukuk Devletinin Vergilendirme Alanında Sağladığı Hukuki Güvenlik	60
2.2.2. Vergilendirmenin Hukukiliği İlkesi	61
2.2.2.1. Verginin Anayasal Çerçevesi	61
2.2.2.2. Anayasal Vergileme İlkeleri	63
2.2.2.2.1. Genellik İlkesi	63
2.2.2.2.2. Kamu Giderlerinin Finansmanına Katkı İlkesi	64
2.2.2.2.3. Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi	65
2.2.2.2.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	67

2.2.2.2.5. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	68
2.2.2.2.6. Kanunilik İlkesi	69
2.2.2.2.7. Bakanlar Kurulunun Yetkilendirilmesi İlkesi	73
2.2.3. Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri ve Vergilendirme İlişkisi	74
2.2.3.1. Vergilemede Yasallık İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi.....	75
2.2.3.2. Geriye Yürümezlik İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi.....	77
2.2.3.2.1. Gerçek Geriye Yürüme	79
2.2.3.2.2. Gerçek Olmayan Geriye Yürüme.....	80
2.2.3.3. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi.....	80
2.2.3.4. Belirlilik İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi	82
2.2.3.5. Kıyas Yasağı, Tipiklik, Tipleştirme ve Vergilendirme İlişkisi.....	83
2.2.3.6. Hukuki İstikrar İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi.....	85
2.2.3.7. Boşluk Doldurma ve Vergilendirme İlişkisi.....	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ.....	87
3.1.1. Katma Değer Kavramı.....	88
3.1.2. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	89
3.1.3. KDV'ye Yönelik Teorik Açıklamalar	91
3.1.3.1. KDV'nin Özellikleri	91
3.1.3.2. KDV'nin Avantaj ve Dezavantajları.....	94
3.1.3.3. KDV'nin Türleri	95
3.1.3.3.1. Gelir Tipi KDV	95
3.1.3.3.2. Tüketim Tipi KDV	96
3.1.3.3.3. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV	96
3.1.3.3.4. Ücret Tipi KDV.....	97
3.1.3.4. KDV Hesaplama Yöntemleri.....	97
3.1.3.4.1. Toplama Yöntemi.....	97
3.1.3.4.2. Çıkarma Yöntemi	98
3.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ.....	98
3.2.1. Türkiye'de KDV'nin Tarihsel Gelişimi	98
3.2.2. Türkiye'de KDV'ye Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler	100
3.2.2.1. Ekonomik Nedenler	100
3.2.2.1.1. Yatırımların Teşvik Edilmesi	100
3.2.2.1.2. Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması.....	101
3.2.2.1.3. İhracatın Geliştirilmesi.....	101
3.2.2.1.4. Enflasyonist Baskının Önlenmesi	101

3.2.2.1.5. Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması	101
3.2.2.2. Mali Nedenler	102
3.2.2.2.1. Vergi Adaletinin Sağlanması	102
3.2.2.2.2. Vergi Hasılatına Etkisi	102
3.2.2.2.3. Vergi Kaçakçılığına Etkisi	102
3.2.2.2.4. Uygulama Kolaylığı	103
3.2.2.2.5. Vasıtasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği	103
3.2.2.2.6. Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri İle Uyumlaştırma	103
3.2.3. Türkiye’de KDV’nin Genel Özellikleri.....	103
3.2.4. KDV’nin Konusu	104
3.2.4.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller	106
3.2.4.2. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller	107
3.2.5. KDV’de Mükellef ve Vergi Sorumlusu	108
3.2.6. KDV’de Vergiyi Doğuran Olay	109
3.2.7. KDV’nin Matrahı, Oranları ve İndirimi	110
3.2.7.1. KDV’nin Matrahı.....	110
3.2.7.2. KDV’de Oran.....	111
3.2.7.3. KDV’de İndirim.....	112
3.2.8. KDV’nin Vergilendirme Yöntemi, Tarhı, Beyanı ve Ödenmesi.....	113
3.2.8.1. KDV’de Vergilendirme Yöntemi	113
3.2.8.2 KDV’nin Tarhı.....	114
3.2.8.2.1. KDV’de Tarh Yeri	114
3.2.8.2.2. KDV’de Tarhın Muhatabı	115
3.2.8.2.3. KDV’de Tarhın Zamanı	115
3.2.8.3. KDV’nin Beyanı	115
3.2.8.4. KDV’nin Ödenmesi	115
3.2.9. KDV’de İstisnalar ve İstisnadan Vazgeçme.....	116
3.2.9.1. İhracat İstisnası	117
3.2.9.2. Bazı Taşıma Araçları, Kıymetli Maden ve Petrol Araçları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna.....	119
3.2.9.3. Taşımacılık İstisnası	121
3.2.9.4. Diplomatik İstisna.....	121
3.2.9.5. İthalat İstisnası	122
3.2.9.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar	122
3.2.9.6.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar.....	122
3.2.9.6.2. Sosyal Amaçlı İstisnalar.....	123
3.2.9.6.3. Askeri Amaçlı İstisnalar.....	124
3.2.9.7. Diğer İstisnalar.....	124
3.2.9.8. İstisnadan Vazgeçme	125

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE KDV'DE YAŞANAN SORUNLARIN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. TÜRKİYE'DE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR	127
4.1.1. KDV'de Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi.....	128
4.1.2. KDV'de Mükellefiyetle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi.....	134
4.1.3. KDV'de Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi	140
4.1.4. KDV'de Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar.....	144
4.2. ALMANYA'DA KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR.....	146
4.2.1. Almanya'da KDV Uygulaması	147
4.2.1.1. KDV Mükellefi	148
4.2.1.2. KDV'nin Konusu	149
4.2.1.3. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay.....	151
4.2.1.4. KDV'de İstisnalar	151
4.2.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı	152
4.2.2. Almanya'da KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar	152
4.2.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	153
4.2.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	154
4.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	157
4.2.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	158
4.2.3. KDV'ye Yönelik Alternatif Modeller ve Hukuki Güvenlik İlkesi.....	160
4.2.3.1. Mittler Modeli.....	161
4.2.3.2. Kirchoff Modeli	162
4.3. İNGİLTERE'DE KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR.....	163
4.3.1. İngiltere'de KDV Uygulaması	164
4.3.1.1. KDV'nin Mükellefi.....	165
4.3.1.2. KDV'nin Konusu	165
4.3.1.3. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay.....	166
4.3.1.4. KDV'de İstisnalar	167
4.3.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı	168
4.3.2. İngiltere'de KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar	170
4.3.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	170

4.3.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	171
4.3.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	173
4.3.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	174
4.4. FRANSA'DA KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR	175
4.4.1. Fransa'da KDV Uygulaması	176
4.4.1.1. KDV'nin Mükellefi.....	176
4.4.1.2. KDV'nin Konusu	177
4.4.1.3. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay.....	178
4.4.1.4. KDV'de İstisnalar	178
4.4.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı	179
4.4.2. Fransa'da KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar	179
4.4.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	180
4.4.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	181
4.4.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	182
4.4.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	183
4.5. RUSYA'DA KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR	184
4.5.1. Rusya'da KDV Uygulaması	185
4.5.1.1. KDV'nin Mükellefi.....	185
4.5.1.2. KDV'nin Konusu	186
4.5.1.3. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay.....	186
4.5.1.4. KDV'de İstisnalar	187
4.5.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı	187
4.5.2. Rusya'da KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar.....	188
4.5.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	188
4.5.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi	189
4.5.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	191
4.5.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi.....	191
4.6. ÇEŞİTLİ ASYA ÜLKELERİNDE KDV UYGULAMASI.....	192
4.7. KDV UYGULANMAYAN DÜNYA ÜLKELERİ	194

4.8. TÜRKİYE’DE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN GENEL SORUNLARIN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİ GELİŞTİRİLMESİ.....	196
4.8.1. İnsanın Maddi ve Manevi Hakkının Korunması	199
4.8.2. KDV’de Vergi Adaleti İçin Bir Öneri	201
SONUÇ	205
KAYNAKÇA.....	217
ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI.....	232
DANIŞTAY KARARLARI.....	234
ALMAN YÜKSEK MAHKEME KARARLARI.....	235
İNGİLİZ YÜKSEK MAHKEME KARARLARI.....	236
FRANSIZ YÜKSEK MAHKEME KARARLARI.....	237
RUSYA FEDERASYONU ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI.....	238
ÖZGEÇMİŞ	239

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. KDV'nin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı.....205

TABLolar LİSTESİ

TABLO 1. KDV’de Vergiyi Doğuran Olay.....	110
TABLO 2. Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı (2000-2014).....	127
TABLO 3. Hindistan’da Uygulanan KDV Oranları	193
TABLO 4. 2014 Yılı Satış Vergisi Geliri	195
TABLO 5. ABD’de Eyaletler Genelinde Uygulanan Satış Vergisi Oranları.....	196
TABLO 6. İncelenen Ülkelerde Uygulanan Kdv Oranları	201

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
CO	Court
Çev.	Çeviren
E.	Esas Sayısı
EC	European Union
K.	Karar Sayısı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
Md.	Madde
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RG	Resmi Gazete
VUK	Vergi Usul Kanunu
%	Yüzde

GİRİŞ

Hukuk devleti ilkesi, kavram olarak belirdiği ilk günden günümüze kadar üzerinde en çok durulan ve büyük bir önem kazanan ilkelere birisi durumundadır. Çünkü birey özgürlüğü ile devletin hukuk ile sınırlanması sorunu en önemli konulardan birisini oluşturmaktadır. Devletin yasama, yürütme ve yargı yetkisini kullanan erkleri bakımından, hukuk devleti ilkesi sürekli bir tartışma konusudur. Hukuk devleti bir taraftan bireyi diğer taraftan ise devleti ilgilendirdiği için iki boyutludur. Devletin hukuk ile bağlanarak sınırlandırılması ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması için hukuk devletinin varlığına gereksinim vardır.

Sınırsız egemenlik hakkını elinde tutan mülk devlet ve polis devlet anlayışından farklı olarak günümüzdeki modern devletin üstün gücü ve otoritesi sınırsız ve denetimsiz değildir. Bu yönü, bir devletin hukuk devleti haline gelmesinde temel bir göstergedir.

Hukuk devleti birçok alt ilkedен oluşmaktadır. Bu alt ilkelere birisi de hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Bu itibarla hukuki güvenlik toplumun devletin işlem ve eylemlerine karşı duyduğu güvendir. Gerçekten de hukuki güvenlik, toplum ve devlet hayatında çok önemli bir faktördür. Nitekim hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin olmazsa olmaz ilkesidir.

Hukuki güvenlik ilkesi yeni getirilen normun geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmasını yasaklar. Ancak, hukuki güvenlik ilkesi mevcut hukuki durumun hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamına gelmez. Zira hukuk normları yürürlüğe girmelerinden başlayarak düzenledikleri her durum ve/veya olaya uygulanırlar. Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması ise, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından, bazı istisnalar haricinde hukuka aykırı olacaktır. Çünkü hukuki güvenliğin amacı ve mutlak hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır.

Hukuki güvenlik ilkesinin anlamı aynı zamanda; hukuki belirlilik, hukuki istikrar ilkeleri ile iç içedir. Zira hukuki güvenin korunması, hukukun belirli ve istikrarlı olmasını da sağlayacaktır.

Hukuka güven duyulabilmesi, öncelikle hukuk kurallarının öngörülebilir başka bir ifadeyle belirli olmasını gerektirir. Bu bağlamda, hukuki belirlilik ilkesi, hem idare hem de bireyler açısından normların belli ve kesin olması anlamına gelir.

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan birisi olan vergilendirme veya vergilendirme yetkisidir.

Vergilendirme yetkisi, bir devletin ülkesi üzerinde egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesinde ihtiyaç duyduğu mali kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır. Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre farklılıklar göstermiştir. Jandarma devlet anlayışında, bu yetki mutlak ve sınırsız olmuştur. Liberal devlet anlayışı vergilendirmeyi, karşılık ilkesine dayanan yararlanma kuramı ile açıklamaya çalışırken, kolektivist devlet anlayışı, fedakârlık ve ulusal görev kavramları ile açıklamıştır. Çağdaş anlayış ise vergilendirme yetkisini, devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır. Vergilendirme yetkisi devletlerin ekonomik ve yasal düzen seçişlerine göre farklı olmaktadır. Bu yetki, batı tipi demokrasilerde, sosyalist devletlerdekine kıyasla daha fazladır.

Vergi devletinin gelişimi sonucu verginin gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla alınmaya başlanmasıyla, devlet müdahaleciliğinin, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel birey hak ve özgürlüklerine yönelmesi karşısında, bireyin gerek kanunların yapılması ve uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında anayasal korunma altına alınması gerekmiştir. Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve gelecek planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylelikle vergilendirme de keyfilik de önemli ölçüde önlenir.

Bu noktada vergiler ile ilgili olarak devletlerin egemenlik erkinin bir sonucu olduğu hükmüne ulaşılmaktadır. Ülkeler kamu harcamalarının finansmanını sağlamak ve gelir elde etmek amacıyla farklı vergi türlerine mevzuatlarında yer vermiştir. Vergiler en genel ayrımla gelir, harcama ve servet üzerinden alınmaktadır. Bu vergiler

içerisinde harcamalar üzerinden alınan vergiler mali anesteziinin hissedildiği ve adalet ilkesi açısından en çok tartışılan sınıfı oluşturmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilere Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Damga Vergisi örnek gösterilebilir.

Yukarıda sayılan vergilerden özellikle KDV, üzerinde durulması gereken bir vergidir. KDV bir harcama vergisi olarak ilk kez Alman hükümeti danışmanlarından Wilhelm Von SIEMENS tarafından 1918 yılında Almanya'da yürürlükte olan muamele vergisinin yerine uygulanmak üzere önerilmiş ancak uygulanmamıştır. İlk olarak KDV Fransa'da Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice LAURE tarafından hazırlanan bir projeye 1948 yılında sadece imalat aşamasında kullanılmış, 1954 yılında tüketim tipi KDV olarak uygulama alanı bulmuştur.

KDV üretimin her aşamasında alınan yayılı bir muamele vergisidir. Vergi mükellefleri tarafından yansıtılabilmektedir. Verginin yüklenicisi nihai tüketicidir. Nihai tüketici vergiyi herhangi bir şekilde yansıtamamakta iade şartlarından da yararlanamamaktadır. Bu noktada KDV hukuk devleti ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi açısından eleştirilebilir.

KDV'ye yönelik önemli bir eleştiride yasallık ilkesi açısındanadır. Bu noktada Türkiye'de Anayasanın 73/4. maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler tartışılmaktadır. Söz konusu yetkiler vergilerin kanuniliği ve vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımı konularında sakınca oluşturmaktadır.

KDV'de sorun olarak addedilecek bir diğer durum ise vergiyi doğuran olaydır. KDV'de vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası olarak kısaca belirtilebilir. Bu noktada sorun vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemelerde ortaya çıkmaktadır. İnceleme elemanlarının vergiyi doğuran olaya yönelik yapacakları yanlış tespitler mükelleflerin fazla KDV ödemesine neden olacaktır. Bu da kişi hak ve özgürlükleri açısından hukuki güvenlik ilkesine aykırı bir durumdur.

KDV'nin eleştirildiği son konu ise yürütme organına KDV ile ilgili verilen yetkidir. Bu yetki Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 28. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre özetle Bakanlar Kurulu KDV oranını "1"e indirmeye 4 kata kadar da artırmaya yetkilidir (KDVK'da KDV'nin yasal oranı %10 olarak belirlenmiştir). Bu vergilendirmede adalet ilkesiyle çelişen bir durumdur. Böyle bir yetki mükelleflerin, fazladan vergi ödemesine ve yatırım yapma konusundaki

belirsizlikten dolayı çekimser kalmasına neden olabilir. Sayılan bu unsurlar hukuk devletine ve hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır.

Bazı ülkelerde de KDV ile ilgili benzer sorunlara rastlanmaktadır. Bu sorunlara bazı ülkelerde fazlasıyla bazı ülkelerde ise nadiren karşılaşılmaktadır. Nadiren karşılaşın ülkeler içerisinde en önemlisi İngiltere'dir. İngiltere'nin KDV sistemi pek çok yönüyle örnek teşkil etmektedir. Bu nedenle örnek alınabilecek bir yapıdadır.

Vergilendirme yapılırken insanın maddi ve manevi hakkının korunması gerekmektedir. Örneğin insanın yaşamını devam ettirmesini sağlayacak mal veya hizmetlerin vergiye tabi olmaması söz konusu maddi ve manevi hakkın korunmasını sağlayacak bir uygulamadır

Bu noktada çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi açıklanacaktır. Hukuk devletinin tarihçesi ve unsurları detaylı bir şekilde irdelenecek, hukuki güvenlik ilkesi de alt unsurlarıyla birlikte ele alınacaktır.

İkinci bölümde hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi ile vergilendirme ilişkisi üzerinde durulacaktır. Vergilendirmede hukuk devleti ilkesinin batı demokrasilerindeki ve Türkiye'de ki gelişim süreci açıklanacak, Türk anayasalarında ki vergilendirme yetkisine ilişkin maddelere detaylı bir şekilde değinilecektir. Yine ikinci bölümde hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri ile vergilendirme ilişkisi ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde, Türkiye'de uygulanan KDV teorik ve teknik açılardan incelenecektir. Bu aşamada KDV'nin tarihçesi, mükellefi, matrahı, oranı vb. gibi konulara değinilecektir. Bu bölüm KDV'nin genel yapısını görmek açısından önem arz etmektedir.

Çalışmanın son bölümünde ise yargı kararlarının eşliğinde hem Türkiye'de hem de seçilmiş dünya ülkelerinde KDV'de yaşanan sorunlar hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir. Örnek ülke olarak Almanya, İngiltere, Fransa ve Rusya ele alınacaktır. Ayrıca bazı Asya ülkelerindeki KDV sisteminden kısaca bahsedilecek, hiç KDV uygulamayan ülkeler de incelenecektir. Bu değerlendirmeler paralelinde insanın maddi ve manevi hakkının korunmasına yönelik olarak Türkiye'de uygulanan KDV sistemine ilişkin bir öneri sunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK DEVLETİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Hukuk devleti kavramı, devletin iktidarının, kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir. Hukuk devleti, temel anayasal bir ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Bu amaçla hukuk devleti bir takım alt ilkeleri içerisinde barındırmaktadır. Bunlardan bir tanesi de hukuki güvenlik ilkesidir.

Hukuk kuralları koyma ve koymuş olduğu bu kuralları değiştirme yetkisini elinde bulunduran devletin, aynı zamanda bu hukuk kurallarına uyması beklenmektedir. İkel hukuk anlayışında hukuk, idare edenleri değil, idare edilenleri bağlayan kurallar yumağı şeklinde biçimlenmiştir. İlerleyen süreçte devlet organlarını bağlayan hukuk kurallarının konması hukuk devletinin gelişim sürecinde önemli bir adım olarak dikkat çekmektedir.

Hukuk devletinin önemli ilkelerinden birisi hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi her şeyden önce, yukarıda da belirtildiği gibi, devletin kendi koyduğu kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır.

Bu bölümde öncelikle hukuk devleti, hukuk ve devlet kavramları ışığında açıklanmaya çalışılacaktır. Sonrasında hukuk devletinin ilkelerine kısaca değinilecek ve hukuki güvenlik ilkesi tüm alt ilkeleri ile birlikte açıklanacaktır.

1.1. HUKUK DEVLETİ KAVRAMI, TARİHÇESİ VE UNSURLARI

Hukuk devleti düşüncesi ve ilkesi, ancak, insanlığın uzun süren mücadeleleri sonucunda kazandığı ve bireylerce kazanılan değişik hak ve özgürlüklerin devletçe tanınması ile doğmuştur (Sarıhan, 1987: 711). Hukuk devleti, kanunların yönetilenleri ve yönetenleri bağladığı bir devletin düzeni olarak ifade edilebilir. Bu açıdan bakıldığında hukuk devleti, 19. yüzyılın bir ürünüdür, fakat yapıtaşları ilk çağlardan itibaren oluşturulmaya başlanmıştır.

Hukuk devleti olgusunun daha iyi kavranması için öncelikle “hukuk” ve “devlet” kavramlarının açıklanması gerekir.

1.1.1. Hukuk ve Devlet Kavramları Eşliğinde Hukuk Devleti

Mülk ve polis devlet anlayışlarından sonra gelinen aşama hukuk devleti aşamasıdır. Hukuk devleti deyimini hukuk dilinde, polis devlet deyiminin karşılığı olarak kullanılmaktadır. En geniş anlamıyla hukuk devlet, egemenliğin kişilerden uluslara geçmesi ve çeşitli kurumlar eliyle kullanılması yanında, hukuk kurallarının onu koyanlar da dahil olmak üzere her kişi ve kuruluşu kapsamaktadır. Bu noktada hukuk devletinin detaylı bir şekilde ele alınması gerekir. Bunun için hukuk devletini oluşturan iki unsur çok önemlidir. Bu unsurlar “hukuk” ve “devlet”tir.

1.1.1.1. Hukuk Kavramı

İnsanoğlu ve toplum olgusu yüzyıllar boyunca etkileşim içerisinde olmuştur. Bu etkileşimde insanların toplu halde yaşama isteklerinin önemi büyüktür. İnsan yaratılışı itibariyle sosyal bir varlıktır ve tek başına hayatını sürdürmesi imkansızdır. Bu nedenle toplum halinde ve diğer insanlarla etkileşim içinde yaşamak zorundadır. Toplu halde yaşayan insanların uymak zorunda oldukları bir takım kurallar vardır. Toplumsal hayatın sorunsuz ve istikrarlı bir şekilde devamını sağlamaya çalışan bu kurallara genel tabiriyle hukuk kurulları denilmektedir (Öz, 2004: 1). Bu kurallar, insanın dış çevre ilişkilerini ve toplum hayatını düzenler.

Hukuk kavramı etimolojik köken olarak, Arapça “hak” kelimesine dayanır ve “haklar” anlamına gelir. Toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen, uyulması devlet gücü ile desteklenmiş kurallar bütünü olan hukuktan toplumu oluşturan bireylerin bir takım beklentileri vardır. Bu beklentiler özellikle adaletin sağlanması ve adil bir yönetimin olmasıdır. Hukuk kurallarının söz konusu sosyolojik beklentiyi en iyi şekilde karşılaması gerekmektedir. Toplumsal düzeni sağlamaya yönelik olarak ihtiyaç duyulan hukuk ve dolayısıyla hukuk kuralları insanların güven içinde yaşamalarını sağlayan önemli kavramlardır.

Hukuk, tarihi süreçte ve farklı toplumlarda değişik anlamlar kazanmış, toplumların idari ve ekonomik yapıları ile birlikte, mevcut kurumlar, hukukun oluşmasında ve şekillenmesinde önemli rollere sahip olmuştur (Baş, 2006: 19). Hukukun oluşum sürecinde farklı yaklaşımlar sergilenmesi ve bu yaklaşımlara göre farklı tanımlamaların yapılması kavram üzerinde bir birliktelik sağlanmasını

engellemiştir (Öktem, 1988: 53). Tarihsel süreç içerisinde bu kavram, bir çok düşünür tarafından farklı görüş açlarına, farklı değer yargılarına ve farklı toplum düzenlerine göre değişik şekillerde tanımlanmıştır. Örneğin “Kant, hukuku bir kişinin iradi fiillerini diğer kişilerin iradi fiilleri ile uzlaştıran şartların bütünü olarak görmektedir. Aquinas, hukuku toplumu yönetenlerce çıkarılan usulüne göre ilan edilen ve ortak iyiliği gerçekleştirmeye yönelik akli emirler toplamı olarak ifade eder. Jhering, devlet gücü tarafından dış zorlama ile güvence altına alınan sosyal hayat şartlarının bütününe hukuk denilmektedir. Duguit ise insanların sosyal davranışlarını düzenleyen kurallar bütünü olarak hukuku tanımlar. Aristoteles’e göre hukukun görevi, devlet görevlilerinin ve hakimlerin ödevlerini ifa ederken ve suçluları cezalandırırken uyacakları kuralları göstermektir. Cicero, gerçek hukukun doğaya uygun akıldan çıktığını ve bu hukukun evrensel, değişmez ve ebedi olduğunu savunmaktadır” (Güriz, 1987: 41-42).

“Hukuk kavramı, toplum halinde yaşayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve yaptırımlarla desteklenmiş olan kurallar bütünüdür” (Bilici, 2013: 31).

“Hukuk adalete yönelmiş toplumsal yaşama düzenidir” (Işıқтаş, 2001: 130).

En kapsamlı tanımlardan biri olarak da; “hukuk toplum hayatının düzenini sağlamayı amaç edinen ve bu düzene uyulmasını dış yaptırımlarla sağlayan yazılı olan veya olmayan tüm kurallardır” (Akıl, 2003: 385).

Tüm bu farklı tanımlamalardan yola çıkarak, hukuku genel olarak, toplumda bireylerin kendi aralarındaki ilişkileri, bireyle toplum arasındaki ilişkileri ve bireylerle devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen ve yaptırımı devlet tarafından teminat altına alınan kurallar bütünü olarak tanımlamak mümkündür.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere hukuk, bireyin meşru savunma hakkının kolektif organizasyonudur (Bastiat, 2003:1). Hukukun ana hedefi toplumsal yaşamın düzenini sağlamaktır. Çünkü organizasyon olarak adlandırılan devletin yapı taşlarından birisi, himayesi altında varlıklarını sürdüren insanlardır yani toplumdur. Toplumun huzurlu ve birbirleri ile iyi ilişkiler içerisinde olması devlet yapısının sürekliliğini sağlayıcı unsurlardır. Söz konusu unsurlar hukuk veya başka bir ifade ile hukuk kuralları ile sağlanır.

Hukuk kuralları, toplumsal düzeni, barışı, adaleti, güvenliği sağlamak, özgürlükleri tanıyıp garanti altına almak için, devletin yetkili organ ya da kurumları tarafından konulan uyulmaması halinde yine devletin yetkili organlarınca konulan

müeyyideleri öngören, emir ve yasakları içeren kurallardır. Bu noktada, aslında devlet hukukun kökenidir. Çünkü hukuk düzeninin içeriğe direk kendisine bağlıdır. Modern demokrasilerde idarenin hukuka bağlı olduğu (Öz, 2004: 3) dikkate alındığında, devletin saygınlığını ve gücünü ülkede hukuk devletini hakim kılarak sağladığı söylenebilir.

Hukuk devleti genel olarak hukukun bir güvencesi niteliğindedir. Hukuk devletinin kökenine inebilmek ve hukuk devletini daha iyi anlayabilmek için devlet kavramının da irdelenmesi gerekir.

1.1.1.2. Devlet Kavramı

Devletin siyasi bir örgütlenme olarak kabul edilmesi yaygın bir görüştür. Ancak bu görüş, devleti zorlayıcı bir düzen olarak sunmak ya da saptamakla eş anlamlıdır. Çünkü bu düzenlemenin özgül biçimde “siyasi” olan unsuru, bazı bireylerin başka bireylere karşı uygulayacakları ve bu düzenin kurala bağladığı zorlayıcı eylemlerdir (Kelsen, 2000: 425). Zorlayıcı eylemler, hukuki düzenin belirlediği koşullara bağladığı olgulardır. Siyasi düzenleme olarak devlet aslında hukuki bir düzendir.

“Devlet” kelimesi Arapça “devle” kelimesinden Türkçe’ye geçmiştir. Bu kelimenin asli harfleri “d” ve “l” dir. Aynı asli harfler “tedavül” kelimesinde de geçmektedir. O halde devlet “tedavül eden” yani “elden ele geçen” demektir (Gözler, 2008: 42). Bu manada devlet kelimesi “iktidarın el değiştirmesi”ni anımsatmaktadır. Nitekim eski Arapçada savaşıyan iki ordudan birine veya ötekine geçen galibiyet ve zafere “devlet” denilmiştir.

Eski Yunanlılar devlet için “polis” terimini kullanmışlardır. Bunun anlamı “site”, yani “şehir” demektir (Gözler, 2008: 42). Romalılar ise devleti ifade etmek için “Civitas” veya “Respublica” deyimlerini kullanmışlardır. “Civitas”, “şehir devleti” “Respublica” ise “kamu malı” anlamlarına gelmektedir. Bu kavramlardan hareketle, M.Ö. 384-322 yıllarında temsil edilen Yunan veya genel anlamda bu çağ felsefesine göre devlet, mutlak bir kudret, kişi hayatının bütün safhalarında üstün bir nezaretçi, kamunun yegane mümessil ve hâkimidir.

Devlet kavramının tanımlanması konusunda siyaset bilimi literatüründe pek çok tanımla karşılaşılacaktır. Bu tanımların içerisinde şüphesiz en benimsenmiş, “üç

unsur teorisi”¹ diye bilinen teoriye göre yapılmış olan tanımdır (Gözler, 2007: 4). Bu teoriye göre devlet, insan, toprak ve egemenlik unsurlarının bir araya gelmesiyle oluşmuş bir varlıktır. Yani devleti, belirli bir toprak parçası üzerinde egemen olan belirli bir insan topluluğu oluşturmaktadır. Bu üç unsur sadece bir hukuki düzenin geçerliliği ve geçerlilik alanı olarak algılanabilir.

Üç unsur teorisi zemini üzerine devlet ile ilgili daha kapsamlı bir tanım yapmakta mümkündür. Bu kapsamda, belli sınırları olan bir bölgede yaşayan bir nüfusu idare eden bir organizasyon, aynı toprak sınırları içinde faaliyet gösteren diğer organizasyonlardan farklılaşmış; özerk; merkezileşmiş; ve bölümleri birbirleriyle resmi bir koordinasyon içinde çalışıyor ise, devlettir (Tilly, 1975: 70).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşıldığı üzere, bir devletin kurulabilmesi için gerekli olan ilk şey insandır. Burada insan topluluğunun niceliğinin devlet olma konusunda bir öneminin olmadığı vurgulanmalıdır (Gözler, 2008: 43). Önemli olan insanların, aralarındaki bağlar ile bir millet kimliği kazanmış olmasıdır.

Devleti oluşturan ikinci bir unsurda topraktır. Millet tek başına devlet olma hususunda bir anlam ifade etmez. Belli bir toprak parçasına hakim olan milletler devlet olabilirler. Toprak, devletin yasama ve yürütme yetkisini kullandığı sınırlardır ve bir diğer siyasal iktidar tarafından istila edilmek istenmesi durumunda devlet bu sınırların bütünlüğünü korumayı üstlenir (Poggi, 2008: 31).

Devleti oluşturan son unsur ise egemenliktir. Hakim ve denetleyici bir yapı egemen olduğu ölçüde devlettir. “En üstün iktidar” (Kapani, 1996: 56) anlamına gelen egemenlik, mutlak ve en sürekli güç olarak nitelendirilebilir. Devletler egemenlik erkini, vergilendirme yetkisi, yasa çıkarma, zor kullanma tekeli ve para basma tekeli yolları vasıtasıyla kullanmaktadır (Öz, 2004: 6). Söz konusu araçlar, adalet ve uzun vadeli bir istikrarın sağlanması için gereklidir. Bu nedenle devlet üstün iradeye sahiptir.

Devletin kendi organizasyonunu organlar, merciler, otoriteler şeklinde ifade edebilmesi, her birine farklı salahiyet, imkan ve ehliyet vermesi, bunlardan doğan faaliyetler için kontrol mekanizmaları kurması, bireylere sıfatlar, yetkiler ve vatandaşlık zorunlulukları yüklemesi, iktisadi süreçlerden kendi faaliyetlerinin giderlerini karşılayacak kaynaklar elde etmesi gibi faaliyetler hukuk aracılığıyla mümkün

¹ “Üç unsur teorisi”, George Jellinek’in ilk baskısı 1900 yılında yayınlanan *Allegemeine Staatslehre*’de yer almaktadır.

kılınmaktadır (Poggi, 2008: 41). Özellikle 18. ve 19. yüzyıl Batı toplumlarında, devletin kurumsal gelişimi içinde devletin hukukla olan ilişkisi bilhassa vurgulanmıştır. Bu noktada hukukun, devletin faaliyet ve fonksiyonlarını örgütlemek ve uygulama biçimlerini programlamak gibi bir özelliğe sahip olduğunu belirtmek gerekir. Buradan da hukuk ve devlet ilişkisi içerisinde hukukun üstünlüğü olgusunun açığa çıktığı görülmektedir.

Devlet, siyasi iktidarın hukuki olarak örgütlenmiş biçimidir. Bu, devletin aynı zamanda kamusal nitelikteki kurallardan oluşan bir hukuk düzeni olduğu anlamına da gelmektedir. Bu çerçevede devlet, kendi kişiliğine sahip hukuki bir varlık olarak yurttaşlarından bazı taleplerde bulunma ve yurttaşlarda hakların taşıyıcısı sıfatıyla devlete karşı bazı istekler ileri sürme yetisine sahiptir (Erdoğan, 2004: 9). Bu noktada devlet için, işlevlerini hukuk kurallarına bağlı olarak yerine getirdiği belirtilmelidir. Söz konusu bağlılık modern devlet anlayışının hukuktan bağımsız düşünülmemesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. Bu da hukuk devletinin önemini ortaya koymaktadır.

1.1.1.3. Hukukun Üstünlüğü Kavramı

Dünyada tarih boyunca olduğu gibi bugünde tek bir hukuk düzeninden bahsetmek mümkün değildir. Bunun en önemli sebebi olarak bütün toplumların sürekli düzen, barış ve adalet arayışıdır. Aranılan bu olgular hukukun bir araç olarak kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Hukukla yaşamak mutlak suretle tek seçenek değildir ancak daha iyi ve kaliteli bir yaşam için önemli bir yoldur. Buradan hareketle toplumları özgürlük ve zenginliğe götüren yolun hukukun üstünlüğü olduğu söylenebilir (Gözlügöl, 2013: 1430).

Hukuk literatüründe de hukukun üstünlüğü kavramı adalet yönetimi, güvenlik ve düzen gibi pek çok anlamda kullanılmaktadır (Haggard, 2007: 205). Hukukun üstünlüğü kavramı dar ve geniş olmak üzere iki anlamda değerlendirilir. Dar anlamda hukukun üstünlüğü, kamu görevlilerinin ve bireylerin hukuka göre hareket edebilmelerini ve hukukla bağlı olmalarını ifade etmektedir (Gözlügöl, 2013: 1431). Diğer bir ifadeyle, yönetimin yaptığı her şeyde hukuki normlara uygun hareket etmesidir. Geniş anlamda hukukun üstünlüğü ise, dar anlamda hukukun üstünlüğü kavramının temel unsurlarına ek olarak, insan hak ve özgürlükleri, demokrasi, hak ve /veya adalet ölçütleri ile açık ve serbest, istikrarlı bir ekonominin varlığını gerekli kılmaktadır.

Hukukun üstünlüğünün en temel unsuru kişi hak ve özgürlüklerinin kurumsal olarak koruma altında bulunmasıdır. Zira kişi hak ve özgürlüklerinin hem kamu otoritelerinin hem de özel kişilerin ihlallerine karşı korunması için gerekli bütün tedbirlerin alınması devletin asli görevleri arasında yer almaktadır. Bu noktada hukuk devleti olmak için hukukun üstünlüğünü kabul etmek gerekir.

Anayasal düzen içerisinde hukuka aykırı durumların tespiti ve düzenin bu durumlardan arındırılması gerekir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini zedeleyeceği açıktır. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağına duraksama bulunmamaktadır². Yani hukukun üstünlüğünü zedeleyecek durumlarda gerekli tedbirler hukuk devleti ilkesi çerçevesinde hemen alınmalıdır.

Hukuk devletinde asıl olan hukukun üstünlüğü, bir başka deyişle yönetenlerin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olmasıdır. Burada “hukuka uygunluk” önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü kişilerin toplum içinde insanca yaşayıp, geliştirebilmelerini hukuk düzeni sağlar. Hukuk kurallarının oluşturduğu hukuk düzeni ancak hukuk devleti içinde sağlıklı bir biçimde gerçekleşir. Hukuk devleti kavramı öncelikle yasaların egemenliğini zorunlu kılar. Fertler bu kararlara uymak zorunda olduğu gibi devlette önceden konulmuş objektif kurallara uymak zorundadır. Hukuk devletinin niteliği yasaların egemenliği ile birlikte hukukun üstünlüğü ilkesini içermektedir (Evren, 1985: 10).

1.1.2. Hukuk Devleti Kavramı ve Tarihçesi

Siyasi gücün sınırlandırılmasına hizmet eden, iktidarın keyfi eylem ve işlemlerinin yasal bir çerçevede gerçekleşmesini sağlayan, mahkemeleri bağımsız ve tarafsız olan, yönetenlerin temel hak ve özgürlüklerinin güvencesi sayılan hukuk devleti anlayışı, kendiliğinden ve birdenbire ortaya çıkmayıp bu alanda geçirilen bir çok aşamadan sonra kademeli olarak gerçekleşmiştir (Kuyaksil, 20012: 5). Bu noktada hukuk devletinin tarihçesinin incelenmesi gerekir.

² Anayasa Mahkemesi 07.03.2013, E. 2011/20 K.2013/41 RGT: 26.07.2013 RG no: 28719

1.1.2.1. Hukuk Devletinin Tarihçesi

Hukuk devleti, hukuki bir kavram olarak kullanılmadan önce pratikte ortaya çıkmış olan siyasi bir idealdir. Bu ideal ilk kez polis devletinin karşıtı olarak 18. yüzyılın sonlarında ve 19. yüzyılın başlarında Almanya'da kavramsallaştırılmıştır (Doehring, 2002: 209-210). Hukuk devletinin gelişim sürecinde ilk olarak mülk devleti anlayışı ortaya çıkmıştır. Sonrasında Polis devlet anlayışı Kıta Avrupası'nda egemen olmuştur.

Mülk devleti anlayışı Ortaçağın derebeylik sistemine dayanmaktadır. Bu anlayışa göre devlet idare edenlerin malıdır (Giritli ve Akgüner, 1993: 37). Mülk devletinde devleti idare eden kişi her ne kadar istediği hak ve yetkiye sahip olsa da; savunma ve iç güvenlik gibi yönetsel faaliyetler; hükümdar, derebeyleri, kilise ve özerk kentler arasında bölünmüştür. Zamanla hükümdarların güçlenmesi sonucunda derebeylikler gücünü yitirmiş ve merkezi otoritenin mutlak egemenliğine dayalı polis devleti anlayışı ortaya çıkmıştır.

Polis devleti, 17. ve 18. yüzyıllarda Almanların, Fransız ihtilalinden önceki mutlak hükümdarlık rejimine verdikleri addır (Eroğlu, 1984: 37). Polis devleti kavramı, kamunun refahı ve selameti için her türlü önlemi alabilen, bu amaçla kişilerin hak ve özgürlüklerine alabildiğine müdahale eden, onlara ağır külfetler yükleyen ve bunları yaparken idaresi hukuka bağı olmayan bir devleti ifade etmek için kullanılmıştır (Günday, 1997: 23).

Yapısında yüksek bir zorlayıcılık potansiyeli taşıyan ve teknik bir kavram olarak kullanılan polis devleti, demir gibi bir disiplinin, sınırlamalar ve kısaltmaların hüküm sürdüğü bir ülke olarak nitelendirilebilir. Polis devleti, hükümdarın şahsen sahip olduğu hakka dayanarak gerçekleştirdiği yönetimden, yani mülk devletinden farklıdır. Mülk devleti, hükümdarın doğrudan şahsına bağı olan bir devlettir. Polis devleti ise, hükümdarın yetkilerinin şahsına veya özel hukuktan kaynaklanan haklarına değil de, bu yetkilerin devlet adına kullanılıyor olmasına dayanır. Polis devleti için hukukun ne olduğuna hükümdarın karar verdiği devlet demek yanlış bir ifade olmayacaktır. Fransız ihtilalini izleyen yıllarda Avrupa'da mutlak hükümdarlıkların yıkılmasına bağı olarak polis devleti anlayışı zayıflamış ve verilen büyük mücadeleler sonunda yerini belli aşamalarda hukuk devletine bırakmıştır (Alpar, 1993: 127).

Hukuk devleti veya hukuka bağılı yönetim, kısaca, hukuka dayanarak ve hukuk sayesinde var olan devlet/yönetim demektir (Erdoğan,2004: 113). Bu ilke veya ideal devletin hukuk çerçevesine alınmasını, hukukla bağlanmasını ve yönetimde keyfiliğın yerine kuralların egemen olmasını gerektirir. Bu yönüyle hukuk devleti polis devletinin zıddıdır. Polis devleti kendisini hukukla sınırlı saymazken, hukuk devleti yazılı anayasa aracılığı ile devleti hukukla çerçevelemektedir.

Bazı hukukçular hukuk devleti kavramının ilk defa J. W. Placidius tarafından 1798 tarihinde yayımlanan “Literatur der Staatslehre” başlıklı eserinde kullanıldığını belirtirken, bazı kaynaklarda terimin ilk kullanıcısının 1813 tarihli “Die Letzren Gründe von Recht, Staat und Strafe” adlı eseriyle Karl Theodor Welcker olduğu iddia edilmektedir (Sancar, 2000: 33). Bütün bu iddialara, iktidarın sınırlandırılması arzularına, adalet mülahazalarına rağmen günümüz anlayışındaki hukuk devleti kuramı terim olarak 19. Yüzyılda Almanya’da ortaya çıkmıştır. Almanya’da ilk kez 1860’lı yıllarda “Bahr” ve “Gnaist” adında iki hukukçu tarafından kullanılan hukuk devleti, ortaya çıktıktan sonra diğer ülkelere de geçerek yaygın bir kullanım alanı kazanmıştır. Özellikle Fransız Devrimi ile birlikte kavramın temelleri oluşmuştur. 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi, en üstün hukuk kurallarını tanımakta, anayasa ve yasalar da bunu somutlaştırmaktadır. Yasalar artık hükümdarın keyfi bir idaresi değil, idarenin de üstünde olan ve milli egemenliği temsil eden ulus temsilcilerinin iradeleridir. Dolayısıyla bu kurallar, hükümet ve idareyi de bağlamakta ve memurlar artık bu iradenin anlatımı olan yasalara tabi olmaktadır (Karatepe, 1988: 141).

Türkçede hukuk devleti terimi Almanca “Rechstaat” teriminin çevirisidir. Anglo-Amerikan siyasi ve hukuki geleneğinde yer etmiş “rule of law” terimi ise hukukun egemenliği anlamına gelmektedir. Bu doğrultuda hukuk devleti hukuku olan devlet değil, hukukun egemen olduğu devlet demektir.

Hukuk devleti, her faaliyetinde adalet olgusuna bağılı, düzeni halkın katkısı ile kurulan ve işleyen, insanın onurlu ve sorumlu bir varlık ve insanlığından gelen temel hak ve özgürlükleri bulunduğuna inanan ve bu hak ve özgürlükleri nereden gelirse gelsin her türlü saldırıya karşı koruyan, insanın temel hakları ile toplum yapısının zorlayıcı gerekleri arasında birini diğerine feda etmeden uyumlu bir denge kurabilen, devlet kuvvetinin, tek elde toplanmasını önlemek amacı ile yetkileri önceden belirlenmiş organlar aracılığı ile kullanan bütün işlemlerini yargı denetimi altında tutan, mahkemeleri bağımsız ve tarafsız olan, yoksulu varlıklıya, güçsüzü güçlüye

soydurmeyen ve ezdirmeyen devlettir (Yüce 1997: 44). Hukuk devleti, siyasi iktidarın sınırlanmasına hizmet eden bir ilkedir. Bu doğrultuda hukuk devleti için, keyfi gücün yarattığı tehlikeyi asgariye indirmeyi amaç edindiği söylenebilir. Bununla birlikte hukuk devleti kavramından, hukuki güven ortamının sağlandığı, devletin hukuka uygun olarak hareket ettiği, karar ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olduğu, insan haklarına saygılı bir ideal devlet profili ortaya çıkmaktadır (Selçuk, 1999: 320). Aslında hukuk devleti veya hukukun üstünlüğü devletin sahip olduğu sınırsız erklerin sınırlandırıcısı olarak nitelendirilebilir. Çünkü hak ve özgürlükler devletin dahi giremeyeceği hukukun koruduğu bir kaledir. Bu kale anayasal güvenceye bağlanmıştır.

Literatürde hukuk devleti ile ilgili pek çok tanım bulunmaktadır.

Özbudun, hukuk devleti kavramını kısaca, “Vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır” (Özbudun, 1995: 89) şeklinde ifade ederek kavramın kamu gücünü sınırlayan yönüne dikkat çekmiştir.

Erdoğan ise, “Hukuk devleti, meşruluğunu kendi varlığından alan değil, aksine hukuk sayesinde var olan, meşruluğunu hukuktan alan devlet” tanımlamasını yaparak hukuk devletini, devletin meşruiyetinin hukuka dayanmasının gerekliliği temelinde tanımlamıştır (Erdoğan, 2001: 17).

Esener de, “Hukuk devleti, anayasal bir düzen üzerine kurulmuş temel hak ve hürriyetlere saygılı, kanun önünde herkesin eşit sayıldığı, yargının bağımsız olduğu, yargıya hem devleti yönetenler hem de yönetilenler tarafından saygı duyulduğu, çağdaş bir yaptırım uygulandığı, kanunların geriye yürütülmediği ve kamu yararının ön planda tutulduğu bir devlet düzenidir” (Esener, 2000: 51) diyerek, yargının bağımsızlığını ve yargıya saygı duyulması gerektiğini vurgulamıştır. Aslında bu tanım hukukun genel ilkelerini içermektedir.

Günday, hukuk devletini, “Yönetilenlere hukuksal güvenceler sağlayan, yönetilenlerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan devlet” (Günday, 1997: 23) şeklinde tanımlayarak, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması yönünü ön plana çıkarmıştır.

Özden ise, hukuk devletini, “Hukukun ölçü olarak alındığı, hukuka saygı duyulduğu ve güvence bilindiği, hukuku bütün faaliyetlerine egemen kılan ve üstün tutan, hukuku yaşatan ve hukukla yaşayan, herkesin davranışlarının sonuçlarını önceden

bildiği, kimsenin birbirinden farklı işleme tabi tutulmadığı, eşitliğin ve adaletin her alana yansıdığı ve yaşandığı bir devlet” olarak tarif etmiştir (Özden, 1996: 112).

Albert V. Dicey de hukuk devletini tanımlamış ve bu tanımlamada İngiltere açısından değerlendirme yapmıştır. Buna başka bir ifadeyle Anglo Sakson bakış açısı da denilebilir. Bu noktada Dicey’e göre hukuk devleti, olağan hukukun mutlak hakimiyeti veya üstünlüğü anlamına gelmekte ve devlet organlarının yetkilerinde keyfiliği, ayrıcalığı ve hatta geniş takdir yetkisini bile dışlamaktadır (Dicey, 1959: 234).

Alman liberal hareketinin öncüsü olarak kabul edilen ve birçok Alman yazar tarafından izaha onun tanımlamaları ile başlanan Immanuel Kant hukuk devletini, “Öyle bir düstura göre hareket et ki, aynı zamanda bunun evrensel bir hukuk olmasını dileyessin” (Kant, 1785: 30) şeklinde tanımlamıştır.

Bu tanımlardan hareketle hukuk devletini, esas gayesi insanların huzur ve mutluluğunu sağlamak olan, yönetilenlerin yönetenler tarafından ezilmesine engel olan ve temel hak ve hürriyetlerinin güvence altına alındığı, hukukun üstünlüğünü siyasi düzenin temeli kabul eden, başka bir ifadeyle devletin tüm eylem ve işlemlerinin, işleyişinin yasal sınırlarla çerçevelendiği, yargının bağımsız olduğu ve herkes tarafından saygı duyulduğu, demokratik ve adaletli bir düzen kurmayı ve bu düzeni sürdürmeyi amaç edinen, hukukun evrensel ilkeleriyle bağlı olan bir devlet şeklinde tanımlamak mümkündür.

Hukuk devleti öğretisinde bir “hukuk” ve “devlet” ayrımının gizli olduğu söylenebilir. Buna göre, hukuk sistemleri bireyler arasındaki özgür etkileşim ve mübadelelerin korunması için gerekli olan ve esas itibarıyla kendiliğinden gelişen kurallardan oluşurlar ve bunların geçerliliği için devlet tarafından cebri yaptırıma bağlanmaları şart değildir (Erdoğan 2004: 115). Teorik olarak devletsiz hukuktan bahsetmek mümkündür.

Hukuk devleti teknikleri, siyasi iktidarı sınırlamak ve devlet faaliyetlerini kurallara bağlamak suretiyle aynı zamanda istikrara da hizmet eder. Bu istikrarın temelinde yatan hukuki güvenlik ve öngörülebilirliktir. Hukuki güvenlik kamu otoriteleriyle ilişkilerinde kişilerin bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Başka bir ifadeyle, hukuk devletinde hukuk kamu otoritelerini genel olarak yetkilendirmekten çok, kişiler için bir güvenceler sistemi sağlar. Hukuki öngörülebilirlik ise hukuki istikrar sayesinde kişilerin geleceği öngörebilmeleri ve her

türlü faaliyetlerini buna göre planlayıp yürütebilmeleri anlamına gelir. Kişiler yasaların onları nasıl etkileyeceğini önceden bilebilmelidir. Hukuki öngörülebilirlik bir bakıma kişilerin meşru beklentilerinin korunmasına hizmet eder (Erdoğan, 2004: 114).

Hukuk devleti kurallara uymak bakımından devletle vatandaşlar arasında bir eşitlik tesis eder. Hukuka uymak sadece vatandaşların yükümlü olduğu bir zorunluluk değildir. Devlet içinde aynı yükümlülük geçerlidir. Bu nedenle, hukuk devleti için hukuku olan devlet değil, hukukun egemen olduğu devlet (Baş, 2006: 25) nitelmesi yapılabilir. Bir devletin ideal bir hukuk devleti olarak nitelendirilebilmesi için ölçüt kabul edilebilecek dört unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yasaların genel ve soyut kurallar niteliğinde olmasıdır. Yani yasalar belirli kişilere yönelik emirlerin aksine, herkese yönelik olmalıdır. Bir diğer ifade ile genellik ilkesi dikkate alınmalıdır. İkinci olarak hukuk devleti yasaların herkesçe bilinir ve kesin olmasını gerektirir. Yani açıklık veya belirlilik ilkesi dahilinde hukuk kuralları oluşturulur. Üçüncü şart ise herkesin hukuk nazarında eşit olmasıdır. Hukukun genellik, kesinlik/belirlilik ve eşitliği, özgürlüğün korunması bakımından son derece önemli şartlardır. Son şart olarak, kişi haklarına müdahale eden idari takdire dayalı cebri işlemlerin bağımsız mahkemelerce denetlenmesi gereğidir (Erdoğan, 2001: 98).

1.1.2.2. Anayasal Bir İlke Olarak Hukuk Devleti

Özellikle ikinci dünya savaşı sonrası siyaset ve anayasa literatüründe kullanılmaya başlanan “anayasal demokrasi” terimi, iktidarın sınırlanmasına ilişkin klasik idealin demokratik devlete uyarlanmış halini ifade etmektedir (Erdoğan, 2004: 26). Bu tanımdan hareketle anayasal demokrasinin amacının, siyasi özgürlüğü garanti etmek üzere, demokratik devleti anayasa ile ve anayasalcılığın teknikleriyle sınırlamak olduğu söylenebilir.

Anayasal demokrasinin bir başka anlamı da, demokratik hukuk devleti veya hukuk yoluyla demokrasidir. Hukuk yoluyla demokrasinin kurulmasında anayasa yargısının önemli bir yeri vardır. Anayasa yargısı hem halkın özgürlüğünün hem de hukuk devletinin güvencesi konumundadır. Anayasa yargısı siyasal sistemin aktörlerinden birisi olma rolünü, insan haklarına aykırı ve hukuki güvenliğini zedeleyen yasaları iptal ederken gerçekleştirdiği “hukuk yaratma” ve genel olarak denetim yaparken gerçekleştirdiği anayasal düzeni ve hukuku yorumlama işlevi vasıtasıyla yapar (Erdoğan, 2004: 27). Bu bir açıdan demokrasinin anayasa yargıcı tarafından sürekli

olarak yenilenmesidir. Bu nedenle anayasal demokrasiye, sürekli demokrasi de denilmektedir.

Hukuk devleti, iktidarın sahip olduğu siyasi güç ve yetkilerin çerçevesinin ve sınırlarının, mutlaka devlet anayasası içerisinde belirlendiği düzendir. Bireyleri, devlete karşı korumak için devletin hukuk kuralları (anayasal ve yasal kurallar) ile sınırlandırılması gereklidir (Aktan, 2011: 25). İdeal devletin bu boyutu hukuk devletiyle mümkündür. İktidarın sahip olduğu güç ve yetkiler tek bir elde toplanmamalı; yasama, yürütme ve yargı organları arasında dağıtılmalıdır. Kuvvetler ayrılığı olarak ifade edilen bu ilke, anayasal demokrasinin bir başka boyutunu oluşturmaktadır.

Demokrasi en basit anlatımla çoğunluğun yönetimi olarak tanımlanabilir. Ancak çoğunluğun hukuk devleti ve kuvvetler ayrılığı ilkeleri çerçevesinde sınırlandırılması sonucu “anayasal demokrasi” kavramı gelişmiştir. Keyfi olmayıp, sınırlı bir çoğunluk yönetimini ve demokrasi anlayışını yansıtan anayasal demokrasi kavramı, çoğunluk iradesinin başta anayasa kuralları olmak üzere, hukuk kuralları ile sınırlandırılmasını zorunlu kılmaktadır (Özok, 2005: 2-3). Buda hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.

1.1.2.3. Temel Hak ve Özgürlükler İle Hukuk Devleti Arasındaki İlişki

Hukuk devletinin en temel işlevi, temel hak ve özgürlüklerin, siyasi iktidarın müdahalelerine, keyfi eylem ve işlemlerine karşı güvence altına alınmasıdır. Devletin yapması gereken, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini, anayasal ve yasal olarak tanımak ve garanti etmekten ibarettir (Erdoğan, 2000: 139). Demokratik hukuk devletinin en belirgin özelliği de, birey hak ve özgürlüklerini tanıması ve bunları güvenceye kavuşturmasıdır.

Hukuk devleti kavramı, insan hakları kavramı ekseninde ortaya çıkmış ve gelişimini de bu paralelde sürdürmüş bir kavramdır. Hukuk devletinin bir gereği olarak her şeyden önce devletin hukuka bağlı olması gerekmektedir. Bu sebeple hukuk devleti, kişilerin devlet baskısı karşısında korunmaları gereksinimden doğmuştur. Hukuk devletinin amacı; bireyi, siyasal iktidara karşı temel insan hak ve özgürlükleri kalkını ile korumaktır.

Temel hakları; koruyucu haklar, isteme hakları ve katılma hakları olarak üçlü bir ayrıma tutmak mümkündür. Hukuk devleti ilkesi bu sayılan temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınmış olmasını gerektirir. Bunun için de (Gözübüyük, 1983: 22-13);

- Bu hakların anayasalarda sayılması,

- Bu hakların anayasalarda belirtilen nedenlere dayalı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilmesi,
- Temel hak ve özgürlüklerin kanunla sınırlandırılabilmesine de sınır konması gerekmektedir.

Kişilerin temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk düzeninde gerçekleşebilir³. Hukuk güvenliği ve hukukun üstünlüğünün sağlanabilmesi ise devletin tüm işlem ve faaliyetlerinin yargı denetimine açık olmasıyla sağlanabilir.

1.1.2.4. Türkiye’de Hukuk Devletin Gelişimi

Türkiye’de hukuk devletin gelişimi ana hatlarıyla incelenecek olursa; Osmanlı devletinde şeriat hükümleri dışında, amme hukukunu, teşkilat, idare ve ceza hukukunu, devletin iç teşkilat ve faaliyetini ilgilendiren alanlarda Padişahların yasama faaliyetine ve sonuç olarak irade, ferman, emir, hattı hümayun gibi çeşitli isimler altında kendisini gösteren ve dini esasların, şer’i hukukun sahası dışında kalan birçok hususlara rastlanmaktadır. Bütün bunların bir araya toplanmalarıyla vücuda getirilen muhtelif kanunnamelerin mevcudiyeti de hükümdarların yasama sahasında oynayabildikleri önemli rolü teyit etmektedir (Okandan, 1971: 28-29). Padişahın mutlak egemen olduğu Osmanlı İmparatorluğu’nda, normlar hiyerarşisi oluşmamıştır. Bunun sonucu olarak yürürlükteki hukukun içeriği yönünden – özgürlükler, demokrasi ve devlet anlayışı bakımından- hukuk devletin mevcut olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de hukuk devletin gelişiminde, Tanzimat Fermanı başlangıç alınarak, 1876 Kanuni Esasi’nin, 1924 Anayasası ve 1961 Anayasası’nın başlıca dönüm noktaları olarak belirlediği öne sürülebilir. Tanzimat fermanından önceki dönemde, devlet hizmetlerinin toprak rejimine bağlı bir şekilde yerine getirilmesinin bir sonucu olarak Osmanlı Devleti’nde mülk devleti anlayışının hakim olduğu söylenebilir. Aynı zamanda padişahın yetkilerinin oldukça geniş olması dolayısıyla Osmanlı Devleti polis devleti sisteminin bütün karakteristik özelliklerini göstermektedir (Onar, 1966:133). Bu nedenle Tanzimat’tan önceki dönemde hukuk devletinden söz edilemez. Ayrıca, padişahın mutlak egemen olması ve normlar hiyerarşisinin oluşmamış olması hukuk devletin Tanzimat öncesi Osmanlı döneminde geçerli olmadığını göstergelerindedir (Ökçesiz, 1998:98).

³ Anayasa Mahkemesi 10.07.2013, E. 2012/107 K. 2013/90 RGT: 22.11.2013 RG no: 28829

Tanzimat döneminin başlangıcını temsil eden, Sultan Mecit zamanında 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı, idareyi hukuka bağlamayı amaçlayan bir belgedir. Tanzimat Fermanı'nda, hukuk devleti ile ilişkilendirilebilecek şu belirlemeler yer almaktadır: “Devleti Aliye ve memaliki mahrusamızın hüsnü idaresi zımnında bazı kavanini cedide vaz’ı ve tesisi lazım ve mühim görünerek iş bu kavaninin mukteziyenin mevaddı esasiyesi dahi emniyeti can ve mahfuziyeti ırz ve namus ve mal ve tayini vergi ve asakiri muktaziyenin sureti celp ve müddeti istidamı kaziyelerinden ibaret olup...” (Tanili, 1981: 108). Buna göre Tanzimat fermanında ön görülen ilkelere birincisi can, mal ve namus güvenliğinin sağlanmasıdır. Bir diğeri, vergi ve adalet işlerinin adil bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Son olarak da kanunsuz suç ve ceza olmaz, yargılamasız kimseye ceza verilmez ilkeleri Tanzimat Fermanından çıkarılabilmektedir.

Osmanlı Devleti'nde hukuk devletiyle ilgili olarak görülen en önemli gelişme 1876 tarihli Kanun-i Esasi ile olmuştur. II. Abdülhamit'in tek taraflı bir hukuki tasarrufu olan fermanla meşrutiyet ilan edilmiştir. Osmanlı Devleti'nin ilk anayasası olarak değerlendirilen Kanun-i Esasi, kişisel hakları ve hürriyetleri belirlemek, hükümdarın ve hükümetin yetkilerini sınırlamak bakımından, bir hukuk devleti meydana getirmiştir. Kanun-i Esasi'nin hukuk devleti ile ilişkilendirilebilecek bazı hükümleri şunlardır;

- Osmanlıların kaffesi hürriyeti şahsiyetlerine malik ve aherin hukuku hürriyetine tecavüz etmemekle mükelleftir (md.9).
- Hürriyeti şahsiye her türlü taarruzdan masundur. Hiç kimse kanunun tayin ettiği sebep ve suretten maada bir bahane ile mücezat olunamaz (md.10).
- Matbuat kanun dairesinde serbesttir (md.12).
- Yapılacak usulü muhakeme kanunu hükmünce hiç kimse kanunen mensup olduğu mahkemeden başka bir mahkemeye gitmeye icbar olunamaz (md.23).

Kanun-i Esasi Anayasa'dan çok, padişah tarafından tek yanlı bir işlemle bahşedilen bir Anayasal şart ve daha çok bir ferman olarak nitelenmektedir (Kapani, 1996: 97). Kanun-i Esasi'nin ön gördüğü hükümler ve bunlar ışığında oluşturulabilecek hukukun içeriği bağlamında, yasallık ilkesi, hak, özgürlük ve eşitlik kavramları öne çıkmaktadır.

Hukuk devleti alanındaki asıl ve bilinçli gelişme Cumhuriyet döneminde gerçekleşmiştir. 1924 Teşkilat-ı Esasiye kanunu döneminde milli egemenliğin, erkler

ayrılığının başlıca hak ve özgürlüklerin tanınması ve idari yargısal denetimin sağlanması ile oldukça mesafe kat edilmiş olmasına rağmen, çok partili dönemde hukuk devleti ilkeleri zedelenmiştir. Ulusal egemenlik temeline dayanan 1924 Anayasası, erkler ayrılığı ilkesini öngörmekte, meclis hükümeti ile parlamenter rejim arasında karma bir hükümet biçimini kurmaktadır. Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelere verilmiştir. 1924 Anayasası'nda doğrudan "hukuk devleti" kavramına rastlanmamaktadır. Belli maddelerde hukuk devletinin gereklerine atıfta bulunmaktadır. 1924 Anayasası'nın hukuk devleti sistemi açısından getirdiği en önemli yenilik, "Hiçbir kanun Teşkilat-ı Esasiye kanununa münafi olamaz" şeklindeki kanunların anayasaya aykırı olamayacağı ilkesini belirten 103. maddedir. Bu yasama organının kendi kendisini bir hukuk kuralı ile bağlamasıdır. 1924 Anayasası'nın getirdiği yenilikler şöylece özetlenebilir (Gözübüyük, 1983: 30):

- Devletin temel niteliği Cumhuriyet olmuş ve Cumhuriyetin temel organları seçimle iş başına gelmiştir.
- Temel hak ve özgürlükler anayasal güvenceye kavuşturulmuştur.
- Yasaların anayasaya aykırı olamayacağı ilkesi benimsenmiştir.
- Yasama gücü yalnız meclis tarafından kullanılmış, yürütme yetkisi Meclise ait olmakla beraber bu yetki Cumhurbaşkanı ve hükümet eliyle kullanılmış ve Meclisin üstünlüğü anlayışı benimsenmiştir.
- Yargı yetkisi ulus adına bağımsız mahkemelerce kullanılmıştır.
- Yönetimin yargı yoluyla denetimi ve yönetsel yargı sistemi benimsenmiştir.
- Çok partili demokratik rejime geçilmiştir.

Hukuk devleti deyimi Türk Anayasa Hukuku tarihinde ilk kez 1961 Anayasasında kullanılmıştır. 1961 Anayasası ile aslında 1924 Anayasası'nın aksayan yönleri giderilmeye çalışılmıştır. Bu aksaklıkların en önemlilerinden birisi olan, anayasaya aykırı kanunlar çıkarılması meselesi, bir denetim organı olan Anayasa Mahkemesi'nin kurulmasıyla giderilmeye çalışılmıştır. 1961 Anayasası, Anayasa Mahkemesi'nin kurulmasını öngörerek, yasaların ve TBMM iç tüzüğü'nün Anayasaya uygunluğunun denetlenebilmesi olanağını sağlamıştır. Böylece Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesi hayata geçirilmiştir (Aliefendioğlu, 1998: 151). Başlangıç kısmında, insan hak ve hürriyetlerini, milli dayanışmayı, sosyal adaleti, ferdin ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirmeyi ve teminat altına almayı mümkün kılacak demokratik hukuk devletini kurmak amacı ortaya konmuş ve hukuk devleti olgusunu

gerçekleştirme yönündeki kararlılık vurgulanmıştır. Hukuk devleti kavramı 1961 Anayasası'nın ikinci maddesinde de yer almaktadır. İlgili madde de, "Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir" hükmü yer almaktadır. Genel olarak 1961 Anayasası, sosyal hukuk devleti kavramıyla, hukuk devletinin birleşimini ortaya koymaktadır.

Hukuk devleti kavramının Türkiye'de en son şeklini aldığı anayasa 1982 Anayasasıdır. 1982 Anayasası'nda ön görülen hukuk devleti anlayışı önceki anayasalardan oldukça farklıdır. Her şeyden önce terminoloji değişmiş ve önceki Anayasanın başlangıç kısmında yer alan "hukuk devleti" yerini "hukuk düzeni" ne; "insan haklarına dayalı hukuk devleti" de yerini "insan haklarına saygılı hukuk devleti" deyimine bırakmıştır. Hukuk devleti açısından 1982 Anayasası 2. maddesinde Cumhuriyetin niteliklerini, 1961 Anayasası'na benzer biçimde belirlemiştir. Söz konusu madde, "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir" şeklinde düzenlenmiştir. Aslında 1982 Anayasası, güçlü devlet ve etkili bir yürütme arayışı içinde yetkileri yasamadan yürütmeye doğru kaydırırken, özgürlükler ve haklar düzeninin ve yargısal yetkilerin de kısmen sınırlandırılması yolunu benimsemiştir (Ökçesiz, 1998: 112).

Hukuk devleti ilkesi, Türk Anayasası'nın dayandığı önemli bir kamu hukuku ilkesi anlamında herkesin istisnasız olarak, Anayasa başta olmak üzere, kanunlara, ve yürürlükteki diğer hukuk kurallarına uymasını gerektirir (Öz, 2004: 10). Burada herkesten kastedilen tek taraflı olarak toplum değildir. Aynı zamanda devletinde, koyduğu hukuki normlara bağlılığı vurgulanmaktadır. Hukuki güvenliğin sağlanması açısından bu durum önem arz etmektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere hem 1961 hem de 1982 Anayasaları Türkiye Cumhuriyeti'ni "sosyal bir hukuk devleti"⁴ olarak nitelendirmiştir. Hukuk devleti ile sosyal devlet bir bütünlük göstermektedir. Anayasa mahkemesi de 18.03.1976 tarihli ve

⁴1961 Anayasası mad. 2: "Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli, demokratik, laik ve **sosyal bir hukuk devletidir**".

1982 Anayasası mad. 2: "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve **sosyal bir hukuk devletidir**".

1976/18 sayılı kararında sosyal hukuk devleti ile hukuk devletini birlikte tanımlamıştır. Buna göre: *“Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş uygar görüşe ve Anayasa'nın temel yapı ve felsefesine göre gerçek hukuk devleti, ancak toplumsal devlet anlayışı içinde ise bir anlam ve değer kazanır ve hukuk devletinin amaç edindiği kişiliğin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir.”* Yine Anayasa Mahkemesi'nin 12.10.1976 tarihli ve 1976/46 sayılı kararında sosyal hukuk devletinin temelini toplum yararının bireyler yararına göre üstün tutulmasına bağlı olduğu vurgulanmıştır. Aynı kararda demokratik hukuk devleti ve sosyal hukuk devleti şu şekilde açıklanmıştır: *“Hakların birbiriyle çatışması halinde bir dengenin bulunması demokratik hukuk devleti ilkelerinin başında gelir. Kamulaştırma gibi zor alım hakkını kullanan kamu gücünün karşısında, elinden taşınmaz alınan kişinin de bu taşınmazın gerçek değerini isteyebilmesi, haklar arasındaki dengenin gerçekleştirilmesinde önemli bir öğedir. Aksi halde denge bozulur, sosyal yaşamda kimi huzursuzlukların politik ve ekonomik patlamaların nedenleri oluşmaya başlar ki bu gibi durumların ortaya çıkabilmesi sosyal hukuk devleti ilkeleri ile bağdaşamaz. Anayasa'nın başlangıç bölümünde yer alan “insan hak ve hürriyetlerini, milli dayanışmayı, sosyal adaleti, ferdin ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirmeyi ve teminat altına almayı mümkün kılacak demokratik hukuk devleti” yerini giderek hakların dengeliği temeline dayanmayan otoriter bir yönetime bırakır”.*

Sosyal hukuk devleti toplumu oluşturan bireylerin kişi hak ve hürriyetlerine önem veren devlet olarak nitelendirilebilir. 1982 Anayasası da devleti, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmayı, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmakla görevlendirmiştir⁵. Bu paralelde Anayasa Mahkemesi de hukuk devletini, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet şeklinde tanımlamıştır⁶. Bu noktada sorgulanması gereken aslında hukuk devletinin varlık sebebidir. Bu ilke her şeyden önce devletin işlemlerinin hukuk kurallarına bağlılığını ifade eder. Hukuk kurallarına bağlılığı sağlayacak mekanizma ise, devletin eylem ve

⁵ Anayasa Mahkemesi 17.07.1990, E. 1990/1 K.1990/21 RGT: 16.07.1991 RG no: 20931.

⁶ Anayasa Mahkemesi 25.05.1976, E. 1976/1 K.1976/28 RGT: 16.08.1976 RG no: 15679.

işlemlerinin yargı denetimi altında bulunmasıdır (Özbudun, 1998: 90). Bu noktada hukuk devleti kavramının anayasal bir ilke olarak incelenmesi faydalı olacaktır.

1.1.3. Hukuk Devletinin Unsurları

Hukuk devleti her şeyden önce devletin hukukla bağlı olmasını gerekli kılmaktadır. Bu gerek, kamu otoritelerinin (özellikle yasama, yürütme ve idarenin) yetki alanlarının, kişiler için genel bir koruma sağlayacak ve geleceğe dönük ön görü yapma imkanı verecek şekilde yasalarla belli edilmesiyle karşılanabilir (Erdoğan, 2004: 121). Ayrıca hukuk devletinde mahkemelerinde hukuka bağlı olmaları gerekmektedir. Bu noktada yargının bağımsızlığı kavramının iyi tahlil edilmesi gerekir. Yargı bağımsızlığı adı altında mahkemeler gerçek rolünden çıkarak, keyfî kararlar alamaz ve/veya kanun koyucu sıfatına bürünemez.

Hukuk devletinin gerçekleşmesi için gerekli unsurların neler olduğu konusunda, ülkeler arasında, hatta aynı ülke içinde dahi görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Türkiye’de hukuk devletinin unsurları genel olarak;

- Yasal idare ilkesi,
- Kanunların genelliği ilkesi,
- Kanun önünde eşitlik ilkesi,
- Temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınması,
- İdari faaliyetlerin yargısal denetimi,
- Kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması,
- İdarenin mali sorumluluğu,
- Demokratik rejim,
- Adil yargılama hakkı,
- Hukuki güvenlik ilkesi,

şeklinde sıralanabilir. Bu noktada hukuk devletinin daha iyi anlaşılması için yukarıda sayılan unsurların incelenmesi gerekmektedir.

1.1.3.1. Yasal İdare İlkesi

Hukuk devletinin en temel unsurlarından birisi yasal idare ilkesidir. Çağın hukuk devleti anlayışının önemli özelliklerinden birisi olan idarenin kuruluş ve işleyişinin kanunlarla düzenlenmesi ilkesi, temel olarak “Kanunilik İlkesi ”ne dayanmaktadır

(Kuyaksil, 2012:22-23). Bu ilke idarenin eylem ve işlemlerinin yasal bir dayanağa sahip olduğunu ifade etmek için kullanılmaktadır (Özay, 1996: 307).

Yasal idare ilkesi, kamu yönetimini oluşturan kuruluşların, bunlara ilişkin görev ve yetkilerin kanunla düzenlenmesi anlamına gelmektedir (Gözübüyük, 1996: 25). Bu tanımdan hareketle, hiçbir idari makam veya kuruluşun, kaynağını kanundan almayan bir devlet yetkisini kullanamayacağını belirtmek gerekir. Örneğin 1982 Anayasası'nın 8. maddesinde yürütme yetki ve görevinin, Anayasa ve kanunlar çerçevesinde yerine getirileceği; 123. maddesinde ise "İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." ifadesi hükme bağlanarak aslında yasal yönetim açıklanmaya çalışılmıştır.

Yasal idare ilkesinin asli unsurlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Sachs, 2001: 634-635);

- İdari fiilin yasaları dikkate alma zorunluluğu,
- Bireylerin temel haklarının sadece yasal temeller bazında kısıtlanabileceği ve korunmuş alanların varlığının kabul edilmesi,
- Demokrasinin prensipleri doğrultusunda oluşması,
- Fertlerin devletin hukuk ihlallerine karşı korunmasını garanti altına alan mahkeme kontrolünü sağlayan etkili ve kapsamlı imkanların olması.

Ancak yukarıda sayılan bu unsurların varlığı ile hukukun üstünlüğünden ve dolayısıyla hukuk devletinden söz edilebilir.

1.1.3.2. Kanunların Genelliği İlkesi

Hukuk devleti olabilmenin göstergelerinden birisi kanunların genelliği ilkesine uyulmasıdır. Kanunların genelliği ilkesi, belirli bir kişi veya kurumu hedef almayan, aynı hukuksal durumda bulunan herkesi kapsayan, özel ve geçici bir durumu gözetmeyen kuralların konulmasını zorunlu kılmaktadır.

Kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gereken bir ilkedir (Öncel vd., 2010: 32). Anayasada yer alan hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken önemli bir ilkedir. Yine hukuk devletinin unsurlarından birisi olan temel hak ve özgürlüklerin korunması, koyulacak olan yükümlülüklerde kanunların genelliği ilkesine bağlı kalınması ile doğrudan ilişkilidir. Örneğin, vergi ve vergi gibi yükümlülük getiren diğer kanunların, bu itibarla,

genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir.

1.1.3.3. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi

Kanun önünde eşitlik, kamu otoritelerinin hiçbir ayırım gözetmeksizin herkese eşit muamele etmesi demektir. Bu durum hukuk kurallarının genel olmasını gerektirdiği gibi herkese eşit davranılmasını da gerektirmektedir. Ancak hukuk normlarının mutlak suretle genel nitelikte olması beklenemez. Çünkü böyle durumlarda her kuralın herkesi ilgilendirmesi söz konusu olacaktır. Hukuk düzeninin yalnızca bu türden kurallardan oluşması söz konusu değildir. Eşitlik ilkesi, özel düzenlemeyi gerektiren şartları taşıyanlar arasında ayırım yapılmamasını, yani benzer durumda olanların aynı kurallara tabi kılınmasını gerektirir⁷ (Erdoğan, 2004: 128).

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir (Turhan, 1974: 147). Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1961 Anayasası'nın 12., 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nın 10. maddesinin 1. fıkrasına göre, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir".

1982 Anayasası da eşitlik ilkesine vurgu yapılan önemli maddelerden birisi vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddedir. 73. maddenin 1. fıkrasına göre; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Bu durum vergilemede eşitlik olarak adlandırılmaktadır. Hukuk devletinin olmazsa olmazları arasında yer alan vergilemede eşitlik konusuna ilerleyen bölümlerde daha detaylı değinilecektir.

1.1.3.4. Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması

Hukuk devletinin temel unsurlarından birisi temel hak ve özgürlüklerin, siyasi iktidarın müdahalelerine, keyfi eylem ve işlemlerine karşı güvence altına alınmasıdır. Devletin hukukun üstünde olduğu bir düzende temel hak ve özgürlüklerin güvende olduğu söylenemez. Devletin yapması gereken, bireylerin hak ve özgürlüklerini evrensel değerler ışığında tanımlamak ve bunları anayasa ve yasa ile koruma altına

⁷ Benzer durumda olanların aynı kurallara tabi olması durumuna vergilemede eşitlik ilkesi örnek olarak verilebilir. Bu ilkeye göre yüksek geliri olanlardan fazla, düşük geliri olanlardan ise az vergi alınması esastır. Yatay ve dikey eşitlik olarak ifade edilen bu durum, ilerleyen bölümlerde detaylandırılacaktır.

almaktır. Demokratik hukuk devletinin en belirgin özelliği de, birey hak ve özgürlüklerini tanıması ve bunları güvenceye kavuşturmasıdır.

Temel haklar pozitif hukuk tarafından güvence altına alınmıştır. Yasama, yürütme, yargı organlarının tasarrufu ile kolayca kaldırılamaz. Tüm insanlar sağ ve tam olarak dünyaya gelmesi ile kazandıkları bu haklar, devredilemeyen, vazgeçilemeyen ve özüne dokunulamayan haklardır. Temel haklar, kişilerin sırf insan olarak yaratılmış olmasından dolayı sahip oldukları temel hak ve özgürlüklerdir (Erdoğan, 2000: 150). Temel hak ve özgürlükler sadece olağanüstü dönemlerde sınırlandırılabilir olmasına rağmen özlere kesinlikle dokunulamayacağı kabul edilmektedir⁸ (Kuyaksil ve Altunbaş, 2012: 22). Hatta hak sahibi bile bu haklardan vazgeçememektedir. 1982 Anayasası'nın 12. maddesi⁹ bu duruma doğrudan atıf yapmaktadır.

Temel hak ve özgürlüklere insan hakları da denilmektedir. Temel hakları; Koruyucu haklar¹⁰, isteme hakları¹¹ ve katılma hakları¹² olarak üçe ayırmak mümkündür. Hukuk devleti ilkesi sayılan temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınmış olmasını gerektirir. Bunun içinde (Gözübüyük, 1983: 23-24);

- Bu hakların anayasalarda sayılması,
- Bu hakların anayasalarda belirtilen nedenlere dayalı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılması,
- Temel hak ve özgürlüklerin kanunla sınırlandırılabilmesine de sınır konulması gerekmektedir.

Hukuki güvenliğin sağlandığı ve hukukun üstünlüğünün kabul edildiği hukuk düzenlerinde temel hak ve özgürlüklerden söz edilebilir.¹³ Hukuk devletinde kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sağlanması ve korunması esas olduğundan, kişilere etkili hak arama imkânı sağlayan güvencelerinde tanınması gerekmektedir. Bu çerçevede Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrasında, "herkes,

⁸ Anayasa mad.13: temel hak ve hürriyetler, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

⁹ Anayasa mad.12: Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilemez, vazgeçilemez temel hak ve özgürlüklere sahiptir.

¹⁰ Koruyucu haklara örnek olarak, yaşama hakkı, kişi güvenliği, özel yaşamın gizliliği ve konut dokunulmazlığı verilebilir.

¹¹ İsteme haklarına örnek olarak, Ailenin korunması, eğitim-öğretim hakkı, sağlık hakkı ve mülkiyet hakkı verilebilir.

¹² Katılma haklarına örnek olarak, siyasi parti kurma hakkı, dilekçe hakkı, vatandaşlık hakkı ve seçme, seçilme ve siyasal etkinliklerde bulunma hakkı verilebilir.

¹³ Anayasa Mahkemesi 10.07.2013, E.2012/107 K.2013/90 RGT: 22.11.2013 RG no: 28829

meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılama hakkına sahiptir.” denilerek, herkese, adaleti bulma, hakkı olanı elde etme haksızlığı giderme imkânı sağlanmış, böylece kişilerin hukuki güvenlikleri etkin bir koruma altına alınmıştır. Dolayısıyla hukuk devleti olgusu güçlenmiştir.

1.1.3.5. İdari Faaliyetlerin Yargısal Denetimi

Hukuk devleti genel anlamda yönetenlerin ya da siyasal iktidar sahiplerinin keyfi eylem ve işlemlerini denetlemek yoluyla yönetilenlere güvenceler sağlayan, vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları bir sistemi ifade eder (Yılmaz, 2010: 58).

Hukuk devleti kavramı ilk olarak ortaya çıktığı 19. yüzyılda özellikle yönetsel eylem ve işlemlerin yargı organı tarafından denetlenmesi amacına hizmet etmiştir. Bunun temel nedeni, hukuk devleti denilince, ilk olarak yürütmenin hukuka bağlılığı ve yürütme işlemlerinin yargı denetimi altında bulunması kavramlarının akla gelmesidir (Bayoğlu, 2007: 28).

İdari yargı denetiminde ilke yaygın denetim ilkesidir (Kaboğlu, 1990: 143). İdari faaliyetlerin yargısal denetiminin Anayasa’ya en açık yansıması Anayasa’nın 125. maddesinin 1. fıkrasında yer alan; “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmüdür. Bu hükmün özü, yönetimin eylem ve işlemlerinden haksızlığa uğrayan kişilerin, yetkili yargı yerine başvurmak suretiyle idari işlemin bozulmasını ve kendisine yapılan haksızlığın giderilmesini isteyebilmesidir (Gözübüyük, 1983: 23-24). Ancak, daha sonraki fıkralarda ve bazı kanunlarda bu genel ilkeye istisnalar getirilmiştir. Denetim sistemi ne olursa olsun, bir kısım idari işlem ve eylemlerin yargı denetimi dışında bırakılması, hukuk devleti ilkesinin zedelenmesi sonucunu doğurmaktadır (Görür, 2010: 29). Nitekim, hukuka uygun olmayan bir idari işlemin ne gerekçe ile olursa olsun yargı denetimi dışında tutulmasının hukuk devleti ile bağdaştırılması düşünülemez.

1982 Anayasası idari yargı denetimini doğrudan doğruya kısıtlayan hükümleri ve kanun koyucunun takdirine bıraktığı düzenleme alanları ile dolaylı kısıtlamalar kategorisini oldukça genişletmiştir. Yargı denetimi dışında bırakılan bu düzenleme alanlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Cumhurbaşkanı’nın tek başına yaptığı işlemler,

- Yüksek Askeri Şura kararları¹⁴,
- Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararları¹⁵,
- Uyarma ve kınamaya yönelik disiplin cezaları¹⁶,
- Olağanüstü dönemlerde yapılan idari işlemler ve eylemler,
- Kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri,
- Yüksek Hakem Kurulu kararları,
- Yüksek Seçim Kurulu kararları,
- Yargıtay Başkanlık Kurulu kararları.

Yukarıda sayıldığı üzere, denetlenemez veya kısmen denetlenebilir kurum veya normların çokluğu hukuk devleti ilkesi ve insan hakları bakımından Türk Hukuk sisteminin en zayıf noktası olarak dikkat çekmektedir.

Denetimin sınırlarına ilişkin tartışmalar yargının ayrı bir yargı sistemi olarak ortaya çıkmadığı ve idare mahkemelerinin genel yargı sistemi içerisinde kendine yer bulduğu Anglo-Sakson Hukuk Sistemi'ne sahip İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde hem de Fransa ve Almanya gibi idari yargının genel yargıdan ayrı bir yargı kolu olarak kendine özgü görev ve yetkilerle donatıldığı Kıta Avrupası Hukuk Sistemi'nin uygulandığı ülkelerde devam etmektedir. Avrupa Birliği yargı düzeni içerisinde de Birliğin en yüksek yargı organı olan Adalet Divanının bazı davalarda daha yoğun denetim yaparken bazılarında denetimin usul ve şekil denetiminden ileriye gitmediği eleştirisi yapılmaktadır (Şen, 2013: 1626).

1.1.3.6. Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Sağlanması

Kanunların Anayasa'ya uygun olması ve bu uygunluğun yargı yoluyla denetimi de hukuk devleti ilkesinin unsurlarındandır. Kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, aslında gelişmiş demokrasinin göstergesidir. Bu açıdan bakıldığında, temel hakların korunmasını sağlayan ve bunu güçlendiren her mekanizma demokrasinin de gelişimine katkı sağlar (Teziç, 1991: 178).

¹⁴5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kabul edilen Anayasa değişikliği ile Anayasa'nın 125. maddesinin ikinci fıkrasına "Ancak, Yüksek Askeri Şuranın terfi işlemleri ile kadrosuzluk nedeniyle emekliye ayırma hariç her türlü ilişik kesme kararlarına karşı yargı yolu açıktır." hükmü getirilmiştir.

¹⁵Yine Anayasa'nın 159. maddesinde, "Kurulun meslekten çıkarma cezasına ilişkin olanlar dışındaki kararlarına karşı yargı mercilerine başvurulamaz." şeklinde değişiklik getirilmiştir.

¹⁶ Bu konuya ilişkin olarak da, Anayasa'nın 129. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Disiplin kararları yargı denetimi dışında bırakılmaz." şeklinde değişiklik getirilmiştir.

Kanunların Anayasaya uygunluğunun denetlenmesinde başlıca üç yol benimsenmiştir. Bunlardan ilki, siyasi denetimdir. Siyasi denetimde denetim yetkisi siyasi bir organa verilmiştir. İkinci olarak yasama veya yürütme organları tarafından çıkarılan hukuki metinlerin, kanunların anayasaya uygunluğunun, yargı mercileri tarafından yargısal usuller çerçevesinde denetlenmesi olarak tanımlanabilecek yargısal denetimdir. Üçüncü ve son olarak ise doğrudan demokrasi sistemlerinin işlerliğini yitirdiğinden beri daha çok referandum yoluyla uygulama alanı bulabilen “kamuoyu denetimidir.

Kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, yasa koyucunun, idareye keyfi kullanabileceği yetkiler vermesi tehlikesine karşı geliştirilen önemli bir araçtır. Bu bakımdan kanunların anayasaya uygunluğunun denetimi Türkiye’de Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır.

Kanunların Anayasa’ya uygunluğunun denetlenmemesi durumunda bireyin kendisinin, temel hak ve özgürlüklerinin güvencede olduğundan söz etmek imkânsızdır. 1961 Anayasası kabul edilinceye kadar Anayasa Mahkemesi’nin olmaması bu durumun en güzel örneğidir. Kanunların Anayasa’ya uygunluğunun denetlenmemesi Anayasa’ya aykırı kanunların çıkmasına neden olabilir. Bununla birlikte kanun koyucu idareye de keyfi yetkiler verebilir. Temel hak ve özgürlükler idarenin keyfi uygulamasına açık hale gelir (Günday, 1997: 40) ki bu durum hukuk devleti açısından kabul edilemez.

1.1.3.7. İdarenin Mali Sorumluluğu

İdarenin bireylere maddi ve manevi zarar vermemesi hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Eğer devlet kendi işlem ve eylemlerinden ötürü bireyleri zarara uğrattırsa bu zararı tazmin etmekle yükümlüdür. Anayasa’nın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan “İdare, kendi işlem ve eylemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür,” hükmü bunu zorunlu kılmaktadır. Devlete yüklenen bu tazmin sorumluluğu, devlet faaliyetlerinin hukuka uygunluğu konusunda yetki kullananlar üzerinde uyarıcı ve hatta caydırıcı bir nitelik taşımaktadır.

İdare mali sorumluluğunu kendiliğinden yerine getirmese, mahkemeler idareyi verdiği zararları tazmin etmeye mahkûm ederler. Dolayısıyla Türkiye’de hukuk devletinin bir gereği olan, idarenin mali sorumluluğu ilkesi gerçekleşmiştir (Gözler, 2008: 212).

1.1.3.8. Demokratik Rejim

Bir ülkede hukuk devleti anlayışının yerleşip gelişebilmesi için o ülkede her şeyden önce demokratik bir rejimin bulunması gerekmektedir (Gözübüyük, 1983:26). Tek başına demokrasi, bireyler için yeterli bir güvence teşkil etmez. Demokratik rejimlerin temel unsuru olan çoğunluk yönetimleri en azınlık yönetimleri kadar baskıcı bir kimliğe bürünebilir. Bu noktada devreye hukuk devleti ilkeleri girer. Hukuk devleti demokratik rejimlerde denge sağlayıcı bir rol oynar. Hukuk devleti kuvvetler ayrılığı ilkesi ile demokratik yollardan seçilen yasama organını diğer güçlerle sınırlamakta ve denetlemektedir (Bayoğlu, 2007: 68). Demokrasilerin tek başına bireylere güven veren adaletli bir devlet düzeni kuramaması böyle bir sınırın doğmasına neden olmuştur. Hukuk devleti ilkelerine uyulması ile demokratik rejimlerde güven sağlanabilir.

Hukuk devleti, devlet içinde demokratik iradenin oluşmasını yani demokrasiyi şart koşmaktadır. Hukuk devletinde bireyler veya onlar adına seçilmiş organlar, tek veya azınlık olarak değil, çoğunluk olarak toplumda uygulanacak kuralları tespit ederler (Kaplan, 1994: 270).

1.1.3.9. Adil Yargılanma Hakkı

Dava yoluyla hak aramanın anlamlı olabilmesi için yargılamaların adil olması gerekir. Adil yargılama her şeyden önce bağımsız ve güvenceli hakimler tarafından yapılan tarafsız yargılama demektir (Erdoğan, 2004: 182).

Türk hukuk doktrinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları aracılığıyla gündeme gelen adil yargılanma hakkı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda 2001 tarihinde 4709 sayılı kanunla yapılan değişikliklere Türk Pozitif hukukuna girmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesine dayanarak adil yargılanma hakkının unsurları (Reisoğlu, 2001: 103-109);

- Yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye başvurabilme hakkı,
- Yargılamanın makul bir surette sonuçlandırılması,
- Yargılamanın hakkaniyete uygun bir şekilde yapılması,
- Yargılamanın açık bir şekilde yapılması,

şeklinde özetlenebilir.

Adil yargılanma, özellikle ceza yargılanması bakımından kişilere bazı ilave hukuki güvencelerin de sağlanmış olmasını gerektirir. Bu güvenceler, suçsuzluk

karinesi, suçların ve cezaların kanuniliği, delil toplamada hukuka uygun usullerin izlenmesi, davaların makul sürede sonuçlandırılması, kendisi ve yakınları aleyhinde delil göstermeye zorlanamama, duruşmaların aleni ve kararların gerekçeli olması, ceza sorumluluğunun kişiselliği ve genel müsadere yasağıdır (Erdoğan, 2004: 182).

1.1.3.10. Hukuki Güvenlik İlkesi

Bir toplumda hukuki güvenliğin gerçekleştirilebilmesi, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır (Altundiş, 2008: 62). Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından birisidir. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletinde yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (Anayasa Mahkemesi 18.10.2012, E.2012/39 K.2012/156 RGT:13.02.2013 RG no: 28558). Bu yönüyle, hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuki güvenlik ilkesi, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet faaliyetlerinin, belirli oranda önceden ön görülebilir olması anlamını taşır (Altundiş, 2008: 62).

Hukuki güvenlik ilkesi, tüm alt başlıklarıyla çalışmanın ilerleyen kısımlarında detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

1.2. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devletinin varlık şartlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmesidir (Öz, 2004: 51).

Hukukun üstünlüğünün kabulü ile perçinleşen hukuki güvenlik ilkesinin daha iyi anlaşılabilmesi için genel olarak incelenerek, tarihçesinin, hukuksal temelinin ve alt ilkelerinin incelenmesi gerekmektedir.

1.2.1. Genel Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devletinin başka bazı unsurlar yanında, kişilerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri, başka bir ifadeyle hukuki bir güven içinde bulunmaları gereğini de içerdiği çağdaş demokratik toplumlarda kabul edilmektedir (Uluatam ve Mehtibay, 2000: 52).

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelir (Tekbaş, 2012:133). Hukuk devletinin bir gereği olarak kişilerin davranışını düzenleyen kuralların onlara güvenlik sağlaması gerekir. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır. Bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta, hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturmaktadır (Tekbaş, 2012: 133). Bu ilke kapsamında güvenlikten yararlanacak olan, Anayasa ile temel hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olan bireydir. Bu açıdan bakıldığında hukuki güvenlik ilkesi üst ilke olan hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde daha da somutlaşmış halidir.

Bireyler, devletin koyduğu kanunlar veya yaptığı düzenlemeler vasıtasıyla hak ve özgürlük alanlarına yöneltilen müdahaleleri önceden bilmelidirler. Böylece yönetimde keyfilik önlenir. Çünkü hukuk devleti anlayışının sistemleştiği, keyfi yönetim anlayışının terk edildiği toplumlarda hukuk kurallarını koyan, değiştiren makama sınırsız bir kural koyma veya değişiklik yapma yetkisi tanınmaz (Yılmaz, 2010: 73). Devletin bu yetkisi, hukukun genel ilkeleri ile anayasal ve yasal ilkelerle sınırlandırılmış durumdadır (Altundiş, 2008: 62). Bu durum hukuk devletinin bir gereği olduğu kadar Anayasa'nın 5. maddesiyle¹⁷ devlete yüklenen, vatandaşların refah, huzur ve mutluluk içinde yaşamalarını sağlama, maddi ve manevi varlıklarını geliştirmek için gerekli ortamı hazırlama ödevinin ve bu ödevi yerine getirmek için tanınan yetkiyi aşmama sorumluluğunun bir sonucudur. Bu nedenle kamusal kurallarla bireyi doğrudan veya dolaylı olarak etkileyecek, davranışlarını şekillendirecek düzenlemelerin hukuki güvenlik ilkesinin gereklerine uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Hak ve özgürlükler açısından hukuki güvenlik ilkesi, her şeyden önce kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin, tüzüklerin, yönetmeliklerin ve gerek yasama gerekse yürütme organından doğan her türlü düzenleyici işlemin kesin, açık, yalın ve anlaşılabilir olması ile sağlanabilir (Çağan, 1980: 141).

Hukuki güvenlik ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir (Altundiş, 2008:61). Bu ilke, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur ve Anayasa'nın

¹⁷ Anayasa mad.5: Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.

bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir (Oğurlu, 2003: 39). Hukuk devleti ilkesi en kısa tanımıyla, vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır (Özbudun, 2002: 113). Hukuk devleti hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir.¹⁸

Hukuki güvenlik ilkesi, yeni getirilen bir normun geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmasını yasaklar (Öncel vd., 2005: 47). Ancak, hukuki güvenlik ilkesi, mevcut hukuki durumun hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamını taşımaz. Zira, hukuk normları yürürlüğe girmelerinden başlayarak düzenledikleri her durum ve/veya olaya uygulanırlar (Oğurlu, 2003: 39). Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması ise, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından, bazı istisnai durumlar dışında hukuka aykırı olacaktır. Çünkü hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır (Erkut, 1996: 74). Hukuki güvenlik ilkesinin özü aynı zamanda, hukuki belirlilik ve hukuki istikrar ilkeleriyle bir bütünlük arz etmektedir.

1.2.2. Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri

Hukuki güvenlik ilkesinin anlamını ve kapsamını belirlemede alt ilkelerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Geriye ve ileriye yürümezlik ilkesi,
- Kazanılmış haklara saygı ilkesi,
- Belirlilik ilkesi,
- Kıyas yasağı, tipiklik ve tripleştirme,
- Hukuki istikrar,
- Boşluk doldurma

şeklinde sıralanabilir.

1.2.2.1. Geriye Yürümezlik İlkesi

Geriye yürümezlik ilkesi, hukuk kurallarının sık olarak ve keyfi bir şekilde değiştirilmemesini ifade eder. Bu anlamda kişilerin, yeni hukuki düzenlemelerle,

¹⁸ Anayasa Mahkemesi 30.11.2007, E.2006/61 K.2007/91 RGT:23.02.2008 RG no:26796.

mevcut hukuki durumlarına müdahale edilmeyeceğine, mevcut hukuki durumlarının makul bir süre için aynı şekilde kalacağına, güvenebilmeleri ve böylelikle geleceği öngörebilmelerine olanak sağlar (Erdoğan, 2001: 75).

Geriyeye yürümezlik ilkesi, hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanmasıyla ilgili temel ve en dikkat çekici ilkedir. Roma hukukunda Cicero zamanında ön görülen bu ilkeye Justinian zamanında gelecek yüzyılları etkisi altına alacak şekilde ifade kazandırılmıştır (Altundış, 2008: 62).

Geriyeye yürümezlik ilkesinin tanımı konusunda görüş birliği bulunmamasına karşın, ilke genel olarak şu şekilde tanımlanabilir; Yürürlüğe giren yeni kuralın yürürlük tarihinden önceki dönemde hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve kuralın ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanmasını emreden hukukun genel prensibidir (Altundış, 2008: 63). Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi eski dilde “makable şümül”, “makabline şamil” ve “makable teşmili” kavramlarıyla, günümüzde ise “geçmişe etki yasağı”, “geçmişe kapsamak” ve “geriyeye yürümezlik” olarak ifade edilmektedir. Balkar’a göre, toplum içinde yaşayan insanların hangi yoldan yürümeleleri gerektiğini gösteren kurallar prensip itibarıyla yolun yürünmüş kısmına değil yolun yürünmemiş kısmına ait bulunmalıdır. Çünkü yolun yürünmüş kısmı hangi şekilde arkada bırakılırsa bırakılsın onun hesabı sonradan ihdas edilen kurallara göre görülemez (Balkar, 1960: 210).

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi tarihte ilk kez 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nde suç ve cezalara ilişkin temel bir hak olarak yer almıştır. Bildirinin 8. maddesinde; “Yasa ancak açık ve zorunlu olarak gerekliliği beliren cezaları koymalıdır ve bir kimse ancak suçun işlenmesinden önce kabul ve ilan edilmiş olan ve usulüne göre uygulanan bir yasa gereğince cezalandırılabilir” kuralına yer verilmiştir (Yılmaz, 2010: 74).

Genel olarak yorumlandığında hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslar arası hukuka göre suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı cezalandırılmaz ayrıca, hiç kimseye suçun işlendiği sırada uygulanabilecek cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Bu kişi temel hak ve özgürlüklerine ve dolayısıyla hukuk devletine aykırıdır. Ayrıca hukuki güvenliğin zedelenmesine neden olur.

Kanunların geriyeye yürümezliği ilkesi ikiye ayrılır. Bunlar;

- Gerçek olmayan geriyeye yürüme,

- Gerçek geriye yürümedir.

1.2.2.1.1. Geniş Anlamda Geriye Yürüme (Gerçek Olmayan Geriye Yürüme)

Yeni kuralın, eski kural yürürlükte iken başlamış ancak henüz oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum ve olaylara, yürürlük tarihinden itibaren uygulanması gerçek olmayan geriye yürümedir. Gerçek olmayan geriye yürümede yürürlüğe yeni giren kural, henüz tamamlanmamış olaylara derhal uygulanır.

Anayasa Mahkemesi içtihatları, geniş anlamda geriye yürüyen kuralların derhal uygulanacağı yönündedir¹⁹. Ancak bu görüş, tamamlanmamış fakat tamamlanacağı yönünde haklı beklentiler içeren işlemlere, yeni kuralın derhal uygulanmasını ön gördüğü için eleştiriye açık bir durum oluşmaktadır.

1.2.2.1.2. Dar Anlamda Geriye Yürüme (Gerçek Geriye Yürüme)

Dar anlamda geriye yürüme; yürürlüğe giren yeni kuralın sonuçlarını ve etkilerini, yürürlük tarihinden önceki zamanda tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara karşı gösterir. Asıl olan geriye yürüme, dar anlamda geriye yürümedir. Gerçek geriye yürüme olarak adlandırılan bu durumda, hukuken tamamlanmış olmasına karşın yeni kural, olaya etki eder biçimde ikinci kez uygulanmaktadır.

1.2.2.2. Kazanılmış Haklara Saygı

Kazanılmış hak kavramı, hukukun en meşhur ve en sık kullanılan kavramı olmakla birlikte, genellikle müphem ve karanlık bir kavram olarak adlandırılmaktadır (Onar, 1966: 481). Kazanılmış hak, objektif bir hukuk kuralının kişi hakkında uygulanması veya kendiliğinden uygulanacak hale gelmesidir. Böylece kazanılmış hak, objektif ve genel hukuki durumun kişisel bir işlemle özel hukuki duruma dönüşmesi şeklinde kısaca tanımlanabilir. Kazanılmış hakkın, hukuka aykırı işlemlerde, bir süre yararlanılması sonucunda Anayasa ve yasalarca korunmaya değer hale gelmiş, elde edilmiş veya elde edilebilir durumdaki hak sahibinin bir eylemi ve iradesi ileri sürülmüş olan ve üçüncü kişilerden bir şeyi isteyebilmek ve onu bir şey yapmaya zorunlu kılabilen gibi aktif hak sahipliği bahşeden bir kişisel hak ve karşılanmadıkça ve boşluğu giderilmedikçe tek taraflı tasarrufla geri alınmayan hukuki olanak, güç veya yetki olduğu da söylenebilir (Tolon, 1986: 170).

¹⁹ Anayasa Mahkemesi 04.06.2003, E.2001/392, K.2003/60 RGT:18.12.2003 RG no:25320.

Hukukun genel ve evrensel ilkelerinden birisi olan kazanılmış haklara saygı, aynı zamanda hukuk devletinin de en temel ögesidir. Bu ilke hukuk devletinde bulunması ve uyulması gereken mutlak bir zorunluluk iken devlet ve idareciler için bir yükümlülüğü ifade etmektedir (Balta, 1972: 106).

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin temel gereklerinden birisi kazanılmış haklara saygı gösterilmesidir. Kazanılmış haklara saygı, hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucudur. Kazanılmış hak kişinin bulunduğu statüden doğan, tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haktır²⁰. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar ise bu nitelikte değildir. Anayasa Mahkemesi'nin bu tanımına paralel olarak Danıştay kazanılmış hakkı; Eski kanun yürürlükte iken kesin surette kazanılan yani hukukça korunmakta bulunan ve bir iddia haline gelen haklar şeklinde tanımlamaktadır²¹.

Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel bir ilkesidir. Hukukun genel ilkelerinin açık anayasal dayanağı bulunmamakla birlikte, bunlara uyulması bir yandan hukuk devletinin gereği, diğer yandan Anayasa'nın 138. maddesinden yorum yolu ile çıkarılabilecek bir gereklilik olarak düşünülebilir. Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukuk devletinde bulunması ve uyulması gereken mutlak bir zorunluluk; idareciler için bir yükümlülüktür (Balta, 1972: 6).

Kazanılmış hakkın varlığı için zorunlu ve zorunlu olmayan şartlar bulunmaktadır. Zorunlu şartlar;

- Hak bireysel idari işlemde doğmuş olmalıdır,
- Hak bireysel idari işlem tesis edildiği anda geçerli olan hukuk kurallarına uygun olmalıdır,
- Hak kesinleşmiş olmalıdır.

Zorunlu olmayan şartlar ise;

- İyi niyet,
- Süre,
- Sürekliliktir

Kazanılmış hakların dayanağı olmanın yanı sıra hukuk devleti ile kazanılmış haklar arasındaki bir başka ilişki ise, kazanılmış hakların ihlal edilmesi halinde bunların

²⁰ Anayasa Mahkemesi 27.12.2012, E.2011/139 K.2012/205 RGT:10.10.2013 RG no:28791.

²¹ Danıştay 13.07.1992, E.1992/224 K.1992/238.

tazmini gerekliliğidir. Hukuka bağlı devletin önemli bir unsuru olan ve Anayasa'nın 125. maddesinin son fıkrasında ifadesini bulan idarenin neden olduğu zararları tazmin edeceği yönündeki ilke kazanılmış hakların korunması bakımından da geçerli ve önemlidir.

1.2.2.3. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi hukuk devleti ilkesinin bir türevidir, hukuki güvenlik ilkesinin ise alt ilkesi olarak görülmektedir. Bu ilke hukuk devleti ilkesini, bir yönüyle soyut ve somutlaşmaya muhtaç bir anlayış olmaktan çıkarmakta, ölçülülük ilkesiyle birlikte onu anayasal düzenin kuruluşunda etkin hale getirmektedir. Bu nedenle normların açıklığı ve belirliliği, hukukun kendisi kadar eski, hukukun üstünlüğünden bir parça ve hukuk devletinin ayrılmaz doğal parçasıdır (Can,2005: 93). Belirlilik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi olan hukuki güvenlikle doğrudan bağlantılıdır. Birey, yasadan belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığı, bunların devlete ait hangi müdahale yetkisini doğurduğunun anlaşılabilirliği durumunda ancak kendine düşen yükümlülükleri ön görebilir ve davranışını ona göre ayarlayabilir (Can, 2005: 93).

Hukuk devletinin bireylere bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden birisi belirlilik ilkesidir. Bu ilke kanun veya diğer düzenleyici işlemlerin içeriklerinin açık ve anlaşılır şekilde belli olmasını sağlayarak hukuk güvenliğini sağlamaktadır (Tekbaş, 2012: 134). Belirlilik ilkesine uygun bir yasayla, bireylerin davranışlarını hukuka uyarlama, kendilerine bir ödev yükleyen iktidar işleminin hukuka uygunluğunu en azından genel olarak değerlendirip somut bir biçimde eleştirebilmesi olanağı sağlanmış olur. Bir yasa tüm bu işlevleri ancak açıklık, belirlilik, anlaşılabilirlik ve uygulanabilirlikle yerine getirebilir. Hukuka riayet veya hukuk devletinin gereği bu şekilde sağlanmış olur.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri belirliliktir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale

yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır²². Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuki güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletinde yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belirli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır²³. Dolayısıyla, uygulanmadan önce kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.

1.2.2.4. Kıyas Yasağı, Tipiklik ve Tipleştirme

Hukuk biliminde kıyas özellikle yasadaki boşlukların doldurulmasının metodudur. Kıyas, bir yasaya, bir kurala ya da kurallara temel teşkil eden bir ilkeyi, yasal kavramın muhtemel lafzi anlamını aşar surette, yasanın metninde ön görülen doğrultuda benzer bir olaya uygulanmasıdır (Dönmezer ve Erman, 1994: 175).

Kıyas çıkarımı, iki olayın farklılıklarına rağmen eşit muameleye tabi tutulması sonucunu doğurmaktadır. Bu eşit muamele, iki olayın belirli normlar açısından benzer olduklarında, yani önemli özelliklerinde uyuştuklarında ancak meşrudur. Kıyasın ön şartı olayların hukuksal açıdan benzer olmalarıdır. İki olayın hukuksal benzerlikleri ilk olarak yararlar durumunun eşitliğinden çıkabilir. Kıyas çıkarımının bu ön şartı menfaatler içtihatçılığı tarafından ortaya çıkarılmıştır. Yargıç yasa koyucunun benzer ya da benzetilebilen yarar çatışmalarını nasıl karara bağladığını araştırmalı ve sonra bu kararı düzenlenmemiş uyuşmazlığa uygulamalıdır (Birsenoğul, 2003: 160).

Hukuk kurallarının hepsi yoruma ihtiyaç duyar (Öztürk ve Erdem, 2008: 58). Soyut metinleri somut olaylara tatbik edebilmek için yorum kaçınılmaz olarak gereklidir. Medeni hukuk söz konusu olduğunda hakim olaya uygulanacak bir kural bulamazsa bu boşluğu kıyas yaparak, örf ve adet kurallarına bakarak; eğer bunlarla da bir sonuca varamazsa kendini kanun koyucu yerine koyarak önüne gelen hukuki, uyuşmazlığı çözer (Evren, 2011:991). Oysa aynı durum ceza ve vergi hukuku açısından cari değildir. Kıyas yasağı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 2. maddesinde yer alan, "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri

²² Anayasa Mahkemesi 22.11.2013, E.2013/22 K.2013/73 RGT:22.11.2013 RG no:28829.

²³ Anayasa Mahkemesi 22.11.2013, E.2013/22 K.2013/73 RGT:22.11.2013 RG no:28829.

uygulanamaz.” hükme dayanmaktadır. Kıyas yasağı ceza hukukunun genel ilkelerinden birisi olduğu için bunun ayrıca kanunda açıkça gösterilmesine gerek olmadığı, bu hükmün koyulma nedeninin ek güvence sağlamak olduğu da söylenebilir (Centel vd., 2008:54). Vergi hukukunda kıyasa başvurulması, kanun koyucunun vergiye tabi olduğunu açıkça öngörmediği olay ve işlemlerinde vergi kapsamına alınmasına neden olabilir (Kızılot ve Taş, 2009: 47). Bu durum verginin yasallığı ilkesine ters düşmektedir. Bu nedenle, vergi hukukunda kıyas yasağı yönteminin uygulanması mümkün değildir.

Gerek idarenin gerekse hâkimin, bir yaptırım uygularken elindeki mevzuata bağlı kalması ve onu yorumlarken kıyasa varmaması Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi için bir zorunluluk teşkil etmektedir.

Vergi hukukunda kıyas yapmanın önündeki en büyük engel bu hukuk bakımından sıkı şekilde geçerli olan tipikliklerdir. Bu nedenle vergi hukuku alanında soyut ve belirsiz kavramlar kullanılmamalıdır.

Tipiklik her şeyden önce, bir fiilin görünümünü başka bir deyişle resmini ifade etmektedir. Kavram bu anlamı ile, hukuki düşünce içinde model işlevini yerine getirmekte, tasavvur edilen bir fiili anlatmaktadır. Bununla beraber, tipikliğin, ceza muhakemesi hukuku içinde doğup geliştiği oradan da hukukun diğer dallarına aktarıldığı gözlemlenmektedir.

Tipikliğin, ceza hukuku alanında, ceza tehdidini belirleyen tüm veya bir kısım şartlar anlamında kullanılması, söz konusu kavramın hukuki sonuçlar açısından neden-sonuç ilişkisini gösterdiği yolundaki görüşü doğurmuş, tipiklik böylece, bütün hukuk disiplinlerine yayılan ortak bir kavram haline gelmiştir (Keyman, 1980: 61).

Tipikliği, hukuki sonuçların nedeni olarak tanımlamak, her şeyden önce, bunu hukuki sonuçlar dinamiği içindeki işlevi ile sınırlamak olur. Tipiklikle hukuk düzeninin değerlendirilmeleri arasındaki ilişki gözden uzak tutulunca, kavramın tam olarak algılanmasının önüne engel konulur.

Tipleştirme, hukukta çeşitli kavram ve deyimlerin belli tiplere dönüştürülmesidir (Öz, 2004: 57). Yani kanun koyucunun genel, soyut kurallar koymasına tipleştirme denilmektedir. Tipleştirme sonucunda getirilen hükümler kanunilik ilkesine zarar verecek nitelikte olabilir.

Vergiler için kanunilik ilkesinin sıkı sıkıya geçerli olduğu düşünülürken tipikliğin vergi hukuku bakımından önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Çünkü vergi kanunlarını doğru uygulamak tipiklik sayesinde mümkündür. Yorumda tipiklik esas alındığında, yapılacak bir kıyasla vergi kalıbının genişletilmesi söz konusu olamaz (Şenyüz vd., 2013: 63). Örneğin fatura için getirilmiş bir düzenleme müstahsil makbuzu için kıyasla uygulanamaz.

1.2.2.5. Hukuki İstikrar

Hukuki güvenlik ilkesi doğal adalet ilkesinin de bir gereği olarak dikkat çekmektedir. Doğal hukuk anlayışına göre hukuki güvenlik ilkesi, hukuk düzeninin tarafsız ve düzenli olarak sürdürülmesini sağlayan bir ilkedir (Rawls, 1994: 38). Bu nedenle hukuki güvenliğin bir gereği olarak istikrar ortaya çıkmaktadır.

Hukuki güvenlik hukuki istikrara bağlıdır. Hukuki istikrarın sağlanabilmesi için hukuk kurallarının sık sık ve keyfi bir biçimde değiştirilmemesi gerekir. Bu nedenle önceden oluşmuş hukuksal durumların sonradan yapılacak işlemlerle değiştirilmesi, hukuktan beklenen güvenlikle bağdaşmaz.

Hukuki istikrar ilkesinin iki yönü bulunmaktadır. İlkine göre, hukuk normları sık ve keyfi bir şekilde değiştirilmemelidir. Hukuk kurallarının ancak zorunlu nedenlerle, ekonomik, teknolojik ve toplumsal gelişmelere uygun olarak, çağdaş yapıdan uzak kalmayacak şekilde değiştirilmeleri gerekir (Altundiş, 2008: 68). Kişiler hukuki düzenlemelerin, makul bir süre varlıklarını sürdüreceklerine güvenebilmeli ve geleceklerini ön görerek planlayabilmelidir. Hukuki istikrarın ikinci yönü geriye yürümezliği ilgilendirmektedir. Bu noktada hukuki ilişkilere yeni normun uygulanmasını yasaklar. Aksi takdirde, bireylerin mevcut durumlarının süreceğine olan inançları zedelenebilir.

1.2.2.6. Boşluk Doldurma

Bir hukuk sisteminde hukuk kuralları koymaya yetkili olanlar, koydukları kuralların, bilinçli olarak bıraktıkları hariç, gelecekte ortaya çıkacak olayların tümünü kapsamasını hedeflerler (Aktaş, 2010: 1). Ancak bu hedefe hiçbir zaman tam olarak ulaşamaz. Bunun en önemli nedeni yaşamın dinamik bir yapıya sahip olması ve sürekli değişim göstermesidir. Dolayısıyla pozitif hukuktaki boşluk, toplumsal yaşamın genel niteliğinden ve insan doğasından kaynaklanmaktadır.

Yazılı hukukta herhangi bir olaya dair kural yoksa, bu duruma yasa boşluğu; hem yazılı hukukta hem de örf adet hukukunda ilgili olaya ilişkin bir hüküm yoksa, bu durumda da hukuk boşluğu ortaya çıkmaktadır (Işıktaş ve Metin, 2003: 227). Üç çeşit boşluktan söz edilebilir. Bunlar, kural içi boşluk, açık boşluk ve örtülü boşluktur (Kırca, 2001: 93).

Kural içi boşluk, kanunun sınırları içerisinde ele alınan ve çözümlenmeye çalışılan boşluklardır. Bu durumda şekli olarak bakıldığında kanunda düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak bu düzenlemeler genel norm niteliğinde olup, hakimin takdir yetkisine atıfta bulunur (İmre, 1980: 175). Açık boşluk, düzenlemenin amacına ve temel düşüncelerine göre cevap verilmesi gereken bir soruna kanunun cevap vermemesidir (Öztan ve Öztan, 1991: 250). Açık boşluk özellikle teknik boşluk olarak ifade edilen durumlarda ortaya çıkmaktadır. Örtülü boşluk ise, kanunun çok geniş kapsamlı, gerekli istisnalara yer vermemiş olan kelime anlamının, kanunun amacı ve negatif eşitlik ilkesi esas alındığında bir sınırlandırmayı gerektirmesi durumunda ortaya çıkmaktadır (Hatemi, 1999: 76).

Hukuki veya kanuni boşlukların doldurulmasında en önemli araç kıyastır²⁴. Hakim somut olaya uygulanacak kuralı tespit etmek için önce yorum yoluna başvurur. Ancak yorum sonucunda olaya uygulanabilecek yazılı bir hukuk kuralının veya örf ve adet kuralının bulunmadığı sonucuna varırsa, Medeni Kanun'un 1. maddesinin ilk bendine göre kanun koyucu gibi kural koyarak boşlukları doldurur (Kırca, 2001: 97).

Hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin mutlaka yasalar ile yapılmasını, bu alandaki kuralların açık ve belirli olmasını gerektirir.

Yasa koyucu, mümkün olduğu kadar boşluk içermeyecek, hukuk düzeni ve vergi sistemi açısından çelişki yaratmayacak biçimde vergi yasalarını çıkarmalıdır. Özellikle vergi normundaki soyut tip çok iyi formüle edilmeli, böylece gerek yükümlülükler gerekse de idare vergiyi doğuran olay hususunda çelişkiye düşmemeli, yargı organları da bunun kapsamını belirleme hususunda inisiyatif almak durumunda bırakılmamalıdır (Furtun, 2009: 164).

²⁴ Vergi hukukunda yasallık ilkesi gereği kıyas yasağı mevcuttur. Bu nedenle boşluk doldurma vergi hukukunda hukuki güvenliği olumsuz yönde etkileyeceğinden uygun değildir.

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUK DEVLETİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ İLE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ

Toplumlar tarafından uzun mücadeleler, savaşlar ve isyanlar sonucunda kazanılan vergilerin adaletli olması, kanuni olması ve vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmamasına yönelik haklar ancak hukuk devletinin etkin bir şekilde işlediği ülkelerde bir anlam ifade etmektedir.

Vergiler şüphesiz devletlerin en önemli egemenlik erklerinden bir tanesidir. Bu erk keyfi bir şekilde kullanılırsa vatandaşların hukuka ve dolayısıyla devlete olan güvenleri mutlak sarsılacaktır. Bu noktada vergilendirme yetkisinin bir takım ilkelere uygun şekilde kullanılması gerekir. Vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi ile yakın bir ilişkisinin bulunduğu belirtilmelidir. Nihayetinde vergilendirme yetkisinin sınırlarını hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi çizmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin alt ilkelerinden birisidir. Hukuki güvenlik ilkesi de kendi içerisinde alt ilkelere ayrılmaktadır. Bu bölümde hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi ve vergilendirme ilişkisi detaylı bir şekilde açıklanacaktır

2.1. VERGİLENDİRMEDE HUKUK DEVLETİ İLKESİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kendisinden beklenen kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacının bulunması ve bu kaynakları ancak vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayabilmesi nedeniyle bu yetkiyi kullanması aynı zamanda bir zorunluluktur (Çağan, 1982: 3-4). Güncel vergi tanımı²⁵ içerisinde yer alan “cebren” ifadesi vergilendirme yetkisinin kullanma zorunluluğunun dayanağı olarak ifade edilebilir.

Devlet egemenliği kavramı ile ilişkili olan vergilendirme yetkisi, egemenlik kavramının çağlar boyunca geçirdiği evre değişikliklerinden etkilenmiştir. Vergilendirme, modern ekonomilerde bugün dahi kamunun ekonomik ve sosyal

²⁵Vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir (Akdoğan, 2011: 119).

hedeflerinin gerçekleştirilmesi için uygulanan bir finansman aracıdır. Devlet egemenliğinin zaman zaman çok geniş bir biçimde ele alındığı yıllardan farklı olarak günümüzde vergilendirme yetkisi de, hem kavramsal planda sınırlanmak hem de müspet hukukun çeşitli kurallarıyla sınırlanıp daraltılmak istenmektedir (Uluatam ve Methibay, (2000: 17). Vergilendirme yetkisinin gerek hukuk devleti ilkesi gerekse de sosyal devlet ilkesi açısından sınırları olduğu gibi uluslararası alanda da sınırlandırıldığı görülmektedir.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, her devrin devlet ve egemenlik anlayışına ve devlet biçimine uygun olarak değişmektedir. Rejim biçimlerine göre, geniş mali özerklik, sınırlı mali özerklik, merkezi devlete veya federal devlete bağımlı olma bağlamında vergilendirme yetkisinin bölündüğü görülmektedir (Memiş, 2006: 64).

Vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet anlamına gelen hukuk devletinde, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için; temel hakların güvenceye alınması, yasaların anayasaya uygunluğunun sağlanması, yönetimde hukuka bağlılığının sağlanması ve yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenirliliğini sağlayacak koşulların yerleştirilmesi gerekmektedir (Soysal, 1979: 183-185).

Devletin çeşitli isimler altında vergi alması neredeyse toplumsal örgütlenmeyle birlikte doğmuştur. İlk insan topluluklarında sınırlı biçimler altında ortaya çıkan vergilendirme, geçen yüzyıllarda yaygınlaşmış ve çeşitlenmiştir. Bu noktada vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişiminin hukuk devleti ile olan ilişkisi dâhilin de incelenmesi gerekmektedir.

2.1.1. Vergilendirmede Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokratik rejim içinde gelişmiştir. Hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür, kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır.

Vergide hukuk düşüncesi, ilk olarak siyasal iktidarı elinde bulunduranların bu sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlanması ile ortaya çıkmıştır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması demokratik düzenin temelini oluşturma noktasında önem arz etmektedir.

Vergi hukuku devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından biri olduğu için hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içindedir.

Vergilerin hukuk temeline dayandırılması, yani yasayla alınması, hukuk devleti kavramının bir sonucudur. Hukuk devleti, anayasaya uygun bir egemenlik altında, yasalara ve hukuk kurallarına göre idare edilen devlet şeklinde tanımlanabilir (Erginay, 1998: 9). Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilerin, kanuniliği yanında diğer anayasal ilkelere de uygunluğu sağlanır. Vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek açısından en elverişli hukuk kollarından birisidir (Çağan, 1980: 137). Yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının saptanmasında yargı organlarına önemli görevler düşmektedir.

Anayasal bir ilke olarak hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisine sahip olan devlete yasaklayıcı bir alan çizmekle birlikte, yetkisini kullanması yönünde de bir program belirtmektedir. Diğer taraftan ise, kişilere, çizilen sınırın aşılamayacağı şeklinde güvence vermektedir. Bu ilkeyi benimseyen bir devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasa ve yasalara, daha genel bir ifadeyle hukuk kurallarına uymak zorundadır. Hukuk devleti ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale etmesini sınırlandırmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında sorun, bu yetkinin kullanılıp kullanılmamasında değil; yetkinin ne ölçüde kullanılması gerektiği üzerinde yoğunlaşmaktadır (Bayraklı ve Odabaş, 2000: 142). Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle ait bulunduğu devletin anayasal ilkeleri ile sınırlıdır. Anayasada yer alan vergilemeye ilişkin hükümler, vergilerle ilgili kuralları ön görmektedir. Bundan dolayı vergilendirme yetkisinin hangi boyutta ve kime ait olacağı devletin temel kuruluşunu yakından ilgilendirmektedir. Anayasada yer alan bazı hükümler, vergi hukukunun ana kurallarıyla iç içe bulunmaktadır (Çımat, 1996: 42).

Vergilendirme yetkisinin niteliği, özellikler ve kapsamı anayasal kurallarla belirlenir, yetkinin kullanılma biçimi ve sınırları anayasalarda düzenlenir. Bu noktada vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı olduğunu vurgulamak gerekmektedir. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır. Hukuk devletinde devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Ayrıca vergilerin kanuniliği yanında diğer anayasal ilkelere de uygunluğu sağlanmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı²⁶ konusunda hukuk devletine aykırı bir takım uygulamalar mevcuttur. Örneğin Türkiye’de, tüketim üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %75’lere ulaşmakta olduğu ve gelir vergilerinin %90’lara varan kısmının tevkifat yolu ile tahsil edilir olması vergilendirme açısından hukuk devletine ulaşma yolundaki önemli engellerden biri olarak görülmektedir.. Her ne kadar tüketim üzerinden alınan vergilerin mal ve hizmet gruplarına ayrılarak oran farklılaştırmasına gidildiği ileri sürülse de oran yapısının etkisi sınırlı olduğu bilinmektedir. Çünkü, mal ve hizmet gruplarını oluşturan yelpazenin kapsamı belirlenirken hangi tüketimin zorunlu olup olmadığı açmazı içerisine düşülmektedir. Sonuçta düşük gelirlilerin tükettiği mal ve hizmetleri düşük oranlarda vergilendirme mantığı hâkim olmaktadır. Buda geliri ön plana çıkaran bir unsurdur. Dolaylı vergilerin önemli bir kısmının petrol, iletişim, enerji üzerinden alındığı ve bu durumun dünya fiyatlarına göre yüksek seviyeye ulaştığı bir gerçektir²⁷. Dolaylı vergiler nedeniyle fiyatı yükselen bu mal ve hizmetleri tüketen nihai tüketicilerinde aynı vergiyi ödemek zorunda bırakılması adaletin önünde engel oluşturmaktadır. Hukuk devleti açısından adalet ilkesinin ihlali söz konusudur.

2.1.2. Batı Demokrasilerinde Vergi ve Vergilendirme

İnsan topluluklarının ortaya çıkışı ile birlikte vergide tarihteki yerini almıştır. En küçük topluluk olan aileden, klan, kabile, şehir-devlet, devlet şeklindeki topluluklara geçildikçe, vergi de kendi yapısı içinde ekonomik ve toplumsal yapı, devlet şekline ilişkin faktörler ile ahlaki-sosyolojik ve ideolojik tesirler sonucu değişikliğe uğramış ve çeşitli topluluklarda değişik isimlerle ve amaçlarla kullanılmıştır (Öz, 2004: 15).

Vergi hakkındaki en önemli değişiklik verginin cebri ya da ihtiyari oluşunda dikkati çekmektedir. Batı demokrasilerine bakıldığında; Roma İmparatorluğu’nda zorunlu bir yükümlülük ifade eden vergi, Orta Çağ’da ihtiyari bir ödemeye dönüşmüştür. Feodalite ile verginin karakteristiği değişmiş, vergi, toplumun krala ve derebeyine kendi isteği ile yaptığı bir yardım gibi görülerek cebirlik unsuru ihtiyarilik özelliğine dönüşmüştür (Eker, 2004: 141).

Batıda antik devir Yunan Devleti’nde kamu hizmetlerinin çok sınırlı olduğu ilk dönemlerde, devlete bedeni hizmetler şeklinde ödenen yükümlülüklerin yanı sıra kralın

²⁶ Vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak Anayasa’nın 73/2. maddesinde “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi yer almaktadır. Bu ifade vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır.

²⁷ Dolaylı vergiler içerisinde KDV ve ÖTV ilk sırada yer almaktadır.

mülk gelirleri ile çeşitli kişi ve kuruluşlar tarafından krala verilen hediyeler kamu gelirlerini oluşturmaktaydı (Aksoy, 1998: 165). Ancak M.Ö. 4. ve 5. yüzyıllarda daha demokratik nitelikler kazanan antik devir Yunan Devleti, kendine özgü mükemmel bir vergi sistemi gerçekleştirmeyi başarmıştır. Bu sistemin üç temel özelliği (Muter, 2000: 29);

- Vergi ödemenin ihtiyari olması,
- Vergi sisteminin daha çok dolaylı vergilere dayanması,
- Vergi tahsilinin iltizam usulüne göre gerçekleştirilmesi,

olarak özetlenebilir.

İlk çağlarda vergi sisteminde gelişme yaşanan diğer bir ülke Roma İmparatorluğu'dur. Roma'da vergiler dolaylı (vectigalia) ve dolaysız (tributa) olarak ikiye ayrılır. Dolaysız vergiler şahıs veya baş vergisi ile arazi vergisinden, dolaylı vergiler ise hudut ve limanlarda mallar üzerinden alınan gümrük resimleri ile şehir kapılarında tahsil edilen alım satım resminden oluşmaktaydı. Roma İmparatorluğu'nda vergi yapısı devletin sağladığı yararlar ve gördüğü hizmetler karşılığında talep ettiği yükümlülükler şeklindeydi (Aksoy, 1998: 166).

Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasından sonra başlayan Ortaçağ'da feodalite devri yaşanmaya başlanmıştır. Bu çağda büyük imparatorluklar yıkılmış, yerlerine küçük krallıklar ve feodal beylikler kurulmuştur. Verginin karakteristiği değişmiş ve Roma İmparatorluğu'ndaki cebirlik yerini ihtiyariliğe bırakmıştır. Bu dönemde kralların ve derebeylerin gelir kaynağı emlak gelirleridir (Nadaroğlu, 1981: 218).

Krallar ve derebeyler kendi arazilerinden, yönetimleri altındaki kuruluşlardan ve mülkiyetlerindeki topraklardan aldıkları paylarla ülkeyi yönetmişlerdir. Ancak devletler büyüdükçe, daha önce istisnai ya da olağanüstü ihtiyaçlar için alınan vergiye daha fazla başvurma gereği duyulmuştur. 17. yüzyılda vergi devlet ihtiyaçları için kullanılan başlıca finansal kaynak haline gelmiştir. Böylelikle vergi, normal bir gelir olma niteliği kazanmıştır.

Batı demokrasilerinde toplum lehine olan vergilendirme ile ilgili gelişmelerden başlıcaları;

- Büyük Ferman (Magna Carta Libertatum),
- Haklar Dilekçesi (Petition of Rights),

- Haklar Demeci (Bill of Rights),
- Virginia Bildirgesi,
- Fransız İhtilali,
- Enzberg Mali Reformu ve Weimer Anayasasıdır.

2.1.2.1. Büyük Ferman (Magna Carta Libertatum)

Vergi ve vergilendirme yetkisinin tarihi gelişiminde Batı Avrupa bakımından dikkat çeken olay İngiltere’de 1215 yılında imzalanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) dır. Magna Carta; kralın yetkilerini sınırlayan, bireylere bazı haklar tanıyan ve onları krala karşı koruyan bir anlaşmadır. Bu anlaşmanın özellikle 12. maddesinde düzenlenmiş olan “...*genel oylama olmadan hiçbir vergi veya resim toplanamayacaktır.*” hükmü ile kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmıştır.

Magna Carta’nın 14. maddesi de vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Buna göre; “*Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı sağlayabilmek için krallığın başpiskoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız. Bundan başka bizden unvan almış olanları şeriflerimiz ve kahyalarımız aracılığı ile ve en az kırk gün öncesinden toplantı yer ve gününü belirterek çağıracağız. Çağrı mektuplarında ağırlık nedenini de belirteceğiz. Böylece çağrı yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde çağrılanlar gelmese de gelenlerin iradelerine uygun olarak sorunun çözümüne geçilecektir.*” Yine Magna Carta’nın 15. maddesi de kralların vergilendirme yetkisini sınırlayan bir içeriğe sahiptir. Buna göre; “*Gelecekte hiç kimseye özgür kişilerden para yardımı toplama hakkı vermiyoruz; meğer ki bu, yalnız bir kez kurtuluş akçesi, en büyük oğulun şövalyeliği veya en büyük kızın düğün masrafları için olsun, bu durumlarda para yardımı uygun miktarlarda olacaktır.*”

Halkı vergilendirmek için Magnum Cancilium Regis adlı meclisin onayı gerekmektedir. Böylece İngiltere’de parlamenter kurumlar vergi ile birlikte gelişmeye başlamıştır. Bu gelişme ile verginin kanunla alınması, vergi yasalarının halk temsilcilerinin onayına sunulması, parlamentoları gerçek bir karar alma gücüne kavuşturmuştur. Bu politik güç daha sonraları bütçenin de halk temsilcileri tarafından onaylanması ile sonuçlanmıştır (Muter, 2000: 33).

2.1.2.2. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)

İngiltere’de kralın vergilendirme yetkisini bir halk hareketi sonucu sınırlayan anayasal belgeler den ilki 1628 tarihli Haklar Dilekçesidir (Petition of Right) (Öncel vd., 2003: 7). Haklar Dilekçesine göre kral, parlamento tarafından onaylanmadıkça borçlanamayacak veya değişik adlarla da olsa vergisel yükümlülük koyamayacaktır. Fakat parlamento ile kral arasındaki savaş sürmüş, kralın parlamento tarafından onay almadan vergisel yükümlülük getirmesi Haklar Bildirgesi’nin çıkarılmasını gerekli kılmıştır.

2.1.2.3. Haklar Demeci (Bill of Rights)

İngiltere’de kralın vergilendirme yetkisini bir halk hareketi sonucu sınırlayan diğer belge 1689 Haklar Demeci (Bill of Rights) dir. 1689 Haklar Demeci, kral adına veya kral ayrıcalığını kullanarak parlamentonun onayı olmaksızın veya öngörülenden daha uzun bir süre için vergi konulmasını yasaklamıştır. Ayrıca yasama yetkisinin sadece Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasından oluşan parlamento tarafından kullanılacağı belirtilmiştir. Haklar demeci, İngiliz Hukuku’na daha önce girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağı olmuştur. Böylece kralın belli hallerde vergilendirme yetkisi olduğu yolunda İngiliz Mahkemeleri tarafından daha önce verilen kararlar da bozulmuş oldu (Çağan, 1982: 19).

2.1.2.4. Virginia Bildirgesi

İngiltere’nin Amerika’daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi Amerika Birleşik Devletleri’nde bağımsızlık savaşının çıkma nedeni olmuştur. 1776’da İngiltere ile yapılan savaş sürerken 12 Haziran 1776’da yayımlanan Virginia Haklar Bildirgesi’nde ve 4 Temmuz 1776’daki Bağımsızlık Bildirisi’nde hiç kimsenin kendisinin veya temsilcisinin onayı olmadan, kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemeyeceği ve bu haklardan mahrum edilemeyeceği anlayışı esas kabul edilmiştir.

2.1.2.5. Fransız İhtilali

Fransa’da devamlı vergi mali bir kurum olarak gelişirken parlamento tamamen ortadan kalkmış ve vergilerin halk temsilcilerinin onayına sunulması iyice zayıflamıştır. Vergilerin halk temsilcilerinin onayına sunulmasının 1789 Fransız İhtilali’nden sonra yeniden başladığı söylenebilir. Bu yılda kabul edilen İnsan ve Vatandaş Hakları

Beyannameesi ile “kamu gücünün sürdürülmesi için verginin herkes tarafından olanakları ölçüsünde ödeneceği ve herkesin kendisi ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini saptamak, kullanılmasını izlemek, verginin matrahını, miktarını, tahakkuk biçimini ve sürelerini belirlemek hakkına sahip olduğu hüküm altına alınmıştır (Muter, 2000: 34).

2.1.2.6. Enzberg Mali Reformu ve Weimer Anayasası

Almanya’da diğer Avrupa ülkelerine nazaran daha uzun süren feodalite rejiminde prensler derebeylikler üzerinde vergilendirme yetkisini 16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren kabul ettirebilmiştir. Prenslerin belirledikleri vergiler derebeyleri ve din adamlarından oluşan meclis tarafından onaylanmaktaydı. Alman birliğinin kurulmasından sonra vergilendirme yetkisi İmparatorluğa bağlı eyaletler arasında paylaşılmıştır. 1919 Erzberger Mali Reformu ve 1920 Weimar Anayasası ile gelir, kurumlar ve muamele vergileri kabul edilmiş ve eyaletlerin vergilendirme yetkileri merkezi yönetime geçmiştir.

Genel olarak, batı demokrasilerinin doğması, mutlak siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması yönündeki girişimlerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. İktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağı olarak değerlendirilebilir (Çağan, 1980:131).

2.1.3. Osmanlı Devleti ve Türkiye’de Vergi ve Vergilendirme

İnsanlık tarihinde, her devletin idare edenleri ile idare edilenleri arasında süregelen çekişme konularından en büyüğünü, vergilendirmenin haklı ve haksızlığı üzerindeki karşılıklı iddiaların teşkil etmiş olduğu, halk devlet ilişkilerini bu olumsuz etkinin ağır bunalımlara sürüklediği bilinmektedir (Akdağ, 1974: 286-287). Türk toplumu açısından inceleme yapıldığında hükümet adamları ile reaya arasında anlaşmazlıkların büyük çoğunluğunun vergi alıp vermeden kaynaklandığı görülmektedir (Akdağ, 1974: 286-287).

Osmanlı devleti açısından vergilendirmenin öneminin hayli büyük olduğu söylenebilir. Osmanlı Devleti’nde vergi, devletin daimi olması, devlet ihtiyaçlarının karşılanması ve olağanüstü durumlara yönelik tedbirlerin alınması için padişah tarafından konulan yükümlülüklerdir. Söz konusu yükümlülüklerin dönemler itibariyle ağır olduğu görülmektedir. Bu nedenle Osmanlı İmparatorluğu döneminde görülen ayaklanmaların çoğunun nedeni vergilendirmeye dayanmaktadır.

Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukukunun Cumhuriyetin ilanı ile ortaya çıktığı söylenebilir. Osmanlı vergi sisteminin tasfiye edilmesi ve Batı Avrupa ülkelerinin vergi kanunlarının model alınması Türk vergi sisteminin yapılanmasında devrim niteliği taşımaktadır. Cumhuriyetin ilanından, kapsamlı bir vergi reformunun yapıldığı 1950’ye kadar çeşitli vergi kanunları ve vergi uygulamaları söz konusu olmuş ve 1950’deki Gelir Vergisi Reformu ve 1957’deki Gider Vergileri Reformuyla Türk vergi sistemine batılı bir hukuki çerçeve kazandırılarak modern manada ileri ve muasır bir hüviyet sağlanmıştır (Öz, 2004: 29)

Bu noktada vergi ve vergilendirme yetkisinin, gerek Osmanlı gerekse de Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nde nasıl bir gelişim gösterdiğinin analiz edilmesi çalışmanın ilerleyen bölümleri açısından yol gösterici bir unsur olacaktır.

2.1.3.1. Temel Hak ve Özgürlük Belgeleri Işığında Osmanlı Devleti’nde Hukuk Devleti İlkesi, Vergi ve Vergilendirme

Osmanlı İmparatorluğu, kuruluşu ve idaresi bakımından monarşik ve İslam dininin ilkelerine dayanan teokratik bir devlettir. Devlete ait tüm yetkiler hiçbir kişi veya kuruma karşı sorumlu durumda olmayan padişahın elindeydi. Padişahların emir ve fermanları yasa niteliği taşımaktaydı. Hem kişilerin yaşamı padişahların emrine göre yön alırdı, hem de padişahın emri ve fermanları ile yeni vergiler konulur, mevcut vergiler arttırılırdı. Padişahın mutlak egemenliğini sınırlayıcı bir özgürlük anlayışı yoktu.

Osmanlı İmparatorluğu’nda padişahın hem siyasi otoriteyi temsil etmesi, hem de Halife olarak dini lider statüsünde bulunması, mutlak bir yönetim gücünü de birlikte getirmektedir. Bu yönetim gücü padişaha, vergilendirme konusunda büyük bir uygulama alanı sağlamıştır (Akyazan, 2009: 3).

İmparatorluğun yükseliş dönemlerinde, başa geçen padişahların güçlü idareci ve hukuka saygılı olmalarının bir sonucu olarak mali sistem ve mali işler başarı ile yürütülmüştür. Oysa imparatorluğun duraklama, gerileme ve çöküş dönemlerinde kamu hizmetleri yeterli düzeyde yapılamamış, girişilen savaşları kaybetmenin sonucunda arazi kayıplarına uğranılmış, devlet hazinesi giderek boşalmış ve kaçınılmaz buhranlarla karşılaşmıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergi ve vergilendirme yetkisinin tarihçesi ele alınırken Tanzimat öncesi dönem, Tanzimat dönemi ve meşrutiyet dönemlerinin ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

2.1.3.1.1. Tanzimat Öncesi Dönem ve Senedi İttifak

Osmanlı maliyesi çok geniş topraklar üzerine kurulmuş bir devlet yapısı içerisinde esnek bir özellik arz etmektedir. Fethedilen yerlerdeki yerel gelenekler değerlendirilerek mali bütünleşme sağlanmıştır. Mali ve idari bakımlardan özerk ve yarı özerk birimler kuvvetli bir merkeziyetçilik çerçevesinde yerlerini almıştır (Tabakoğlu, 1994: 161).

Osmanlı İmparatorluğu, kendisinden önceki diğer Müslüman devletlerde olduğu gibi, kuruluşundan itibaren tamamen İslami bir hukuk sistemine bağlı kalmıştır. İslam dini vergilendirme konusunda da diğer hukuk alanlarında olduğu gibi bazı kurallar koymuştur. Bu kurallar gereğince alınan şer'i vergiler Osmanlılardan önceki İslam devletlerinde de uygulanmıştır. Bu vergiler yükümlülerin ödeme güçlerini dikkate alan vergilerdir. Ancak mutlak egemenliğin sahibi olan padişahın doğal olarak vergilendirme yetkisi de vardır. Bu doğrultuda padişahlar devletin vergi politikasını belirlerken kendilerini şer'i vergilere bağlı görmemişler ve vergilendirme yetkilerini istedikleri gibi kullanmışlardır. Padişahlar sadece vergi koymuyorlardı ayrıca keyfi olarak yasalarla veya özel beratlarla belirli kişilere vergi muafılığı da tanıyabiliyorlardı²⁸. Şeriat dışında konulan vergilere örfi vergiler adı verilmiştir; çünkü bu vergiler konulurken örf ve gelenekler dikkate alınarak yöresel farklılaştırma yapılmaktaydı. Padişahların şer'i vergiler yanında örfi vergiler de koyması, zamanın değişen ve gelişen koşullarına uymak bakımından zorunlu olmaktaydı; çünkü şer'i vergiler Kuran'a dayanmaları nedeniyle esnek değildi.

Osmanlılarda Tanzimat öncesi dönemde vergiler yukarıda da belirtildiği gibi esas itibari ile iki kısma ayrılmaktadır. Bunlar, şer'i ve örfi vergilerdir.

Şer'i vergiler, zekat, öşür, haraç ve cizyeden meydana gelmektedir. Örfi vergiler devletin devamlı ve olağanüstü ihtiyaçları için padişahın emriyle konmuş ve alınmış vergilerdir.

Osmanlıların kendilerine özgü olarak geliştirdikleri vergi sistemi imparatorluğun ilk yıllarında iyi işlemiş ve yükümlülerin ödeme güçlerine göre vergi alınmasına dikkat

²⁸Örneğin Müslüman ve Müslüman olmayan din adamlarına tanınan muafıklar gibi.

edilmiştir. Ancak bu dönemde devletin en önemli gelir kaynağı, yabancı ülkelerden alınan haraçlar ve miktarı önceden belirlenemeyen ganimetler olmuştur (Sayar, 1977: 144). Duraklama ve çözülme devrinde ise devlet bu kaynakları yitirmeye başlamıştır. Bu dönemde merkeziyetçi bir vergi idaresi kurulamamasına rağmen, halkın ödediği vergiler normal ölçülerin üzerinde artırılmıştır. Bu özellikler ile Osmanlı İmparatorluğu gelirleri, düzenli ve para olarak ödenen vergilere dayanmadığı için, batılı anlamda bir vergi devleti olamamıştır denilebilir.

2.1.3.1.2. Tanzimat Dönemi

Osmanlı devletinde çağdaş anlamda, bir hukuk dalının tümünü kapsayacak şekilde bir kanunlaştırma hareketi Tanzimatla başlamıştır. Bu hareketle, Avrupa hukuku ile şeriat ve örf'e dayanan geleneksel Osmanlı hukukunun egemenlik için birbirleriyle yarışmaları söz konusu olmuştur. Bu yarışta kamu hukuku alanında daha çok yenilik taraftarları özel hukuk alanında ise İslam hukuku taraftarları baskın çıkarken; bir kamu hukuku dalı olan vergi hukuku batı etkisinde gelişmiştir (Arıkan, 1994:138). Hukuk alanında bu ikili durum, Tanzimat döneminin en önemli özelliği olarak dikkat çekmektedir.

2.1.3.1.2.1. Tanzimat Fermanı (Gülhane Hattı)

Tanzimat döneminin başlangıcı olan Gülhane Hattı'nın çağdaş anlamda kamulaştırma hareketini sağlayan direktifleri incelendiğinde aynı ikili duruma rastlanmaktadır. Bu direktifler;

- Gülhane Hattı "Kavanin-i Şeriye" yi esas almış, devletin eski kuvveti ve tebanın refahı Şeriata bağlılıkla açıklanmıştır.
- Ülkenin bozuk yapısını düzeltmek için bir çok kanun çıkartılması gereği ifade edilmiştir.
- Kanunlaştırmanın çizgisi olarak, çıkarılacak kanunların can, namus ve mal emniyeti ile vergi ve askerlik işleriyle ilgili olacağı belirtilmiştir.
- Kanunların nasıl hazırlanacağı da açıklanmıştır. Kanunlar meclis-i Vala-yı Ahkam-ı Adliyede hazırlanacak, görüşmelerde herkes fikrini çekinmeden söyleyecek, padişahın tasdiğiyle yürürlüğe girecektir.

Aslında bakıldığında Gülhane Hatt-ı Humayunuyla hukuk devletine yönelik bir takım izlerin oluşmaya başladığı görülmektedir. Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nda ayrıca vergi kanunlarına ilişkin hükümler de yer almaktadır. Bu hükümlere göre, mükellefin

ödeme güçleri dikkate alınarak vergi konulması, bu konulan vergilerin dışında keyfi vergi salınmaması öngörülmekteydi. Burada aslında “kanunsuz vergi olmaz” felsefesi dile getirilmeye çalışılmıştır. Ancak Hatt-ı Hümayun padişahın tek taraflı iradesine dayandığından dolayı bu hükümler ve dolayısıyla felsefe gereği gibi işletilememiştir.

2.1.3.1.2.2. Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı

28 Şubat 1856 yılında da Islahat Fermanı ilan edilmiştir. Bu ferman ile sınıf ve mezhep ayrımı yapılmadan verginin tarh ve tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte Islahat Fermanı’nda iltizam yönteminin kaldırılmasına ve vergilerin doğrudan devlet eliyle toplanmasına yönelik çalışmalar konusunda da hükümler yer almıştır. Islahat Fermanı ile ilgili olarak Gülhane Hattı’nın genişletilmiş bir şekli olduğu söylenebilir.

1875 yılında ise Adalet Fermanı ilan edilmiştir. Bu fermanda da vergilerin keyfi olmaması, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınarak alınması, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmadan verginin tarh ve tahsil edilmesi hususlarının yanında iltizam usulünün kaldırılması gereği vurgulanmıştır.

Tanzimat döneminde çıkarılan Gülhane Hattı Humayunu’nda, Islahat Fermanı’nda, Adalet Fermanı’nda yazılı bulunan ilkeler, uygulamaya tam olarak aktarılamamıştır. Bu belgelerde genel olarak iltizam usulünden yakınılmış, fakat uygulamasına son verilememiştir.

2.1.3.1.3. Meşrutiyet Dönemi ve Kanun-i Esasi

I. Meşrutiyet ve II. Meşrutiyet, hürriyet ve demokrasi hareketleri yönünden siyasi tarihte önemli bir yere sahiptir.

Osmanlı Devletinde 1876 yılında aydınların baskısı ile Kanun-i Esasi kabul edilmiştir. Padişah, görünüşte yasama yetkisini Kanun-i Esasi ile oluşturulan “Meclis-i Umumi” ile paylaşıyordu. Kanun-i Esasi’de vergilendirmeye ilgili çeşitli hükümler bulunmaktadır;

- Tekalifi mukarrere nizamati mahsusuna tevkifan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi olunur (Md. 20).
- Müsadere ve angarya ve cerime memnundur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır (Md. 24).

- Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz (Md. 25).
- Tekalifi devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz'a ve tevzi ve istihsal olunamaz (Md. 96).

Bu hükümlerle kanunsuz vergi ve mali yükümlülükler konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğu belirtilmiştir. Ancak savaş halinde, olağanüstü vergiler konulabileceği ve kişilerin ödeme güçlerine göre vergi alınması öngörülmekteydi (Çağan, 1982: 37). Ancak bu Anayasa'nın 1908 yılında İkinci Meşrutiyete kadar fiilen uygulanamaması nedeniyle vergilendirme yetkisinin sınırlanması sadece kâğıt üzerinde kaldığı söylenebilir. I. Meşrutiyeti izleyen birkaç yılda Osmanlı Devleti'nin mali güçlükleri çok büyük boyutlara ulaşmış ve hükümet 1881'de Muharrem Kararnamesi'ni kabul etmiştir. Bu kararname ile Osmanlı Devleti çeşitli vergi dışı gelirlerini de alacaklıların haklarını korumak amacıyla kurulmuş olan Duyun-u Umumiye idaresine terk etmiştir.

2.1.3.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda Hukuk Devleti İlkesi ve Vergilendirme Yetkisi

Osmanlı döneminde devlet gelirlerinin büyük bir kısmı tarım kesimi tarafından karşılanmaktaydı. Tarım ürünleri üzerinden (aşar) ve sahip olunan hayvan başına alınan (ağnam) vergiler, Osmanlı hazinesinin gelirleri içerisinde önemli bir yere sahipti. Yine gümrük vergileri ile esnaf ve sanatkârlar üzerinden alınan temettü vergileri Osmanlı hazinesi gelirleri içerisinde yer almaktaydı.

Tanzimat'tan itibaren bir çok defa vergi reformları yapılmıştır. Yapılan bu reformlar daha çok vergilerin toplanma usullerine ilişkin olmuştur. Örneğin, 1868 yılında getirilen vilayet sistemi ile iltizam görev ve düzenlemesi merkezi idareden alınarak bölge hakkında daha geniş bilgiye ve bölge üzerinde daha büyük denetim gücüne sahip olması beklenen valiliklere devredilmiştir (Kirmanoğlu, 1994: 56).

Türkiye Cumhuriyeti'nin devraldığı bu vergi yapısı Cumhuriyet dönemi boyunca birçok defa yeniden oluşturulmaya çalışılmış ancak hiçbir zaman etkin işleyen bir vergi sistemi haline getirilememiştir (Kirmanoğlu, 1994: 56). 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları ile vergi yapısının ve vergilendirme yetkisinin hukuki boyutları oluşturulmaya çalışılmıştır.

2.1.3.2.1. 1921 ve 1924 Anayasaları

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin toplanmasından sonra oluşturulan ilk anayasa olan 1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, dönemin içinde bulunduğu koşullara uygun olarak hazırlanan çerçeve bir anayasa niteliğindedir (Gözler, 2008:48-49). Bu nedenle 1921 Anayasası'nda vergilendirmeye ilişkin hükümlere yer verilmemiştir.

Cumhuriyetin ilanından sonra, yeni Türk devletinde uygulanan temel kuralları ayrıntılarıyla düzenleyecek daha geniş bir metnin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Söz konusu metne yönelik çalışmalar 20 Nisan 1924'te kabul edilen yeni Teşkilat-ı Esasiye Yasasıyla son bulmuştur.

Cumhuriyet ilkesini temel alan 1924 Anayasası, 1921 sistemiyle parlamenter düzenin kurallarını bir araya getirmeye çalışmıştır. 1924 Anayasası ulusun egemenliğini tek başına temsil eden üstün yetkili Meclis anlayışını benimsemiştir. Anayasa göre, "Türk milletini ancak Türkiye Büyük Millet Meclisi temsil eder ve Millet adına egemenlik hakkını yalnız o kullanır" (madde 4). "Yasama yetkisi ve yürütme erki Büyük Millet Meclisi'nde belirir ve onda toplanır" (madde 5).

Anayasanın beşinci bölümü, "Türklerin Kamu Hakları" başlığını taşımaktadır. Bu bölümde yer alan 84 ve 85. maddeler vergilendirme yetkisine ilişkindir.

84. madde hükmüne göre vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resim, aşar ve başka vergiler alınması yasaklanmıştır.

85. madde hükmü ile de, vergilerin ancak yasayla salınıp, alınabileceğini; devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resim ve vergilerin, yasaları yapıncaya kadar alınabileceği belirtiliyordu (Varcan, 1993: 93-94). Buda vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması ilkesinin Anayasa ile güvence altına alınmasını sağlamıştır.

2.1.3.2.2. 1961 Anayasası

1924 Anayasası'nın ulus egemenliğini tek başına temsil eden üstün yetkili meclis anlayışına karşılık, 1961 Anayasası'nda egemenliğin kullanılışı bakımından hayli farklı bir formül benimsenmiştir. Egemenliğin kayıtsız koşulsuz Türk Ulusunun olduğu yolundaki ifade korunmakla birlikte, ulusun egemenliğini anayasanın koyduğu

esaslara göre, yetkili organlar eliyle kullanılacağı belirtilmiştir²⁹. Böylece TBMM, egemenliğin kullanılmasında tek yetkili organ olmaktan çıkarılmış, egemenliğin kullanılmasını anayasada belirtilen diğer devlet organları ile paylaşmıştır. Bu organlar, ulus egemenliğini ancak anayasanın koyduğu esaslara göre kullanabileceklerdir (Özbudun, 1999: 11).

1961 Anayasası'nın önemli bir özelliği hem hukuk devleti ilkesini hem de sosyal devlet ilkesini kabul etmiş olmasıdır. Hukuk devleti ilkesi ile devlete sınırlayıcı bir alan tanımakta, sosyal hukuk devleti ilkesi ile de, vergilendirme yetkisinin tanındığı devlete, bu yetkinin ne şekilde kullanılacağı yönünde bir yol gösterilmektedir (Arıkan, 1994: 154). Sosyal devlette vergilendirme yetkisi ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirecek bir araç olarak kullanılmaktadır. Kişilerde devletin, sosyal devlet amacını gerçekleştirmek üzere kullanacağı vergilendirme yetkisine uygun olarak yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadırlar.

1961 Anayasası'nda, 1924 Anayasası'nda olduğu gibi vergi ödevine ilişkin bir hüküm yer almıştır. Bu hüküm, devlet açısından vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağını düzenlemektedir. Bu hükme göre (1961 Anayasası, Mad. 61);

- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur.

61. maddenin birinci fıkrası, vergilendirmede genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini, ikinci fıkrası da vergilerin yasallığı ilkesini hükme bağlamıştır. Vergilendirme yetkisi 1961 Anayasası'na göre yasama organına aittir.

1961 Anayasası vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulacağını hükme bağlamakta, ancak değiştirme ve kaldırmanın yasa ile yapılacağını belirtmemektedir. 1961 Anayasası'nın bu konuda saklı bir yetkisinin olduğu söylenebilir. 1971 yılında 1488 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kanun hükmünde kararname Türk hukukuna girmiştir. Böylelikle Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir.

²⁹1961 Anayasası mad.4: Egemenlik kayıtsız şartsız Türk Milletininindir. Millet egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organlar eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir suretle belli bir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ, kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz.

2.1.3.2.3. 1982 Anayasası

Türkiye’de özellikle 1970-1980 yılları arasındaki dönemde çeşitli nedenlerden dolayı vergi yasalarında etkin düzenlemeler yapılamamıştır³⁰. Başka bir ifade ile vergilendirme yetkisi fazla kullanılamamıştır. 1980 sonrası vergi yasalarında temelden değişiklikler öngören tasarıların yasalaşması, yasama yetkisinin kullanılması sonucu kolaylaşmış ve böylece ekonomik, mali ve sosyal amaçlı pek çok değişiklik gerçekleştirilebilmiştir. Ancak bu dönemin esas karakteristik özelliği, vergisel değişikliklerin yasama organından ziyade yürütme organınca gerçekleştirilmesidir (Arıkan, 1994: 174).

1982 Anayasası’nda da 1961 Anayasasında olduğu gibi vergi ödevine ilişkin bir hüküm yer almıştır³¹. Bu hüküm, devlet açısından vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağını düzenlemektedir. Bu hükme göre;

- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

1982 Anayasası’nın yukarıda yazılı olan 73. maddesi ile ilgili olarak, “iktidar kuramına”³² dayalı bir vergileme anlayışının benimsendiği söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle birinci fıkranın “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” şeklindeki hüküm vergi ödevi madde kenar başlığı ile okunduğunda, verginin anayasada bir bedel ya da fiyat olarak değil, zora

³⁰ Düzenleme yapılamamasının nedenlerinden birisi olarak söz konusu dönemdeki siyasi çatışmalar gösterilebilir.

³¹ 1982 Anayasası’nın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının, siyasi haklar ve ödevlerle ilgili dördüncü bölümünün “Vergi Ödevi” başlığı taşıyan 73. maddesi.

³² İktidar, bir bireyin yahut bireyler topluluğunun kendi istekleri doğrultusunda, rızaları olup olmadıklarına bakılmaksızın diğer insanların davranışlarını etkileyebilme, yönlendirebilme veya denetleyebilmesi; toplumu yönetme, yönlendirme gücü, bu gücü elinde bulunduran otorite veya organdır (Demir ve Acar, 1992: 176). Vergilendirme açısından 73. Maddenin 1. Fıkrası vergi ödevi madde kenar başlığı ile okunduğunda, verginin anayasa da bir bedel ya da fiyat olarak değil, zora dayalı ve bir karşılıktan bağımsız bir yükümlülük ya da görev olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır. Bu da “iktidar kuramı” ifadesini açıklamaktadır.

dayalı ve karşılıksız bir yükümlülük ya da görev olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır. Fıkra hükmündeki, kamu giderlerini karşılama amacı verginin mali amacını vurgulamakta, yararlanma kuramı anlamında birebir karşılıklı olma durumunu ifade etmemektedir. İlk fıkra, kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlandırırken, verginin yasallığı ilkesini içeren üçüncü fıkra ise, vergilendirme yetkisini sınırlayıcı niteliktedir. Burada, kişi hak ve özgürlükleri ile devletin vergilendirme yetkisinin kapsamı arasında bir değişim söz konusudur. Yani vergilendirme yetkisi genişledikçe kişi hak ve özgürlükleri daralmaktadır.

1982 Anayasası'nın 73/1 maddesi vergi yükünün vatandaşların ve ülkede yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir. Ayrıca "herkes"³³ deyimiyile yalnızca ülkede yaşayan tüm insanlar yani vatandaşlar ve yabancılar değil, aynı zamanda vergi ödemeye mali gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla doğrudan ilişki kuran kişiler anlaşılmaktadır. Mali güç ilkesi ile yasallık ilkesi arasında bir ilişki olduğu açıktır. Şöyle ki; mali güç ilkesi, verginin yasallığı ilkesini ağır vergiyi önleme açısından yönlendirmektedir.

1982 Anayasası'nın 73/2 maddesine göre, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal bir amacıdır. 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu olan bu ilke ile devletin vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak ödevi vurgulanmaktadır (Güneş, 2013: 99-100).

1982 Anayasası'nın 73/3'te yer alan verginin yasallığı ilkesi sadece vergileri değil, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri, başka bir ifadeyle kamusal güce dayalı bütün yükümlülükleri kapsamaktadır (Kaneti, 1989: 36).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin son bendinde ise Bakanlar Kurulu'na verilen yetki yer almaktadır. Bu bent de verginin yasallığı ilkesi bir dereceye kadar yumuşatılmıştır. Fakat burada Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin hangi hukuksal kullanımlarla yerine getirileceği gösterilmemiştir.

2.2. VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Korku, çekinme ve kuşku duymadan inanma ve bağlanma duygusunu ifade eden "güven", insanoğlu bakımından yaşamın temel ihtiyaçlarından birisidir (Başaran, 2013:1). İnsanın bu ihtiyacını sadece kişisel ilişkileri ile sınırlamak doğru değildir. Söz

³³ Burada soyut mükellef kavramından bahsedilmektedir.

konusu ihtiyaç içinde bulunulan düzeni oluşturan kurallara da yöneliktir. Burada kişilerin kurallara güven duyması çok önemlidir. Bu güven kişilerin plan yapma, girişimde bulunma ve tasarruf eğilimlerinde önemli bir yere sahiptir. Buna uygun olarak, işlevlerinden biri kaosu önleyip, düzen sağlamak olan hukuk devleti, özgürlükçü bir sistemin varlığı için güvenilir bir hukuk düzeni kurmak ve devam ettirmek, başka bir ifadeyle hukuki güvenliği sunmak zorundadır (Başaran, 2013: 2).

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir. Bu ilke, hukuk devletinin temel gereklerinden biri olup, vergi hukuku açısından özel bir anlam ifade etmektedir. İlkenin özel anlamı, kişilerin devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yapacağı müdahaleleri önceden görmeleri ve davranışlarını buna göre ayarlamaları gereğinden kaynaklanmaktadır. Örneğin kişiler, belli bir dönemde faaliyetleri için belli bir oranda vergi ödeyeceklerini bilmekte ve buna göre söz konusu faaliyetleri yapıp yapmamaya karar vermektedirler. Bu faaliyetleri yaptıktan sonra, bu faaliyetleri dolayısıyla ödeyecekleri vergi oranı geçmişe etkili olarak arttırılırsa, kişilerin hukuki güvenliği sarsılmaktadır (Taylar, 2007: 167).

Kişilere güvenlik sağlayan kurallar onların davranışlarını düzenleyen kurallardır. Devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uyması bu güvenliğin sağlanabilmesinin ön koşuludur.

Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2003 günlü ve E:2003/67, K.2003/88 sayılı kararında "Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesinin zorunlu koşullarındandır" şeklinde ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararında da vurgulandığı gibi, statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenirlilik sağlanabilir.

Vergi hukuku yönünden hukuki güvenlik, vergilendirmenin belirliliğini ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini gerektirir. Nitekim Danıştay'ın pek çok kararında vergi kanunlarının, özellikle mükelleflerin mali yükünü artırıcı nitelikte hükümlerinin, geçmişe yürütülemeyeceği doğrultusundadır³⁴.

³⁴ Bkz, Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu 17.06.1994., E.1991/375 K.1994/242., Danıştay 9. Daire 26.12.2013., E.2013/11310 K.2013/12989

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. Bu noktada kişilerin geleceğe yönelik planlarını yapabilmelerinde vergilendirmede keyfiliğin önemli bir yeri olduğu söylenebilir.

Yukarıdaki açıklamaların ışığında demokratik, sosyal ve hukuk devletinin vergilendirme alanında sağladığı hukuki güvenliğin incelenmesi gerekmektedir.

2.2.1. Demokratik Sosyal Hukuk Devletinin Vergilendirme Alanında Sağladığı Hukuki Güvenlik

Demokratik sosyal hukuk devleti, batı demokrasilerinin günümüzde ulaştığı çağdaş devlet tipi olarak tanımlanabilir. Çağdaş veya başka bir ifade ile modern devletlerde birçok kavram ve bu kavramların işlevleri değişime uğramıştır. Modern devletle birlikte işlevlerinde değişime uğrayan unsurlardan birisi de vergilendirmedir. Vergilendirmenin geleneksel mali işlevinin yanında ekonomik ve sosyal işlevleri de önem kazanmıştır. Çağdaş devlet, vergilendirme ile amaçladığı işlevlerini yerine getirirken demokratik sosyal hukuk devletinin özellikleri ve ilkeleri çerçevesinde davranır ve vergilendirmeye ilişkin Anayasa kuralları bu devlet tipinin gerekleri doğrultusunda belirlenir (Çağan, 1982: 129).

Demokratik sosyal hukuk devleti kavramı vergi hukukunun anayasal temellerini ortaya koymaktadır. Devletin bu nitelikleri kazanması ile vergi hukukun doğması ve gelişmesi bir paralellik göstermektedir.

Bir başka yönüyle demokratik sosyal hukuk devleti kavramı siyasal iktidarların izleyecekleri vergi politikasının hukuki sınırlarını ve çerçevesini çizmektedir. Farklı ideolojilere sahip siyasal partiler, temelini anayasada bulan bu sınır ve çerçeveyi aşmadan vergi politikalarını belirleyebilir.

Demokratik rejiminin düzgün işleyebilmesi için gerekli koşullardan birisi, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için düzenli bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Vergi bireyler açısından, demokrasinin bir çeşit bedeli olarak nitelendirilebilir.

Demokrasi, halkın devlet yönetiminde etkili olması anlamında değerlendirildiğinde bütün devlet işlerinde, dolayısıyla idarede halkı aydınlatmayı, onu inandırmayı, onun arzu ve isteklerini göz önünde bulundurmayı, onun bilgi, uyarma ve yardımlarından

faydalanmayı gerektirir. İdarenin vergilendirme işlemlerine halkın işbirliği ve katılımı ile vergi idaresinde demokrasi gerçekleştirilebilir.

Vergi hukukunda beyan yönteminin geliştirilmesi, demokrasi ilkesinin doğal bir sonucudur³⁵. Vergi uygulamalarında başarılı olunmasının sırrı karşılıklı güven ve iyi niyet ortamının oluşmasıdır. Eğer bu ortam oluşmazsa vergilendirmede keyfilik ortaya çıkabilir.

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir” ifadesi yer almaktadır. Bu ifade vergilendirme yetkisine hukuki bir sınır çizmektedir.

2.2.2. Vergilendirmenin Hukukiliği İlkesi

Hukukilik ilkesi, vergilemenin açık ve anlaşılır bir şekilde önceden ilan edilmiş mevzuatta öngörüldüğü gibi yapılmış olmasını gerektirir. Vergi alacağının hesaplanmasına yönelik temel unsurlar olan; verginin konusunun, vergiyi doğuran olayın, vergi matrahının, uygulanacak vergi oranının, vergi hesabının nasıl yapılacağına, nereye, ne zaman ve kim tarafından ödeneceğinin herkes tarafından anlaşılabilir açık bir dilde kanunda düzenlenmesi gerekir. Başka bir ifade ile vergi yasalarının belirlilik ilkesi dâhilinde muğlak ifadelerle yer vermemesi gerekmektedir. Bu durum vergilendirmenin hukukiliğini sağlayacak önemli bir unsurdur.

Burada belirtilmesi gereken bir diğer unsur kanun yapma yetkisinin TBMM'ye ait olduğudur. Ancak yürütmeye oran belirleme veya değiştirme yetkisinin verilmesi bir sorun olarak dikkat çekmektedir. İlerleyen başlıklarda bu sorun üzerine açıklamalar yapılacaktır.

2.2.2.1. Verginin Anayasal Çerçevesi

Ekonominin örgütlenmesi ve düzgün bir şekilde işleyişi hukuk kurallarına doğrudan bağlıdır. Bu nedenle hukuk sisteminin temeli olan anayasa, zorunlu olarak ekonomik düzeninde temelini ve hukuki yapısını oluşturmaktadır. Hukuk, ekonomik alandaki kamusal düzenlemeler için bir araç işlevi görmekle birlikte, ekonomik alandaki faaliyetlerin içinde cereyan edeceği bir çerçevede oluşturmaktadır. Ekonominin kendi

³⁵Örneğin, beyanname yönteminin ücretlileri kapsamaması demokrasi açısından bir eksiklik olarak değerlendirilebilir, zira bu yönde çok sayıda uygulama bulunmaktadır.

kanunlarının varlığını ve bunların işleyişini salt hukuki düzenlemelerle durdurmasının veya tersine çevirmenin olanaksızlığına karşın, serbest piyasa ekonomisi içinde bir hukuki alt yapının oluşturulması zorunluluğu kabul edilmektedir (Tan, 2001: 857). Zira kamusal bir faaliyetin alanı ve kapsamı ile kuralları ilk olarak anayasalarda belirlenmektedir. Devletin anayasada “liberal devlet” veya “sosyal devlet” olarak ifade edilmesi amaç fonksiyonun ne olduğunu gösterecektir (Çelebi, 1995: 56-57)

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de, ekonomik sistemin hukuki alt yapısını düzenleyen birincil kaynak olan Anayasa’nın, ekonomik düzen ile ilgili hükümlerinin belirli bir sistem tercihini yansıtmayı sorgulanmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin konuyla ilgili kararlarında³⁶, “*çok partili demokratik rejimi benimseyen Anayasamızda, Anayasa ilkelerine ters düşmemek koşuluyla iktidarların ekonomi alanında müdahaleci ve liberal politika izlemelerine bir engel*” bulunmadığını, Anayasa’nın “*liberal bir iktisadi politika takibine elverişli olduğu kadar karma bir iktisadi politika takibine de müsait*”³⁷ olduğunu belirtmektedir. Bu doğrultuda siyasal iktidarların Anayasa’nın izin verdiği ölçüde farklı iktisadi politikaları izleyebileceği söylenebilir.

Anayasa ile kurulan demokratik siyasal sistemlerin teorik kökeni olan kuvvetler ayrılığı fikrinin özellikle en duyarlı olarak korunmaya çalışıldığı alanlardan biri vergilendirme dir. “Verginin kanuniliği” ilkesinin hemen hemen tüm anayasalarda yer alması, bu konuda tarihsel mücadeleler sonucunda yasama organının elde ettiği vergilendirme yetkisinin en önemli göstergelerinden birisi olmuştur (Teziç, 1980: 91). Verginin kanuniliği ilkesinin anayasalarda yer alması anayasa hukuku ve vergi hukukunun birlikte gelişmesinin bir sonucu olarak değerlendirilebilir (Tekbaş, 2009: 92).

Vergi devletinde³⁸ devlet kurumunun en önemli gereklerinden biri olan vergi de, kabul edilen ekonomik anlayışı çerçevesinde anayasalarda şekillenecektir (Çağan, 1982: 30). Anayasa, vergilendirme yetkisinin çerçevesini çizen ve sınırlarını açıkça belirten hükümler taşımaktadır. Vergilendirme, bir yönü ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına, mal varlıklarına yönelen bir müdahale niteliği taşıırken diğer yönü ile de devlet için

³⁶Anayasa Mahkemesi 18.02.1985, E. 1984/9 K.1985/4 RGT: 26.06.1985 RG no: 18793

³⁷Anayasa Mahkemesi 27.09.1985, E. 1985/2 K.1985/16 RGT: 05.12.1985 RG no: 18949

³⁸Bu kavram JOSEPH ALIUS SCHUMPETER tarafından literatüre kazandırılmıştır. Ekonomik yapıyla vergi devleti arasındaki bağımlılık daha da derindir. Vergilerin çeşidini ve düzeyini de devletin sosyal yapısı belirleyecektir. Schumpeter'e göre vergi üretici veya tüketicinin rantından elde edilmelidir. Vergi rantın uygun bir parçası olmalıdır.

demokratik rejimi finanse eden, siyasal iktidarın ekonomik ve sosyal politikalarının yürütülmesini sağlayan önemli ve etkili bir araçtır. Bu nedenle, vergi ilişkisinin hem alacaklı devlet hem de borçlu mükellef açısından belli düzenlemelere bağlanması hukuki bir zorunluluk olarak değerlendirilebilir. Yani vergi ilişkisi tam anlamıyla hukuki bir çerçevede içinde yer almaktadır.

1982 Anayasası'nın 12. maddesine göre, *“herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder”*. Dolayısıyla kişinin topluma karşı sorumluluklarından biriside, 73. maddede düzenlenmiş bulunan vergi ödevidir. Yine Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti *“sosyal bir hukuk devleti”* olarak nitelendirilmiştir. Bu nedenle, diğer hukuk kollarında olduğu gibi, vergi hukukunun genel yapısı da sosyal hukuk devletinin gereklerine uygun olmalıdır.

Türkiye’de gerek 1961 gerekse de 1982 Anayasalarının tüm maddeleri incelendiğinde yaklaşık üçte birinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kavramıyla ilişkilendirilebileceği görülebilir (Tekbaş, 2009: 94). 1982 Anayasası’nda vergi ile doğrudan ilgili düzenlemeler 73 ve 167/2. maddelerde yapılmıştır. Bu maddeler incelendiğinde genel kurallar ve ilkeler içerdiği anlaşılmaktadır.

2.2.2.2. Anayasal Vergileme İlkeleri

Yasama organı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi bir takım sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Vergi kanunlarının içeriğinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken çeşitli Anayasal ilkelerde bu sınırlamalar içerisinde yer almaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte Anayasa'nın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan, *“hukuk devleti ilkesi”*, *“sosyal devlet ilkesi”* ve *“hukuki güvenlik ilkesi”* gibi bir takım ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergiler, Anayasa'nın ön gördüğü bu ilkelere uygun olarak kanunla konulmalıdır. Söz konusu ilkelerin irdelenmesi verginin anayasallığının daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

2.2.2.2.1. Genellik İlkesi

Genellik ilkesi, vergi hak ve ödevlerinin *“herkese”* ait olduğunu belirten bir ilkedir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesine, kanun

konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gerekmektedir. Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, verginin kanuniliği kavramıyla ifade edilen verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında, “kanunun genelliği” anlayışıyla da ilişkilidir (Tekbaş, 2009: 223).

Anayasa’da yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik ilkesi” gibi ilkelerin bir sonucu olarak değerlendirilen genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken geniş bir ilkedir. Bu noktada, vergi gibi yükümlülük getiren kanunların da bu itibarla, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergilemede genellik ilkesine göre, bir ülkede yaşayan herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır (Öner, 1986: 77). Bu nedenle bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla dışarıda oturmakla beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması öngörülmektedir. Çünkü devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiçbir sınırlama olmaksızın bütün topluma sunulmaktadır. Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleriyle topluma yönelik faydalar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekmektedir (Aksoy, 1991: 247). Burada kanunların mülkiliği ve şahsiliği ilkesi ile doğrudan bağlantı kurulabilir. Mülklik ilkesinde bir devlet kendi sınırları içerisindeki herkesten vergi almaktadır. Şahsilik ilkesinde ise bir devlet kendi vatandaşından dünyanın neresinde olursa olsun vergi alabilme hakkına sahiptir.

Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce vb. gibi ayrımlara dayanılarak vergilendirmeye gidilmesi vergilemede genellik ilkesi açısından uygun değildir (Çağan, 1982: 147).

2.2.2.2.2. Kamu Giderlerinin Finansmanına Katkı İlkesi

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli giderlerdir. Bu giderle ilgili kamu hizmeti kavramı sabit değildir. Neyin kamu hizmeti sayılacağı, neyin sayılmayacağı, zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hâkim siyasal ideolojiye göre değişen siyasal bir karardır (Özbudun, 1992:6). Buna göre, siyasal kararlar sonucu belirlenen ve toplumun müşterek nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak

nitelendirilmektedir. Devlet söz konusu bu hizmetleri prensip itibariyle merkez ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirecektir (Erkin, 2012:245).

Bu ilke kökeni eski çağlara dayanan keyfi vergi almayı engellemeyi hedefleyen bir ilkedir. Günümüzde bu ilke temel özelliğini yitirmiş görünmektedir. Zira kamunun kişi yaşamının her alanına müdahil olması neredeyse yapılan her türlü harcamanın bir kamu gideri boyutunun bulunmasını sağlamıştır. Bu nedenle de, verginin gittikçe önemli boyutlara ulaşan kamu giderleri için alındığı görüşü hâkim bir görüş niteliği kazanmıştır. Dolayısıyla bir devletin vergi gelirlerini sadece kamu giderlerine özgülmesi bir noktaya kadar hukuka uygunluk kriteri de yaratmaktadır.

1982 Anayasası, verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alındığını belirleyerek toplanan her bir verginin nereye özgülendiğinin belirtilmesi zorunluluğunu da vurgulamıştır. Bu ilkenin, özetle vergi alınmasında ana nedenin kamu giderlerine kaynak sağlamak olduğu, vergilerin sadece kamu gideri niteliğindeki giderlere harcanabileceği, kamu giderlerinin de esas itibariyle vergi gelirleri ile karşılanması hedeflerini içerdiği belirtilmiştir. Yani verginin mali amacı üzerine yoğunlaşmış bir ilkedir.

2.2.2.2.3. Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir. Genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, on sekizinci, yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir.

Eşitlik ilkesinin şekli ve maddi olmak üzere iki anlamı vardır. Şekli anlamda eşitlik ilkesi; hiçbir kişisel özellik dikkate alınmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır. Maddi anlamda eşitlik ilkesi ise; aynı durumda bulunanların aynı işleme tabi tutulmasıdır.

Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1961 Anayasası'nın 12., 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 10. maddenin 1. fıkrasına göre, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*". Vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin 1. fıkrasına göre ise; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri

sebepler farklı muamele için gerekçe olmayacaktır (Arslan, 2011: 50). Ancak 10. maddenin başlığının “kanun önünde eşitlik” olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır (Erginay, 1990: 47).

Vergilendirmede kimlerin eşit sayılacağı ya da vergilendirme bakımından eşitliğin ölçütünün ne olduğu eşitlik ilkesi ile ilgili olarak akla gelen ilk sorular arasında yer almaktadır. Vergi ehliyeti temelde kişilerin mali güçlerine dayalı olduğu için, diğer bir deyişle, vergi ödemek için mali güce sahip olmak gerektiği için, eşitlik ilkesinin uygulanmasında aynı muameleye tabi tutulacak olanlar için kriter olarak kabul edilen “aynı durumda olmak” ifadesinin vergi hukukundaki görünümü “aynı mali durumda olmak” ya da “aynı mali güce sahip olmak” şeklinde anlaşılacaktır (Tekbaş, 2009: 226). Buradan ortaya çıkan sonuç, aynı mali güce sahip olanların aynı, farklı mali güce sahip olanların ise farklı vergi yüküne tabi tutulmalarıdır. Bu durum Anayasa’nın emrettiği eşitlik ilkesinin bir gereğidir.

Eşitlik ilkesinin ölçütü olarak mali güç temel alındığında, bu ölçütün değişik vergiler bakımından uygulanmasında farklı sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bu bağlamda verginin üzerinden alındığı gelir, harcama ve servet unsurları bakımından değerlendirme yapılabilir. Örneğin ilke harcamalar üzerinden alınan vergiler bakımından değerlendirildiğinde Katma Değer Vergisi açısından uygulamada bir eksiklik dikkat çekmektedir. Kitap teslimleri üzerinden alınan KDV %8 olarak belirlenmiştir. Ancak dini kitaplardan alınan KDV, 2012/3594 karar sayılı bakanlar kurulu kararı ile %8’den %1’e indirilmiştir. Bu durum kitaplardan alınan KDV açısından kendi içerisinde bir eşitsizlik oluşturmaktadır. Yine dergilerin Türkiye’de bir matbaaya bastırılmasında %18, yurt dışında bir matbaaya bastırılmasında ise %1 KDV alınmaktadır ki bu da eşitlik ilkesi açısından eleştirilebilmektedir.

Eşitlik ilkesi yasama gücünün sınırlandırılmasında, farklı ülkelerin mahkemelerinde farklı şekillerde değerlendirilmiştir. Vergi kanunlarının diğer ülkelere oranla en sık Almanya’da Anayasal denetime tabi tutulduğu görülmektedir. Federal Alman Anayasa Mahkemesi, vergi adaleti ilkesini temelde eşitlik ilkesinden çıkarmaktadır. Mahkeme, genel eşitlik kuralını “keyfilik yasağı” şeklinde yorumlamaktadır. Amerikan Yüksek Mahkemesi, eşitlik ilkesini bütüncül bir bakışla ele almış, bireylerin servetlerini etkileyecek her türlü devlet müdahalesinin (vergilendirme

dâhil) birlikte değerlendirileceğini ve eşit davranılıp davranılmadığına bu bütüncül değerlendirme sonucunda karar verileceğini belirtmiştir (Tekbaş, 2009: 227). Eşitlik ilkesini kanunilik ilkesi ile birlikte değerlendiren Fransız Anayasa Konseyi verdiği bir kararında, harcamalar esas alınarak gelir vergisi tarh ettirilmesi durumunda, geliri belli miktarı aşan mükellefler bakımından harcamaların başka kaynaklardan yapıldığı ispatlama imkânını ortadan kaldıran kanuni düzenlemeyi, anayasal eşitlik prensibine aykırı bularak iptal etmiştir³⁹.

2.2.2.2.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güç yaklaşımı, gelir dağılımında, adaletin sağlanmasına yöneliktir. Bu ilkede, vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde bölüştürülmesi ve vergilerin mükelleflerin ödeme gücüne göre alınması esastır. Vergi ödeme gücünün göstergeleri ise; mükelleflerin geliri, serveti ve harcamalarıdır. Dolayısıyla vergilemede mali güce göre vergilendirme, belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, kamu hizmetleri için her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire göre vergi yüküne katılmasını ifade eder (Turhan, 1998: 329). Başka bir ifade ile bu ilkeye göre vergi yükü mükelleflerin ödeme kapasitelerine uygun olarak dağıtılmalıdır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgilidir. Esas itibarıyla ölçülülük ilkesi ile bağlantılıdır. Ölçülülük ilkesi Türkiye’de olduğu gibi, her geçen gün artan oranda, Batı Avrupa mahkemeleri ve özellikle de Avrupa Adalet Divanı’na kullanılmaktadır. Buna göre, yasama organınca hedeflenen amaçlarla kullanılan araçlar arasında orantılı bir ilişkinin bulunması gerekmektedir (Vanistendael, 1996: 9). Ölçülülük ilkesi bir sınırlama aracı olarak kullanılmaktadır. Söz konusu sınırlama vergilendirme yetkisinin aşırı kullanımını önlemeye yöneliktir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi bir takım ilkelerle karşılıklı ilişki içindedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlal edilmesi veya mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı düzenlemelerin yapılması eşitlik ilkesine ve dolayısıyla adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Sosyal ve ekonomik amaç güden normlar aracılığıyla eşit şekilde davranmama, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırıdır.

³⁹ Judgment of Dec. 27, 1973, Conseil constitutionnel (Con.Cons), 1974 La Bemaine juridique (Juris Classeur Periodique) (J.C.P.) II, No.17691’den aktaran Vanistendael, s.6, dp.19.

Bu nedenle mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluşturmaktadır (Başaran, 2000: 94).

Mali güç ilkesine 1982 Anayasası'nın 73/1 maddesinde; “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi, ödemekle yükümlüdür*”, şeklinde değinilmiştir. Buna göre Türkiye’de mali gücü yeterli olmayan bir kişinin vergi ödemesi söz konusu değildir. Ancak mali gücü olmayan bir kişi direk vergiyi doğuran bir olayla muhatap olursa vergiye tabi olacaktır⁴⁰. Bu durum söz konusu maddenin bir eleştirisi olarak belirtilebilir. Madde detaylı bir şekilde incelendiğinde mali güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devlet ilkesi ile ilişkili olmadığı sonucuna ulaşılabacaktır. Söz konusu madde esas itibarıyla eşitlik ilkesi ile doğrudan bir ilişki içerisindedir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi birçok ülkenin anayasalarında yer almamakla birlikte, bazı ülkelerde bağlayıcı bir anayasal ilke olarak kabul edilmiştir (Tekbaş, 2009: 237). Örneğin, İtalyan Anayasası'nın 53. maddesine göre⁴¹; “herkes kendi kapasitesi ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur”. İtalyan Anayasa Mahkemesi’ne göre, mali güce göre vergilendirme ilkesi, genel eşitlik ilkesinin özel bir uygulamasıdır. İspanya Anayasası’nda da mali güce göre vergilendirme ilkesi İtalya’dakine benzer bir şekilde ifade edilmiştir. Alman Anayasa Mahkemesi, aynı ilkeyi, Anayasa’nın 3. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “bütün insanlar yasa önünde eşittirler”⁴² prensibinden çıkarmaktadır.

Mali güç göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır. Vergilendirmede özellikle gelir üzerinde adaletsizlik görülmektedir. Bu noktada mali güce göre vergilendirme en genel ifade ile kişilerin gelirlerine göre vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu ilkenin ihlal edildiği alanlardan en önemlisi harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Özellikle katma değer vergisi açısından bu ilkeye uyulmadığı gözlemlenmektedir.

2.2.2.2.5. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

İnsanların bir vergi sisteminden beklentilerinin en başında, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması gelmektedir. Toplumda vergiye karşı gönüllü uyumun

⁴⁰Örneğin bir mükellefin ekmek aldığıda ödediği KDV. Mükellef mali gücü olmasa da nihai tüketici olarak KDV ödemekle yükümlüdür. Burada mali güç ilkesinin ihlali söz konusudur.

⁴¹ <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/10-%C4%B0TALYA%20319-354.pdf>, E.T. 15.08.2014.

⁴² <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>, E.T. 15.08.2014.

geliştirilmesi ve toplumsal vergi ahlakının yükseltilmesi için bu algının oluşturulması gerekmektedir.

Türk pozitif hukukunda teorik vergi adaleti ilkesinden vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesini ayıran unsur ilkenin düzenleniş biçimidir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine 1982 Anayasasının 73/2 maddesinde değinilmiştir⁴³. Buna göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal bir amacı olduğu vurgulanmıştır. Bu maddede sosyal adalet anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Genel itibarıyla vergilendirmede adalet bir araç olmaktan daha çok bir amaçtır. Diğer vergileme ilkeleri, somut bir olgu olarak ortaya konamayan ama insanların hissedebildikleri bir ilke olarak adaletli vergilemeye ulaşabilmek açısından büyük önem taşırlar. Bu açıdan bakıldığında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi diğer ilkeleri tamamlayan bir niteliktedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi aslında mali güce vergilendirme ilkesini tamamlayan ve ondan ayrı düşünülemez bir ilkedir. Herkes mali gücüne göre vergi ödeyecekse, bu noktada adil ve dengeli bir dağılımın gereği ortaya çıkmaktadır.

Genellikle diğer ilkelere olduğu gibi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda parlamento çoğunluğunun fikirleri geçerli olmaktadır (Öncel vd, 1999: 52). Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olmasından dolayı istisna, muafiyet ve teşvik kurumlarından özellikle üst gelir dilimlerindeki grupların yararlanması durumu veya gerçeğiyle karşılaşılabilecektir. Tabii alt gelir gruplarının yararlandığı esnaf muafılığı ve konut istisnası uygulamalarını da belirtmek gerekir. Bu noktada söz konusu kurumlardan yüksek gelir seviyesine sahip grupların yararlanması verginin adil ve dengeli dağılımı ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Soydan, 1998: 91).

2.2.2.2.6. Kanunilik İlkesi

Parlamente demokrasiye sahip ülkeler, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kişilerin temel hak ve ödevleri ve bunlara ilişkin özel önem, güvence ve istikrar gerektiren düzenlemelerde kanunilik ilkesine yer vermektedirler (Güneş, 2011: 7). Kanunilik ilkesi ile yasama organının yetkisinde olan idareye düzenleme yetkisi tanımayan hak ve ödevlerin sınırlanması belirlenmektedir. Kanunilik ilkesine Türk

⁴³ Anayasa 73/2 mad: "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır".

hukuk sistemi içerisinde başta ceza hukuku olmak üzere vergi hukukunda ve idare hukukunda yer verilmektedir (Taşdelen, 2010: 769). Kişisel hak ve özgürlüklerin hukukun üstünlüğü ile korunması ve gelişmesi bakımından kanunilik ilkesi Anayasal teminat altına alınan bir ilke konumundadır.

Verginin kanuniliği ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Diğer pek çok ilkeden farklı olarak, kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilke olarak dikkat çekmektedir. Kanun şeklinde çıkarılan ve kanunun taşıması gereken özellikleri taşıyan bir düzenleme, bu ilkeye uygun olacaktır denilebilir. Kanunilik ilkesi vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Karakoç, 1996: 323).

1982 Anayasası'nın 2, 6, 7, 8, 10, 11, 13, 73, 123 ve 125. maddeleri kanunilik ilkesi ile yakından ilgilidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile direk ilişkili olan, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır.” şeklinde ifade edilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi alınacak şey (verginin konusu, verginin istisnaları), vergiyi doğuran olay, verginin borçlusu (verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiden muafiyet), vergi alacağının saptanmasının ölçütleri (vergi matrahı, vergi oranı, vergiden indirimler), verginin ödenmesi (ödeme süresi ve ödeme şekli) gibi verginin temel unsurları kanunla düzenlenmektedir (Eroğlu, 2013: 159). Tüm bu unsurlar içerisinde sadece indirim, istisna, muafiyet ve oranlara ilişkin hükümlerde kanunlarda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bu durum kanunilik ilkesine bir istisna oluşturmaktadır. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki Anayasa'nın 73/4. maddesinde belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu'na tanınan bu sınırlı vergilendirme yetkisi, ek mali yükümlülükler açısından Anayasa'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında tam yetkiye dönüşmektedir. Buna göre, “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir”. Bakanlar Kurulu, bu geniş vergilendirme yetkisini Bakanlar Kurulu Kararları çıkararak kullanmaktadır (Karakoç, 2012: 105).

Tarihsel gelişimi, işlevleri, anayasal dayanakları bakımından oldukça önemli bir vergi hukuku ilkesi olan kanunilik ilkesinin kapsamı özellikle Anayasa Mahkemesi'nin

önemli katkılarıyla her geçen gün daha da belirginleşmektedir. Buda en önemli görevin Anayasa Mahkemesi'ne düştüğünü göstermektedir. Zira Anayasada, verginin kanunla konulacağı belirtilmiş, 73/4 hariç, kanunla konulmanın kapsamı belirtilmemiştir.

Batı'da vergilendirme yetkisinin yasama organlarına geçişi ile ilgili gelişmeler sonucunda, bugün çoğu ülke anayasasında, vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin kanunlarla yapılmasına ilişkin ilke bulunmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere hukuk devleti ilkelerine aykırı hiçbir vergisel düzenlemenin yapılamayacağıdır. Çoğu ülkede kanunilik ilkesi anayasalarda açıkça belirtilmiştir. Ancak bazı ülkelerde başka anayasal ilkelere çıkarım yapılmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde Birleşik Devletler Anayasası'nın "Yasama" başlıklı 1. maddesinin Kongrenin yetkilerini düzenleyen 8/1 Kısımına göre (Cullop, 1984:41); "Ülkenin her yerinde tek tip olmak üzere, vergi koymak ve toplamak, gümrük resmi, harç ve istihsal vergisi koymak, dış borçları ödemek ve Birleşik Devletlerin ortak savunmasını ve genel refahı sağlamak yetkileri Kongre'ye aittir." Buna göre pek çok yetkiye sahip olan Birleşik Devletler Kongresinin vergilendirme yetkisine de sahip olduğu söylenebilir. Amerikan Anayasası'nda verginin kanuniliği ilkesine vergilendirme yetkisi esas alınarak ve vergi yasaının tabi olduğu prosedür vurgulanmak suretiyle bir görünüm kazandırılmıştır (Güneş, 2014:69). Yani verginin yasa ile alınması gerektiği noktası üzerinde durulmadan vergi koyma ve toplama yetkisinin Kongre'ye ait olduğu, vergi yasalarının Temsilciler Meclisi'nden çıkarılacağı öngörülmektedir.

Fransa'da Amerika Birleşik Devletleri'nden farklı olarak vergi koymak, vergiyi ortadan kaldırmak ya da var olan bir verginin uygulama alanı ile ilgili kuralları değiştirmek için açık bir parlamento kararı gerekmektedir. Bu yorum Fransa Anayasası'nın 34. maddesinden çıkarılmaktadır. Söz konusu maddeye göre⁴⁴; yasaların parlamento tarafından yapılacağı hükme bağlandıktan sonra yasanın düzenleyeceği konular arasında her çeşit vergilerin ve mali yükümlerin dayanağı, oranı, tarh biçimleri, para emisyon rejimi sayılmıştır⁴⁵.

⁴⁴ <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf>, E..T. 10.06.2014.

⁴⁵ **Fransa Anayasası Mad 34:** Yasalar, aşağıda belirtilen konulara ilişkin kuralları belirler;
– Medeni haklar, kamusal özgürlüklerin kullanılması için vatandaşlara tanınan temel güvenceler; basın özgürlüğü, çeşitliliği ve bağımsızlığı; Milli savunma nedeniyle vatandaşların kişilik ve mallarına getirilen yükümlülükler;

Diğer liberal demokratik ülkelerden farklı olarak Alman Anayasası verginin kanuniliği ilkesine açık bir şekilde yer vermemiştir. Ancak bu ilke anayasanın bazı maddelerinden çıkartılabilmektedir. İlk dayanak temel haklardan özgürlük hakkını düzenleyen madde 2/1'dir. Bu maddeye göre⁴⁶; herkes diğerlerinin hakkına dokunmadıkça ve anayasal düzenlemelere ve ahlak kurallarına ters düşmedikçe kişiliğini geliştirme hakkına sahiptir (Güneş, 2014: 72). Bu noktada kişiliğin serbestçe gelişmesini sağlayan etkenlerden olan hareket özgürlüğünün kısıtlanması yalnızca yasalarla vücut bulan anayasal düzenlemelere dayanabilecektir (Güneş, 2014: 72). Alman Anayasası'nda verginin kanuniliği ilkesine dolaylı olarak ulaşılabilecek olan

-
- Tabiiyet, kişilerin hal ve ehliyetleri, evlilik rejimleri, vaset ve karşılıksız kazandırmalar;
 - Cürüm ve suçların tayini ve bunlara uygulanacak cezalar, ceza usulü, af, yeni yargı düzeninin ihdası ve yargı üyelerinin statüsü;

- **Her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsil biçimleri; para basımı rejimi.**

Yasalar, aynı şekilde şu konuları da belirler;

- Parlamento, yerel meclislerin ve yurtdışında yerleşik Fransız vatandaşlarının temsil edildiği meclislerin seçim rejimi ve yanı sıra mahalli idarelerin özel meclislerinin üyelerinin seçimle atandıkları görevler ve unvanlar;
- Kamu kurumlarının kategorilerinin ihdası;
- Devletin sivil ve askeri memurlarına tanınan temel güvenceler;
- Teşebbüslerin millileştirilmesi, kamu sektörü teşebbüslerine ait mülkiyetin özel sektöre devri.

Yasalar, şu konularda temel ilkeleri belirler;

- Milli savunmanın genel teşkilatlanması;
- Mahalli idarelerin serbest yönetimi, yetki ve kaynakları;
- Öğrenim;
- Çevrenin korunması;
- Mülkiyet rejimi; aynı haklar, medeni ve ticari borçlar;
- Çalışma, sendika ve sosyal güvenlik hakkı.

Mali yasalar, bir organik yasada belirlenen şartlar ve istisnalar çerçevesinde, Devletin kaynak ve yükümlülüklerini belirler.

Sosyal güvenlik finansmanı yasaları, gelir tahminlerini hesaba katarak, mali dengelerin genel şartlarını belirler, bir organik yasada öngörülecek özel şartlar ve istisnalar çerçevesinde harcama amaçlarını saptar.

Program yasaları, Devletin ekonomik ve sosyal faaliyetlerinin amaçlarını belirler.

Kamu maliyesine ilişkin çok yıllık kılavuzlar program yasalarıyla hazırlanır. Bu kılavuzlar kamu yönetiminde hesap dengesinin sağlanması hedefine katkı yaparlar.

İş bu madde hükümleri, bir organik yasa ile açıklanır ve tamamlanır.

⁴⁶ **Alman Anayasası Mad 2: (1) Herkes başkalarının haklarını ihlal etmemek, Anayasal düzene veya ahlak kurallarına aykırı düşmemek koşuluyla, kişiliğini serbestçe geliştirme hakkına sahiptir.**

(2) Herkes, yaşam ve beden bütünlüğünün korunma hakkına sahiptir. Kişi özgürlüğüne dokunulamaz. Bu haklar, ancak bir yasaya dayanarak sınırlandırılabilir.

ikinci düzenleme de yasanın 20/3. maddesidir⁴⁷. Bu maddede yasama anayasal düzene, yürütme ve yargı organları ise yasa ve hukuka bağlanmıştır.

İtalyan Anayasası'nın 23. maddesine göre⁴⁸, kişisel ya da malvarlığına ilişkin yükümler yalnızca yasa ile konulabilecektir. Söz konusu madde verginin kanuniliği ilkesinin temel dayanağıdır.

2.2.2.2.7. Bakanlar Kurulunun Yetkilendirilmesi İlkesi

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi tanınmasının kabul edilmesi, vergilendirme yetkisinin sınırlı da olsa yürütme organına devredilmesi anlamındadır. Parlamentoların temel ve devredilemez yetkilerinin başında gelen vergilendirme yetkisini ortadan kaldırıcı bir husus sayılmayan bu uygulamanın başlıca gerekçesi, verginin değişen durumlara göre hızlı karar almayı gerektiren ekonomi politikasının bir aracı olmasıdır. Çeşitli ülkelerde vergilendirme yetkisine ilişkin düzenlemelere anayasalarda yer verilmiştir. Örneğin;

Alman Anayasası'nın 80. maddesinin 1. fıkrasına göre; *“Federal hükümete, federal bir bakana veya eyalet hükümetlerine, yasayla tüzük çıkarma yetkisi verilebilir. Yasada, verilen yetkinin konusu, amaç ve kapsamı belirtilir. Tüzükte, hukuki dayanak açıklanır, yasada, yetkinin devri ön görülmüş ise, iş bu devir tüzükle olur.”*

İngiliz parlamentosunun kökenlerinde vergilendirme yetkisinin temsili bir kuruma verilmesi savaşımları yatar. Vergilendirme yetkisi parlamentoya aittir. Ancak kimi yasalarda vergilendirmeye ilişkin ikincil yasama yetkileri verilmektedir

Fransız Anayasası'nın 47/1 maddesine göre; Parlamento, mali yasa tasarılarını bir organik yasada öngörülen şartlar dâhilinde oylayarak kabul eder.

⁴⁷**Alman Anayasası Mad. 20:** 1) Almanya Federal Cumhuriyeti, demokratik ve sosyal bir Federal Devlettir.

(2) Egemenlik tümüyle halkındır. Halk, egemenliğini, seçimler ve oylamalar aracılığıyla ve yasama, yürütme ve yargı yetkileriyle donanmış özel organlar eliyle kullanır.

(3) **Yasama, anayasal düzene, yürütme ve yargı organları ise yasa ve hukuka bağlıdır.**

(4) Bu Anayasa düzenini ortadan kaldırmak isteyen herkese karşı, başka bir çözümün bulunmaması halinde, bütün Almanlar direniş hakkına sahiptir.

⁴⁸ **İtalyan Anayasası Mad. 23:**Kanunun gerektirdikleri dışında, kişisel mala ilişkin hiçbir yükümlülük konulamaz.

Rusya Federasyonu Anayasası'nın 75/3. maddesinde; "*Rusya Federasyonu'nda federal bütçe için alınan vergiler sistemi ile vergilendirme ve resimlerin genel ilkeleri federal kanunla düzenlenir*" ifadelerine yer verilmiştir.

Türkiye'de Bakanlar Kurulu, Anayasa'nın 73/4. maddesinde belirtilen vergilendirme öğeleri dışında, vergilendirmenin temel unsurlarına ilişkin (mükellef, sorumlu, konu, matrah ve vergiyi doğuran olay) olarak düzenleme yapamaz (Öz, 2004: 73). Bu noktada Bakanlar Kurulu'nun ve hatta zaman zaman Maliye Bakanlığı'nın çeşitli vergi kanunlarında vergilendirmenin temel unsurlarına ilişkin yetkilere sahip oldukları, yetkileri olmayan alanlarda değişiklik yaptıkları gözlenmektedir (Öz, 2004: 73)⁴⁹.

Anayasa'nın 73/4. maddesindeki hükme dayanılarak Bakanlar Kurulu'na vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarında değişiklik yapma yetkisi verilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun da bu yetkisini sıkça kullandığı görülmektedir. Bu konuyla ilgili olarak Katma Değer Vergisi örnek verilebilir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 28. maddesi, katma değer vergisi oranının %10 olduğunu, ancak Bakanlar Kurulu'nun bu oranı %1'e kadar indirmeye ve 4 katına kadar artırmaya yetkili olduğunu öngörmektedir. Bakanlar Kurulu, farklı zamanlarda bu yetkiyi kullanarak, katma değer vergisi (KDV) Oranlarında değişiklik yapmıştır. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki dolaylı vergiler sınıflandırması içerisinde yer alan katma değer vergisi için tartışma konusu olabilecek niteliktedir. İlerleyen bölümlerde bu konuya değinilecektir.

2.2.3. Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri ve Vergilendirme İlişkisi

Bir devletin hukuk devleti olarak nitelendirilebilmesi için bir takım hukuk kurallarının konulmuş olması yeterli değildir. Bu kuralların, yönetenlere karşı yönetilenlerin hukuki güvenliklerini sağlaması şarttır. Hukuk kurallarının yönetilenlerin hukuki güvenliğini sağlaması şeklinde kısaca tanımlanabilecek olan hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzenleyebilmesini ifade etmektedir (Taylar, 2007: 200). Kişilerin davranışlarını düzenleyen hukuk kuralları, kişilere güvenlik sağlamalıdır. Devletinde hukuk kurallarına uyması, başka bir ifade ile idarenin hukuka bağlılığı, hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin temel şartıdır.

⁴⁹ KDVK'nın 28. Maddesiyle bakanlar kuruluna verilen yetki buna örnek gösterilebilir.

Hukuki güvenlik ilkesi herkesin bağı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir. Bu ilke, hukuk devletinin temel gereklerinden biri olup, vergi hukuku açısından özel bir anlam ifade etmektedir. İlkenin özel anlamı, kişilerin devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yapacağı müdahaleleri önceden görmeleri ve davranışlarını buna göre ayarlamaları gereğinden kaynaklanmaktadır (Çağan, 1980: 141). Örneğin kişiler, belli bir dönemde faaliyetleri için belli bir oranda vergi ödeyeceklerini bilmekte ve ona göre bu faaliyeti yapıp yapmama noktasında kararlarını verecektir. Tabi bu durum kişilerin tasarruf veya yatırım eğilimlerini doğrudan etkilemektedir.

Bu noktada hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinin vergilendirme ile ilişkisinin incelenmesi gerekmektedir. Bu inceleme, ilerleyen bölümlerde değinilecek olan katma değer vergisi uygulamasına ilişkin hukuki güvenlik ilkesine aykırı durumların tespitinde ve yorumlanmasında yardımcı olacak ve konuya açıklık getirecektir.

2.2.3.1. Vergilemede Yasallık İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi

Çağdaş devlet anlayışında, devlete anayasa tarafından yüklenen görevlerin yerine getirebilmesi için ihtiyacı olan mali kaynakların en önemlisini oluşturan vergi, sosyal hukuk devletinin vazgeçilemez sosyal ve iktisadi düzenleyici araçlarından biridir. Devletin çıkarı ile bireyin çıkarının karşılaştığı, verginin gerekliliği ile kişisel özgürlüklerin bir arada bulunduğu çok duyarlı bir denge noktasında olması bireyin fazladan birtakım güvencelerle donatılmasını zorunlu kılmaktadır (Güneş, 2013: 1). Bu nedenle vergi hukukunun temel ilkelerine anayasalarda yer verilerek vergilendirme yetkisinin kullanılmasında sınırlar belirlenir. Böylece mükellef olan kişilerin bu alandaki temel hak ve özgürlükleri korunmaya çalışılmaktadır. Bu ilkelerin en önemlisi de vergilendirmede yasallık (kanunilik) ilkesidir (Öz, 2004: 82).

Verginin yasallığı ilkesi, vergilerin mecliste onaylanarak yasa adı altındaki düzenlemelerle ve vergilendirme ile ilgili tüm bilgileri kapsayacak şekilde salınmasını ifade ederek birey için bir güvence oluşturmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi aracılığı ile birey, vergilendirmenin keyfilğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmaktadır (Güneş, 2013: 2). Verginin yasallığı ilkesinin, biri kişiler yönüyle ve diğeri devletle ilgili olmak üzere iki fonksiyonu vardır. Bu ilke bir yandan kişilere üstün güç sahibi devlete karşı koruma sağlarken diğeri taraftan devleti de vergiyi alma zorunda bırakmaktadır (Güneş, 2013: 2).

Yasallık ilkesi, vergi düzenlemelerinin bir kanuna dayanmasını öngörmekte olup, verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklik yapılmasının tümünü kapsamaktadır. Bu zorunluluk belirsizliğin ve keyfiliğin önlenmesi ile verginin tarafları arasında sağlıklı bir uygulamanın gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Verginin yasallığı ilkesinden uzaklaşıldığı veya ihmal edildiği her uygulama, sorun yaratıcı nitelik taşır.

Vergilendirmede vergiye ilişkin temel düzenlemelerin yasalarda yer alması gerektiğini emreden anayasal hükümlerin bütünü olarak ifade edilecek olan yasallık ilkesi, yasama, yürütme ve gerektiğinde yargı organlarının bu alandaki hareket alanını belirlemektedir. Yasama organının vergilendirme yetkisini kullanacak olan erk olarak belirtilirken bu yetkinin hangi çerçevede kullanılacağını gösteren bu ilke, yasama organına karşı da yine bireyi korumaktadır. Vergilendirmenin nasıl yapılacağı konusunda hüküm ve ilkeleri içerisinde barındıran bir anayasa, yasama organının bu alanda dizginlerken öngördüğü anayasal yargıyla da gerektiğinde geri adım atmasını sağlar.

Verginin yasallığı ilkesi vergilerin bir yandan genel, soyut ve nesnel yasama işlemleriyle konulmalarını, öte yandan da bireysel öznel nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin bu yasalara uygun ve doğru bir biçimde yapılmasını içerir. Bu bireysel yönetsel işlemlerin, dayanaklarını mutlaka vergi yasalarında bulması gerekecektir. Böylece vergilendirme alanında vergi idaresi de yasadan almadığı bir gücü kullanamayacak ve verilen bir yetki varsa da hukuka uygun kullanacaktır.

Vergi hukukunun temelini oluşturan yasallık ilkesi, çağdaş demokratik sosyal hukuk devleti ilkesini ve felsefesini benimsemiş olan ülkelerde yerleşmiş olan “*kuvvetler ayrılığı*” ilkesini ve bu ilkenin dengesi çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını ifade eder (Öz, 2004: 103). Verginin yasallığı ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer almasını sağlayarak bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmektedir.

Sağlıklı ve etkin bir vergilendirmenin yapılması için vergi alacaklısı “*devlet*” ile “*vergi*” borçlusu yükümlüler arasındaki ilişkide hukuki, iktisadi ve içtimai bir uzlaşmaya dayalı adil bir denge kurulmalıdır. Vergilendirmede temel hak ve özgürlüklere müdahalelere sınır çizerek hukuki güvenliğin korunmasında en büyük katkıyı sağlayan vergilendirmede yasallık ilkesi, vergiyi toplayan devlet yönüyle

verginin alınmasının zorunluluğu ile cebre dayalı alınmasını; verginin mükellefi kişiler açısından verginin rızasız, kanunsuz ve belirgin olmadan alınmamasını ifade eder.

2.2.3.2. Geriye Yürümezlik İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi

Genel olarak bütün kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi için en önemli şart, Resmi Gazete’ de yayımlanmalarıdır⁵⁰. Yürürlüğe girme tarihi özel olarak belirtilmemişse, kanun, Resmi Gazete’de yayımını izleyen günden başlayarak 45 gün sonra yürürlüğe girmektedir. Kanunlar yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren etkilerini gösterirler. Kanunların geriye yürümezliği veya geçmişi kapsamaması ilkesinin anlamı, bunların yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulanmamalarıdır. Hukuki güvenlik ilkesi kanunların geriye yürütülmesini sıkı bir biçimde sınırlandırılmasını gerektirmektedir (Öncel vd., 2003: 47). Vergi kanunları kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümleri arttırıcı hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi, hukuki güvenlik ilkesinin sağlanabilmesi noktasında önemlidir.

Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının doğumunu tarh, tahakkuk, beyanname verilmesi veya ödeme zamanına değil, vergiyi doğuran olaya bağlamıştır. Bu bağlamda, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur.

Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının ön görülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ve temel hak ve güvencelerinde korunan ortak değerdir. Kural olarak hukuk güvenliği yasaların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Bu nedenle kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabildiklerinden, sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz⁵¹. Kamu alacaklarının tahsilinde, geriye yürümenin söz konusu olup olmadığı saptanabilmesi için alacağı doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekir. Genel olarak kamu alacağı alacak konusu olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğmaktadır.

⁵⁰ **1982 Anayasası Mad.89:** Cumhurbaşkanı Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları 15 gün içinde yayımlar.

⁵¹ Anayasa Mahkemesi Kararı 28.04.2011, E.2009/39 K.2011/68 RGT:15.10.2011 R.Gno:28085.

Dolayısıyla kamu alacağını doğuran olayın meydana geldiği veya hukuki durumun oluştuğu tarihte yürürlükte olan kanunun bu alacak için uygulanması gerekir⁵².

1982 Anayasası'nda genelde kanunların özelde ise vergi kanunlarının geriye yürümemesine ilişkin olarak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ceza hukukunda, suç ve cezalara ilişkin olmak üzere, kanunilik ilkesi gereği bu ilke kabul edilmektedir (Taylar, 2007: 205). Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ile ölçülülük yönlerinden denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine tabi tutulabilir⁵³.

Kanunların uygulanmasında, kanunun yürürlüğe girdikten sonra meydana gelen vergiyi doğuran olaylar esas alınır. Vergi kanunlarının yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylara uygulanması düşünülemez⁵⁴.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi kanunları için geçerli değildir. Yürütme organının vergilendirme alanında yapacağı düzenlemeler içinde geçerlidir. Zira bakanlar kurulu geçmiş dönemlere ilişkin yeni mali yükümlülükler koyamayacağı gibi geçmiş dönemlerdeki yükümlülükleri de arttıramaz (Öz ve Akçay, 2012:164). Yani idari işlemler içinde geriye yürümezlik ilkesi esastır. Dolayısıyla, yürütme organının bir vergi muaflığını, bir vergi indirimini kaldırması veya sınırlandırması halinde, bunu geçmişte tanıdığı vergi muaflık veya indirimlerini kapsayacak şekilde uygulamaması gereklidir (Öz ve Akçay, 2012: 164).

Türkiye'de vergi yasalarının geriye yürümezliğine ilişkin uygulamaların daha iyi anlaşılması için çeşitli ülkelerdeki vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesine yönelik uygulamalara kısaca değinmek faydalı olacaktır.

Batılı gelişmiş ülkelerden İsveç'te cezai yaptırımlar vergi ve mali yükümlülüklerin geriye doğru uygulanmaması Anayasa'da temel haklar ve özgürlükler arasında sayılmıştır. Yunanistan'da vergi ve diğer mali yükümlülüklerin mali yıldan öncesini kapsayacak şekilde yasa ile geriye yürüyen şekilde düzenlenemeyeceğine, Norveç ve Portekiz'de yasaların geriye yürüyen etkide olamayacağına ve İspanya'da

⁵² Anayasa Mahkemesi Kararı 28.04.2011, E.2009/39 K.2011/68 RGT:15.10.2011 R.Gno:28085.

⁵³ Anayasa Mahkemesi Kararı 07.11.1989, E.1989/6 K.1989/42 RGT:06.04.1990 R. Gno:20484.

⁵⁴ "İnsanların cemiyet içinde hangi yoldan yürümeleri gerektiğini gösteren kaideler ister teşri uzvunun, ister idare teşkilatının eseri olsun, prensip itibariyle ileriye, geleceğe ait bulunmalıdır, çünkü yolun yürünmüş kısmı hangi şekilde arkada bırakılmış olursa olsun onun hesabı sonradan ortaya konan kaidelerle görülemez" (Balkar, 1960:210).

temel yasaların ve normların hiçbir durumda geriye uygulanacak şekilde düzenlenemeyeceğine ilişkin hükümler Anayasa'da yer almıştır ((Vanistendael, 1996: 25).

Almanya'da vergi yasalarının geriye yürütülmesiyle ilgili olarak, anayasal veya yasal, genel bir kural bulunmamaktadır. Buna rağmen Almanya Anayasa Mahkemesi, geriye yürümeme ilkesinde, kamu güveni ve yasal güvenlik kavramlarını içeren yasa kuralını esas alır (Vanistendael, 1996: 25).

Vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi Federal Almanya ve İsviçre yazın ve içtihatlarında gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Söz konusu durum Türkiye için de geçerlidir.

2.2.3.2.1. Gerçek Geriye Yürüme

Dar anlamda geriye yürüme olarak da adlandırılan gerçek geriye yürüme; yürürlüğe giren yeni kuralın sonuçlarını ve etkilerini, yürürlük tarihinden önceki zamanda tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara karşı göstermesini ifade eder (Altundiş, 2008: 63). Bu noktada asıl olan geriye yürümenin gerçek geriye yürüme olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü yeni kural, hukuken tamamlanmış olan olaya etki edecek şekilde ikinci kez uygulanmaktadır (Öz ve Akçay, 2012: 165).

Gerçek geriye yürüme, tamamlanmış, hukuki sonuçlarını doğurmuş bir hukuki işlem veya olaya daha sonra kabul edilen bir kanunun uygulanması anlamına gelmektedir. Geriye yürüme denilince, yeni normun tamamlanmış ve tekemmül ettirilmiş muamelelere uygulanması, yani gerçek geriye yürüme anlaşılmaktadır. Aksi halde oluşum halindeki durumların tamamlanmamış kesimleri bakımından yeni normun geriye yürümesinden değil; ancak derhal uygulanmasından söz edilebilir. Bu noktada da gerçek olmayan geriye yürümeden söz edilebilir.

Gerçek geriye yürümeyle vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonraki dönemlerde yapılan değişikliklerle o döneme ilişkin vergi yükü arttırılır. Örneğin 2013 yılından sonra, 2014 yılında çıkartılan bir tarifenin 2013 yılı gelirlerine uygulanması gerçek gerçek geriye yürüme olarak değerlendirilir. Vergi hukukunda gerçek geriye yürümenin kabul edilmesi mümkün değildir (Şenyüz vd., 2013: 49).

2.2.3.2.2. Gerçek Olmayan Geriye Yürüme

Geniş anlamda geriye yürüme olarak da adlandırılan gerçek olmayan geriye yürüme; yeni kuralın, eski kural yürürlükte iken başlamış ancak henüz oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum ve olaylara, yürürlük tarihinden itibaren uygulanmasını ifade eder (Altundiş, 2008: 65). Başka bir anlatımla, vergi kanunlarının geriye yürür hükümlerinin henüz sonuçları doğmamış olan işlem veya olaylara uygulanmasıdır (Karakoç, 2004:103). Dikkat edildiğinde işlem veya olay henüz sonuçlarını doğurmamıştır. Bu sebeple yükümlüler açısından kazanılmış hak meydana gelmemektedir.

Gerçek olmayan geriye yürümenin derhal uygulama anlamına geldiği; dolayısıyla geriye bir etkinin bulunmadığı doktrinde kimi yazarlarca kabul edilmiştir. Bu durum ek vergi yükü getirebilir. Ancak ölçsüz değilse hukuki güvenlik ilkesine ters düşmeyecektir.

Kanunların geçmişe etkili olmaması kural olmakla beraber bu kuralın istisnaları bulunmaktadır. Vergi hukukunda gerçek olmayan geriye yürümeye izin verilmektedir (Şenyüz vd., 2013: 50). Bu durumda yeni çıkan bir kanun veya düzenleme devam eden durumlara derhal uygulanabilmektedir. Örneğin gelir vergisi tarifesi yıl içinde değiştirildiğinde yıllık vergilendirme dönemi bitmeden bu değişiklik yapıldığı için yılbaşından itibaren elde edilen tüm gelirlere yeni tarifenin uygulanması gerçek olmayan geriye yürüme olarak değerlendirilecektir (Şenyüz vd., 2013: 50).

2.2.3.3. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi

Kazanılmış hak kavramı, hukukun belki de en ihtilafli konularından birisidir. Kavramın, tanımı, içeriği, kapsamı ve geriye yürümezlik ile ilişkisi tartışma konusu olmuştur. Kazanılmış hak genellikle müphem ve karanlık bir kavram olarak adlandırılmaktadır (Onar, 1966: 481). Net bir tanıma kavuşturulamaması sebebiyle kapsamı henüz kesin olarak belirlenmemektedir (Tan, 1970: 64). Her ne kadar kazanılmış hakla ilgili doğrudan bir tanım olmasa da kavramla ilgili literatürde çeşitli denemeler yapıldığı görülmektedir. Buna göre kazanılmış hak; objektif bir hukuk kuralının kişi hakkında uygulanması veya kendiliğinden uygulanacak hale gelmesi, böylece objektif ve genel hukuki durumun kişisel bir işlemle özel hukuki duruma dönüşmesi, hukuka aykırı işlemlerde ise bir süre yararlanılması sonucunda Anayasa ve yasalarca korunmaya değer hale gelmiş, elde edilmiş veya elde edilebilir durumdaki hak

sahibinin bir eylemi ve iradesi ile ileri sürülmüş olan ve üçüncü kişilerden bir şey isteyebilmek ve onu bir şey yapmaya zorunlu kılabilmek gibi aktif hak sahipliği bahşeden bir kişisel hak ve karşılanmadıkça ve boşluğu giderilmedikçe tek taraflı tasarrufla geri alınmayan hukuki olanak, güç veya yetkidir (Tolon, 1986: 170). Diğer bir tanıma göre kazanılmış hak; doğumu anında hukuka uygun olarak tamamlanmış ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi nedenlere rağmen hukuk düzenince korunması gereken haktır (Oğurlu, 2003: 28).

Önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere hukuk devleti en kısa tanımıyla, vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde buldukları devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi ifade etmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelmektedir. Buradan hareketle hukuki güvenlik ilkesi için hukuk devletinin olmazsa olmaz koşulu olduğu söylenebilir.

Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında belirtildiği gibi, hukuk devletinin temel unsurları arasında kazanılmış haklara saygı yer almaktadır⁵⁵. Sosyal hukuk devleti, toplum ve çalışma yaşamında adalete ve eşitliğe dayalı bir hukuk düzeni kurmak durumundadır⁵⁶. Böyle bir hukuk düzeni ise, her alanda olduğu gibi, sosyal güvenliğe ilişkin düzenlemelerde de, eşitlik hukuki istikrarı, hukuki güvenliği ve kazanılmış hakların korunması ilkelerinin gözetilmesini zorunlu kılmaktadır⁵⁷.

Anayasa Mahkemesi, birçok kararında hukuk devletini, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu gerçekleştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ileri Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak tanımlamış; devletin tüm işlem ve eylemlerinin

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı 09.02.2012, E.2010/93 K.2012/20 RGT:26.07.2013 R.Gno:28719.

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı 09.02.2012, E.2010/93 K.2012/20 RGT:26.07.2013 R.Gno:28719.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı 09.02.2012, E.2010/93 K.2012/20 RGT:26.07.2013 R.Gno:28719.

hukuk kurallarına uygun olması anlayışının, kazanılmış haklara saygı duyulmasını da içerdiği, ancak kazanılmış bir haktan bahsedilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olmasının aranacağını belirtmiştir.

Öğretide çok tartışmalı nitelik ve niceliği ile içeriği bilinmeyen kazanılmış hak kavramı, Medeni Hukuk alanında daha geniş uygulama olanağı bulunduğu halde bu hukuk alanında bile kazanılmış hakkın özelliği, hangi öğelerle ayrıma tabi tutulacağı tartışmalıdır. Kazanılmış hak kavramı hukuk tarihinde uzun bir süre hiç gündeme getirilmediği gibi, içeriğini saptamaya olanak bulunmadığı da ileri sürülmekte, daha da ileri gidilerek, kazanılmış hakkın var olup olmadığı bile tartışma konusu yapılabilmektedir. Bu kadar sık gündeme getirilen ve önemli olan kazanılmış hak kavramının içeriği henüz net olarak açıklığa kavuşturulamamıştır. Nitekim kazanılmış haklar vergi hukuku açısından bir inceleme konusu olarak henüz gündeme getirilememiştir. Buna karşılık özel hukukta ise her konu kendi özellikleri açısından araştırma konusu yapılabilmektedir. Gerçekten tüm belirsizlik, kazanılmış haklar kavramının Yüksek Yargı yerlerinde sık uygulama alanı bulmasına karşın bir tanımının verilememiş olmasındandır (Tolon, 1986: 171).

2.2.3.4. Belirlilik İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi

Her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, ödeme şekli, vb. bakımından keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır (Edizdoğan, 2000: 135).

Belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi; idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kesimlerden oluşmasının yanı sıra, vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarında kullanılan dilin açık olması, verginin ödeneceği tarih yer ile borcun miktarının herhangi bir yanlış anlamaya neden olmayacak şekilde açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanun ve nizamları hakkında açıklamaların yapılması vb. koşullara bağlıdır (Turhan, 1998: 207).

Vergilendirme de belirlilik ilkesi, ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerektiğini belirtir. Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin en uygun biçimde belirlenmesi sağlanarak bu ilkeye uyulmuş olur. Ödenmesi gereken verginin özellikle miktarının belirli olmaması, vergi yükümlülerini sürekli bir belirsizlik içinde bırakarak ekonomik koşullarını düzenleyememeleri

sonucunu doğurabilecektir. Böyle bir durum, vergi yükümlülerinin vergiye karşı tepki duymalarını ve dolayısıyla kamu otoritesine olan güvenlerinin sarsılması sonucunu da doğuracaktır (Herekman, 1988: 25).

Belirlilik ilkesinin amacı, keyfi ve sınırsız uygulamaların önlenmesidir. Bu ilke gereğince vergiler ancak bir kanun ile öngörülebilecektir. Bu anlamı ise bir vergi kanununun içermesi gereken tüm esasları hükme bağlamış olmasıdır. Verginin kanuniliği ilkesinin bir alt ilkesi olarak da değerlendirilebilecek olan belirlilik ilkesine göre, vergi kanununun vergi ile ilgili temel özellikleri, yani tüm ana öğeleri içermesi gerekmektedir.

Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde ön görmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir⁵⁸. Vergilendirme mükellefler açısından güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.

Bir verginin kanun ile konulmuş sayılması için verginin konusu, vergi mükellefi, verginin matrahı, vergi oranı ve verginin alınma zamanı gibi temel çerçevesinin kanunda belirtilmiş olması gerekmektedir. Çünkü sayılan bu unsurlar vergilemede keyfiliği önlemek açısından idarenin takdirine bırakılmayacak niteliktedir (Kırbaş, 1995: 38).

Vergilendirmede belirsizlik, çeşitli vergi yükümlülüklerini değişik ölçülerde etkileyeceği için eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar oluşturur. Bu noktada idarenin vergilendirme alanındaki bireysel, subjektif işlemlerinde takdir yetkisine sahip olduğu hallerde bu durum söz konusu olabilmektedir.

2.2.3.5. Kıyas Yasağı, Tipiklik, Tipleştirme ve Vergilendirme İlişkisi

1982 Anayasasının 73/3 hükmü “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile vergi hukukunda pozitivist geleneğe uygun kanunsuz vergi olmaz ilkesi ortaya konmaktadır (Birsenoğul, 2003: 165).

Yine 2365 sayılı Kanununun 1. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilmiş; bu hükümlerle vergi hukukumuzda

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi 15.10.2009, E.2006/124 K.2009/146RGT:08.01.2010 R.Gno: 27456.

yorum, yorum ve uygulama konusunda “Bilimsel Yorumlama Metodu” esası getirilmiş bulunmaktadır. İlgili yasa değişikliğine dair 143 seri No’lu Genel Tebliğde “...Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yoluyla başka hadiselere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbirleriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esas teşkil etmektedir. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.” ifadesiyle; kanunilik ilkesine uygun, vergi hukuku uygulamasında “kıyas yasağı” nı getirmiştir.

Türk vergi hukukunda kıyas yoluyla yorum yapılması, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir. Aksi halde idare ve yargı organları bu yol ile yeni vergi doğurucu olaylar yaratabilir ya da vergi yükünü arttırma olasılığı doğabilir (Çağan, 1982: 174). Hukuki güvenlik ilkesi muhtemel lafzın sınırında son bulan yorumla yetinilmesi gerektiğini belirtir (Akkaya, 2002: 54-55). Bu şekilde muhtemel lafız sınırını aşan bir düşünce ve sonuç çıkarımı yasağı tesis edilmiştir.

Kıyas yasağı amaçsal yorumun ve bu çerçevede ekonomik yaklaşımın sınırlarını oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi hukukunda amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırı kıyas yasağı ile çizilmektedir. Kıyas yasağından dolayı yorum ancak kanunun sınırları içerisinde yapılabilir. Örneğin motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren motorlu taşıtlar, araç cinslerine göre ayrılmış dört tarife üzerinden vergilendirilmektedir. Bu tarifelerde yer almamasına karşılık traktör ve benzeri zirai motorlu araçların da motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulması kıyas yasağının ihlali anlamına gelir (Şenyüz vd., 2013: 62-63).

Vergi kanunlarında soyut ve içerikleri belirsiz tip kavramlar kullanılması, vergilerin kanuniliği ilkesine ve vergiyi doğuran olayın belirginliği ilkesine ters düşebilir. Tipleştirme, hukukta çeşitli kavram ve deyimlerin belli tiplere dönüştürülmesidir (Öz, 2004: 57). Başka bir ifadeyle kanun koyucunun vergilendirmeye ilişkin genel soyut kurallar koymasındadır. Tipleştirme sonucunda getirilen hükümler vergilendirmede kanunilik ilkesini ihlal edecek durumların ortaya çıkmasına neden olabilir. Örneğin hukuki özellikleri ve yapıları farklı gelir unsurlarından birkaç tanesinin

(ticari kazanç, zirai kazanç, ücret ve serbest meslek kazancı), bu özellikleri göz ardı edilerek vergi kanunlarında bir arada yer almaları, amaçsal yorumun en geniş ölçüde kullanılmasına, buda kıyasa neden olacaktır (Öz, 2004: 57). Bu nedenle yasama organı, gelir unsurlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak, geniş ve esnek tip kavramlardan ziyade sınırlı belli soyut genel kurallar koymalı ve bu kurallarda vergiyi doğuran olay açık bir şekilde tanımlanmalı, somut olayların bu genel kurallara uygunluğu sağlanmalı (tipiklik) ve vergilendirme kanunilik ile belirlilik ilkesine uygun hareket etmelidir (Öz, 2004: 57). Vergi hukukunda kıyas yapmanın önündeki en büyük engel tipiklik (Şenyüz vd., 2013: 63). Tipiklik, somut maddi olayın soyut hukuk kuralına uygun olması durumudur.

2.2.3.6. Hukuki İstikrar İlkesi ve Vergilendirme İlişkisi

Hukuki güvenlik ilkesinin önemli unsurlarından bir tanesi hukuki istikrardır. Vergi kanunlarının sürekli değişen bir nitelikte olması bireyler üzerinde güvensiz bir etkinin oluşmasına neden olacaktır. Bu noktada vergi yasalarının istikrarlı ve değişken olmayan bir yapıya sahip olması gerekir. Burada vergi yasalarının değişken olmaması ile esnek olması bir birine karıştırılmamalıdır. Uygulamada vergi yasaları gerektiği ölçüde esnekliğe sahip olmalıdır. Hukuki istikrar özellikle muafiyet, istisna ve vergi affi konularında kendini göstermektedir. Yasa koyucunun vergi yasalarını belirlerken bu konulara dikkat etmesi gerekmektedir.

Vergi yasalarının çok sık ve sürekli olarak değişmesi söz konusu vergi yasalarına olan güveni zedeleyici bir unsur olacaktır. Örneğin sürekli olarak vergi tarife ve oranlarının değişmesi toplumda zaten algısal olarak hala problem yaşanan vergiye yönelik daha da güvensiz bir ortamın oluşmasına neden olur.

2.2.3.7. Boşluk Doldurma ve Vergilendirme İlişkisi

Vergilendirme, temel hak ve özgürlüklere, devletin en azından dolaylı yoldan müdahale etmesi sonucunu doğuran ve bu niteliği yüzünden de keyfiliğe hiçbir şekilde tahammülü olmayan, son derece hassas biçimde kullanılması gereken kamusal bir yetkidir.

Vergilendirmede demokrasi ilkesi, vergilendirmenin yükümlülerin iradesine binaen yapılmasını, bir başka ifade ile yükümlü temsilcilerinin görüşleri alındıktan sonra vergi konulmasını gerektirir.

Hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin mutlak suretle yasalar ile yapılmasını, bu alandaki kuralların açık ve belirli olmasını gerektirir. Bu iki unsur vergilerin kanuniliği ilkesi adı altında, vergilerin ancak kanunlarla getirilebilmesi, değiştirilebilmesi ve kaldırılabilmesi gereği olarak 1982 Anayasası'na yansımıştır⁵⁹. Bu ilke uyarınca, vergilendirmeye ilişkin yasal düzenlemede, vergilerin tüm unsurları, tartışma yaratmayacak biçimde açık ve net bir şekilde yer almalı, böylelikle idarenin bu alanda olası keyfi uygulamaları önlenmelidir. Kanunilik ilkesi tüm devlet erkleri için topluca ele alındığında, vergilendirme alanında yasama organına yönelik bir emri, yürütme ve yargı organları için ise bir yasağı ifade ettiği sonucu çıkarılır (Furtun, 2009: 164).

Kanunda bulunması gerekli ve zorunlu düzenlemelerin eksikliği durumunda kanun boşluğu kavramından söz edilebilir. Vergi mevzuatındaki boşluklar nedeniyle mükellefler ya vergiden kaçınabilmekte ya da yasal olarak vergi kaçırabilmektedir.

Yasa koyucu, mümkün olduğu kadar boşluk içermeyecek, hukuk düzeni ve vergi sistemi açısından çelişki yaratmayacak biçimde vergi yasalarını çıkarmak zorundadır. Özellikle vergi normundaki soyut tip çok iyi analiz edilmeli, böylece gerek yükümlüler gerekse de idare vergiyi doğuran olay hususunda çelişkiye düşmemelidir. Yargı organları vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak kapsamı belirleme hususunda inisiyatif almak durumunda bırakılmamalıdır.

Vergi yasalarının uygulanmasında yaşanan sorunların çözümünde vergi yargı organları görevlidir. Bu durum güçler ayrılığı ilkesine aykırı değildir (Furtun, 2009: 164). Yasama ve yargı organları arasında işbirliği yapılması güçler ayrılığının kuramının makul ve yumuşak biçimde gerçekleştirilmesinin bir gereğidir. Hukuku uygulamakla yükümlü makamlar uyuşmazlık halinde hukukun ne olduğuna karar vermeye de yetkilidir. Bu durum yasa koyucunun iradesine müdahale ve onun iradesi yerine yargıç iradesinin ikame edilmesi anlamına gelmez.

⁵⁹1982 Anayasası mad. 73/3: Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla koyulur, değiştirilir veya kaldırılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Bu bölümde Katma Değer Vergisine (KDV) ilişkin detaylı bilgiler verilecektir. KDV'nin özellikle Türkiye'de uygulama şekline farklı ülkelerdeki uygulamalarda dikkate alınarak değinilecektir. Bazı durumlarda KDV ile ilgili sorun olarak görülebilecek uygulamalar belirtilecektir. Bu uygulamalara yönelik detaylara ise dördüncü bölümde Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları ışığında yer verilecektir.

3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ

KDV genel tüketim vergilerinin en gelişmiş ve modern şekli olup, başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır. Bu vergi yayılı muamele vergisi özelliği taşımakta olup, ekonomideki üretim zincirinin tüm aşamalarında vergi alınmaktadır⁶⁰ (Bilici, 2003: 255). Vergi söz konusu aşamalarda satış fiyatı üzerinden değil, her aşamada ortaya çıkarılan katma değer üzerinden alınmaktadır.

KDV vergiyi ödeyenler açısından bir indirim hakkı doğurmaktadır. Bu nedenle kendi içinde bir otokontrol mekanizmasının doğmasına neden olmaktadır. KDV'nin çok sıkı bir kayıt düzenini gerekli kılması gelir ve kurumlar vergisi açısından da bir otokontrol mekanizmasının çıkmasına yardımcı olacaktır (Akmaz, 2013: 16). Bu vergide harcamalar üzerinden alınan diğer vergilerin diğer türlerinde görülen vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan bazı özelliklerdir.

Türk vergi sistemi ve bütçe gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan KDV'de yer alan uygulamaya ilişkin sorunların tespitine geçilmeden önce katma değer kavramı ile Türkiye'de KDV uygulamasının tarihsel gelişiminin ve teorik yapısının açıklanması gerekmektedir. Nihayetinde farklı ülkelerdeki KDV uygulamaları ile karşılaştırma yapılarak bir takım sorunların tespiti daha rahat yapılacaktır.

⁶⁰ Örneğin tekstil sektöründe pamuğun bir elbise haline dönüşmesine kadar geçen (fabrika, toptancı, perakendeci ve nihayet tüketiciye satış) sürecinin tamamı vergiye tabi olmaktadır. Toplu muamele vergilerinde ise, üretim zincirinin sadece bir halkasından vergi alınmaktadır.

3.1.1. Katma Değer Kavramı

Katma değer, üretim değerinin bir bölümüdür ve ancak üretim sonucunda ortaya çıkar (Güçbilmez, 1974: 4). Bu noktada üretim neticesinde oluşan iktisadi değer ile üretimde kullanılan girdilerin maliyeti arasındaki fark katma değeri verir (Akmaz, 2013: 16).

Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir işletmenin teslim ettiği mal veya yaptığı bir hizmet nedeniyle aldığı bedel ile söz konusu teslim veya hizmetin maliyet bedeli arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (Arslan, 2004: 233). Başka bir ifade ile katma değer, bir firmanın ortaya çıkardığı ürünün değeri ile bu ürünü meydana getirmek için başka firmalardan aldığı girdilerin farkıdır. Üretilen malın fiyatına firmanın katkısını ifade eden bu değer, firmanın işçi ve memurlarına ödediği maaş ücretler ile ödediği faizler, kiralar, hesaplanan karlar ve kullanılan sermayenin aşınma payını temsil eden amortisman toplamından ibarettir (Uluatam ve Mehtibay, 1999: 372).

Makro ekonomik açıdan katma değer kavramı ise, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları karşılığında üretimden aldıkları ücret, faiz, kar, rant gibi ödemelerin toplamıdır (Özkanlı, 1985: 6). Bu anlamda katma değer ek değer olarak da tanımlanabilir. Katma değeri meydana getiren unsurlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- Maaşlar, ücretler, maaş ve ücret niteliğindeki aynı ödemeler,
- Kiralar,
- Ödenen faizler,
- Vasıtalı vergiler,
- Amortismanlar,
- Dağıtılan ve dağıılmayan karlar,
- Sübvansiyonlar.

Katma değer, firmanın ara malı olarak aldığı maddeye kendi faaliyetleri sonucu kazandırdığı değer artışıdır. Başka bir ifadeyle katma değer; üretim sırasında yeniden yaratılan iktisadi değerler toplamıdır. Katma değer, üretimin değerinin bir bölümüdür. Üretim değerinin içinde, diğer üretim faaliyetleri dolayısıyla yaratılan değerleri kapsar. Örneğin, ekmek üretiminde; ekmek yapmak için un, su, tuz gibi hammaddelere; üretim işlemini yapacak makine, diğer araçlar ve iş gücüne; pişirilmesi için odun, kömür, elektrik gibi enerjilere ihtiyaç vardır. Ekmek pişmiş durumda fırından çıktığı zaman

ekmeğın değerinde, onun üretimi için gerekli tüm unsurların değeri bulunmaktadır (Edizdoğan, 2000: 248).

3.1.2. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Devletlerin sürekli artan kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duydukları en önemli kamu geliri vergilerdir. Günümüzde vergilere bir çok fonksiyon yüklenmektedir. Bu çerçevede oluşturulacak etkin bir vergi sistemine fazlasıyla 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.

KDV, mal ve hizmetlerin üretim ve pazarlamasının her bir aşamasında katma değer üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. KDV bir harcama vergisi olarak ilk kez Alman hükümeti danışmanlarından işadımı Wilhelm Von Siemens tarafından 1918 yılında Almanya'da yürürlükte olan muamele vergisinin yerine uygulanmak üzere önerilmiş ancak uygulamaya konulamamıştır (Kocahanoğlu, 1989: 25). İlk olarak KDV, Fransa'da Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice Laure tarafından hazırlanan bir projeye 1948 yılında sadece imalat aşamasında uygulanmaya başlanmıştır (Sarılı, 2010: 497). Fransa'da ilk olarak imalat aşamasında uygulanan KDV, 1954 yılında tüketim tipi KDV'ye dönüştürülmüş ve uygulanmaya devam edilmiştir.

Roma Anlaşması 1957 yılında imzalandığında Avrupa Ekonomi Topluluğu'na (AET) üye ülkelerin muamele vergileri yapısı ve oranları itibariyle birbirleriyle çok büyük farklılıklar göstermekteydi. AET'ye üye ülkelerden sadece Fransa'da KDV uygulanmakta, diğer ülkelerde ise çeşitli yayılı muamele vergileri uygulanmaktaydı (Organ, 2006). Roma Anlaşması'nın 3/h maddesinde oluşturulacak ortak pazarın işleyişini sağlamak amacıyla gerekli olduğu ölçüde, milli mevzuatların birbirlerine yaklaştırılacağı 93. maddesinde de, ortak pazarın sağlıklı işlemesine engel teşkil eden dolaylı vergilerin uyumlaştırılması yoluna gidileceği ön görülmüştür. AET genelinde vergi uyumlaştırılması konusunda ilk çalışmalar dolaylı vergilerden birisi olan KDV alanında başlatılmış ve bu bağlamda 1968 yılında Batı Almanya, 1969 yılında Hollanda, 1970 yılında Lüksemburg, 1971 yılında İtalya çeşitli muamele vergilerini terk ederek KDV'yi uygulamaya başlamışlardır. Daha sonra KDV'nin uygulanması Batı Avrupa'nın diğer ülkelerinde de hızla yayılmaya devam etmiş ve 1967 yılında Danimarka, 1969 yılında İsveç, 1970 yılında Norveç, 1972 yılında Avusturya, 1974

yılında ise İngiltere ve İrlanda KDV'yi uygulamaya başlamıştır (Sarılı, 2010: 498). KDV, Avrupa Birliği tarafından birlik için ortak satış vergisi olarak kabul edilmiş ve bugün Birlik üyesi ülkeler tarafından başarıyla uygulanmaktadır (Akdoğan, 2011: 483). Günümüzde KDV'yi sadece Avrupa Birliği ülkeleri değil Brezilya, Uruguay, Ekvador, Arjantin ve Bolivya gibi Latin Amerika ülkeleri ile Tunus ve Cezayir gibi bazı Afrika ülkeleri de uygulamaktadır.

Türkiye'de harcamalar üzerinden alınan vergilerin geçirdiği aşamalar tarihsel süreç içerisinde değerlendirildiğinde, Cumhuriyet öncesi dönemlerde çeşitli harcama vergilerinin uygulandığı görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında çıkartılan (1926) 735 sayılı "Umumi İstihlak Vergisi" ile uygulamaya konulan harcamalar üzerinden alınan bu vergiyi, bazı harcamaları vergi konusuna alan 737 sayılı "Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi" takip etmektedir. Umumi İstihlak Vergisinin yürürlükten kaldırılmasıyla 1927 yılında 1039 sayılı "Muamele Vergisi" yürürlüğe sokulmuştur. Bu vergi 30 yıla yakın bir süre uygulama alanı bulmuştur. 1957 yılında söz konusu vergi yerini 6082 sayılı "Gider Vergilerine" bırakmıştır (Şenyüz, 2005: 382).

Türkiye'de KDV'nin uygulanması düşüncesi 1960'lara dayanmaktadır. İlk olarak İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda, KDV sisteminin kurulması çalışmalarına başlanmasına yer verilmiştir. Bu amaçla 1972 yılı başlarında Maliye Bakanlığı'nda bir komisyon kurularak ilk tasarı hazırlanmış ve kamuoyuna sunulmuştur. Çalışmalar hızlandırılmış, özellikle Federal Almanya ile işbirliği yapılarak, bu ülkenin deneyimlerinden istifade edebilmek amacıyla, Alman uzmanlar Türkiye'ye davet edilmiştir. Türk vergi uygulayıcıları da Federal Almanya'da KDV seminerlerine katılmışlardır.

1983 yılında göreve başlayan 45. Hükümet döneminde, vergi sisteminin yeniden düzenleneceği ve vergi sayısının azaltılacağı belirtilmiş (Dağlı ve Aktürk, 1988: 43-44), ancak açık olarak hükümet programında yer almamasına rağmen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 25.10.1984 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiş (kanunlaşmış) ve 01.01.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV ilk kez Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır (Sarılı, 2010: 498-499). Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasındaki mevzuat birliği açısından en önemli adım KDV uygulaması olmuştur. Türkiye'de uygulanmakta olan KDV, gerek KDV türü ve hesaplama yöntemi açısından, gerekse istisna ve oranlar açısından Avrupa

Topluluğu'na üye ülkelerde uygulanmakta olan KDV ile tam bir uyum içinde olduğu söylenebilir (Aydın, 1993: 83).

Türkiye'de yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları le her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabidir. Ancak bankacılık ve sigortacılık işlemleri KDV'nin dışında tutulmuştur. Söz konusu işlemler banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir⁶¹.

3.1.3. KDV'ye Yönelik Teorik Açıklamalar

KDV katma değer üzerine konulan başka bir deyişle katma değeri vergilendirmeyi esas alan bir vergidir (Değer, 2014: 86). Ancak mükellefler nezdinde katma değer hesaplanması çok zordur. İşletmeden işletmeye farklılıklar gösterir. Katma değer hesabına göre vergilemeyi Japonya denemiş ise de başarılı olamadığı için bu sistemi terk etmiştir (Değer, 2014: 86). Bu noktada uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla kanunlarda “katma değer” kavramının tanımı yapılmamakta ve dolayısıyla işletmeler yarattıkları katma değeri hesaplamak zorunda kalmamaktadırlar.

Firmaların KDV matrahı, faturalar yöntemi denilen KDV'ye ilişkin hesabın giriş ve çıkış kayıtlarını esas alan bir yöntemle hesaplanmaktadır. Buradan hareketle KDV ile ilgili olarak, tüketimi vergilendirmeyi amaçlayan bir teknik olduğu ve esas itibarıyla bir işlem veya bir ciro vergisi olduğu söylenebilir. Buna göre KDV, bir iktisadi işletme çerçevesinde malların teslim ve hizmetlerin ifası sırasında satıcı fiyatı üzerinden ve bu fiyata tamamen orantılı olarak konulan genel bir tüketim vergisidir.

Ödeme nihai aşamaya kadar birbirini izleyen üretim, dağıtım ve ticari aşamaları arasında bölünür. Ancak aşamaların sayısı tüketicinin ödeyeceği vergi miktarını etkilememektedir. Görüldüğü üzere KDV çok aşamalı genel, yayılı bir satış vergisi olup nihai tüketimi hedef almaktadır.

Bu noktada KDV'nin genel özelliklerine değinilmesi gerekmektedir.

3.1.3.1. KDV'nin Özellikleri

Vergilendirmede ilke olarak vergi ödeme gücü esas alınmakta olup, bunun göstergelerinden biri elde edilen gelir iken, diğer bir göstergesi, bu gelirin harcanmasıdır. Dolayısıyla doğrudan doğruya kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi yanında, harcamalarında vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir.

⁶¹ Söz konusu durum ile ilgili olarak BSMV yerine KDV'nin de alınabileceği ve alınan vergi sayılarının azabileceği böylelikle mükellef psikolojisinin olumlu etkileneceği yönünde hali hazırda tartışmalar devam etmektedir.

Harcamaların vergilendirilmesi ise ya üretim veya üretimin her safhası ya da tek tek belirtilmiş mal ve hizmetler vergi kapsamına alınmak suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Saraçoğlu, 2006: 67-68).

KDV’de üretim, dağıtım ve hizmet sektörlerinde her el değiştirme aşamasında yaratılan katma değer vergilendirildiği için işletme girdilerine yönelik yüklenen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Dolayısıyla KDV, alımlarını belgelendirmek şartıyla mükellefe indirim hakkı sağlamaktadır. Alıcı ve satıcı arasında vergi indirimi hakkı nedeniyle oluşan çıkar çatışması KDV sistemi içinde, verginin belge ve kayıt süzenine dayalı olması da gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarını arttırıcı etkisiyle, vergi sistemi içerisinde öz denetim sağlamaktadır (Heper ve Ak, 2003: 16).

KDV genel bir harcama vergisi olarak hemen hemen tüm mal hizmetlerin fiyatlarının belirli bir oranı şeklinde alınan geniş kapsamlı bir yayılı muamele vergisidir. Bu vergi, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar uzanan her aşamasında oluşan katma değer üzerinden alındığı için tarafsız bir vergidir. KDV’yi diğer vergilerden üstün kılan genel özellikler şu şekilde sıralanabilir (Akmaz, 2013: 22-23);

- KDV yayılı bir tüketim vergisidir. Buna göre bir malın imalatından nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçirmiş olduğu aşamalarda meydana getirilen katma değer üzerinden ayrı ayrı vergi alınmakta, ancak bu aşamalarda alınan vergilerin toplamı nihai tüketicinin ödediği vergi miktarına eşit olmaktadır.
- KDV’de vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmez. Bunu sağlayan sistemin bünyesindeki indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizma vergiyi bir maliyet unsuru olmaktan çıkarmaktadır. KDV sisteminin temel taşı vergiden vergi indirimi mekanizmasıdır.
- KDV sistemindeki indirim mekanizması ve dolayısıyla verginin el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmemesi, yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi firmaları dikey bütünleşme ve organizasyon sapmalarına zorlamadığından ekonomik gelişmenin ve verimliliğin azalmasına yol açmaz.
- Mükellef tarafından vergi indirim mekanizmasının işletilebilmesi için, ödenen ve hesaplanan KDV müstakil hesaplarda izlenilmekte işletmenin gelir ve gider hesaplarıyla hiçbir şekilde ilişkilendirilmemektedir.
- KDV uygulamasında en aktif rol mükellef tarafından oynanmaktadır. Çünkü vergiyi alıcıdan tahsil eden kişidir. Diğer taraftan vergi indirim hakkı sadece

mükellefe⁶² ait olup hesaplanan vergiyle indirilebilir vergi arasındaki fark onun tarafından Devlet'e ödenmektedir. Nihai tüketicinin indirim hakkı bulunmamaktadır.

- KDV şeffaftır. Bir mal veya hizmetin bünyesindeki vergi yükü herhangi bir safhada tam olarak bilinebilir. Zira KDV her aşamada satış fiyatının belli bir oranıdır.
- KDV sanayi örgütlenmesi üzerindeki etkisi tarafsız bir vergidir.
- KDV serbest piyasa ekonomisinin bir vergisidir.
- KDV esas itibariyle belge üzerine oturtulmuş bir muamele vergisidir. Kendisinden beklenen direkt ve endirekt fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için mutlaka her işlemde belge düzenlenmesi zorunludur.
- KDV net veya brüt kar üzerine konulmuş bir vergi değildir.
- KDV sistematığı itibariyle basit bir vergidir.
- KDV bireyler ve firmalar arasında mal ve hizmet satışlarında uygulanan fiyatlar üzerine oturtulmuştur.
- KDV, milli gelirin tamamını kapsayan genel bir vergi olup, perakende satışlar dahil, mal ve hizmetlerin üretim ve teslimlerinin her aşamasında uygulanır.
- KDV, tek oranlı bir vergi olup müterakkiyetin⁶³ uygulanması mümkün değildir.
- KDV işletmelerin katma değerini kavraması nedeniyle verimli çalışmalarını sağlar.
- İhracat KDV'den muaf tutulduğu için ihracat teşvik edilmekte ve ödemeler dengesine olumlu etkide bulunmaktadır.
- KDV'de üretim ve dağıtım sürecinin her bir aşaması o aşamada üretilen katma değer üzerinden vergilendirildiğinden, ciro tipi genel satış vergisindeki gibi mükerrer vergilendirme söz konusu olmamaktadır.

⁶² KDV'de mükellefiyet tartışılan bir konudur. Bu konuya ilerleyen başlıklarda değinileceği gibi dördüncü bölümde daha açık bir şekilde üzerinde durulacaktır.

⁶³ Artan oranlılık

3.1.3.2. KDV'nin Avantaj ve Dezavantajları

KDV daha önce uygulanmakta olan muamele vergilerine alternatif olarak geliştirilmiş bir vergidir. Uygulamada bir takım avantaj ve dezavantajlarının olduğu ileri sürülmektedir (Şemin, 1984: 49-51). KDV'nin avantajlarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

- KDV, konusunun çok geniş olması nedeniyle, net vergi hasılatı açısından olumlu bir vergi türüdür.
- KDV yatırımları ve ihracatı teşvik eder. Yatırımlar alışıta borçlanılan vergilerin indirilmesiyle, ihracat ise tam istisna uygulamasıyla vergiden arındırılır.
- Kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilen KDV, vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirir⁶⁴.
- Vergi yükü üretime katılan değer oranında, çeşitli sektörler, aşamalar ve kişiler arasında yayılır. Bu durum vergi yükünün adaletli dağıtılması açısından olumludur.
- KDV, mal ve hizmet akımını ve kaynakların dağıtımını etkilememektedir.
- KDV, gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birlik sağlamaya ve bütün dolaylı vergilerin çıkış ülkesi esası üzerinden uygulanmasına imkan vermektedir.
- KDV, malın artan değeri ile birlikte arttığından milli gelir artışlarını daha çok ve daha iyi izler. Böylelikle vergi sistemine yapısal bir esneklik sağlar.
- KDV, bazı yönleriyle tarafsız bir vergidir.
- KDV, tasarrufları teşvik eder. Enflasyonist baskıları önler.

KDV'nin avantajlarının yanı sıra dezavantajlarından da söz etmek gerekir. Söz konusu dezavantajlar şunlardır (Şemin, 1984: 49-51);

- KDV, özellikle muhasebesi gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermektedir. Tek aşamalı bir vergiden KDV'ye geçilmesi vergi mükelleflerini artırmakta bu da vergi idaresinin masraflarını yükseltmektedir.
- KDV'de gerektiği yerde istisna konulması ve çeşitli maddelerde vergi oranlarının farklılaştırılması diğer satış vergilerden daha güçtür. İstisnaların

⁶⁴ Bu avantaj gibi sayılabilecek bir durum olmasına rağmen naylon fatura veya sahte fatura ile KDV'de vergi kaçırmanın önü açılmıştır.

fazla olması sistemin işleyişini bozabilir. Bu bozulma hem uygulama hem de hukuki güvenlik açısından olabilir.

- Hizmetlerin KDV dışında bazı tamamlayıcı vergilere tabi tutulması, verginin genelliğini bozmaktadır.
- KDV, ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve sonuçta satış imkanlarının kısıtlanmasına yol açar.
- KDV'nin en önemli dezavantajı ciro tipi genel satış vergisinde olduğu gibi, mükellef sayısının artmasıdır.
- KDV'nin önemli bir diğer dezavantajı da vergi gelirleri içinde bu tür dolaylı vergilere ağırlık verildiği takdirde adaletsizliğe neden olmasıdır. Çünkü KDV gayri şahsi bir vergi olup, doğrudan vergiyi yüklenicilerin ödeme güçlerini dikkate almaz⁶⁵.

3.1.3.3. KDV'nin Türleri

KDV ara malların ve hizmetlerin, bir başka deyimle bir önceki üretim aşamasından yapılan alışların vergi matrahından düşülmesine imkan veren ya da her aşamada ki katma değeri vergileyen bir yayılı muamele vergisidir (Batırel, 2007: 135).

KDV hesaplanırken iktisadi kıymetlerin değerlerinin hesaplamaya katılma şekli farklı KDV tiplerinin ortaya çıkmasına yol açmıştır (Madanoğlu, 1992: 13). Dört farklı tip KDV uygulaması bulunmaktadır. Bunlar;

- Gelir tipi KDV,
- Tüketim tipi KDV,
- Gayrisafi hasıla tipi KDV,
- Ücret tipi KDV'dir.

3.1.3.3.1. Gelir Tipi KDV

Bu tipte vergi matrahına satışlardan, alışların ve sabit varlıkların aşınma ve yıpranma payları düşülerek erişilir (Moğol vd., 2006: 239). Gelir tipi KDV uygulamasında; tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabidir.

Makro düzeyde gelir türü KDV matrahı;

⁶⁵ Bu noktada 1982 Anayasası'nın 73/1 maddesinde yer alan "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesine çelişkili bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu durum çalışmanın dördüncü bölümde Anayasa ve Danıştay kararları ile detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

Gelir Tipi KDV Matrahı = Tüketim + Yatırım – Amortisman = Ücret + Kar + Faiz + Rant şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından gelir tipi KDV matrahı ise

Gelir Tipi KDV Matrahı = Net Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) – (Alışlar + Amortismanlar) şeklinde hesaplanmaktadır.

3.1.3.3.2. Tüketim Tipi KDV

Tüketim tipi KDV’de, mükellefler ürettikleri malların değerinden, yatırımda kullandıkları malların bedelini bütün halinde düşerek KDV’nin matrahını oluşturuyorlarsa tüketim tipi KDV’den söz edilir. Tüketim tipi KDV’de yatırımların hepsi gider olarak düşüldüğünden, KDV sadece tüketim üzerinde kalır (Kalenderoğlu, 2007:112). Türkiye’de uygulanan yöntem de budur. 4369 sayılı kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren tüketim tipi KDV’ye geçilmiştir.

Tüketim tipi KDV matrahları şu şekilde formüle edilebilir:

Makro düzeyde tüketim tipi KDV matrahı;

Tüketim Tipi KDV Matrahı = Tüketim = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman – Yatırım şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından tüketim tipi KDV matrahı ise;

Tüketim Tipi KDV Matrahı = Satışlar – Alışlar olarak basitçe hesaplanmaktadır.

3.1.3.3.3. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV

Bu tip KDV’de sermaye malları dışındaki alışlar satış bedelinden indirilerek, katma değer veya vergi matrahı hesaplanır. Sermaye ve yatırım malları, amortismanına tabi iktisadi kıymetler olup, bir işletme de bir yıldan fazla kullanılabilen değerlerdir. Bina, makine, teçhizat, mobilya bu durma örnek olarak gösterilebilir.

Gayrisafi hasıla tipi KDV’de matrah; bir vergilendirme döneminde satın alınan veya teslim alınan yatırım malları dışındaki mal ve hizmet bedellerinin aynı dönemde satılan veya teslimine konu edilen mal ve hizmet bedellerinden indirimi yoluyla hesaplanmaktadır (Sarılı, 2010: 502). Gayrisafi hasıla tipi KDV matrahları şu şekilde formüle edilebilir:

Makro düzeyde gayrisafi hasıla tipi KDV matrahı;

Gayrisafi Hasıla Tipi KDV Matrahı = Gayrisafi Milli Hasıla (GSMH) = Tüketim + Yatırım = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman şeklinde hesaplanır.

Firma açısından gayrisafi hasıla tipi KDV matrahı ise;

Gayrisafi Hasıla Tipi KDV Matrahı = Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) + Alışlar şeklinde hesaplanmaktadır.

3.1.3.3.4. Ücret Tipi KDV

Bu tip KDV uygulamasında; yatırım mallarının tutarları veya amortismanları değil, yatırım gelirlerinin KDV'den indirimi söz konusudur. Ücret tipi KDV uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle, müteşebbisler sermaye yoğun teknolojiye yönelecekler ve bu durum ülkede istihdam artışını engelleyecektir. Ücret tipi KDV matrahları şu şekilde formüle edilebilir:

Makro düzeyde ücret tipi KDV matrahı;

Ücret Tipi KDV Matrahı = Milli Gelir – (Kar + Faiz + Rant) = Ücret şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma düzeyinde ise ücret tipi KDV matrahı; firmanın ücret ödemeleridir.

3.1.3.4. KDV Hesaplama Yöntemleri

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 (Bilici ve Bilici, 2011: 189).

Yayılı muamele vergisi olan KDV'nin, diğer muamele vergilerinden en önemli ayırt edici özelliği, katma değer vergilendirilmesidir. KDV esas itibarıyla iki şekilde hesaplanmaktadır. Bunlardan birincisi toplama ikincisi ise çıkarma yöntemidir. Çıkarma yöntemi de kendi içinde dolaysız ve dolaylı çıkarma yöntemi olarak iki gruba ayrılmaktadır.

3.1.3.4.1. Toplama Yöntemi

Makroekonomik açıdan katma değer hesaplanmasında kullanılan toplama yöntemi, KDV'nin doğrudan katma değer üzerinden hesaplanmasını ifade etmektedir. Buna göre, bir işletmenin belli bir dönemdeki katma değeri, üretimde kullandığı girdiler için ödediği ücret, faiz, kira ve karın toplamından yani faktör ödemelerinden oluşmaktadır (Muter vd., 2006: 262).

Bu yöntem gelir tipi KDV için uygun görülmektedir (Pehlivan, 2008: 134). Çünkü matrah üretim faktörlerine yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Tüketim türü KDV uygulamasında ise toplama metodunun uygulanması uygun olmamaktadır (Ayhan, 1983: 13).

3.1.3.4.2. Çıkarma Yöntemi

Mikro ekonomik açıdan katma değer hesabında kullanılan çıkarma yöntemi, vergiye tabi malın satışından, alış sırasında yapılan ödemelerin çıkarılması esasına dayanmaktadır (Pehlivan, 2008: 134).

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

Dolaysız çıkarma yönteminde KDV, satılan her mal ve hizmetin satış bedelinden, maliyet değerinin düşürülmesi şartıyla hesaplanmaktadır (Aksoy, 2004: 366).

Dolaylı vergi indirimi yöntemi, alış aşamasında ödenen verginin satış aşamasında tahsil edilen vergiden düşülmesi esasına dayanır. Bu yöntemde vergi, işletmelerin mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplayarak tahsil ettikleri vergiden, alışlar için ödedikleri vergiyi indirmek suretiyle hesaplanır (Pehlivan, 2008: 134)

3.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Türkiye’de KDV uygulamasında önce bir takım gider vergileri uygulanmış ancak, bu vergilerin, vergi adaletinin sağlanması, ihracatın artırılması, sanayinin geliştirilmesi, kayıt dışılığın kontrol altına alınması gibi iktisadi ve mali alanda yetersiz kalması ve vergi sisteminin Avrupa Birliği vergi mevzuatı çerçevesinde uyumlaştırılması gibi nedenler bu vergilerin terk edilmesine neden olmuştur. Öte yandan uzun yıllar bu nedenlerin varlığı gerçek olmakla birlikte KDV’ye geçiş kolay olmamıştır. Bu noktada KDV’nin Türkiye’deki tarihsel gelişiminin irdelenmesi gerekmektedir.

3.2.1. Türkiye’de KDV’nin Tarihsel Gelişimi

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 yerini 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDVK ile yürürlükten kaldırılmıştır (Erginay, 1995: 120).

KDVK'nın yürürlüğe girmesiyle kaldırılan vergiler;

- Dahilde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Şeker İstihlak Vergisi,

şeklinde sıralanmaktadır.

Türkiye'de KDV uygulaması fikri 1970'li yıllara kadar uzanmaktadır. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda konu ile ilgili çalışmalara başlandığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı'nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya'daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. İlk olarak İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda yer alan KDV'ne geçileceği yolundaki temenni daha sonraki üçüncü ve dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planlarında da tekrarlanmıştır.

3065 sayılı kanunla 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş (Görmezoğlu ve Oktay, 2001: 105), 02.11.1984 yılında 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 yılında yürürlüğe girmiş (Başagaç, 2012: 19) olan KDV'de; ekonomik, sosyal ve mali amaçlar çerçevesinde sürekli yasal düzenlemelere gidilmektedir. Ancak 3065 sayılı Kanun ile kurulmuş olan bu vergileme sistemi genel itibariyle geçerliliğini sürdürmektedir (Akdoğan, 2004: 388).

3.2.2. Türkiye’de KDV’ye Geçişi Zorunlu Kılan Nedenler

01.01.1985 yılından itibaren uygulamaya başlanan ve mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’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 neden olmuştur.
- 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.

Avrupa Birliği 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.

Bütünsellikten ve vergi adaletinden uzak ve gittikçe verimsizleşen vergilerle sağlıklı bir ekonomi ve maliye politikasının yürütülmesi mümkün değildir. Bu noktada Türkiye’de KDV uygulamasına geçilmesini zorunlu kılan nedenleri ekonomik ve mali nedenler olarak incelemek gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 1980: 8-13).

3.2.2.1. Ekonomik Nedenler

Türkiye’de KDV’nin uygulanmasını gerektiren bir çok ekonomik neden ortaya konulmaktadır. Bu nedenler şöyle sıralanmaktadır:

3.2.2.1.1. Yatırımların Teşvik Edilmesi

Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olması nedeniyle kalkınmanın sağlanabilmesi için yatırımların her yönüyle 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 imkanı da sağlanabilecektir (Ayhan, 1983: 32).

KDV'den önce yürürlükte bulunan istihsal vergisi ilk aşamada ödendiğinden ve indirim imkanı bulunmadığından yatırımcıların üzerinde yük teşkil etmekteydi. Bu nokta da KDV yatırımları teşvik edici bir unsur olarak görülmektedir.

3.2.2.1.2. 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 katlanmaktaydılar. Ayrıca kullanılan girdilerin de istihsal vergisine tabi olması durumunda vergi yükü daha da ağır bir hale gelmekteydi. KDV uygulamasında ise istisna ve muafiyetlerin az olması nedeniyle, vergi tüm sektörlere yaratılan KDV nispetinde dağıtılacağından sanayi üzerindeki vergi yükünün azalması söz konusu olacaktır.

3.2.2.1.3. İhracatın Geliştirilmesi

Türkiye 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 edici bir unsur olacaktır (Alver, 1989: 26).

3.2.2.1.4. Enflasyonist Baskının Önlenmesi

Bütün dünyayı etkisi altına alan ve özellikle tüketim eğiliminin artmasından kaynaklanan enflasyonist baskı, Türkiye'de 1980'li yıllarda ekonomik yapı üzerinde büyük tahribata yol açmıştır. KDV tüketimi vergilendirdiği için talebi kontrol etme özelliğine sahiptir. Tüketimi ve dolayısıyla talebi kontrol altına alması nedeniyle fiyatların kontrolünü sağlayarak enflasyonist baskıyı önlemekte önemli bir araç olacağı düşüncesi önemli bir nedendir.

3.2.2.1.5. Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması

Türkiye'de gider vergileri, işletme vergisi ve diğer vasıtalı vergilerden oluşan sistem, yapısal eksiklikleri nedeniyle, endüstrinin yapısını 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 (Alver, 1989: 27).

3.2.2.2. Mali Nedenler

Türkiye'de KDV'nin uygulanmasını gerekli kılan mali nedenler şu şekilde sıralanmaktadır;

3.2.2.2.1. 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 daha adil bir vergi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır⁶⁶.

3.2.2.2.2. Vergi Hasılatına Etkisi

KDV hasılatı, yaratılan katma değerle artacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan el değiştirme safhasının artması vergi hasılatını artırırken, fiyat artışlarının da vergi hasılatının artmasına neden olacağı düşünülmektedir (Ayhan, 1983: 33).

Efektif talebin, KDV ile kavranmasında, vergi hasılatı yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışları ile değil, aynı zamanda yaratılan katma değerlerdeki artışlar oranında da artacaktır. Böylece KDV hasılatı esneklik kazanacak, milli gelirin istenilen ölçüde kamu maliyesine intikali sağlanacaktır.

3.2.2.2.3. Vergi Kaçakçılığına Etkisi

KDV vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkili olmaktadır. Bunları, matrahın bölünmesi ve oto kontrol 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 (Ayhan, 1983: 33).

⁶⁶ Burada KDV'nin adil bir vergi yapısına sahip olduğu tartışmaya açık bir konudur. Örneğin kabaca zengin olan ile fakir olanın ekmeğinden %1 KDV'ye tabi olması hem mali güç hem de adalet ilkesi açısından tartışılabilir. Söz konusu bu durum dördüncü bölümde daha detaylı açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.2.2.4. Uygulama Kolaylığı

İstihsal ergisi uygulamalarında, ekonomide yeni mallar üretildikçe ortaya vergileme sorunları çıkmaktadır. Bir malın vergiye tabi olup olmadığı konusu mükellefle idare arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Hâlbuki KDV bütün mal ve hizmetleri kavradığından böyle sorunlarla karşılaşamaz. Basit bir vergileme tekniğine sahip olan KDV mükellef ve idarece kolaylıkla uygulanabilir.

3.2.2.2.5. Vasitasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği

KDV, gelir ve kurumlar vergileri sisteminin vergilendiremediği gelirleri harcamalar sırasında en geniş bir şekilde kavrayabilmektedir. Gelir vergisinin tam uygulanmadığı ve birçok kazançları kapsamı dışında bıraktı. Türkiye’de bu unsur önem kazanmaktadır. Bu itibarla KDV vasitasız vergiler sistemini tamamlayıp telafi edici bir vergi olma vasfı da oldukça önemli bir husus teşkil etmektedir (Akmaz, 2013: 45).

3.2.2.2.6. Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri İle Uyumlaştırma

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması 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 Avrupa Birliği’ne girme hazırlıklarında olması ve Avrupa Birliği’nde KDV uygulaması nedeniyle KDV’ye geçilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir (Ayhan, 1983: 34).

3.2.3. Türkiye’de KDV’nin Genel Özellikleri

Avrupa Birliği ortak uygulamasında da olduğu gibi KDV’yi uygulayan bütün ülkeler tüketim tipi KDV’yi kullanmaktadır. Türkiye’de uygulanan KDV türü, Gelir Tipi 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.

KDV her ülkenin kendi sınırları içerisinde uygulaması 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 (Pehlivan ve Erdoğan, 2004: 97).

KDV'nin belge kayıt düzenine dayanması, gelir ve kurumlar vergilerinin hasılatlarını artırdığından Türk Vergi Sistemi içerisinde bir otokontrol mekanizması oluşturduğu daha önceki bölümlerde belirtilmişti. Bu özelliğinin yanında KDV, ödenilen verginin son olarak nihai tüketiciye aktarılması bakımından dolayı vergiler içerisinde yer almaktadır (Şenyüz, 2004: 283).

3.2.4. KDV'nin Konusu

KDV'nin konusu teorik olarak bir işletmenin yarattığı katma değerdir. Teorideki bu ifadenin gerçeğe yakın bir açıklama olduğunu da belirtmek gerekir. Ancak katma değer hesaplanması çok zordur.

3065 sayılı KDVK'nın "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı maddesine göre Türkiye'de yapılmış olmak koşulu ile aşağıda sayılan işlemler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır (KDVK. Mad. 1; Tosuner ve Arıkan, 2008: 262-263);

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler;
 - ✓ Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - ✓ Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
 - ✓ Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi⁶⁷,
 - ✓ Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
 - ✓ Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - ✓ Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

⁶⁷ Amatör nitelikli faaliyetler KDV'nin dışında tutulmuştur.

- ✓ 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,
- ✓ 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 tabiiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh 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.

KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Değer, 2014: 103-104);

- KDV'nin konusunu işlemler teşkil eder.
- Faaliyette bulunanların hukuki durumu vergilendirmeyi etkilemez.
- KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler, Türkiye'de yapılmalıdır.
- KDV'nin konusuna giren işlemler devamlı olarak yapılmalıdır.

Mal teslimi ve hizmet ifasını KDV'nin konusuna girebilmesi için; ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması gerekmektedir. Ayrıca bu sayılan faaliyetlerin devamlı suretle yapılıyor olması da gerekmektedir. Bu noktada teslim ve teslim sayılan haller ile hizmet ve hizmet sayılan hallerin bilinmesi KDV'nin konusuna açıklık getirecektir.

3.2.4.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Bilindiği üzere, Türkiye’de ticari, sınai zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimi KDV’ye tabi işlemlerdendir. Ancak bu işlemin yapılabilmesi için söz konusu teslimin KDV’den istisna edilmemiş olması gerekir.

Teslim, taşınabilen değerlerin el veya mülkiyet değiştirmesidir (Sarılı, 2010: 509). KDVK’nın 2. maddesinde teslim geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre;

- 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 nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.
- 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.
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.
- Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.
- Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

KDVK teslimi yukarıdaki şekilde açıkladıktan sonra 3. Maddede teslim sayılan halleri belirtmektedir. Buna göre;

- 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,
- Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri teslim sayılmaktadır.

Teslim ile ilgili olarak idari yargıya intikal eden bir takım uyuşmazlıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu uyuşmazlıklar genellikle vergi incelemesi sırasında yapılan tespitlerin usulüne uygunluğu, bu tespitlerin teslimin gerçekleşmiş sayılmasına yeterli olup olmadığı, gerçekleşen teslimin KDVK'nın 1. maddesinde sayılan faaliyetler çerçevesinde yapılıp yapılmadığı ve KDV doğurabilecek nitelikte olup olmadığı hususları ile ilgilidir⁶⁸. Bu sorunlara yönelik somut mahkeme kararları ve hukuki güvenlik ilkesi açısından incelemeler dördüncü bölümde detaylı bir şekilde yapılacaktır.

3.2.4.2. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

KDVK'da vergi konusu hizmetler 4. maddede sayılmıştır. Böylelikle kanun koyucu teslim ve teslim sayılan haller ile birlikte hizmet hallerini de ortaya koyarak vergi konusu ile ilgili hususlarda eksik yön bırakmamaya çalışmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 268). Başka bir ifade ile hukuki güvenliğin ilkelerinden olan belirlilik ilkesine uyulmuştur. KDVK'nın 4. maddesine göre;

- 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.
- 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.

Hizmet, para karşılığında değil de başka bir hizmet veya mal karşılığında yapıldığında karşılıklı iki işlem mevcuttur. Bu işlemler kapsama dâhil ise ayrı ayrı KDV'ye tabi tutulmalıdır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 268).

KDVK'nın 5. maddesinde hizmet sayılan haller;

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

⁶⁸ Turgut Candan, "Katma Değer Vergisi İle İlgili Sorunlara Danıştay'ın Yaklaşımı", VI. Uluslararası Maliye Hukuk Sempozyumunda 17.11.2014 tarihinde sunulan tebliğ.

şeklinde açıklanmıştır. Hizmetle ilgili yargısal sorunlarda teslimle ilgili olanlara benzemektedir. Bununla ilgili ilerleyen bölümde açıklamalar yapılacaktır.

3.2.5. KDV’de Mükellef ve Vergi Sorumlusu

KDV uygulamasında bazı istisnalar haricindeki ana mükellef grubu, KDV’ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 272). Fakat KDV mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamında değildir. KDV’nin nihai yüklenicisi yani asıl mükellefi nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. Bu açıklamalardan görüleceği üzere KDV mükellefi Maliye’nin tahsildarlık görevini yerine getirmektedir (Değer, 2014: 307). Alıcıdan tahsil ettiği verginin emanetçisi durumundadır.

KDVK’nın 8. maddesine göre 1’inci maddenin 3’üncü fıkrasında yazılı bulunan özel haller dışında, KDV’nin mükellefi, malı teslim eden, hizmeti yapan ve mal ve hizmet ithal edenlerdir⁶⁹. Ancak; KDV’nin dolaylı vergi olma özelliği nedeniyle, malı teslim eden, hizmeti yapan ve mal ve hizmet ithalatını gerçekleştiren kişi, bu vergiye nihai olarak katlanan kişi değildir. Burada yasa koyucunun KDV mükellefiyeti ile ilgili olarak daha detaylı bir düzenleme yapması gerekmektedir. Çünkü KDV mükellefiyeti hem VUK hem de KDVK’da tam olarak ortaya konulamamaktadır.

Son yapılan düzenlemeler ile KDV’de vergi sorumlusu kavramı da düzenlemiştir. KDV’de vergi sorumluluğu, vergi alacağının emniyetle tahsilini sağlamak amacıyla getirilmiştir. KDVK’nın 9. maddesinde⁷⁰ sayılan haller, esas mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu hallerdir (Bilici, 2003: 367).

⁶⁹ KDV mad.8: 1. Katma Değer Vergisinin 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) **(Değişik: 14/3/2007-5602/10 md.)** Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- f) **(Mülga: 14/3/2007-5602/11 md.)**

g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,

- h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. **(Değişik : 3/6/1986 - 3297/2 md.)** Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. **(Değişik son cümle: 25/12/2003-5035/6 md.)** Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

⁷⁰ **KDVK mad.9:**

3.2.6. KDV'de 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 (Şenyüz vd., 2013: 236).

VUK'un 19. maddesinde vergiyi doğuran olay; "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde açıklanmıştır. KDVK'nın 10. maddesinde ise vergiyi doğuran olaylar açıkça yazılmıştır⁷¹.

1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

2. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarihyata vergi ziyayı cezası uygulanır. ⁽¹⁾

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarihyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3. (Ek: 16/6/2009-5904/9 md.) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

⁷¹ **KDVK mad.10:** 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,

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 nakliyeciyi veya sürücüye 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.)

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannemesinin tescili ⁽²⁾

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 ⁽³⁾

k) (Ek: 16/6/2009-5904/10 md.) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

Anında meydana gelir.

Yapılan işlem ve vergiyi doğuran olay Tablo 1’de açık bir şekilde gösterilmektedir.

Tablo 1. 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
Kısmım kısım mal tesliminde ve hizmet ifasında	Her kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması
Komisyonculara veya komisyon yoluyla satışta	Malların alıcıya teslimi
Malın alıcıya gönderilmesinde	Malın nakliyeciyeye veya sürücüye teslimi
Enerji dağıtımı 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: Tosuner ve Arıkan, 2009: 334.

3.2.7. KDV’nin Matrahı, Oranları ve İndirimi

KDV’de, vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesi açısından bu verginin matrahı, oranları ve uygulamaya ilişkin çeşitli hususlar yer almaktadır.

3.2.7.1. KDV’nin Matrahı

Genel anlamda matrah, verginin hesaplanmasına esas teşkil eden iktisadi veya teknik bir değerdir (Sarılı, 2010: 520). KDV’nin matrahı iktisadi bir değerdir. İktisadi değer ise KDV’ye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

KDV’nin 20. maddesinin 1. fıkrasına göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrah bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel kavramı ise malı teslim alan

veya kendisine hizmet yapılan ya da 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 etmektedir (KDVK madde.20/2).

KDVK'nın 21. maddesinde ithalatta matrah, 22. maddesinde uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında matrah ve 23. maddesinde de özel matrah şekilleri belirtilmiştir⁷².

3.2.7.2. KDV'de 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 arttırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende satış aşaması ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmaktadır.

Güncel olan KDV oranı genel olarak %18'dir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini çeşitli tarihlere kullanmış, aldığı kararlarla, KDV oranlarını %1, %8, %18 olarak belirleyerek, bu oranlara tabi mal ve hizmetlerin neler olduğunu listeler halinde tespit

⁷² **KDVK mad.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)Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler. ⁽¹⁾⁻⁽²⁾

KDVK mad.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 itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

KDVK mad.23: 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) **(Değişik: 16/6/2009-5904/15 md.)** Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri.

e) **(Ek : 6/12/1984 - 3099/2 md.)** Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

f) **(Ek : 6/12/1984 - 3099/2 md.)** Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini gözönünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

etmiştir (Akdoğan, 2004: 508). Söz konusu kararlara göre, mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanacak KDV oranları;

- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1 (indirimli oran),
- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 (indirimli oran),
- I ve II sayılı listelerde yer alanların dışında olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %18 (genel oran) tespit edilmiştir.

3.2.7.3. KDV’de İndirim

KDV ödeme güçlerinden harcamaları esas alan bir vergidir (Şenyüz, 2004: 381). Bu verginin en önemli özelliği kendi içinde vergi indirimini barındırmasıdır. Vergi indirimi, KDV’nin üretim ve dağıtım kademelerine bağlı olarak üst üste yığılmasını önleyen bir mekanizmadır (Kızılot, 1998: 1446). KDV’yi şelale tipi toplu muamele vergilerinden ayıran en büyük özellik de bu mekanizmadır (Akmaz, 2013: 46).

Verginin indirimi, belli bir dönemde mal ya da hizmet alımında ödenen KDV’nin aynı dönemde satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığı tahsil edilen vergiden düşülmesi suretiyle olmaktadır (Candan, 2014: 17). KDV uygulamasında; ilk üretim veya ithalat aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarda vergi alınmakta, her aşamada hesaplanan KDV’den bir önceki aşamada ödenen /borçlanılan KDV indirilerek, bakiyesi o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesinin karşılığı olarak hazineye intikal ettirilmektedir (Akmaz, 2013: 47). Verginin yükünü ise indirim mekanizması nedeniyle kanunda mükellef olarak sayılan değil, o mal ve hizmetin nihai tüketicisi üstlenmektedir. Bu noktada vergide adalet ilkesi açısından bir tartışma yapılabilir.

KDV’de indirim müessesesinin esası, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden, alışıta ödenen verginin indirilmesi suretiyle katılan değer üzerinden vergi alınmasıdır. Böylece mükellefler belli bir dönemde alışlarının toplamı üzerindeki vergi kadar noksan olmak üzere toplam satışları üzerinden vergi öderler.

KDVK’nın 29. maddesinde, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez şeklinde belirtilmiştir. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim

ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

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.

3.2.8. KDV'nin Vergilendirme Yöntemi, Tarhı, Beyanı ve Ödenmesi

KDV'de vergilendirme usulü olarak sadece gerçek usulde vergilendirme yapılmaktadır. Buradan hareketle KDV'nin tarhı, beyanı ve ödenmesi konuları açıklanacaktır.

3.2.8.1. KDV'de Vergilendirme Yöntemi

KDV'de aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler (KDVK mad.37). Gerçek usulde KDV tutarı vergi oranının matraha uygulanması suretiyle bulunur. Ancak, daha öncede belirtildiği gibi KDV'de indirim mekanizması mevcuttur. Mükellef işiyle ilgili satın aldığı, ithal ettiği mallar, yaptırdığı hizmetler dolayısıyla ödediği veya borçlandığı, fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi teslim ettiği mallar veya yaptırdığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu KDV'den indirerek aradaki farkı vergi dairesine yatırır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 295).

Bir vergilendirme dönemi içinde indirilecek KDV toplamı yükümlünün vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde aradaki fark iade edilmez; sonraki dönemlere devrolunur.

Gerçek usulde KDV'ye tabi olan mükellefler şunlardır (Sarılı, 2010: 534);

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek erbabı,
- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- KDV'nin konusuna giren işlemleri yapan gerçek veya tüzel kişiler.

3.2.8.2 KDV'nin Tarhı

KDV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur (Bilici, 2007:252). KDV'de verginin tarhı kısaca, ödenecek KDV'nin hesaplanması olayıdır. KDVK'da tarhiyat işlemleri; tarh yeri, tarhın muhatabı ve tarh zamanı olmak üzere üç kriterde düzenlenmektedir.

3.2.8.2.1. KDV'de Tarh Yeri

KDV'de tarhı yapacak vergi dairesi vergiye tabi işlemlerin özellikleri dikkate alınarak farklı şekillerde tespit edilmektedir. Vergi uygulamasının kolaylaştırılması açısından tarhın yapılacağı yeri farklılaştıracak şekilde tespit eme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmektedir (Şenyüz vd., 2013: 288).

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.
- 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 tarh olunur.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin, gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir.

3.2.8.2.2. KDV’de Tarhın Muhatabı

KDVK’nın 44. maddesine göre KDV, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzel kişilerin 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 (Aydın, 2009: 94).

3.2.8.2.3. KDV’de Tarhın Zamanı

KDV’nin; beyannamenin elden verilmesi halinde beyannamenin verildiği günde; beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde ise beyannamenin ulaştığı tarihi takip eden yedi gün içerisinde tarh edilmesi gerekmektedir (Bilici, 2007: 253). Beyanname postaya verildikten sonra vergi dairesinin eline geçerse tarhiyat süresi beyannamenin vergi dairesine ulaştığı günden itibaren başlar (Şenyüz vd., 2013: 290).

3.2.8.3. KDV’nin Beyanı

Vergi beyannamesi, mükelleflerin vergilerine ilişkin olarak vergi dairelerine vermek zorunda oldukları ve verilmemesi durumunda usul ceza hükümleri yönünden tenkidini gerektiren bildirim niteliği taşımaktadır (Kiraz, 2007: 100). Vergi aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur (KDVK mad.40).

Vergilendirme dönemini Maliye Bakanlığı, KDVK’nın kendisine verdiği yetkiyi kullanarak birer ay olarak tespit etmiştir (Bilici, 2003: 262). Vergilendirme dönemi, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar içinde bir ay olarak öngörülmüştür.

Bir aylık vergilendirme dönemi içerisinde gerçekleşen işlemlerle ilgili KDV beyannamesinin izleyen ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

3.2.8.4. KDV’nin Ödenmesi

KDV’nin mükellef veya vergi kesmekle sorumlu tutulanlar tarafından vergilendirme dönemine ilişkin vergi beyannamelerinin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenmek durumundadır⁷³.

⁷³ KDVK mad.46: 1. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.⁽¹⁾

2. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir⁷⁴.

3.2.9. KDV’de İstisnalar ve İstisnadan Vazgeçme

KDV’de istisna, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetlerin bazı özellikleri nedeniyle KDV’ye tabi olmamasını ifade etmektedir. KDV’de istisna; tam istisna ya da kısmi istisna şeklinde uygulanabilmektedir. Tam istisnada, mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki işlemler üzerinden KDV alınmadığı gibi bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş KDV’nin indirilmesi, indirimle giderilememesi halinde işlemin yapıldığı ay itibarıyla mükellefe iadesi yoluyla istisnaya konu olan mal ve hizmetin KDV yükünden tamamen arındırılması söz konusudur (Sarılı, 2010:574). Kısmi istisna ise, mal teslimi veya hizmet ifası işlemleri üzerinden KDV’nin alınmaması ancak bu mal ve hizmetler üzerinden daha önce ödenen KDV’nin indirilmemesini ifade etmektedir.

Mal teslimler ile hizmet ifaları karşılığında KDV alınmaması bazen satıma konu olan mal ve hizmetin özelliğinden bazen de malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği kişilerin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Dikkat edildiğinde, ikinci durumda mal veya hizmet üzerinde KDV hesaplanmaması doğrudan mal veya hizmetin özelliğinden değil mal veya hizmeti satın alanın özelliğinden kaynaklanmaktadır (Şenyüz, 2001: 413). Bu durum ilk bakışta, bir muafiyet gibi çağrışım yaparsa da uygulama esasen istisnadır. Çünkü verginin tahsil edilmemesinde satıcın herhangi bir kişisel özelliği ön planda bulunmamaktadır.

KDV’de istisnalar KDVK’nın 11 ile 17. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu noktada KDV ile ilgili çeşitli istisnaların açıklanması gerekmektedir.

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 Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

4. **(Değişik : 25/5/1995 - 4108/36 md.)** Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi, tarh süresi içinde ödenir.

Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir.

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak Katma Değer Vergisinin işlemten önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir.

6. **(Ek : 6/12/1984 - 3094/4 md.; Mülga : 26/12/1993 - 3946/38 md.)**

⁷⁴ Bu durum özel beyanname verilme süresi gümrük hattından geçiş anıdır. Bu nedenle KDV gümrük hattından geçiş anında beyanname verilmesi sırasında ödenir.

3.2.9.1. İhracat İstisnası

İhracat istisnası, mal ve hizmetlerin uluslararası ticaret itibariyle varış ülkesinde vergilendirilmesi prensibini⁷⁵ hayata geçiren bir uygulama biçimi olarak ortaya çıkmaktadır (Şenyüz, 2001: 414). Varış ülkesi (Destinasyon) prensibine işlerlik kazandırmak mal ve hizmetlerin sadece tüketildiği ülkede vergilendirilmesini gerektirir. Bu yüzden ister yurt içi ister yurt dışında üretilsin, mal ve hizmetler tüketildiği yerde vergilendirileceğinden sonuç itibariyle bir defa vergi yüküne maruz kalacaktır. Bu da çifte vergilendirmenin ve dolayısıyla zararlı vergi rekabetinin önüne geçecektir.

KDVK'nın 11. maddesinde ihracat istisnası sayılan haller belirtilmiştir. Buna göre;

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin

⁷⁵ Bir diğer ifadeyle destinasyon ilkesidir. Dış ticarete konu olan malların, ihraç ve ithal eden ülkeler tarafından vergilendirilmesiyle ortaya çıkan, aynı mal üzerindeki çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla iki prensip geliştirilmiştir. Bunlar “orijin” ve “destinasyon” ilkeleridir. *Orijin ilkesi*, dış ticarete konu olan ihracında satış vergisi uygulanmakta, malın vasıl olduğu devlet ise bu mala gümrük vergisi uygulamamakta, böylece ihraç eden ülke tarafından vergilendirilen mal ithal eden ülkede bir defa daha vergilendirilmemektedir. *Destinasyon ilkesi* ise, orijin ilkesinin tam tersidir. İhracatın gerçekleştiği ülke mala satış vergisi uygulamamakta, ithalatın yapıldığı ülkede ise gümrük vergisi uygulanmaktadır (Değer, 2014:465).

yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımcılara iade olunur.

Maliye Bakanlığı iadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit etmektedir.

Bu noktada bir mal tesliminin ihracat olarak kabul edilmesi için gerekli koşulların bilinmesi gerekir. Söz konusu koşullar (Bildirici, 1995: 223-224);

- Malın yurt dışındaki bir müşteriye teslim edilmesi gerekir,
- Teslim konusu mal Türk gümrük sınırlarını geçerek dış bir ülkeye ulaşmalıdır,
- Hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması gerekir,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

İhracatçının ihraç ettiği malların değeri üzerinden KDV hesaplanmaz. Yani ihraç amaçlı teslimler vergiden istisnadır. Ayrıca ihraç edilen mal ve hizmetin üzerinde bulunan KDV'de ihracatçıya iade edilir. Bu da ihracat istisnasının tam istisna olduğunun bir göstergesidir.

İhraç edilmek koşuluyla imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan mal teslimleri de KDV'den istisnadır. Ancak imalatçı, ihracatçıya mal teslim ederken KDV hesaplanır fakat ihracatçı tarafından ödenmez, imalatçının bu vergisi de ertelenir. Daha sonra ihracat yapıldığında imalatçının hesaplanan ve ertelenen vergisi terkin edilir. Bu ihracatın ise üç ay içinde gerçekleştirilmesi gerekir.

3.2.9.2. Bazı Taşıma Araçları, Kıymetli Maden ve Petrol Araçları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

3065 sayılı KDVK'nın 13. Maddesinde bazı mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğuna ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre KDV istisnası olan mal ve hizmetler şunlardır (KDVK, mad.13);

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması vya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,
- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,
- Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,
- Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri,
- Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,
- Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler.

Kanunun bu maddesinde petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna hükmüne yer verilmesi, petrol arama faaliyetlerinin çok büyük ve riskli yatırımlar olmasından ve Türkiye'nin petrol aramalarında yeni bir döneme girmiş olması sebebiyle bu faaliyetlerin hızlandırılması için teşvik edici tedbirlere gerek duyulmasından kaynaklanmaktadır (Kızıloğlu, 1998: 878)

3.2.9.3. Taşımacılık İstisnası

Kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi işiyle uğraşan mükelleflere bu işler için yapılan söz konusu taşıma araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Bu istisnanın amacı taşımacılık faaliyetinin geliştirilmesini teşvik etmek ve bu alanda faaliyet gösteren mükelleflerin maliyetlerini azaltmaktır.

Ayrıca deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler de KDV'den istisna edilmiştir. Aynı istisna limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal ve teslimleri ve inşaat taahhüt işleri içinde geçerlidir.

Transit taşımacılık; uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında, Türkiye'nin geçiş olarak kullanılmasını ifade etmektedir. Bir nakliye firmasının yabancı bir memlekette başka bir yabancı memlekete giderken Türkiye'yi geçiş yolu olarak kullanması durumunda söz konusu olmaktadır. Transit taşımacılıkta Türkiye gümrükleri ve yolları için gerçekleştirilen nakliye hizmeti KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak KDVK'nın 14. maddesinde transit taşımacılıkta Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği işlemler KDV'den istisna kılınmıştır. Benzer şekilde Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetleri de KDV'den istisna edilmiştir. Ancak bu istisnalardan ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin (dar mükellef) yararlanması, karşılıklılık koşuluna bağlıdır (Ünsal, 2008: 160).

3.2.9.4. Diplomatik İstisna

Bu konudaki KDV istisnası KDVK'nın 15. maddesinde şöyle düzenlenmiştir.

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır;

- Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,
- Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanına uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler.

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

3.2.9.5. İthalat İstisnası

Türkiye’de vergiden istisna edilen mallar ile gümrük kanununa göre belirli amaçlarla ithal edilen ve gümrük vergilerinden de istisna olan mallar ve transit, aktarma gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejiminin uyguladığı mal ve hizmetlerin ithalinde KDV uygulanmamaktadır (Bildirici, 1995: 225).

İthalat istisnası kapsamına alınan mal ve hizmetler şunlardır (KDVK mad.16);

- Bu kanuna göre dâhildeki teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,
- Gümrük Kanunu’nun ilgili maddelerine göre gümrük vergisinden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşya⁷⁶.
- Transit ve gümrük antreposu rejimleri ile geçici depolama yerleri, serbest bölgeler ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler.

3.2.9.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar

KDVK’nın 1. maddesinde sosyal ve askeri amaçlı istisnalar; kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar, askeri amaç taşıyan istisnalar ve diğer istisnalar olmak üzere dört başlık altına toplanmıştır. Bu noktada söz konusu başlıklara kısa değinilecektir.

3.2.9.6.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

Bu istisnadan yararlananlar; genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köyler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ve emekli ve yardım sandıkları, siyasi partiler, sendikalar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar gibi kamu idaresi kurumu veya kamu menfaatine çalışan kuruluşların (Bilici, 2008: 254-255):

- İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri (Bu istisna sadece devlet okullarında verilen

⁷⁶Bu bende göre örneğin, naklihane yapan kişinin ev eşyası gümrük vergisine ilave olarak KDV istisnasından da yararlanmaktadır. KDV istisnası, ithal edilen eşyanın naklihane sahibine ait ve her cinsten bir adet olması şartına bağlanmıştır.

eğitim hizmetlerini KDV dışında bırakmaktadır. Özel okulların, kreşlerin, özel üniversitelerin, dershanelerin eğitim hizmetleri ise KDV'ye tabidir).

- Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle yaptıkları kültür ve eğitim faaliyetlerini ilgilendiren teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

3.2.9.6.2. Sosyal Amaçlı İstisnalar

Bu istisnadan yararlananlar kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Bu kurum ve kuruluşların hastane, dispanser, kan bankası ve organ nakline ilişkin bankalar..., öğrenci yurtları, huzurevleri... işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir (Bilici, 2003: 384).

İstisna kural olarak yukarıda bahsedilen kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli olmaktadır. KDVK'nın 17. Maddenin 2/b bendi sosyal amaç taşıyan istisnanın sınırını genişletmiştir⁷⁷.

⁷⁷ KDVK mad.17/2: 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 engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara ahevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,

b) (Değişik: 16/7/2004-5228/15 md.) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Ahevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi.

c) (EK : 23/11/2000 – 4605/6 md.) Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

d) (EK: 14/7/2004-5226/19md.) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

e) (EK: 16/7/2004-5228/15 md.) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç)

3.2.9.6.3. Askeri Amaçlı İstisnalar

Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir (Edizdoğan ve Özker, 2003: 318). KDVK'nın 17/3 maddesinde askeri amaç taşıyan istisnalar şu şekilde açıklanmıştır;

Askeri fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve bağlı şubeleri, askeri gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve bunların müstemilatı, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askeri kantinler ve askeri müzelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler ile bu kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemi KDV'den istisna tutulmuştur.

Askeri harcamaların ciddi bir meblağda olması bu istisnayı tartışılacak bir hale sokmaktadır. Bu noktada askeri kimliğe sahip olan kişi ve kurumların söz konusu istisnadan yararlanmaları hukuki güvenlik ilkesi açısından tartışmalı bir konudur.

3.2.9.7. Diğer İstisnalar

KDVK mad.17/4'de sayılan diğer istisnalar aşağıdaki gibidir:

- GVK'ya göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- GVK'ya göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile GVK m.66'ya göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- GVK mad.81 ve KVK mad.37 ve 39'da belirtilen işlemler,
- Külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, taşıt pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi ve tahvil teslimleri,
- İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri,
- Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- Zirai sulama amaçlı su teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerine yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,
- Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.

Söz konusu istisnalardan yararlanan özel ve tüzel kişiler kendilerine fatura ile yansıtılan KDV'yi maliyetlerinde gösterebileceklerdir. Böylelikle kurumlar vergisi matrahlarından söz konusu KDV'yi düşebileceklerdir (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gen. Teb. 1, s.39). Sonuç itibari ile KDV yükünden ekonomik yansıtma ile kurtulabileceklerdir (Herekman vd, 1986: 347-348).

3.2.9.8. İstisnadan Vazgeçme

KDV istisnası uygulaması bazı durumlarda istisna hakkı verilen kurum veya kuruluşun aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Özellikle kısmi istisna hakkı verilen durumlarda, işletme, satışlarında KDV toplamadığı için, çoğu zaman alışlarında ödediği KDV'yi indirme imkânı bulamamaktadır. Böyle durumda olan kurum ve kuruluşlara istisnadan vazgeçme hakkı tanınmıştır (KDVK mad.18)⁷⁸. Yani işletme vergi dairesine başvurarak bu hakkından vazgeçip KDV'ye tabi olmayı isteyebilecektir.

Türkiye'de KDV yapısının daha iyi anlaşılabilmesi için farklı ülkelerde uygulanan KDV'nin incelenmesi gerekmektedir. Özellikle Avrupa Birliği, Avrupa Birliği içinde yer alan Almanya, İtalya, Yunanistan ve bazı Asya ülkelerinde uygulanan KDV farklı açılardan inceleme altına alınacaktır.

⁷⁸**KDVK mad.18: 1. (Değişik: 16/7/2004-5228/16 md.)** Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

2. **(Değişik: 16/7/2004-5228/16 md.)** Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı 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.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE KDV'DE YAŞANAN SORUNLARIN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Dolaylı vergiler gerek Türkiye gerekse de diğer ülke ekonomileri için önemli bir gelir kaynağıdır. Bu noktada söz konusu dolaylı vergiler pek çok ülke için vazgeçilmez bir unsurdur. Dolaylı vergiler içerisinde yer alan KDV bir takım dezavantajlarına rağmen çoğu ülke için cazip bir kamu geliri olmaya devam etmektedir.

KDV uygulamada bazı açılardan eleştirilmektedir. Bunlar özellikle yasallık ilkesi, nihai tüketici üzerindeki vergi yükü yani mükellefiyet, vergiyi doğuran olay ve yürütmeye verilen yetki üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Kişiler, sahip oldukları varlıklardan veya yaptıkları harcamalardan veyahut taraf oldukları bir takım işlemler üzerinden vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Kişilerin temel hak ve hürriyetleri, bu iki taraflı, ancak kişiler aleyhine olan güç dengesinden olumsuz etkilenebilmektedir. Vergi ödevlileri, vergilerin adil olmasını, vergilerin mümkün olduğunca temel hak ve hürriyetlerini olumsuz etkilememesini, bu bağlamda, ödeyecekleri vergilerin zamanı, yeri ve tutarı gibi hususların önceden belli olmasını talep ederler. Bu nedenle vergi ödemek durumunda olan kişilerin güvenlik gereksiniminin karşılanması ve vergilendirme usulünün her aşamasında, keyfi uygulamaların önüne geçilmesini sağlayacak enstrümanların olması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu güvenlik araçlarının hepsi nihai olarak kişilerin hukuki güvenliğinin temin edilmesine hizmet eder. Bu noktada, kişilerin vergilendirme yetkisi karşısında temel hak ve hürriyetlerinin korunmasına hizmet eden hukuki güvenlik ilkesi önemli hale gelmektedir.

Dolaylı vergiler mali anestezi kavramının hissedildiği bir vergi türü olarak dikkat çekmektedir. Dolaylı vergiler içerisinde yer alan ve hemen hemen her ürün ve hizmete uygulanan KDV, yapısında bir takım sorunları barındırmaktadır. Bu sorunlar özellikle; yasallık ilkesi ile ilgili sorunlar (Bakanlar Kurulu'na KDV ile ilgili verilen yetki), mükellefiyet ile ilgili sorunlar, vergiyi doğuran olayla ilgili sorunlar, istisna ile ilgili sorunlar, ve yaşamın devam ettirilmesi için gerekli olan zorunlu tüketim mallarından KDV alınması sorunu şeklinde sıralanabilir. Bu sayılan sorunların hukuki

güvenlik ilkesi açısından incelenmesi gerekmektedir. Bunu yaparken Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları yol gösterici olmuştur.

Bu bölümde Türkiye ve seçilmiş bazı ülkeler de (Almanya, İngiltere, Fransa, Rusya) KDV ile ilgili sorunlar yüksek yargı kararları ışığında incelenmiştir. KDV uygulanmayan ülkelere değinilerek bu ülkelerin KDV alternatifi olarak uyguladığı vergiler belirtilmiştir. Nihayetinde Türkiye’de uygulanan KDV sistemine ilişkin bir öneri ileri sürülmüştür.

4.1. TÜRKİYE’DE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

Dolaylı vergilere yönelişin olası avantajları ile bu çerçevede KDV oranlarını yükseltmenin gelir dağılımı eşitsizliğini artırıcı ve gelir düzeyi kötü olanların yaşam standardını azaltıcı olarak bilinen dezavantajları üzerinde tartışmalar söz konusu olmaktadır (Özdemir, 2009: 1).

Tablo 2. Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı (2000-2014)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi (GV) Tahsilatı	G.V'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisi (K.V) Tahsilatı	Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Toplam KDV Tahsilatı	KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0
2005	119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	38.280.429	32,1
2006	151.271.701	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7
2014	401.605.956	91.061.133	22,7	35.162.828	8,8	130.514.853	32,5

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinde yer alan verilerden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Dolaylı vergiler Türkiye ekonomisinde etkin bir role sahiptir. Başka bir ifadeyle dolaylı vergiler Türkiye’de önemli bir vergi geliri kalemidir. Tablo 2’de görüldüğü üzere dolaylı vergiler kaleminde yer alan KDV 2014 yılında gelir ve kurumlar vergisinin de olduğu toplam vergi hasılatı içerisinde yaklaşık %33’lük payla önemli bir yere sahiptir.

Dolaylı vergiler içerisinde sadece KDV ele alındığında adalet ilkesi açısından bir takım kısıtlamaların olduğu açıktır. Gelir üzerindeki vergileri azaltıp, bunun KDV’de artışlarla telafisi, yüksek gelirliler üzerindeki vergi yükünü azaltmakta, buna karşılık alt ve orta gelirliler üzerindeki vergi yükünü ise artırmaktadır. Bu durum doğrudan vergilendirmede adalet sorununu ortaya çıkarmaktadır. KDV’nin gelir düzeyi ayrımı yapılmaksızın bütün kesimlere aynı oranda uygulanması, KDV’de adaleti kısıtlayıcı bir unsurdur.

KDV’de yaşanan sorunlar birkaç başlık altında incelenebilir. Bunlar;

- Yasallık ilkesi ile ilgili sorunlar,
- Mükellefiyetle ilgili sorunlar,
- Vergiyi doğuran olayla ilgili sorunlar (teslim ve hizmet)
- Yürütme organına verilen yetki ile ilgili sorunlar

Bu açılardan bakıldığında KDV’nin hukuki güvenlik ilkesi açısından detaylı bir şekilde ele alınması gerekir. Hukuk devletinin en temel unsuru olan hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmede adaletin sağlanmasında yasa koyucuya yol gösteren bir unsurdur. Bununla ilgili olarak yüksek yargı kararlarının etkin bir rol oynadığını belirtmek gerekir.

4.1.1. KDV’de Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi

Yasallık ilkesi, 1982 Anayasası’nın “vergi ödevi” başlıklı 73/3 maddesinde; “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” şeklinde ifade edilmiştir.

İnsanlığın uzun uğraşları ve çabaları sayesinde dünya hukuk tarihine kazandırılan verginin yasallığı ilkesi keyfi uygulamalardan arındırılmış bir vergi sistemini gerekli kılmaktadır. Bu çerçevede vergi mükelleflerinin, dolaylı veya dolaysız vergi düzenlemelerine katılımlarını sağlama hedefi güden yasallık ilkesi aynı zamanda belirliliği ve öngörülebilirliği vergi yasalarında gerçekleştirmeyi de hedeflemektedir. Her ne kadar Türkiye’de sayısı yaklaşık 150 civarında olan “torba yasalar” söz konusu belirlilik ama özellikle öngörülebilirlik ilkelerini sekteye uğratsa da verginin yasallığı ilkesinin asli amacı yukarıda sözü edilen hedeflere ulaşmaktır⁷⁹ (Candan, 2014:3).

⁷⁹ **Anayasa Mahkemesi 17.11.2011, E.2010/11 K.2011/153, RGT: 14.02.2012 RG no: 28204:** Buna göre devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını

Yasa çıkarmanın zaman alması özellikle ekonomik konularda vergi politikası tedbirleri açısından önemli, zorunlu ve ivedi hallerde kısa zamanda karar alarak icra etmemek ülkenin sosyal ve ekonomik düzeni için zararlı sonuçlar doğurabilir. İşte bu durum yürütme organının toplanması ve çalışması, yasama organı ile kıyaslanamayacak derecede kolay ve hızlı olması nedeniyle Bakanlar Kurulu'na yetki vermeye zorlamıştır. Bu gelişme Türk Anayasa hukukunda 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde 1971 yılında 1488 sayılı kanunla yapılan Anayasa değişikliği ile vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu'na verilen yetki ile kendisini göstermiştir.

Bakanlar kuruluna Anayasanın 73/4. maddesiyle verilen yetkinin sınırları ve özellikleri şu şekilde sıralanabilir; (Taş, 2000: 277-278);

- Bu yetki sadece Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Başka bir makama verilemez ve yetkinin devredilmesi de mümkün değildir.
- Yetki; muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hükümler için tanınmıştır. Vergi kanunlarının başka hükümleriyle ilgili olarak bu yetki kullanılamaz.
- Bakanlar Kurulunun hangi düzenlemeyi yapmaya yetkili olduğu ve bu yetkinin alt - üst sınırları kanun metninde ayrıca belirtilmelidir.

1982 Anayasası açısından vergilendirme alanında yasama organına tanınan vergilendirme yetkisinin mutlak bir yetki olduğu hususunda bir öngörüsüzlük mevcuttur. Anayasa'nın yukarıda sözü edilen maddesinin son fıkrasında, yasama organına tanınan vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisinden yasayla konulan verginin değiştirilmesi yetkisiyle ilgili olarak, geçmişte, yasallık ilkesine uygunluğu çok tartışılan ve hala da tartışılmakta olan bir istisna getirilmiştir (Candan, 2014: 3).

KDV açısından da durumun farklı olmadığını söylemek mümkündür. KDVK'nın 13. ve 29. maddesinde Bakanlar Kurulu'na verginin istisnalarında, muafiyetlerinde, indirimlerinde ve oranında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Ancak verilen bu yetki tartışmaya açıktır.

KDVK'nın 13. maddesinin son fıkrasında istisnalara ilişkin olarak Bakanlar Kurulu'na verilen yetki açıklanmıştır. *Buna göre; "Bakanlar Kurulu, 213 Sayılı*

oluşturduğundan, yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

VUK'un 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar arttırmaya, sifira kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir". Yine KDVK'nın 29/2 maddesinde indirimlere yönelik Bakanlar Kurulu'na verilen yetki belirtilmiştir. "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir". Son olarak KDVK'nın 28. maddesinde oranla ilgili yapılan düzenleme şu şekildedir; "Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar arttırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir". Bu düzenlemelerde, yetkinin kullanılmasına getirilen alt ve üst sınırlar dışında, mal ve hizmet tür ve grupları, sektörler, malların satışa sunulmuş şekilleri, vergi miktar ve oranının farklılaştırma nedenleri olarak görülmüştür. Bu noktada Anayasa Mahkemesi pek çok kararında Bakanlar Kurulu'na verilecek yetkinin sınırlarını çizmiştir⁸⁰. Bu

⁸⁰ Anayasa Mahkemesi 16.01.2003, E.2001/36 K.2003/3, RGT: 21.11.2003 RG no: 25296: Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Verginin

yetkinin hiçbir zaman yasama yetkisinin devri olarak anlaşılması gerektiği hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Yüksek mahkemeye göre; mali yükümlerin, konusu, yükümlülükler, matrah ve oranları, muaflık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır; vergi, resim ve harç koyma kavramı içerisinde vergi veya mali yükümden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları⁸¹ da girmektedir; Anayasa'nın yasa hükmünü, eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için zorunlu sayarken, diğerleri için, zorunlu saymaması mümkün olmadığından; yükümlülerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur (Candan, 2014:4).

Anayasa Mahkemesi pek çok kararında Bakanlar Kurulu'na verilecek olan yetkinin sınırlarını çizmiştir. Ancak bazı dönemlerde söz konusu sınırları aşan yetkileri Bakanlar Kurulu'nun kullanabileceği yönünde görüş bildirmiştir⁸². Vergi kanunlarını

kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.

⁸¹ **Anayasa Mahkemesi 17.11.2011, E.2010/11 K.2011/153, RGT: 14.02.2012 RG no: 28204:** KDV, verginin konusunu oluşturan işlemler nedeniyle bir mal veya hizmetin el değiştirmesi sonucu, her el değiştirmede eklenen değer vergilendirmesine dayandığından, vergiye tabi işlemlerin her aşamasında, yüklenen KDV'nin tahsil edilen KDV'den indirilmesi ve kalan tutarın beyan edilerek, vergi dairesine ödenmesi söz konusudur. KDV'nin özelliğinden kaynaklanan bu durum, mahsup ya da nakit ödeme yoluyla iade kurumunun da KDV ile bütünleşmesine neden olmuş ve iade yasa koyucu tarafından düzenlenmiştir.

⁸² **Örnek:** KDVK'nın 29. Maddesinin 2'nci fıkrasının 5766 sayılı kanunun 12. maddesinin 1. Fıkrasının "c" bendiyle değiştirilen son cümlesinin, Anayasa Mahkemesinin **17.11.2011, E.2010/11 K.2011/153, RGT: 14.02.2012 RG no: 28204** kararıyla iade hakkının kaldırılması konusunda, Anayasa'nın 73. Maddesinin son fıkrasında Bakanlar Kuruluna yetki verilmediği gerekçesiyle, iptal olunan, "Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen KDV'nin iade hakkını kaldırmaya;" bölümü ve yerine 5838 sayılı kanunun 12. maddesiyle yapılan düzenleme. Bu düzenlemeye göre; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasının sonunda yer alan "Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." ibaresi "Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesiyi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere

diğer kanunlardan ayıran önemli hususlardan birisi temel unsurların yasayla düzenlenmesidir. Verginin temel unsurları; verginin mükellefi, alacaklısı, konusu, vergiyi doğuran olay, oran ve matrah olarak sayılabilir. Bu unsurların düzenlenmesi Bakanlar Kurulu'na bırakılamaz. Çünkü daha öncede ifade edildiği gibi vergi ile ilgili temel unsurlar yasayla düzenlenir.

Kanun koyucu KDV'nin istisna ve indirimleriyle ilgili olarak yalnızca Bakanlar Kurulu'na yetki vermekle kalmamıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı'na da düzenleme yetkileri tanımıştır. Vergilendirmenin yasallığı ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılmaması hususunda kesinlikle bir eksiklik olduğu açıktır. Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler dikkatlice analiz edildiğinde söz konusu keyfilik ve adaletsizlik rahatlıkla anlaşılacaktır.

Maliye Bakanlığı'na tanınan bu düzenleme yetkileri, ne anlama geldiği tartışma konusu olabilecek uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme ile sınırlı kalmamıştır. İhracat istisnası nedeniyle iadede yararlanacak mal ve hizmetlerin⁸³, istisnanın uygulanacağı asgari miktarların⁸⁴, istisna kavramına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarının⁸⁵, uluslararası yolcu ve yük taşımalarında matrahın⁸⁶, kimi teslim ve hizmetlerle ilgili olarak özel matrah şekillerinin tespitini, istisna kavramına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamasını⁸⁷ dahası, vergiyi doğuran işleme taraf

kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." şeklinde değiştirilmiştir.

⁸³**KDVK mad.11/1-b:** Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

⁸⁴**KDVK mad.11/2:** Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkilidir. **KDVK mad.15/2:** Bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir

⁸⁵**KDVK mad.17/2-c:** Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

⁸⁶**KDVK mad.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 itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

⁸⁷**KDVK mad.23:** Özel matrah şekilleri şunlardır:

- Spor - Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,
- At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif

olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmayı⁸⁸ da kapsamaktadır. Görüldüğü üzere Anayasa, Bakanlar kuruluna verilecek değişiklik yapma yetkisinin kullanılabilmesi alt ve üst sınırların yetki kanununda gösterilmesini zorunlu kılar; kanunla, Maliye Bakanlığı'na, Bakanlar Kurulu'na dahi verilmesi mümkün olmayan, istisnanın kapsamına girecek mal ve hizmetleri tanımlama⁸⁹, özel matrah şekillerini tespit etme ve istisnanın alt sınırını belirleme⁹⁰, verginin mükellefi olmayanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma⁹¹ yetkisi tanımlanmıştır.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir nokta da Bakanlar Kurulu kararlarının⁹² ve Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerinin düzenleyici işlem niteliğinde olması sebebiyle idari davaya konu edildiklerinde Danıştay'ın yetki alanına girdiğidir⁹³.

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) **(Değişik: 16/6/2009-5904/15 md.)** Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri.

e) **(Ek : 6/12/1984 - 3099/2 md.)** Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

f) **(Ek : 6/12/1984 - 3099/2 md.)** Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

⁸⁸ **KDVK mad.9/1:** Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

⁸⁹ **Anayasa Mahkemesi 15.07.2004, E.2003/33 K.2004/8, RGT: 12.08.2004 RG no: 25551:** "...vergi mahsup ve iadesine tabi olacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye..." ibaresi, 15.07.2004 günü, E.2003/33, K.2004/101 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu ibarenin uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına.

⁹⁰ **Anayasa Mahkemesi 15.07.2004, E.2003/23 K.2004/101, RGT: 02.05.2005 RG no: 25743:** KDVK'ya 4842 sayılı kanunla eklenen 19. Maddenin ikinci cümlesinde yer alan "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye..." ibaresinin Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına aykırı olduğu hk.

⁹¹ Sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı'na verilen takdir yetkisi, yasallık ilkesi ile sağlanan hukuk güvenliği ve keyfiligi önleme amacıyla bağdaşır nitelikte değildir.

⁹² Bakanlar Kurulu olağan dönemlerde vergiye ilişkin Kanun Hükmünde Kararname çıkaramaz.

⁹³ **Danıştay Kanunu mad.24:** 1. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak:

a) **Bakanlar Kurulu kararlarına,**

b) (Değişik : 2/6/2004 - 5183/4 md.)Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,

c) **(Değişik: 2/7/2012-6352/45 md.) Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,**

d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,

e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

Bakanlar Kurulu, yetki yasalarıyla verilen değişiklik yapma yetkisini kullanırken, genellikle, yetkinin verilmiş amacına uygun bir sebebe dayanma ya da zaman faktörüne özen gösterme ihtiyacı duymamaktadır. Açılan davalarda davalı durumundaki idarelerin yapmış oldukları açıklamalardan, Bakanlar Kurulu'nun, yetkisini kullanırken bir sebebe dayandığını anlaşılmaktadır. Ancak söz konusu sebep her zaman, yetkinin kullanılmasını haklı kılan hukuka uygun sebep olmayabilir⁹⁴. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu, kısa bir süre önce yürürlüğe giren yasa hükmüyle artırılan vergi oranlarını yeniden artırarak⁹⁵, yukarıda bahsedilen yetkinin kullanılmasında sebep ve zaman takdirinin kendisinde olduğu izlemine haklı kılabilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun bazı zaman da yetki sınırlarını aşarak⁹⁶ veya yetki kanunda belirlenen sınırlar içinde fakat ölçülülük ilkesine uygun olmayan oranlarda değişiklik yaptığı görülmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir alt dalı olan yasallık ilkesi açısından KDV'de yukarıda belirtildiği gibi bir takım sorunlar olduğu görülmektedir. Bu sorunların en açığı Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkidir. Bu yetki dönemler itibariyle sınırları aşılarak kullanılmıştır. Bu kullanım hukuki güvenlik ilkesi açısından eleştiriye açıktır.

4.1.2. KDV'de Mükellefiyetle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi

KDVK'nın 8. maddesine göre, 1. maddenin 3. fıkrasında yazılı bulunan özel haller dışında KDV'nin mükellefi, malı teslim eden, hizmeti yapan ve mal ve hizmet ithal edenlerdir. Ancak, KDV'nin dolaylı bir vergi olma özelliği nedeniyle, malı teslim eden, hizmeti yapan ve mal ve hizmet ithalatını gerçekleştiren kişi, ki bu kişiler ayrıca

f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine; Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmemen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.

2. Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar

⁹⁴**Danıştay 7. Daire 14.05.2002, E.2001/62 K.2002/1859:** Nerede ve nasıl verilirse verilsin, telekomünikasyon hizmetinin aynı hizmet olduğu; GSM kullanıcılarından başka bir vergiyi doğuran olay sebebiyle alınan özel iletişim vergisi sebep gösterilerek, sabit telefon kullanıcılarından alınan KDV oranının GSM kullanıcılarından alınana nazaran artırılmasının eşitlik ve vergilemede adalet ilkelerine aykırı olduğu; bu durumun bütçe hedeflerinin gerçekleştirilmesi amacıyla açıklanamayacağı hk.

⁹⁵**Danıştay VDDK., 04.02.2011, E.2010/375 K.2011/75:** 01.08.2004 tarihinden itibaren, 6.750 lira olarak belirlenen maktu verginin 09.08.2004 gün ve 2004/7674 sayılı kararname ile 10.08.2004 tarihinden itibaren %311 oranında artırılmasını gerektiren, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasının amacına uygun bir neden gösterilmediği hk.

⁹⁶**Danıştay 7. Daire 20.05.2002, E.2001/626 K.2002/1942:** LPG'nin kullanım alanlarına göre KDV oranının farklılaştırılması konusunda, KDVK'nın 28. maddesinde Bakanlar Kurulu'na verilen bir yetki olmadığından; otogaz olarak kullanılan LPG için diğer alanlarda kullanılanlara nazaran farklı oran belirleyen Bakanlar Kurulu kararında hukuka uyarlık bulunmadığı hk. (Daire Kararı, VDDGK'nın 31.01.2003 gün ve E.2002/294 K.2003/27 sayılı kararı ile onanmıştır).

kanuni mükelleftir, bu vergiye nihai olarak katlanan kişi değildir. Dâhilde mal teslimi yapan veya hizmet ifa eden kişi, malın teslimi veya hizmetin tamamlanması anında, bedel üzerinden KDV'yi, kendisine mal teslim edilen veya hizmetten yararlanan kişiden tahsil etmek; mal ve hizmet ithalatı yapan kişide, ithal ettiği malın üçüncü kişilere teslimi veya hizmetten üçüncü kişileri yararlandırması dolayısıyla tahsil ettiği KDV'den indirmek suretiyle, ödediği KDV'yi yansıtmaktadır. KDV'de kanuni mükellef, fiili mükellef ve aracı mükellef türleri bulunmaktadır.

Kanuni mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Başka bir ifadeyle kanuni mükellef, hukuken kendisine vergi borcu düşen fert ve kurumlardır. *Aracı mükellef*, kanunların kendisine vergi borcu yüklediği vergi yükümlüsüdür. *Fiili mükellef* ise vergiyi en sonda yüklenen mükelleftir. Yani vergiyi artık yansıtamayan nihai yüklenicidir. KDV'de fiili mükellef nihai tüketicidir (Bilici, 2008: 240). KDV, kanuni mükellefi ile fiili mükellefi ayrı kişiler olan harcama vergisidir.

KDVK da nihai olarak vergiye katlanan kişiye yönelik herhangi bir tanıma veya açıklamaya yer verilmemiştir. KDV mükellefi, vergilemenin temelini teşkil etmektedir. Genel olarak, kanunda belirtilen işlemler ve faaliyetler, yine kanunda belirtilen kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirildiğinde, KDV açısından vergilendirilmesi gereken bir olay, durum veya fiil ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2014:4). Bu açıdan mükellef de, sözü geçen vergiye tabi işlem ve faaliyetleri yapan kişi ve işletmeler olmaktadır. Dolayısıyla KDV açısından verginin konusunu teşkil eden işlem, fiil veya durumların belirlenmesi, mükellefin tespiti açısından son derece önemlidir. Bu noktada KDV'nin konusuna giren işlemler daha öncede bahsedilen KDVK'nın 1. maddesinde belirtilmiştir. KDV'nin konusuna bağlı olarak yine KDV mükellefi, Türkiye'de gerçekleştirilen ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde bağımsız ve devamlı bir şekilde (kanundaki özellikli durumlar hariç olmak üzere; örneğin, arazi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler) teslim ve hizmet ifasında bulunan, mal ve hizmet ithal eden ve yine kanunda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri yapan kişi ve kurumlardır. Böylece kanunda belirtilen vergiye tabi işlemlerle vergi mükellefi arasında organik bir bağ kurulmuş olmaktadır.

Mükellefin kim olduğu ve KDV'de mükellef ve mükellefiyet kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda açıklayıcı ve yol gösterici Danıştay kararlarına

rastlanılmaktadır⁹⁷. Danıştay bir kararında, “sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin mükellef olduğu, asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin “mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı” ifadesine yer vererek takdir edilecek bir karar almıştır. Bu kararla kanuni mükellef olmayan tüketicinin “hata düzeltme hakkının” olduğunu belirterek, adalet açısından önemli bir eksikliği gidermiştir⁹⁸. Söz konusu davada vergi yükü üzerinde kalan davacının düzeltme talep etmesine bir engel bulunmayıp, bu talebin reddi üzerine yaptığı şikayet başvurusunun reddine karşı açtığı davada, düzeltme talebinin reddine karşı açtığı dava dosyası ile birleştirilerek olayda bir vergi hatası bulunup bulunmadığı hususu irdelenerek bir karar verilmesi gerekirken, davanın reddine ilişkin mahkeme kararında hukuka uyarlılık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle Ankara 3. Vergi Mahkemesinin, 15.11.2006 günlü ve E:2006/612, K:2006/1441 sayılı kararının bozulmasına oy birliği ile karar verilmiştir. Bu noktada söz konusu karar harcamalar üzerinden alınan diğer vergiler için emsal niteliği teşkil edebilir.

KDV özü itibarıyla yansıtılabilir bir vergidir. Verginin yüklenicisi en son yansıtma sonucunda nihai tüketicidir. Danıştay yine bir kararında⁹⁹, “KDV’nin yansıtılabilir bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle asıl vergi yükünün bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için söz konusu vergi yükü üzerinde kalan davacının, mamelekinde meydana gelen azalma nedeniyle menfaatinin etkilendiği, sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin dava açma ehliyetinin bulunduğu, vergiyi fiilen ödeyenin vergi ile ilgisinin bulunmadığını kabul etmenin mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı” açıklamalarına yer verilmiştir. Böylece Danıştay uygulamada asıl olarak, gerçek mükelleflerin karşılaştığı adaletsizliği giderme yönünde kararlar almıştır. Bu durum aslında hukuki güvenlik ilkesi açısından çok önemlidir. Kanunlarda her ne kadar nihai tüketici mükellef olarak değerlendirilmese ve bu durum hukuki güveni sarsan bir uygulama olarak görülse de Danıştay aldığı kararlarla telafi edici bir rol oynamıştır. Fakat bu durum hukuki güvenlik ilkesi açısından sorun teşkil etmektedir. Şöyle ki, nihai tüketicinin üzerine yansıtılarak kalan

⁹⁷ Mükellefiyetteki bu durum sadece KDV’ye özgü değildir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin hepsinde durum benzerdir.

⁹⁸ Danıştay 4. Daire 12.06.2007., E.2007/950 K.2007/1950.

⁹⁹ Danıştay 4. Daire 13.02.2008., E.2006/1802 K.2008/472.

bir vergi yüküne yönelik itiraz hakkının ve eğer mümkünse bu verginin nihai tüketici üzerine kalmasını önleyici bir uygulamanın hayata geçirilmesi gerekir.

KDV’de mükellefiyet sorunlarından birisi de “üniversiteler” ile ilgilidir. KDV’nin en önemli özelliği tarafsız bir vergi olmasıdır. Tarafsızlık ilkesinin bir sonucu da ekonomideki kamu ve özel sektör faaliyetlerinin bu vergi karşısında eşit şekilde değerlendirilmesidir (Değer, 2014: 137). KDVK’nın 1/3 (g) maddesine göre; 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” KDV’nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla söz konusu kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan işletmeler KDV mükellefidirler. Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde KDVK’nın 1/3 (g) maddesinde sayılan; genel bütçeye dahil idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir. Bu bağlamda, vakıflara ait üniversiteler iktisadi işletme¹⁰⁰ statüsünde kabul edilerek, sunulan eğitim öğretim hizmeti, Kanun’un 1/3 (g) hükmüne istinaden KDV’nin konusu içine sokulmaktadır. Bu açıdan kanuni mükellef olan vakıf üniversitesi iken, vergiyi asıl olarak yüklenen öğrencidir. Danıştay 7. Dairesinin E.2003/688 K.2003/4982 sayılı bir kararında söz konusu durumla ilgili olarak vakıf üniversitelerinin gerçekleştirmiş olduğu eğitim, öğretim hizmetlerinin KDV’ye tabi olduğu belirtilmiştir. Karar; “... üniversitelerin, ... Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin KDV’den istisna edilmesine rağmen, okul ve üniversitelere ilmi yaymak, teşvik etmek ve ıslah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği, kültürel bir faaliyet olan ilim ve fenni yayma ile eğitim-öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliğinin amaçları ve araçları itibarıyla birbirinden farklı faaliyetler olduğu, bu sebeple de vakıf üniversitesinin gerçekleştirmiş olduğu eğitim-öğretim

¹⁰⁰ Vakıflara ait üniversitelerin iktisadi işletme olarak kabul edilmesinin, Danıştay kararlarında Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. Maddesinin 3. Bendinde yer alan, “özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılacağı” ifadesine dayandırıldığı görülmektedir (**Danıştay 7. Dairesi 09.12.2003., E.2003/688 K.2003/4982.**

hizmetinin KDV'ye tabi olduğu” şeklindedir. Oysaki devlet üniversiteleri açısından böyle bir uygulama söz konusu değildir. Bu noktada aynı mahiyette hizmet alan öğrenciler farklı vergi yüküne katlanmak zorunda kalarak, adil olmayan bir vergi yüküne maruz bırakılmaktadır (Yılmaz, 2014: 11).

KDV’de nihai tüketicinin dava hakkıyla ilgili bir sorun olduğunu da belirtmek gerekir. KDV açısından iki mükellef anlayışı mevcuttur. İlki vergisel ödevleri yerine getirmek ve vergiyi vergi dairesine ödemekle yükümlü olan kanuni mükellef başka bir ifade ile şekli mükellef; diğeri de, verginin mal varlığında oluşturduğu azalmaya katlanmak durumunda olan asıl yani maddi mükelleftir.

Buradan hareketle, ortada şekli mükellef, maddi mükellef ve vergi dairesinden oluşan üçlü bir yapı mevcuttur. Bu üçlü yapı içerisinde iki tane hukuki ilişki vardır. Bu hukuki ilişkilerden ilki şekli mükellefle vergi idaresi arasındadır. Bu ilişki bir kamu hukuku ilişkisidir. İkinci ilişki ise şekli mükellef ile vergiye asıl katlanan maddi mükellef arasındaki özel hukuk ilişkisidir. Vergi dairesi ile maddi mükellef arasında olması gereken ilişki ise KDVK’nın 8. maddesinin 2. fıkrasının son cümlesi uyarınca, Maliye Bakanlığı’nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde yersiz alınan KDV’nin geri verilmesi gereken kişi olması ve 9. maddesi uyarınca, teslim alanın ya da hizmetten yararlananın sorumlu tutulması hali dışında mevcut değildir (Candan, 2014: 14). Nihai olarak KDV’yi gerçekte ödeyenle vergi dairesi arasında sözü edilen haller dışında bir ilişki mevcut değildir. 213 sayılı VUK 377. maddesinde verginin tarhına ilişkin işlemlere karşı, vergi mükellefi tarafından dava açılabileceği belirtilmiştir. Bu düzenleme nihai tüketiciye herhangi bir dava hakkı tanımamaktadır. Bu noktada İdari Yargılama Usulü’nün 2. maddesinin 1. fıkrasının a bendi bu konuya ışık tutmaktadır. Söz konusu maddeye göre iptal davası açılabilmesi için, sübjektif ehliyet olarak nitelendirilen, menfaatin olması gerekmektedir. Bir idari dava da menfaatin varlığı, genellikle yargı yerince, olayın özelliğine bırakılarak belirlenir. Yani dava açmada menfaatin varlığının belirlenmesi yargı organının yetkisinde olan bir husustur (Candan, 2014: 15). Kimi zaman menfaatin varlığı kanun koyucu tarafından da belirlenmektedir. VUK’un yukarıda bahsedilen 377. maddesinde dava açma menfaati kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Bu düzenleme, vergilendirme işlemlerine karşı vergi yüküne nihai olarak katlanmak durumunda kalan maddi mükelleflerin, söz konusu işlemleri idari davaya konu edebilmelerine yasal bir engel oluşturmaktadır.

Bir şekli mükellefin, bir nihai tüketiciden KDV'ye tabi olmayan bir teslim için KDV vergisi tahsil edip vergi dairesine beyanla ödediğini varsayalım. Kuşkusuz; bu verginin Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğlerle belirlenen usuller dahilinde nihai tüketicie geri verilmesi; verilmemesi durumunda, nihai tüketicinin, KDVK'nın 8. maddesinin, yukarıda bahsedilen 2. fıkrası çerçevesinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca, vergi dairesine başvuruda bulunarak, alacağı olumsuz cevabı süresi içerisinde idari davaya konu etme olanağı vardır¹⁰¹. Verilen beyanname üzerine, yapılacak tarh ve tahakkuk işlemine de, beyannamesini ihtirazi kayıtle vermiş olması koşuluyla, VUK'un 377. maddesi uyarınca, şekli mükellefin idari dava açması mümkündür. Ancak nihai tüketicinin böyle bir hakkı yoktur. Nitekim Danıştay dava daireleri de bunu destekler yönde karar vermişlerdir. Ta ki Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 02.07.2012 gün ve E.2009/1, K.2012/2 sayılı kararına kadar. Söz konusu karar KDV ile ilgili değil, damga vergisi ile ilgilidir. Yüklenicinin istihkaklarından Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine aykırı olarak ihale makamınca kesilerek vergi dairesine beyanla ödenen damga vergisi dolayısıyla, damga vergisi mükellefi olmayan yüklenicinin tahsilatın iptali ve ödenen verginin geri verilmesi istemiyle dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığı konusunda, farklı dava dairelerince verilen farklı kararlar, bu kararlar, yüklenicinin de dava ehliyetinin bulunduğu şeklinde birleştirilmiştir. Bu karardan sonra, daireler, KDV ile ilgili olarak da, görüş değiştirerek nihai tüketicinin, malı teslim eden veya hizmeti yapan tarafından, kendisinden tahsil edilerek beyan edilen KDV'nin tahakkukuna karşı dava açmakta menfaatinin olduğunu kabul etmeye başlamışlardır¹⁰². Burada hukuki güvenliğe aykırı bir durum Danıştay kararları ile giderilmektedir. Ancak söz konusu durum vergi yasalarında daha belirgin bir şekilde açıklanmalı ve nihai tüketicilerin haklarının teslim edilmesi gerekmektedir. Hukuki güvenliğin özellikle yasallık ilkesi açısından bu gereklidir.

¹⁰¹ **Danıştay 3. Dairesi 13.09.2012 E.2012/2585 K.2012/2931 (Kanun yararına bozma):** "...bu verginin mükellefinin, mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunanlar olduğu kurala bağlanmış ise de, KDV'nin yansıma özelliği nedeniyle, satış bedeli üzerinden, hesaplanan vergiyi ödemek zorunda kalan ve vergi yükünün üzerinde kalmasının mamelekinde meydana getirdiği azalma nedeniyle menfaati etkilenen davacının dava ehliyeti bulunduğu anlaşılmıştır."; **Danıştay 4. Dairesi 07.05.2013., E.2011/4699 K.2013/1640:** "KDV'nin yansıma özelliği nedeniyle, satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi ödemek zorunda kalan ve vergi yükünün üzerinde kalmasının mamelekinde meydana getirdiği azalma nedeniyle menfaati etkilenen davacının dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna varılarak..".

¹⁰² **Danıştay 4. Dairesi 24.02.2014., E.2013/5033 K.2014/1078:** "...KDV'nin mükellefi mal teslimi ve hizmet ifası yapan kişiler ise de KDV yansıtılmalı bir vergi olması nedeniyle vergi yükü açık artırma yoluyla taşınmazı alan davacı üzerinde kaldığından ve bu nedenle menfaati ihlal edildiğinde , davacının tarhiyatın kaldırılması ve ödenen verginin iadesi istemiyle dava açılabilceği".

4.1.3. KDV’de Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi

Vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır. KDV’de vergiyi doğuran olay ise KDVK’nın 10. maddesinde sayılmıştır¹⁰³. Bu noktada KDV’de vergiyi doğuran olay en genel ifadeyle mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde tanımlanabilir.

KDVK’nın 2. maddesinde, “teslim”; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Tasarruf hakkının devri, taşınırlarda zilyetliğin devri; taşınmazlarda tapuya tescil suretiyle mümkün olmakla birlikte; madde, zilyetliğin devrinin ya da tapuda tescilin gerçekleşmemesine karşın, teslimin gerçekleştiği halleri de göstermiştir dahası, kanun, 3. maddesinde, 2. madde de yapılan teslim tanımına girmeyen, ancak KDV uygulamasında teslim sayılan halleri de düzenlemiştir.

İdari Yargı’ya intikal eden uyuşmazlıklardan anlaşıldığı üzere, teslimlerle ilgili sorunlar, genellikle, vergi incelemesi sırasında yapılan tespitlerin usulüne uygunluğu, bu tespitlerin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş sayılmasına yeterli olup olmadığı, gerçekleşen teslimin KDVK’nın 1. maddesinde sayılan faaliyetler çerçevesinde yapılabildiği ve KDV’yi doğurabilecek nitelikte olup olmadığı hususları ile ilgilidir. İdari yargı yerleri ve Danıştay, tespitin usulüne uygun olup olmadığını, 213 Sayılı VUK’un vergi incelemesi sırasında uyulması zorunlu usul kurallarına göre belirlemektedir. Usulüne uygun olarak yapılan tespitin yeterli olup olmadığı sonucuna ise; tespitin olayda teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda bir kanaate

¹⁰³ 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,
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 nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
f) **(4369 sayılı Kanunun 82’nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)**⁽¹⁰⁾
g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
h) **(3316 sayılı Kanunun 2’inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)**
ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise **(4369 sayılı Kanunun 81’inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 1.8.1998)**⁽¹¹⁾ gümrük beyannamesinin tescili,
j) İkametgâhi, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta **(4503 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 5.2.2000)** gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,⁽¹²⁾
k) **(5904 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 03.07.2009)** k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

ulaşılmasını sağlayacak bilgi ve belgeleri içerip içermediğine bakarak ulaşmaktadır (Candan, 2014: 10).

Yapılan tespitlerin usulüne uygun bulunmaması halinde, başkaca bir araştırmaya girişmeksizin, dava konusu tarh işleminin hukuka aykırılığına; uygun bulunmakla birlikte yeterli olmaması halinde ise, kimi zaman, bu nedenle tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna¹⁰⁴, kimi zamanda resen araştırma ilkesi uyarınca ilk derece mahkemesince ilgili yerlerden gerekli bilgi ve belgeler getirtilerek yapılacak inceleme sonucuna göre dava hakkında hüküm kurulması gerektiğine karar vermektedir¹⁰⁵. Burada hukuki güvenlik ilkesi açısından en büyük eksiklik vergi inceleme elemanlarının hatalarıdır. Bu hatalar bireylerin hukuka olan güvenlerinin sarsılmasına neden olmaktadır. Bu noktada hukuki güvenliğin alt ilkelerinden belirliliği daha yakın bulduğumuz, inceleme elemanlarının hataları sonucunda oluşan uyuşmazlıklar hukuk devleti açısından uygun değildir.

Teslimle ilgili önemli ve hukuki güvenlik ilkesi açısından eleştiriye açık bir uygulama da arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasıdır. Arsa karşılığında KDV uygulaması, öteden beri tartışmalara neden olan bir konudur. KDVK'da bu konuda bir açıklık bulunmaması nedeniyle, olay uzun bir süre net bir sonuca bağlanamamış, bu konudaki sorunların giderek yoğunlaşması üzerine de, vergi idaresince bir genel tebliğ yayınlanarak konu belli ölçüde açıklığa kavuşturulmuştur. Vergi idaresine göre; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi de; müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut ya da işyerinin teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birisinin KDV karşısındaki durumu şu şekildedir:

Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa tesliminde;

- *Arsanın, işletmenin aktifine kayıtlı olması:* Arsanın, bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde, arsanın daire ya da iş yeri karşılığında müteahhide teslimi KDV'ye tabidir.

¹⁰⁴ **Danıştay 4. Dairesi 17.02.2014., E.2010/2572 K.2014/857:** Davacı kurumun malı aynen veya işlendikten sonra sattığı, dolayısıyla satışın perakende olduğu yönünde bir tespit bulunmadığından; eksik incelemeye dayalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı hk.

¹⁰⁵ **Danıştay 4. Dairesi 20.03.2008., E.2007/1290 K.2008/1004:** Sahte ve ,çeriği itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna varılan faturaları düzenleyen hakkında vergi idaresince yapılan işlem ve bu işlemle ilgili olarak, yargı yerlerince verilen kararlar hakkında, re'sen araştırma ilkesi uyarınca, herhangi bir araştırma yapılmaksızın; salt davacının KDV indiriminde kullandığı faturaların gerçekte mal teslimine ilişkin olmadığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu yolunda vergi tekniği raporunda yapılan tespitlere dayanılarak verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği hk.

- *Arsa sahibinin arsa alım satımın mutata ve sürekli faaliyet olarak sürdürmesi:* Arsa sahibinin, arsa alım-satımını mutata ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde de, konut ya da işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa teslimi KDV'ye tabidir.
- *Arsa sahibinin, arazi bir faaliyet olarak arsasını müteahhide teslimi:* Arsa sahibinin, gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire ya da işyeri karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine konut ya da işyeri teslimi;

- *Net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimi:* KDVK'nın geçici 8. maddesi uyarınca net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimi; 31.12.1992 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiştir. Bu duruma göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimlerine KDV uygulanmayacaktır. Bu konutlar nedeniyle yüklenilen KDV ise, indirilmeyecek ve gider ya da maliyet unsuru olarak göz önüne alınacaktır. Söz konusu istisna uygulaması 1992 yılından itibaren kalkmıştır.
- *İşyeri ya da alanı 150 m²'yi aşan konutların teslimi:* Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen işyeri ya da net alanı 150 m²'yi aşan konutların arsa sahibine teslimi durumunda, vergi idaresinin ve Danıştay'ın görüşleri birbirinden farklıdır. Vergi idaresinin 30 No' lu KDV tebliği ile yaptığı açıklamaya göre, müteahhit tarafından arsa sahibine işyeri ya da net alanı 150 m²'yi aşan konutların tesliminde, emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacaktır. Yüklenilen KDV'den işyeri ya da 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım, "Kısmi Vergi İndirimi" hükümlerine göre indirim konusu yapılabilecektir (Kızılot, 2014). Bu noktada konut teslimleri ile ilgili olarak büyükşehirlerde yeni bir KDV uygulamasına geçilmiştir. Bu uygulamaya göre (2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı); yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerinde, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde bulunan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan;

- Yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan,
- Lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan¹⁰⁶ (ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil),
- Yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'na istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;
 - *499,99 TL.ye (Bu tutar dahil) kadar olan konutların tesliminde % 1,
 - *500 TL. ile 999,99 TL. arasında olan konutların tesliminde % 8,
 - *1.000 TL. ve üzerinde olan konutların tesliminde ise % 18 KDV hesaplanır.

Görüldüğü üzere konutlarda farklı KDV oranı uygulanması pek çok parametreye bağlanmıştır. Buna göre farklı KDV oranı uygulaması sadece 150 m²'nin altındaki konutlarda ve büyükşehirlerde geçerli olacak, büyükşehirlerin içerisinde de bazı yerler bu uygulamanın dışında tutulacaktır (Çakıcı, 2013: 58). Ayrıca inşaat lüks veya birinci sınıf olmalıdır. Oran uygulamasında baz alınacak değer ise Emlak Vergisi Kanununa göre tespit edilen arsa birim metrekare vergi değeri, diğer deyişle arsa metrekare birim değeridir.

Danıştay'a göre ise; arsa teslimi karşılığında daire alınması, birbirinden ayrılması mümkün olmayan, çok işlem niteliğinde olup, bu işlemin, arsasını kat karşılığında müteahhide teslim eden arsa sahibi yönünden ticari bir muamele olmayıp, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu kabulü gerekir. Bu muamelenin trampa niteliğinde bulunmadığı, Danıştay'ın süregelen içtihatlarından¹⁰⁷. Danıştay'ın bu konudaki yerleşik görüşü; bir kişinin kat edinme karşılığı arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, burada değer artışı kazancından söz edilemeyeceğidir. Burada özellikle 150 m²'nin üstü için KDV uygulaması hukuki güvenliği zedeleyen bir unsur olarak dikkat çekmekte ve vergilendirme yetkisinin yanlış kullanılması açısından da eleştirilebilmektedir. Şöyle ki; 150 m²'yi aşan konutlar her yerde aynı değere sahip değildir. Bu nokta da değeri düşük olan konut sahipleri bir nevi servetlerini değerlendirdikleri için cezalandırılmış olmaktadır.

¹⁰⁶ İnşaatın neye göre lüks ve neye göre birinci sınıf inşaat olarak kabul edileceğinin belli olmaması eleştiriye açıktır.

¹⁰⁷ **Danıştay 7. Dairesi 28.5.1990., E.199/1359 K.1990/1518:** Müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği bağımsız bölümlerden bir kısmının arsa sahiplerine tesliminin KDV'ye tabi tutulması olanağı yoktur.

4.1.4. KDV’de Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar

Anayasa devletin vergilendirme yetkisini yasama organına tanımış olup, bunun dayanağını ise Anayasa’nın 6 ve 7. maddeleri oluşturmaktadır. Nitekim bu maddelerde egemenlik yetkilerini ulus adına ve yetkili organlar eliyle kullanılabileceği ve yasama yetkisinin de ancak TBMM eliyle kullanılacağı ifade edilmektedir (Yakar ve Budak, 2013: 416). Bu yaklaşımda vergi yasallığı ilkesi, vergilendirme yetkisinin egemenlik teorisine dayandığı ve yetkinin temel dayanağı da millet egemenliğine bağlı olup, bu kapsamda yasama vergi koyma yetkisini millet adına kullanmaktadır (Memiş, 2006).

Demokratik rejimlerde özgürlüklerin yasama organı tarafından yasa ile sınırlandırılması kuralı (Uygun, 1992: 90), vergilendirme alanına verginin yasallığı ilkesiyle yansır (Ateş, 2006: 98). Diğer bir ifadeyle, yasallık ilkesinin vergileme ilişkisindeki karşılığı Anayasa’nın 73/3. maddesinde karşımıza çıkmakta olup vergi, resim, harç ve mali yükümlülükler ancak yasama yetkisine haiz olan parlamento tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır ki; bu aynı zamanda temsilsiz vergi olmaz ilkesi olarak da benimsenmektedir. Vergilerin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamındadır (Doğrusöz, 2000: 137-138).

Anayasa’nın 73/3. maddesi vergi konulmasında keyfilikten çıkarmakta, bu işlemin halkın temsilcilerinin kararına dayanmasına olanak sağlamaktadır. Özgürlük mücadelelerinin bir kazanımı (Saban, 2006:50) olan verginin yasallığı ilkesi vergi işlemlerinin genel düzenleyici işlem olarak yasaya dayandırılması gereğinin yanı sıra, vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de yasaya uygun olması gereğini kapsamaktadır (Kumrulu, 1981: 151).

Anayasa Mahkemesi’ne göre, “...vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır...” (Anayasa Mahkemesi E.1989/6 K.199/42); “... verginin yasallığı ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin yasa ile yapılmasını zorunlu kılmakta...” (Anayasa Mahkemesi E.2001/36 K.2003/3); önemli

bir Anayasa Mahkemesi kararı da, “...vergileendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur...” (Anayasa Mahkemesi E.1996/75 K.1997/50). Bu noktada yasallık ilkesi hukuki güvenliğin güvencesidir (Kaneti, 1986: 87).

KDVK'nın 13. maddesinin 13/h-2 bendinde Bakanlar Kurulu'na KDV ile ilgili verilen yetki; “*Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir*” şeklinde belirtilmiştir. Ancak bu yetki eleştiriye açıktır ve yasama organı tarafından düzenlenmesi gerekir.

Yukarıda Maliye Bakanlığı'na verilen istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama ve istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi tartışılabilir bir uygulamadır. Yasallık ilkesine ilişkin sorunlar başlığında değinildiği üzere Anayasa'nın 73/4. maddesinde Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin daha kapsamlısı Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu durum Anayasal vergileme ilkelerinden yasallık ilkesine aykırı olmakla beraber yürütmeye verilen yetkiye ilişkin olarak da sorun teşkil etmektedir. Yine KDVK'nın 13. maddesinin 13/h-2 bendinde Bakanlar Kurulu'na ilgili yılda uygulanan haddi “0” olarak belirleme yetkisi tartışmaya açıktır. Bu konuyla ilişkili Anayasa Mahkemesi'ne göre matrah, oran ve tutarlar kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi potansiyelini içinde barındırır¹⁰⁸. Bu kapsamda yasama organı tarafından konulan vergi kanunlarında Bakanlar Kurulu'na vergi miktarını sıfıra indirme yetkisi bir keyfiyetin ortaya çıkmasına ve özellikle maddi vergi ödevinin ve hatta bazı durumlarda şekli vergi ödevinin dahi ortadan kalkmasına neden olur¹⁰⁹. Bu durum kamu yararı esasına dayanarak yasalaşan ve bütçe hukuku kapsamında uygulanması öngörülen vergi kanununun askıya alınması anlamında olup, konu itibarıyla KDV'de sıfır vergi haddi

¹⁰⁸ **Anayasa Mahkemesi 29.11.1977 E.1977/109 K.1977/131 R.G.08.03.1978 R.G no:16222** “... mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanlaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin, sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir...”

¹⁰⁹ Örneğin beyanname verme zorunluluğunun ortadan kalkması gibi.

belirlenme yetkisi hukuki güvenliğe ve genel anayasa yaklaşımı içerisinde hukuka aykırılık arz etmektedir.

4.2. ALMANYA'DA KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

Bütün safhalarda alınan kümülatif muamele vergisi gibi KDV de istihracın, üretimin ve dağıtımın bütün safhalarında alınır. Temel olarak bütün mal teslimlerini ve diğer hizmetleri kapsayan KDV pek çok ülkede olduğu gibi Almanya'da da etkin şekilde kullanılan bir vergidir.

Almanya'da 1 Ekim 1916'dan 1967'nin sonuna kadar, değişen vergi oranlarıyla kümülatif bir muamele vergisi alınmaktaydı. Bu verginin sakıncaları özellikle vergi yükünün kümülasyonu ile alakalıdır¹¹⁰. Yani söz konusu sakınca, malların üretiminden tüketimine kadar geçen her aşamada fiyatın içerisinde gizli olan KDV'nin diğer aşamanın KDV'si hesaplanırken matraha dahil olmasından kaynaklanmaktadır. Fiyatın önceki safhalarda vergilendirilmiş olan bölümleri daha sonraki safhalarda yeniden vergiye konu olmaktadır. Tek tek mallar üzerindeki efektif vergi yükü her seferki muamele sayısına bağlı olduğu için, aynı türden ürünlere farklı vergi yükü yüklendiği sık sık görülmekteydi. Ayrıca vergiden tasarruf etmek için birden fazla safhayı bir tek teşebbüs içinde toplamak yönünde bir eğilim doğmaktaydı. Bu noktada kümülatif muamele vergisi dikey entegrasyonu teşvik eden bir etki yapmıştır. Ayrıca ekonomi için arzulanan bir iş bölümünü engellemiştir. Farklı derecelerdeki kümülasyon olayı sonunda, ihracat malları üzerindeki vergiyi kesin olarak gidermek ve ithal mallarını aynı veya benzer yurt içi ürünlerle aynı derecede vergilendirmek mümkün olmamıştır (Juretzek, 1971: 251). Maliye Bakanlığı'ndaki bilimsel danışma kurulu nihayet şu noktaya dikkati çekmiştir: Yatırım mallarının muamele vergisine tabi olmaları dolayısıyla doğan vergi yükünün yarattığı kümülatif etkisi sermaye yoğun teşebbüslerde, emek yoğun teşebbüslere oranla daha kuvvetli olmaktadır. Bu durum, sermaye yoğun üretim metotları aleyhine bir durum anlamını taşımaktadır (Juretzek, 1971: 252). Dolayısıyla teknik ilerlemeyi önlemektedir.

Almanya'da 1920'li yıllarda muamele vergisine yönelik reform planları yapılmaya başlanmıştır. En iyi reformun söz konusu verginin oranının düşürülmesi olduğu yönünde fikir birliği sağlanmıştır. İkinci dünya savaşından sonra genel vergi

¹¹⁰ Kümülatif etki bir malın tüketiciye giderken sadece bir defa değil, fakat esas olarak bütün üretim ve dağıtım safhalarında, yani bir çok defa, vergi yüküne maruz kalmasından kaynaklanmaktadır.

oranı, daha önce imkansız kabul edilen %4'lik bir seviyeye ulaştığında (1957), bu vergide reform yapılması talebi yeniden fakat daha kuvvetle ileri sürülmüştür. Maliye Bakanlığı'ndaki bilimsel danışma kurulu daha 1953 yılında "Organik Vergi Reformu" konusundaki raporunda bir KDV sistemine geçişi tavsiye etmiş ve bir grup politikacı, tatbikatçı, bilim adamı ve iktisatçı da bu öneriyi desteklemiştir (Juretzek, 1971: 253). Federal hükümet 6 Aralık 1955 ve 20 Aralık 1958 tarihlerinde konu ile ilgili iki muhtıra yayınlamıştır. Bu iki muhtıra yeni bir uygulama için somut teklifler getirmemiştir. Bununla birlikte 20 Aralık 1958 tarihli muhtıra, mevcut vergi çerçevesinde yapılacak değişikliklerin yeterli olup olmayacağı ile değişik bir sisteme geçişin zorunlu olup olmadığı hususunu geniş bir incelemeye tabi tutmuştur (Juretzek, 1971: 253). Yeni bir sistem olarak da ya perakende ticaret öncesi muamele vergisi (İsviçre'deki sistem), ya da önceki vergilerin geri ödendiği bir KDV (Fransa'daki sistem) düşünülmüştür.

İncelemeler 1959 ile 1962 yılları arasında devam etmiş ve görüşülmüştür. Federal Almanya hükümeti incelemelerin sonuçlarına dayanarak önceden ödenmiş vergilerin indirildiği bir KDV kanun tasarısını 1 Ekim 1963'te Bundesrat'a (Alman Federal Konseyi) ve 30 Ekim 1963'te Bundestag'a (Alman Federal Meclisi) sunmuştur. Kanun parlamento tarafından ancak 26 Nisan 1967 tarihinde ve üçüncü defa müzakere edildikten sonra kabul edilmiştir. 29 Mayıs 1967 tarihli kanun 2 Haziran 1967 tarihinde Federal Resmi gazetesinde yayınlanmış ve 1 Ocak 1968 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu noktada Almanya'da yukarıda kısaca tarihçesine değinilen ve hali hazırda uygulanan KDV'nin temel özelliklerine ve KDV'de yaşanan sorunlara değinilmesi gerekmektedir.

4.2.1. Almanya'da KDV Uygulaması

KDV'yi bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren, Alman sanayici Von Siemens olmuştur. Von Siemens ilk kez 1918 yılında, Almanya'da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur (Charlet and Owens, 2010: 943).

Alman KDV kanunu 1 Ocak 1968 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 56 yıldır yürürlükte olan KDV, kümülatif tüm vergilerin yerini almıştır. Yürürlüğe girmesinden bu yana özellikle Alman yasalarına Avrupa Birliği mevzuatının uygulanmasıyla KDV kanunu birçok değişikliğe uğramıştır. Avrupa Birliği ortak KDV'nin bugünkü durumuna ulaşmasını sağlayan en önemli metinler şunlardır (Bilici, 2007: 183);

- Neumark Raporu (Temmuz 1962),
- Birinci KDV Direktifi, 67/227/CEE (KDV'nin kabulü),
- İkinci KDV Direktifi, 67/228/CEE (ortak KDV)
- Altını KDV Direktifi, 77/388/CEE (İkinci Direktifin yerine geçmiştir: Ortak KDV),
- Tek Pazarın başlatılmasına yönelik "Beyaz Kitap" (Haziran 1985),
- Cockfield Raporu (21 Ağustos 1987),
- Komiser Scrivener Teklifi (18 Mayıs 1989),
- 16 Aralık 1991 tarihli Direktif (91/680/CEE, AB içerisindeki vergi sınırlarını kaldıran ve dolayısıyla ortak KDV sistemini değiştiren Direktif).

KDV bir genel tüketim vergisi niteliğinde ve etkisindedir. Verginin açıkça hesaplarda gösterilmesi ile net hesaplamada kolaylaşmış olmaktadır. Bir müteşebbis vergiye tabi olmayan işlemler yaptığında önceki safhalarda uygulanan vergilerin indirilmesi söz konusu olamaz. Bunun tek istisnası geniş anlamda ihracat alanına aittir. Böylelikle ihraç malları üzerindeki vergi yükü bertaraf edilmiştir. KDV'ye ilişkin yasal kaynaklar şu şekilde sıralanabilir;

- KDVK,
- KDV uygulama yönetmeliği,
- KDV kuralları,
- Vergi otoritelerinin direktifleri.

4.2.1.1. KDV Mükellefi

Almanya'da KDV'nin geçerlilik sahası yurt içinde yapılan işlemlerdir (Juretzek, 1971:254). KDV kanununda vergilendirilebilir kişi girişimcidir. Yine kanun girişimciyi, bağımsız olarak bir ticari veya mesleki faaliyet gerçekleştiren herkes olarak tanımlamıştır. Bu aktivite sürekli olarak ve bir gelir elde etmek için uygulanmalıdır. Bu noktada bir işletme bir girişimcinin tüm faaliyetlerini gerçekleştirdiği yerdir ve girişimcinin işletmenin adı altında gerçekleştirdiği tüm faaliyetler KDV'nin kapsamına girmektedir.

Avrupa Birliği Mevzuatı üzerinden de Almanya'da KDV mükellefini açıklamak mümkündür. Avrupa Birliği mevzuatında mükellef, vergilendirilebilir kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada vergilendirilebilir kişi, ekonomik faaliyet kapsamında işlem yapan herhangi bir birey, ortaklık, şirket ve benzerlerinden oluşmaktadır

(http://europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/indeks_en). Bu noktada vergilendirilebilir kişiler üç kategoriye ayrılmıştır. Bunlar, teşebbüsler, bağımsız bir işi yürüten tüzel ya da gerçek kişiler; normalde vergilendirilebilir olmayan ama arızı olarak belirli muamelelerde bulunan kişiler; iktisadi faaliyetlerde bulunan kamu otoriteleridir (İTO, 2008: 35).

Teslimat ve diğer hizmetler ancak bir müteşebbis tarafından yapıldıkları takdirde vergilendirilebilirler. Öz tüketim olayını da sadece bir müteşebbis gerçekleştirebilir. Mal tesliminde, diğer hizmetlerde ve öz tüketimde vergi mükellefi ve vergi borçlusu müteşebbistir fakat vergiyi teslimatın veya hizmetin fiyatıyla alıcıya aktarabilir.

Müteşebbis, ticari – sınai bir faaliyeti veya bir serbest meslek faaliyetini bağımsız olarak yürüten kişidir. Kazanç sağlama hedefi eksik olsa bile, gelir sağlama amacını güden her sürekli faaliyet mesleki faaliyettir (Juretzek, 1971: 255). Ticari-sınai faaliyetler şunlardır: Tarım ve orman işletmeciliği, madencilik, endüstri, zanaat, ticaret, nakliyat, bankacılık, kiraya verme. Serbest meslek faaliyetleri ise: doktorluk, avukatlık, bilimsel, sanatsal ve sportif faaliyetler.

Teşebbüs, bir müteşebbisin ticari – sınai veya serbest meslek alanındaki bütün faaliyetlerini kapsar. Bir müteşebbisin birden fazla işletmesi olabilir, fakat sadece bir teşebbüsü olabilir. Kimse kendi kendine mal tesliminde veya hizmet arzında bulanamayacağı için, bir müteşebbisin çeşitli işletmeleri arasında yapılacak olan mal ve hizmet mübadeleleri vergiye tabi olmaz (Juretzek, 1971: 255).

4.2.1.2. KDV'nin Konusu

KDVK kapsamında yer alan muameleler verginin konusunu oluşturmaktadır. Söz konusu muameleler;

- Teslimler,
- Diğer hizmetler,
- İthalat,
- Avrupa Birliği içerisindeki işlemlerdir.

Teslim, malların tasarruf hakkının transfer edilmesiyle gerçekleşmiş sayılmaktadır. Teslimin gerçekleşmiş sayılması için, girişimcinin faaliyetlerinin işletmesi kapsamında belli bir bedel karşılığında yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte girişimci ya da çalışanlar için diğer bir Avrupa Birliği üyesi ülkeden mal

transferi ve işletme dışı faaliyetler için getirilen mallar yine teslim olarak sayılmakta ve KDV'ye tabi olmaktadır.

Mal teslimi olarak nitelendirilmeyen bütün hizmetler *diğer hizmetler* sınıfını oluşturmaktadır. Diğer hizmet bedel karşılığında gerçekleşen bir girişimci faaliyetini kapsamalıdır.

Malların Avrupa Birliği dışından ülkeye ithali bir *ithalat* olarak değerlendirilir ve KDV uygulanmasını gerektirir. Bu ithalatın bir arz sırasında gerçekleşmesinin önemi yoktur. Yine başka bir Avrupa Birliği üyesi ülkeden ülke içine gerçekleştirilen mal transferi *birlik içi işlem* olarak değerlendirilir ve KDV uygulanır.

Genel olarak özetlendiğinde, Almanya'da vergiye tabi kişilerce ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'ye tabidir. Teslim sadece mal ve hizmetlerin satışından doğan teslimlerle kısıtlı olmayıp diğer her türlü teslim şekillerini de kapsamaktadır. Teslim ve ifanın bir bedel karşılığı gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ancak işle ilgili hediyeler, AB içinde aynı tüzel kişilik içinde yapılan sevkler, ticari varlıkların özel amaçlı kullanımları gibi bedelsiz bazı işlemlerin de teslim ve ifa sayıldığı haller vardır (Turkisch-Deutsche Industrie- und Handelskammer, 2004: 5). Örneğin, iş hediyeleri, AB içinde aynı tüzel kişilik içinde yapılan sevkler, ticari varlıkların özel amaçlı kullanımları gibi.

Bu noktada AB KDV uyumlaştırması kapsamında çıkarılan 2006/112 EC direktifinin 1. ve 2. maddesinde KDV'nin konusuna değinilmiştir. Buna göre üye ülke sınırları içerisinde mükellef tarafından bedelli mal teslimleri KDV'ye tabidir (Council Directive, 2006: 1). Topluluk içi mal alımları, KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bedelli olarak yapılan hizmet ifaları ve mal ithalatı da KDV'ye tabidir.

Police, çek ve bono gibi kambiyo senetlerinin teslimi de vergilendirmenin konusudur. Burada önemli olan teslimin ülke içinde yapılmış olmasıdır. Ülke içi kavramı Almanya toprakları olarak tanımlanmaktadır. Kanunda ülke içi toprakları da tanımlanmıştır¹¹¹.

Genel kural olarak teslimlerin, tasarruf hakkının transfer edildiği yer de gerçekleştiği kabul edilir. Malların nakliyesi durumunda vergilendirme nakliyenin başladığı yerde gerçekleşir.

¹¹¹ Ülke içi bölge Büsingen, Heligoland adası, bir gümrük alanı dışında serbest liman ve gemi ve uçaklar hariç, Federal Almanya Cumhuriyeti sınırları olarak tanımlanır.

Diğer hizmetlerde vergilendirme girişimcinin işletmesinin bulunduğu yerde gerçekleştirilir. Ancak bu genel kural hiçbir özel kuralın uygulanamadığı durumlarda uygulanır.

4.2.1.3. KDV' de Vergiyi Doğuran Olay

AB'nin 6. direktifinde vergiyi doğuran olay açıklanmıştır. Buna göre, vergiyi doğuran olay, vergi alacağının bağlı olduğu ekonomik olay ve hukuki şartların tekemmülü anlamına gelmektedir.

KDV'de vergiyi doğuran olaylar;

- Malların teslimi ve hizmetin ifası anında,
- İşlemin gerçekleşmesinden önce bedel tahsil edilirse, bedelin tahsil edildiği an,
- Muhasebe kaydı yapmak zorunluluğunda olmayan ve önceki takvim yılının KDV miktarı 512 EURO'yu aşmayan mükelleflerin vergi iadesini erteleme dilekçelerini verdikten sonra (http://ec.europa.eu/taxation/publications/services_papers/other_papers/background_paper_2414_08_en.pdf). Yani bu kişiler, muhasebe kaydı yapmak zorunluluğuna haiz olmaları ve önceki yıl KDV miktarları 512 Euro'dan fazla olması durumunda KDV mükellefiyetleri ortaya çıkacaktır. Bu durumda vergiyi doğuran vergi iadesi erteleme formunu beyan ettikten sonra ortaya çıkmaktadır.
- Serbest meslek faaliyetlerinde hizmetin ifası ile meydana gelir.

4.2.1.4. KDV'de İstisnalar

İhracata konu olan mal ve hizmetler KDV'den istisnadır. Zaten AB KDV uygulamalarında esas olan sistem varış ülkesinde vergilendirme prensibine dayanmaktadır. Ancak, gelecekte Clearing sistemine geçiş yapılması planlanmaktadır. Clearing sisteminin esası çıkış ülkesinde vergilendirmeyi temel almaktadır. Bu sistem verginin ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınmasını ve daha sonrada malın tüketildiği ülke hazinesine iade edilmesini ifade etmektedir (Öz ve Aslan, 2005: 157).

İstisnaların bir bölümü önceden ödenmiş vergilerin iade edilmesi şeklindedir. İhracatta mal teslimi, yurt dışındaki sipariş sahiplerine sunulan belirli hizmetler, deniz trafiğinde kullanılan belirli taşıtların kısmen kiralanması, tamiri ve teslimi, ülke sınırını aşan eşya nakliyatı ve bununla ilgili hizmetlerin sunulması buna örnek olarak

gösterilebilir. Ayrıca banka ve sağlık hizmetleri ile sivil toplum kuruluşlarının çalışmaları KDV'den istisna edilmiştir (<http://www.nrwinvest.com>). Böylelikle söz konusu mal ve hizmetler üzerindeki KDV yükü tamamen giderilmektedir.

KDV'nin uygulandığı her ülkede olduğu gibi istisnalar vergi adaleti açısından tartışılmaya açık bir konudur. Bununla ilgili olarak KDV'deki sorunlar başlığı altında daha detaylı analizler yapılacaktır.

4.2.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı

Matrah verginin hesaplanmasına teşkil edecek olan değerdir. KDV'de matrah teslim ya da hizmet bedelidir.

Almanya'da standart KDV oranı %19 dur (http://www.worldwide-tax.com/germany/ger_other.asp). Bununla birlikte %7 indirimli oran uygulaması da mevcuttur. Bu indirimli oran özellikle gıda ve tarım ürünleri ile ilgilidir. Almanya'da süper indirilmiş oran ve koruma altına alınmış oran (parking rate) uygulamaları yoktur (VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2015:3).

KDV beyannameleri aylık ve üç aylık şeklinde yıllık ciroya bağlı olarak verilmektedir. Almanya'da KDV tahsilatı beyannamenin verildiği ayı takip eden ayın 15'inden itibaren 10 gün içinde ödenmelidir (http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany#Payment_of_the_tax).

4.2.2. Almanya'da KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Türkçeye Alman hukuk literatüründen giren ve Almancada "Rechtsstaat" kelimesine karşılık gelen "hukuk devleti" ülkeler ve özellikle toplumlar için vazgeçilmez bir unsurdur. Bu unsurun pek çok ögesi ve alt ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkelerden en önemlisi hukuki güvenlidir.

Bu noktada Almanya'da uygulanan KDV sistemine hukuki güvenlik ilkesi penceresinden bakmak Türkiye açısından daha iyi bir KDV yapısına yönelik önerilerde bulunmak için yol gösterici olacaktır.

Almanya da KDV ile ilgili sorunlar çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Burada, yapılacak sınıflandırma; yasallık ilkesi, mükellefiyet, vergiyi doğuran olay ve yürütme organına verilen yetki ile ilgili sorunlar şeklindedir. Bu sorunlar Alman vergi mahkemesi ve Avrupa Adalet Divanı kararları ışığında değerlendirilecek ve hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir.

4.2.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Alman Anayasası'nın 105. maddesine¹¹² göre, vergi ile ilgili olarak yasama yetkisi federal meclis ile birlikte eyalet meclisleri ve mahalli idare meclisleri tarafından kullanılmaktadır (Can, 2004: 53). Vergi ile ilgili yasama çalışmalarını Federal Hükümet yapmaktadır. Yasa tasarısını ilgili bakanlık hazırlayıp, bunu eyalet temsilcileri konseyine sunmaktadır. Burada yasanın eyalet çıkarlarına uygun olup olmadığı incelenmektedir.

Verginin yasallığı ilkesine Alman Anayasası'nda doğrudan yer verilmemiştir. Bu ilke, yürütme organının keyfi ve takdiri uygulamalarını önleyerek fertlerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını belirlediğinden, Anayasanın 2, 14 ve 20. maddelerinden çıkarılabilmektedir.

Anayasa'nın "Temel Haklar"a ilişkin bölümünün, "yaşam hakkı, kişiliğin korunması ve kişi özgürlüğü" ile ilgili 2. maddesine göre, "herkes başkalarının haklarını ihlal etmemek, anayasal düzene veya ahlak kurallarına aykırı düşmemek şartıyla, kişiliğini serbestçe geliştirme hakkına sahiptir." Yine aynı maddeye göre "kişi özgürlüğüne dokunulamaz" ve bu haklar, ancak bir yasaya dayanılarak sınırlandırılabilir.

Anayasal anlamda, kişiliğin geliştirilmesi ile ilgili özgürlük sadece hareket özgürlüğü olmayıp, anayasal temele dayanmayan ve devlet gücüyle getirilen düzenlemelerle yükletilen külfetleri de engelleyecek kapsamdadır. Kamusal güç vergileme yoluyla her bir ferdin yatırım yapma, tüketme ve tasarrufta bulunma gibi ekonomik özgürlüklerini etkilediğine göre yasa dışı ya da yasa karşıtı olarak kullanılması anayasaya aykırı olacaktır (Can, 2004: 66).

Yine Anayasa'nın 14. maddesinde, mülkiyet ve miras haklarının güvence altında olduğu belirtilerek, bu hakların kapsam ve sınırlarının yasalarla belirleneceği ifade edilmiştir. Aynı maddede, kamulaştırmanın, ancak toplumun yararı için olanaklı olduğu,

¹¹² **Anayasa mad.105:** 1. Gümrük ve mali tekeller konusunda inhisari yasama yetkisi federasyona aittir.
2. Vergilerin gelirlerinin tamamen veya kısmen kendisine ait olması veya 72. maddenin ikinci fıkrasındaki koşulların bulunması halinde, işbu vergiler konusunda Federasyonun yarışan yasama yetkisi vardır.
2.a. Eyaletler, bölgesel federal yasayla düzenlenen vergilerle aynı cinsten olmayan tüketim ve sarf vergileri konusunda yasama yetkisine sahiptirler. Aynı şekilde gayri menkul alım vergisinde vergi oranını belirleme yetkisine sahiptirler.
3. Gelirleri tamamen veya kısmen eyaletlere ve belediye ile köylere (belediye ile köy birliklerine) ait olan vergiler konusundaki federal yasalar, Federal Konseyin onayına bağlıdır.

bunun yalnız tazminatın biçim ve ölçüsünü düzenleyen bir yasayla veya bir yasaya dayanılarak yapılabileceği, tazminatın toplumun ve ilgililerin yararları adaletli bir biçimde denkleştirilerek belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, verginin yasallığı ilkesinin bir diğer dayanağı Anayasa'nın 20. maddesinin 3. fıkrasında yer alan ve devletin ana ilkelerinden olan “yasama, anayasal düzene, yürütme ve yargı organları ise yasa ve hukuka bağlıdırlar” hükmüdür.

Bu açıklamalar çerçevesinde Almanya'da eyalet sistemi olması nedeniyle verginin yasama yetkisinin bölündüğü söylenebilir. Yasama yetkisinin birden fazla organ tarafından kullanılması yasallık ilkesi açısından bir takım sorunların çıkmasına neden olmaktadır. Ancak durum Anayasa Mahkemesinin almış olduğu kararlarla farklı bir hal almıştır.

Federal Anayasa Mahkemesi, federal yasalara göre toplanan vergilerin, eyaletler arasında paylaşım biçimini düzenleyen yasayı, denetlediği sırada, Federal Devletin bu konudaki yetki alanını vurgulamıştır. Federal Anayasa Mahkemesi, Federal Devletin gelir kaynaklarının eyaletler tarafından paylaşılırken herhangi bir eşitsizliğin doğmaması için özen göstermektedir. Ayrıca vergi oranlarının taban ve tavanlarını belirleme konusunda Federal Devlet ile eyaletlere yetki veren yasalar, Yüksek Mahkemece Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır. Böylece, vergi yasalarının değişen ekonomik koşullara kolaylıkla uyumunun sağlanacağı yönünde bir temayül vardır (<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1979-6/5.pdf>). Yüksek Mahkemenin bu tür kararları ile yasama organına vergi koyma konusundaki alanı belirlenmiş olmaktadır. Bu noktada belirtilmesi gereken önemli bir noktada Alman Parlamentosunun yapısıdır. Alman parlamentosunun ikili bir yapıya sahip olması (Federal Meclis ve Eyaletler Meclisi) yine vergilemede yasallık sorununun gündeme gelmemesini sağlamaktadır. Kısacası vergi oranlarının taban ve tavan oranlarının belirlenmesinde yürütme, vergi ile ilgili kanunların çıkarılmasında ise yasama yetkili kılınmıştır.

4.2.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Almanya'da vergi adaleti ilkesi, esas olarak Anayasanın 3. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine dayandırılmaktadır. Madde de şu hükümlere yer verilmiştir;

- Bütün insanlar kanun önünde eşittir.

- Erkek ve kadınlar eşit haklara sahiptirler. Devlet, kadın ve erkek eşitliğinin gerçek anlamda sağlanmasını özendirir ve mevcut dezavantajların giderilmesi için çaba gösterir.
- Hiç kimse, cinsiyeti, soyu, ırkı, dili, yurdu ve kökeni, inancı, dini veya siyasi görüşleri dolayısıyla mağdur edilemez ve hiç kimseye ayrıcalık tanınmaz. Hiç kimse özür ve sakatlığından dolayı mağdur edilemez.

1. fıkra kanunların herkese eşit şekilde uygulanmasını düzenlemektedir. Federal Anayasa Mahkemesi çok öncesinden “maddi hukuku devletin gerçekleştirmesi ve böylece kanun eşitliğini bizzat sağlaması gereğini” benimsemiştir. Anayasa Mahkemesi içtihatları, özellikle vergi kanunlarının eşitlik ilkesine uygunluğuyla ilgilidir. Söz konusu fıkra da yer alan “hukuku uygulamada eşitlik” anlamında Federal Anayasa Mahkemesi kararları yakın tarihlidir. Bu konudaki kararlar “faizlerin tam olarak vergilendirilmemesi sorununda” ele alınarak değerlendirilmiştir (Lang, Çev., Başaran 2000: 14-16).. Konuya ilişkin bir kararda şu şekilde değerlendirme yapılmıştır; “Eşitlik ilkesi, vergi hukuku bakımından vergi mükelleflerinin vergi kanunları yoluyla hukuki ve fiili açıdan eşit şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir. Vergileme eşitliğinin bileşenleri, normatif vergi mükellefiyeti eşitliği ile verginin tahsili esnasında bu mükellefiyetin yerine getirilmesi eşitliğidir. Bu nedenle, kanun koyucunun vergi ahlakını/vergi dürüstlüğü (Steuerehrlichkeit), eşit vergi yükümlemesini garanti altına alacak kontrol imkânlarıyla desteklenmesi zorunludur.” Bu karar KDV açısından inceleme altına alındığında eşitlik ilkesinin ihlalden bahsetmek mümkündür. Şöyle ki, farklı gelir düzeylerine sahip olanlar Almanya’da genel olarak %19 KDV uygulamasına tabidirler. Kişilerin gelirlerine göre vergilendirme esası açısından düşünüldüğünde söz konusu uygulama eleştiriye açıktır. Kaldı ki, KDV mükellefi olarak değerlendirilen, mal ve hizmet teslimi yapan kişi veya kurumlar vergiyi yansıtmaktadırlar. Bu vergi yansımalar sonucunda nihai tüketicinin üzerinde kalmaktadır. Yani nihai tüketici vergi yüklenicisi konumuna geçmektedir. Bu durum eşitlik ilkesi açısından tartışmalıdır. Çünkü nihai tüketicinin söz konusu vergiyi yansıtacak bir hakkı yoktur. Bu durumla ilgili yapılan araştırmalarda Alman vergi mahkemelerinde veya Anayasa Mahkemesinde alınmış bir karar bulunamamıştır.

Anayasa’nın 3. maddesinin 2. fıkrasında yer alan ayrımcılık yapılması yasağı, vergi adaletinin kapsamını açıkça somutlaştırılmasını ve bu suretle onun yargılama sırasında uygulanabilmesini sağlamakla birlikte, genel eşitlik ilkesi anayasa

hukukçularına geniş bir yorum alanı yaratmaktadır. Federal Anayasa Mahkemesi, genel eşitlik ilkesini “keyfilik yasağı” anlamında şu şekilde yorumlamaktadır: “Eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır (Lang, Çev., Başaran, 2000: 9).” Keyfilik yasağı, eşitlik ilkesi yorumuna, bir meşrulaştırma doktrininin (Rechtsfertigungslehre) dogmatik temeli olma işlevini vermektedir. Burada konu eşit davranmayı ve eşit olmayan şekilde davranmayı meşrulaştırmaktır.

Federal Anayasa Mahkemesi’nin daimi içtihatlarına¹¹³ ve hâkim vergi hukuku doktrinine göre, vergi devletinde eşitlik kuralının uygulanmasında karşılaştırma kriteri, verginin mali güçle orantılı olması ilkesidir. Bu nedenle, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, eşitlik ilkesine kenetlenmiş vergi adaletinin de temel prensibi durumundadır. Eşitlik ilkesinin bu özelliği uluslararası insan hakları standartlarına da uygundur.

Almanya’da devletin, vatandaşların cebine her geçen gün daha fazla el atan vergi devletine doğru gelişimi, artan oranlılık ilkesi ve yeniden dağıtım ilkesi şeklinde anlaşılan verginin mali güçle orantılı olması ilkesini gözden düşürmüştür (Lang, Çev., Başaran, 2000: 10). Bu önemli bir noktadır¹¹⁴. Aslında, sert bir artan oranlılık uygulaması ve ekonomi ile toplumun devlet tarafından yönlendirilmesi, vergi kanunlarının hukuki yapısına genelde derin zararlar vermektedir. Bütün vergi devletlerinde şikayet edilen konuların başında, vergi kanunlarının sosyo-politik düşüncelerle şekillendirilmesi gelmektedir. Almanya’da vergi kanunlarının mevcut durumunu ifade etmek için “vergi kaosu” kullanılması olağan hale gelmiştir. Devlet tarafından yönlendirme, neticede artan oranlı vergileme yoluyla gerçekleştirilen yeniden dağıtıma da zarar vermektedir.

Bütün bu olumsuzluklardan, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi sorumlu tutulmaktadır. Artan oranlılık ve yeniden dağıtıma karşı olanlar, aynı zamanda verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin de karşıtı olmaktadır. Bu görüşü savunanlar, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, ekonomik açıdan rasyonel bir vergi sisteminin ve dolayısıyla ülkenin refaha ermesinin önünde bir engel teşkil ettiğini ileri

¹¹³ BVerfGE Bd. 6, s.55, 67 (aile reisi vergilemesi); Bd. 8, s.51, 68 vd. (partilere yapılan bağışlar); Bd. 9, s.237, 243; Bd. 13, s.290, 297; Bd. 14, s.34, 41; Bd. 27, s.58, 64; Bd.32, s.333, 339; Bd. 43, s.108, 118 (Çocuklar için vergi dışı miktar).

¹¹⁴ Zira incelenen Alman yargı kararlarının hiç birinde KDV mükellefiyetindeki adaletsizliğe yönelik her hangi bir vurguya rastlanmamaktadır.

sürmektedirler. İlkenin Almanya'daki en önde gelen muhalifi, ünlü anayasa hukukçusu Walter Leisner'dir. Leisner'in yayımlanan "demokrasi" konulu çalışmasında mali güç ilkesi vergi devletinin bir zorbalığı olarak ifade edilmiştir. Leisner'in görüşü, vatandaş ne kadar fazla vergi verirse devlette o kadar fazla almalıdır. Bu noktada mükelleflerin gelir düzeyinin bir önemi yoktur (Lang, Çev., Başaran, 2000:12). Aslında bu durum başlı başına bir mükellefiyet sorununun Almanya'da mevcut olduğunun göstergesidir.

4.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Almanya'da KDV'de vergiyi doğuran olay;

- Malların teslimi ve hizmetin ifası anında,
- İşlemin gerçekleşmesinden önce bedel tahsil edilirse, bedelin tahsil edildiği an,
- Muhasebe kaydı yapmak zorunluluğunda olmayan ve önceki takvim yılının KDV miktarı 512 Euro'yu aşmayan mükelleflerin vergi iadesini erteleme dilekçelerini verdikten sonra (http://ec.europa.eu/taxation_publications/services_papers/other_papers/background_paper_2414_08_en.pdf). Yani bu kişiler, muhasebe kaydı yapmak zorunluluğuna haiz olmaları ve önceki yıl KDV miktarları 512 Euro'dan fazla olması durumunda KDV mükellefiyetleri ortaya çıkacaktır. Bu durumda vergiyi doğuran vergi iadesi erteleme formunu beyan ettikten sonra ortaya çıkmaktadır.
- Serbest meslek faaliyetlerinde hizmetin ifası ile meydana gelir.

Almanya'da KDV'de vergiyi doğuran olayla ilgili yaşanan sorunlar özellikle mal veya hizmet teslimine yönelik vergi incelemesi aşamasında yaşanmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları inceleme sonuçları mükellef açısından itiraz konusu olabilmektedir.

Yapılan bir vergi incelemesinde vergi müfettişleri işletmenin mal teslimlerine yönelik yanlış tespitlerde bulunmuş ve beyan edilenden fazla KDV matrahı ortaya çıkmıştır. Bu duruma yönelik yargı kararı önemlidir¹¹⁵. Bağımsız vergi mahkemesinin kararına göre; vergi müfettişlerinin mal teslimleri sonrasında beyan edilen KDV'ye yönelik olarak tespit ettikleri fazladan KDV iptal edilmiştir. KDV'de vergiyi doğuran

¹¹⁵ BFH, Beschluß vom 16.05.00, - VII B 200/98 -, BStBl. 2000 II, 541, 543.

olay mal teslimi ve hizmet ifası olarak tanımlamıştı. Bu noktada vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak teslimle ilgili dolaylı bir sorun görülmektedir. Bu durumun aynı mahkeme kararında, vergi mükelleflerine fazladan vergi yükü getirilmesinden dolayı hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı vurgulanmıştır. Bu noktada usulüne göre yapılmayan vergi incelemesi hukuki güvenlik ilkesi açısından da eleştiriye açıktır. Özellikle mükellef hakları açısından vergi incelemesi veya vergi denetimi dikkatli bir şekilde yapılmalıdır.

4.2.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Vergilendirme yetkisi devletin egemenliğine dayanmakta olup devlet bu yetkisini çıkaracağı yasalarla kullanmaktadır. Yürütme organının vergilendirme alanında sahip olduğu yetkinin kapsamı çeşitli devletlerin Anayasalarında farklı düzenlenmiştir. Almanya’da vergilendirme yetkisinin yasama organından yürütme organına devri, yetki devrine ilişkin genel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Çağan, 1983: 134). Alman Anayasası’nın 80. maddesinin 1. fıkrasına göre; *“Federal hükümete, federal bir bakana veya eyalet hükümetlerine, yasayla tüzük çıkarma yetkisi verilebilir. Yasada, verilen yetkinin konusu, amaç ve kapsamı belirtilir. Tüzükte, hukuki dayanak açıklanır, yasada, yetkinin devri ön görülmüş ise, iş bu devir tüzükle olur.”*

Bu noktada yukarıda da belirtildiği üzere Almanya’da Bakanlar Kurulu’na vergilendirme yetkisi çıkarılacak bir yasayla verilebilir. Bakanlar Kuruluna verilecek olan bu yetki bütün vergiler için söz konusu olabilir. Bu vergilerden birisi de KDV’dir.

Ancak KDV ile ilgili olarak ne Alman Anayasası’nda ne de KDVK’da bakanlar kuruluna KDV’yi sıfıra indirme yetkisi verilmemiştir. Bununla birlikte bu yetkinin verilebileceğine yönelik yukarıda da bahsedildiği gibi genel düzenlemeler mevcuttur. Bakanlar Kurulu’nun yetkisi dahilinde bulunan uygulamalardan birisi ihracatı teşvik konusundadır. Burada Bakanlar Kurulu’na yetki verilirken yetkinin sınırları çizilmiş ve vergi iadesi, vergi muafiyeti ve teşvik primi gibi yollardan hangilerinin kullanılabilceği açıkça belirtilmiştir (Özkök, 1969: 138). Bu noktada ihracatı teşvik yollarından birisi olan KDV iadesin de düzenleme yapma yetkisi yukarıda açıklanan Anayasa’nın 80. maddesi dahilinde Bakanlar Kurulu’na verilebilir.

Almanya’da yürütmeye verilen yetkinin kullanımı açısından geriye yürümeden de bahsedilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarının geriye yürütülmesine izin verilen

ülkelerde, genellikle, geriye yürütme yetkisinin aşırı kullanımını engellemeye yönelik sınırlar bulunmaktadır. Örneğin, Fransız Anayasa Konseyi, eğer cezai nitelik taşıyorsa geriye yürür nitelikte vergi kanunlarının uygulanamayacağını, buna karşın mahkemeler tarafından karara bağlanmış kişisel durumları etkilemeyen vergi kanunlarının geriye yürütülebileceğini belirtmiştir¹¹⁶. Almanya Anayasası'nda vergi kanunlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin bir hüküm yer almamakla birlikte, gerek Alman Vergi Hukuku Doktrininde ve gerekse Federal AYM kararlarında, vergi kanunlarının geçmişe yürümesi açısından, gerçek geriye yürüme - gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanununun. kanun koyucu tarafından, eski kanun döneminde tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir (Tekbaş, 2010: 142-143).

Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geçmişe yürümeyi prensipte geçersiz saymakla beraber bunun istisnalarını da kabul etmektedir. Söz konusu istisnalar;

- Kişiler şu veya bu şekilde kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini tahmin edebiliyorlarsa, örneğin kanun değişikliğine ilişkin haberler basında yer almışsa¹¹⁷,
- Eski kanun dönemindeki hukuki durum belirsiz ise,
- Daha önce yürürlükte olan hüküm yok hükmünde ise ya da eski kuralın Anayasa aykırılığı, bu konuda bir duraksama yaratmayacak kadar açık ise (Örneğin, yürütme organına eski kanunla anayasal sınırları aşan ölçüde geniş yetki verilmiş ise)¹¹⁸,
- Kamu yararı geçmişe yürürlüğü zorunlu kılıyorsa ve bu neden, kişilerin hukuki güvenliklerinden daha baskınsa geçmişe yürüme geçerlidir¹¹⁹.

Söz konusu istisnai durumlar KDV ile ilgili bir düzenleme söz konusu olduğunda da geçerli olacaktır. Kaldı ki Alman Anayasa Mahkemesine açılan bir

¹¹⁶ Judgment No. 86-223 of Dec. 29, 1986, Con. const.

¹¹⁷ Bu durum hukuki güvenlik ilkesi açısından düşünüldüğünde vergilerin yasallığı ilkesine bir aykırılık görülebilecektir.

¹¹⁸ B. Verf. GE 13, 261/272. Bu istisnadan da anlaşılacağı üzere Almanya'da yürütme organına vergilendirme yetkisinin sınırları vardır. Bu sınırlar aşıldığında geriye yürümezlik ilkesi dahi ihlal edilerek söz konusu yetkiler sınırlandırılabilir.

¹¹⁹ B. Verf. GE 18, 429/439/; 19, 187/196/f.

davada KDV’de ihracat istisnasından yararlanan bir mükellef yeni kanunla bir önceki dönemden KDV yüküne maruz kaldığını, yeni kanunun geriye yürütüldüğünü ve bu durumun hukuki güvenliğe aykırı olduğunu ileri sürmüştür¹²⁰. Ancak mahkeme, eski kanun dönemindeki hukuki durumun belirsiz olduğu gerekçesiyle yeni kanunun geriye yürütülebileceği yönünde bir karar vermiştir. Bu durum (geriye yürüme) hukuki güvenlik açısından eleştiriye açıktır.

4.2.3. KDV’ye Yönelik Alternatif Modeller ve Hukuki Güvenlik İlkesi

Almanya’da mevcut vergi sistemi, tüketimi esas itibariyle dolaylı vergiler (KDV ve ÖTV) yoluyla vergilendirmektedir. Bu tip bir vergileme, vergi ile yükümlü vatandaşın kişisel mali gücüne her hangi bir önem atfetmediği için, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin sadece gelir vergileri yoluyla gelişebileceği fikri yaygındır. Ancak Klaus Tipke’ye göre, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bütün vergiler bakımından geçerli olması gerekmektedir¹²¹. Bu noktada verginin mali güçle orantılı olması ilkesi vergilemenin evrensel bir hukuki ilkesi olarak değerlendirilebilir. Bu ilke tüm vergi çeşitlerinde farklı biçimlerde gerçekleştirilebilir.

Hiçbir vergi vatandaşın vergi adaletinin gerçekleştirilmesine ilişkin hakkını olumsuz şekilde etkilememelidir (Lang, Çev., Başaran, 2000: 24). Bu nedenle, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin tüm vergi türlerinde riayet edilmesi zorunludur.

Avrupa Birliği uyumlaştırılmış KDV modeli de dahil olmak üzere dünya çapında KDV sistemlerinin büyük çoğunluğu tüketim tipi bir KDV olarak tasavvur edilmiştir (Englisch, 2014).

Bu noktada Almanya’da KDV alanında yaşanan önemli sorunlardan birisi mali güce göre vergilendirmenin yapılmamasıdır. Bireyler gelirlerine bakılmaksızın aynı mal ve hizmetlerden benzer oranlarda vergilendirilmektedir. Bir diğer sorun Alman KDV sisteminin karışık bir yapıda olmasıdır ki pek çok açıdan eleştirilen Türkiye’deki mevcut KDV sisteminin Almanya’dan daha iyi olduğu savunulmaktadır¹²². Nihayetinde girdi KDV kredisi sorunu da KDV’nin oluşturduğu sorunlardan birisi olarak tespit edilmiştir. Hem mali güce göre vergilendirme esasına sahip olmayan hem de karışık bir

¹²⁰ B. Verf. GE 03, 54/06.

¹²¹ Die Steuerrechtsordnung (II.Cilt) genel özeti.

¹²² 17. Kasım 2014 tarihinde İstanbul’da Marmara Üniversitesi tarafından yapılan “KDV’de Sistem Sorunları ve Güncel Gelişmeler” konulu sempozyumda OECD KDV/MHV Rehberi Çalışma Grubu üyesi Prof. Dr. Joachim Englisch bildirisinde özetle Alman KDV sisteminin karışıklığından bahsetmiş ve Türk KDV sisteminin nispeten daha iyi olduğunu belirtmiştir.

sisteme sahip olan Alman KDV sistemine yönelik yeni model veya reform arayışlarının olduğu bilinmektedir. Söz konusu yeni modeller hukuki güvenlik açısından hukuk devleti normlarına uygun olduğu kadar vergilemede kolaylık sağlayacak bir nitelikte olmalıdır. Bu noktada Almanya’da geliştirilen iki modelden bahsetmek gerekir. Bunlar Mittler ve Kirchoff Modelleridir.

4.2.3.1. Mittler Modeli

“Mittler Modeli”¹²³ 2000’li yılların başlarında Rheinland-Pfalz eyaletinde devlet maliye bakanlığı tarafından geliştirilmiş ve daha sonra diğer tüm eyalet ve maliye bakanlıkları tarafından kabul edilmiştir.

“Mittler Modeli” ne göre, KDV kapsamında tüm işletmelerin elektronik olarak tatbik edilecek özel bir kimlik numarasına sahip olması gerekir. Bir işletme vergiye tabi başka bir işletmeden alım yaparken malları KDV’siz olarak alma hakkına sahip olduğunu belirtmek için kimlik numarasını sunar. Tedarikçi sonrasında çevrimiçi bir veri tabanına erişerek numarayı kontrol etmelidir. Gerçeklik teyidi alındıktan sonra satış KDV düşülerek yapılmış olacaktır. Mittler önerisinin orijinal versiyonunda mal veya hizmeti alan, ne KDV sorumluluğuna tabidir ne de girdi KDV kredisi almaya hakkı vardır. Sonrasında model, müşteri işletmenin reverse charge¹²⁴ prosedürü kapsamında KDV sorumlusu olması gerektiğini önermektedir. Normalde bu gerçek KDV ödemesi olmaz. Çünkü girdi KDV kredisine karşılık bir mahsup direk yapılır. Muafiyet işlemleri için girdi mal veya hizmet talebi kullanarak işletmeler üzerine vergi yükü empoze edilecektir.

Mittler modelinde nihai tüketicilerin KDV’siz işlem yapabilmesi için uygun işletmeler gibi davranarak dolandırıcılık fırsatını en aza indirmek için 5000 Euro’luk bir eşik konulmuştur (Englisch, 2014). Yani 5000 Euro’nun altında KDV’siz işlem muhafaza edilmelidir.

Mittler modeli teknik bir uygulama olarak dikkat çekmektedir. Bu noktada KDV sistemine kolaylık sağlayacak bir öneridir. Model hukuki güvenlik ilkesi açısından incelendiğinde teoride gözle görülür bir özelliği dikkat çekmemektedir. Sistemin

¹²³Bu öneri Avrupa Birliği’nde ortak Alman- Avusturya 2008 reform girişiminin omurgasını oluşturmaktadır (Englisch, 2014).

¹²⁴Avrupa ülkesinin KDV sistemlerinde yer verdiği, yabancı firmalardan alınan hizmetler için uygulanan “geri yükleme metoduna” denir. Bu metotta yabancı firmalardan başka bir aracı firma olmaksızın temin edilen hizmetlerin KDV’si alıcı firma tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla alıcının bulunduğu ülkeye ödenir (European Commission and OECD, 1998).

özellikle KDV kayıp ve kaçığını önleyici bir özelliğinin bulunduğu vurgulanmalıdır. Bununla birlikte karışık KDV yapısını tek bir perakende satış vergisiyle daha düzenli hale getirmektedir. Yani KDV yerine bir perakende satış vergisi uygulanacaktır.

4.2.3.2. Kirchoff Modeli

Mittler modelinden etkilenen Paul Kirchoff tarafından ileri sürülmüş bir modeldir. Kirchoff küçük alımlar için bile mevcut KDV sistemini değiştirerek dolandırıcılığın önüne geçilebileceğini savunmuştur. Kirchoff'un iki işletme arasındaki satışlarda tercih ettiği yaklaşım, resmi şartlar sağlandığı takdirde vergisiz bir sistemdir.

Kirchoff modelinde Mittler modelindeki gibi işletmeler bir kimlik numarası almalıdır. Bu açıdan Mittler modeliyle benzerdir. Kirchoff Modelini farklı kılan yeni öneri ise, eğer satışlarda ödemeler müşteriden tedarikçiye kadar banka havalesi yoluyla yapılırsa KDV alınmamalıdır. Tarafların bunun için oluşturdukları hesaplarını kullanmaları için vergi idareleri tarafından ayrıntılı bir şekilde kontrole ve denetime tabi tutulmalıdır. Nakit ödemeler özellikle bu nedenle vergisiz nitelendirilemez. Kirchoff'a göre eski sistem yerine KDV mahsubu ve girdi KDV kredisi uygulanmalıdır.

Kirchoff modelinde;

- Her türlü eşik ortadan kalkacak¹²⁵
- Genelde bir KDV yükümlülüğü olmayacak,
- İşletmeden işletmeye işlemler KDV'ye tabi olabilir ancak bu oran çok düşük olacak,
- İşletmeler üzerindeki likidite yükü ortadan kalkacak.

Yukarıda sayılan durumlar açısından bakıldığında Kirchoff Modeli hukuki güvenlik açısından Mittler Modeline nazaran avantajlı bir yapıya sahiptir. Özellikle işletmelere getirilen kolaylıklar ve vergilendirmelerindeki adalet açısından pozitif bir özelliğe sahiptir. Fakat nihai tüketiciye yönelik Kirchoff Modelinde herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bununla birlikte Mittler Modelinde de nihai tüketicinin dikkate alınmadığını belirtmek gerekir. Her iki modelde temelde KDV sistemini rahatlatacak vergi kayıp ve kaçığını önleyecek bir yapıyı ön görmektedir.

¹²⁵ Mittler Modelindeki 5000 Euro'luk eşik.

4.3. İNGİLTERE’DE KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

İngiltere’de Milli Ekonomik Gelişme Konseyinin kurulduğu 1962 yılından beri KDV’nin, İngiliz vergi sisteminde genel bir reform yapılmasında ne katkıda bulunacağı konusu incelenmiştir. 1963 de yayınlanan “Daha Çabuk Gelişme İçin Elverişli Şartlar” isimli eserde KDV’nin gelişmeye katkıda bulunacağına dikkat çekilmiştir. 1964 de Maliye bakanı tarafından Parlamento’ya sunulan ve kısaca “Richardson Raporu” olarak tanınan Muamele Vergileri Komisyonu Raporunda Komisyon; KDV’nin mevcut satın alma vergisi ile karşılaştırmasını yapıp, onların yatırımlar, ihracat, kalkınma, fiyatlar, verimlilik ve işletme şekillerine olan etkilerini inceledikten sonra KDV’nin, ihracat ve kalkınmaya, satın alma vergisinden daha çok yararı olmadığı, yeni sistemin kabulü ile çok safhada vergi tahsilatının sağlanabilmesi için ülkede çok geniş ve yeni bir idare teşkilatının kurulmasına ihtiyaç duyulacağı, satın alma vergisinin bu yönden daha mantıklı ve iktisadi olduğu, idaresinin ülkede yerleşmiş olduğu ve iyi işlediği, sahasının genişletilmesinin mümkün bulunduğu ve bu nedenlerle KDV’nin faydadan çok zararı dokunacağı için ihsadının tavsiye edilemeyeceği sonucuna varmıştır (Boşgelmez, 1977: 25).

Milli Ekonomik Gelişme Konseyi, 1966 yılında Sir Frderick Catherwood başkanlığında bir komite kurarak onu Birleşik Krallık’ta ihdas edilecek KDV’nin kapsamını incelemek ve bir rapor hazırlamakla görevlendirmiştir. 1968’e kadar çeşitli devlet dairelerinde yapılan çalışmalar, 16 kadar genel toplantı ve KDV’yi uygulayan dört Avrupa ülkesinde yapılan incelemeler sonucunda Komite 1969 da raporunu yayınlamıştır. Bu raporda olaylar daha gerçekçi açılardan incelenmiştir yukarıda bahsedilen Richardson Raporu bazı konularda eleştirilmiştir. Kesin sonuçlara varılmadan çeşitli alternatiflerin avantajları ve dezavantajları tartışılmıştır.

Bu gelişmelere paralel olarak devlet kesiminde bilhassa Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi’nde yapılan çalışmalar sonucunda, Maliye Bakanı tarafından 1971 de “Satın alma vergisi ile seçici istihdam vergisinin ilgası ile yerine KDV’nin konulması”na dair hükümet tekliflerini ihtiva eden bir metin, 1972’de de “KDVK teklifi” Parlamento’ya sunulmuştur. 27 Temmuz 1972’de Parlamento tarafından KDVK teklifi kabul edilmiştir. Bu kanuna göre KDV uygulamasına 1 Nisan 1973’de başlanmıştır.

Bu uygulamaya geçilebilmesi için, vergiye tabi işlemlerine ait hasılatı 5000 Pound'dan fazla olan mükelleflerin kaydına başlanmıştır. Kayıt için gerekli olan formları mükellefler doldurduktan sonra isimlerinin alfabetik sırasına göre tespit edilen gruplar için belirtilen aylarda Gümrük ve Tüketim Vergisi İdaresine iade etmişler ve idare tarafından bu formlardaki bilgilere göre mükellefiyet tesisleri yapılmıştır.

KDV İngiltere için önemli bir uygulamadır. KDV'yi gerekli kılan nedenler şu şekilde sıralanabilir (Boşgelmez, 1977: 26-27);

- İngiltere'nin ortak pazara katılması,
- Ekonomide verimliliğin azalması,
- Ekonomik ve endüstriyel yapı ile kaynakların optimal dağılışına etkisi,
- Enflasyonist baskı,
- KDV'nin fiyatlar genel seviyesi üzerindeki etkisi,
- İdari güçlükler.

Bu nokta İngiltere'de uygulanan KDV sisteminin detaylı bir şekilde incelenmesi gerekir.

4.3.1. İngiltere'de KDV Uygulaması

KDV, konu ve kapsam bakımından muamele vergileri grubuna dahil olmakla beraber teorik ve teknik üstünlükleri ile bu vergiler arasında bugün için en gelişmiş olanıdır. AB de bu avantajlı yönüyle KDV'de uyumlaştırma politikası gütmüştür. İlk somut uyumlaştırma, 1967 tarihinde uygulamaya konulan 1. ve 2. direktiflerle gerçekleştirilmiştir. 1977 yılında çıkarılan 6. direktifle birlikte KDV kapsamı üye devletler açısından ortak hale getirilmiştir. 6. direktif, 1 Ocak 2007 tarihinde uygulamaya konulan 2006/112/EC sayılı Direktif ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihe kadar bir çok kez değişikliğe uğrayan KDV sistemi 2006/112/EC sayılı direktifle daha sade bir yapıya kavuşmuştur. AB'deki KDV mevzuatı hali hazırda bu direktif çerçevesinde yürütülmektedir. Direktife göre, genel olarak AB'de KDV mükelleflerin her türlü mal ve hizmet teslim bedelleri üzerinden hesaplanır. Mükellefler hesapladıkları bu KDV'den yüklendikleri KDV'yi indirme hakkına sahiptirler. Söz konusu direktife göre KDV, muhtelif istihsal ve dağıtım safhalarında alınan en saf bir tüketim vergisi şeklindedir. Bu noktada KDV için devletler nezdinde çok önemli bir vergi geliri olduğu söylenebilir.

İngiltere’de 1 Nisan 1973 de uygulanmaya başlayan KDV aşağıda genel hatlarıyla incelenecektir.

4.3.1.1. KDV’nin Mükellefi

İngiltere’de KDV mükellefiyeti KDVK’nın 3. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre (Value Added Tax Act 1994, mad.3);

- Bu yasa altında kayıtlı olan bir kişi (kadın veya erkek) yine bu yasa açısından vergi mükellefidir.
- Kayıtlı olan kişiler tarife 1 den 3A’ya kadar sayılmıştır. (Örneğin; 1 yılın sonunda vergiye tabi malzeme değeri 55.000 sterlini aşanlar).
- Bu tarifelerden herhangi birinde kayıtlı olan kişiler komisyonlar tarafından tutulan tekbir kayıtla tescil edilir.
- Komisyon yönetmeliklerle herhangi bir kişinin kayıtlı olduğu çizelgede değişiklik yapabilir.

Bu noktada KDVK uyarınca kaydedilmiş veya kaydedilmesi gerekli olan ve vergiye tabi teslim veya ifalarda bulunan, yahut bulunmaya niyetlenen bir şahıs vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

4.3.1.2. KDV’nin Konusu

İngiliz KDVK’nın 1. maddesine göre; kanun ve kanuna ek tablolardaki hükümler gereğince birleşik krallık hudutları içinde, kanun kapsamına giren malların teslimi ve hizmetlerin ifası ile malların ülkeye ithalinde KDV uygulanır. Vergiye tabi mallarda KDV, mevzuatta aksine bir hüküm olmadıkça İngiltere içinde vergiye tabi şahıslar tarafından kullanılan bütün mal ve hizmetleri konu almıştır.

KDV’nin kapsamı yine KDVK’nın KDV oran ve hesaplama başlıklı kısmında açıklamıştır. Buna göre KDV, KDVK hükümlerince uygulanacaktır. Bu noktada (Value Added Tax Act 1994, mad. 1);

- İngiltere’de mal veya hizmet tedariki üzerinden,
 - Diğer üye ülkelerden satın alınan mallar üzerinden,
 - Üye devletler dışındaki ülkelerden ithal edilen mallar üzerinden,
- KDV alınır.

Malların teslimi ve hizmetin ifası terimlerinden ne anlaşılacağı İngiliz KDVK'nın 1. maddesine ve bu maddenin 5 no.lu bendi hükmü uyarınca Kanun'a ek 2 no.lu tabloda belirtilmiştir. Buna göre;

- Malların teslimi, onların her ne surette olursa olsun istihlakini, kiraya verilmesini, hediye edilmesini veya borç verilmesini ihtiva eder. Fakat hizmetlerin ifası, bir menfaat karşılığı olarak yapılmamışsa terim kapsamına girmez.
- Eğer bir şahıs diğer bir kimsenin mallarını kullanmak veya işleme tabi tutmak suretiyle mal imal ediyorsa bu halde hizmet ifası değil mal teslimi söz konusudur.
- Isıtma, soğutma ve havalandırma ile her türlü enerjinin tüketimi ve kullanılması hizmet ifası değil mal teslimi sayılacaktır.
- Mükellefe ait mal ve hizmetlerin işin ifası esnasında kendisinin veya müstahdemlerinin şahsi ihtiyacı için kullanılması halinde onlar iş esnasında teslim edilmiş sayılacaklardır.
- Mükellef tarafından, bizzat işin ifası esnasında temin veya imal edilen malların, kendisine ait borçların ödenmesinde kullanılması da teslim sayılacaktır.
- 21 yılı aşan belli süreli arazi kiralamalarında alınan ücretin hibesi, transferi ve tedrici bu kanunun uygulamasında teslim sayılacaktır.
- Kanun'daki hükümlere bağlı olmak şartıyla, Hazine genel tebliğ çıkarmak suretiyle herhangi bir muamelenin mal teslimi veya hizmet ifası olup olmadığını tayin edebilir.
- Yine Kanun'daki hükümlere bağlı kalmak kaydıyla, mal teslimi olmayan fakat herhangi bir hakkın kısmen veya tamamen hibe, transfer veya terki gibi para karşılığı yapılan işlemler hizmet ifası sayılmıştır.

4.3.1.3. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay

KDV'de vergiyi doğuran olay, malların teslimi ve ithali ile hizmetlerin ifasıdır. Vergi doğuran olayların tamamlanması için gerekli şartlar ile teslim yeri kavramları KDVK'da açıklanmıştır.

1147 no.lu genel tebliğde yer alan 700 no.lu genel izahname de, malların teslimi ve hizmetlerin ifasında vergi, “vergi noktası” denilen belli bir anda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile hukuken doğar ve geçerlilik kazanır.

Vergi doğuran olay esas itibariyle menkul mallarda malların alıcıya teslimi veya gönderilmesi, gayrimenkullerde ise alıcının istifadesine sunulmasıdır (Boşgelmez, 1977:38). Vergi doğuran olayın tespitinde fatura ve ödeme tarihleri dikkate alınmaktadır.

4.3.1.4. KDV’de İstisnalar

İngiliz KDV sisteminde istisnalar KDVK’nın 2. bölümünde, yardımlar, istisnalar ve iadeler başlığı altında belirtilmiştir. İstisnaya konu olan işlem, hizmet ve teslimler kanununun 9. kısmında açıklanmıştır. Buna göre;

- Bahis, oyun ve piyangolar (Örnek: Bahis veya şans oyunlarından herhangi birini oynamak için tesislerin sağlanması) ,
- Eğitim (Örnek: Mesleki eğitim, sınav hizmetlerinin sağlanması),
- Finans (Örnek: Konusu, transfer veya makbuz veya paraya dayalı herhangi bir işlem, para güvenliği, düzenli para ödemeleri olan işlemler KDV’den istisnadır),
- Fon yardımı,
- Sağlık ve refah (Örnek: İnsan kanı ve kandan elde edilen teropatik amaçlı bulgular),
- Sigorta (Örnek: Sigorta iş akışı tarafından sigorta veya reasürans¹²⁶ sağlanması),
- Altın yatırımı,
- Arazi (Örn: Bir bina veya yeraltı inşaatı, hibeden sonra en az 3 yılda tamamlanırsa KDV’den istisnadır),
- Posta hizmetleri (Örnek: Posta Servisi tarafından posta paketlerinin taşınması),
- Spor, spor yarışmaları ve beden eğitimi (spor yarışmasında elde edilen ödül).

¹²⁶ Sigorta edilmiş riskin, belli bir kısmının veya tamamının yeniden sigorta edilmesidir.

4.3.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı

Verginin matrahı İngiliz KDVK'nın 10. ve 11. maddelerinde açıklanmıştır. 10. maddede ülke içinde malların teslimi ve hizmetin ifasında, 11. madde de ise ithal edilen malların tesliminde söz konusu olacak matrah açıklanmıştır.

Prensip olarak KDV'nin matrahı malı satın alan veya hizmetten istifade eden kimsenin onun için ödeyeceği meblağdır. Teslim veya ifanın para karşılığında yapılması halinde bu kaide geçerlidir. Ödenecek meblağın standart veya "0" nispette vergiye tabi mal ve hizmetlerin karşılığını teşkil etmesi halinde bu meblağ her iki nispet için ayrı matrahlar göstermek üzere adil ve makul ölçüler dahilinde bölünmelidir (Boşgelmez, 1977: 61).

İngiltere'de üç tane KDV oranı mevcuttur. Bunlar %0, %5 ve %20 KDV oranlarıdır. %5¹²⁷ ve %0¹²⁸ KDV oranları indirilmiş KDV oranlarıdır (<https://www.gov.uk/rates-of-vat-on-different-goods-and-services>).

İngiltere'de KDV sisteminde oranlarla ilgili dikkat çeken iki önemli uygulama bulunmaktadır. Bunlardan ilki indirimli oran uygulamasıdır (Value Added Tax Act 1994, mad.29). Bazı mal veya hizmetlerde indirimli oran uygulanmaktadır. İndirimli KDV oranı %5 olarak tespit edilmiştir. İndirimli orana tabi olan mal veya hizmetler KDVK'nın 7A listesinde yer almıştır ve 7 gruba ayrılmıştır. %5 indirimli KDV oranı uygulanan mal veya hizmetler (Value Added Tax Act 1994, 7A);

- Yurt içi yakıt ve enerji tüketimi,
- Enerji tasarrufu sağlayan malzemeler,
- Isıtma donanımı, güvenlik ürünleri ve gaz temini,
- Kadın sıhhi ürünleri,
- Çocuk koltukları,
- Konut dönüşümleri (kentsel dönüşüm),
- Yenileme ve konut değişikliği,

şeklinde sıralanabilir.

İkinci önemli uygulama ise "0" KDV oranıdır¹²⁹. KDVK'nın 8 sayılı listesinde "0" KDV oranına sahip mal veya hizmetler sayılmıştır. Bu noktada "0" KDV'li ürünler

¹²⁷ Yerli yakıt örnek gösterilebilir.

¹²⁸ Yiyecek, Kitap ve Gazeteler örnek gösterilebilir.

16 grupta toplanmıştır. Bunlar (Value Added Tax Act 1994, 8.liste ve <https://www.gov.uk/rates-of-vat-on-different-goods-and-services>);

1. Grup: Yiyecekler; İnsanların yaşamlarını devam ettirmelerini sağlayan gıdalar (Dondurma, buz şekerler, soda bu gruba girmez).
2. Grup: Su ve kanalizasyon hizmetleri¹³⁰.
3. Grup: Kitaplar¹³¹.
4. Grup: Görme engelliler için konuşan kitaplar ve yine görme engelliler için kablosuz setler.
5. Grup: Bina inşaatlarında.
6. Grup: Korumalı binalar.
7. Grup: Uluslararası Hizmetler.
8. Grup: Taşıma.
9. Grup: Karavan ve yüzen evler.
10. Grup: Altın.
11. Grup: Banknotlar.
12. Grup: İlaç, Ecza ve engellilere yardımlar.
13. Grup: Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında yapılan ithalat ve ihracat.
14. Grup: Sağlık hizmetleri
15. Grup: Hayır kurumları.
16. Grup: Ayakkabı ve giyim.

Genel olarak bakıldığında “0” KDV oranı uygulanan mal veya hizmetler bireylerin yaşamlarını devam ettirecek niteliktedir. Engellilere, hayır kurumlarına ve sağlığa yönelik “0” KDV uygulanması yazılı bir Anayasası olmadığı yönünde kimi zaman eleştirilen İngiltere’nin hukuk devleti ve dolayısıyla insan faktörüne verdiği önemi göstermektedir.

İngiltere’de KDV beyannameleri üç ayda bir doldurulmaktadır. Ödemeler beyanname verildikten sonra 15 gün içerisinde yapılmaktadır.

¹²⁹ İlerleyen başlıklarda Türkiye açısından bir öneri olarak sunulacak olan KDV yapısı açısından İngiltere’deki “0”KDV oranı uygulaması büyük önem taşımaktadır.

¹³⁰ Türkiye’de sudan %18 KDV alınmaktadır. Bu noktada İngiltere’deki uygulama iyi bir örnek teşkil etmektedir.

¹³¹ Beşeri sermayeye yatırım sadece zorunlu harcamalardan KDV’nin kaldırılmasıyla sağlanmaz. Aynı zamanda kültürel kalkınmanın sağlanması için bir takım teşvikler yapılmalıdır. İngiltere’deki mevcut bu uygulama iyi bir örnek teşkil etmektedir.

4.3.2. İngiltere’de KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

İktidarın mutlak vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile anayasal metinlerin ortaya çıkışının tarihsel süreçte aynı ekseninde birleştiği görülmektedir. Bunun sebebi vergilemenin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın bağlantısıdır. Demokratik ülkeler anayasalarında vergilemenin temeli olan ilkeleri belirleyerek, vergi sistemine bir alt yapı ve mükelleflere bir koruma alanı oluştururlar (Gerçek vd., 2014: 83).

Yazılı bir anayasası bulunmayan İngiltere’de KDV uygulamasının gerek uygulama gerekse teorik anlamda iyi bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Bu yapıda mevcut KDVK’nın önemli bir etkisi vardır.

Ancak her ne kadar iyi yapılanmış bir KDV sistemine sahip olsa da İngiltere’de de bir takım sorunların olduğu belirtilmelidir.

4.3.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

İngiltere’de vergi sistemi karmaşık bir yapıdadır. İngiltere’de vergilendirmeye ilgili birim Gelir İdaresi olarak adlandırılacak olan Majestelerinin Gelir ve Gümrük İdaresi’dir. Konuyla ilgili diğer birimler ise Hazine ve Maliye’dir.

Yazılı bir anayasaya sahip olmayan İngiltere’de herhangi bir devlet mercii vergilendirme yetkisinin sahibi değilmiş gibi görünmektedir. Fakat anayasal demokratik gelişim doğrultusunda Magna Carta (m.12), Bill of Rights (m.4) ve 1911 tarihli Parlamento Kanunu’nun bütçe kanununu düzenleyen 1. maddesinde vergilendirmede kanunilik ilkesinin dayanağını bulmak mümkündür. İngiltere’de vergilendirme yetkisinin sahibi parlamentonun seçilmiş üyelerinden oluşan “Avam Kamarası”dır (Güneş, 2013:70). Avam Kamarası’nın vergilendirme yetkisine sahip olmasının temelinde, bu meclisin vergi yükümlülerini temsil etmesi ve temsilcilerin vergilendirmeye rıza göstermeleri gerektiği düşüncesi yer almaktadır (Çağan, 1982: 32).

İngiltere’de yürürlükte olan tüm vergilere egemen olan tek bir parlamento yoktur (Güneş, 2013:70). 1842 tarihli Gelir Vergisi Kanunu ve 1891 tarihli Damga Kanunu’nda olduğu gibi bazı vergiler parlamentodan özellikle bu konulara hasredilerek çıkarılan yasalar tarafından düzenlenirken, diğer büyük bir bölüm vergiler Bütçe Kanunu’nun bölümlerinde düzenlenerek ortaya çıkarlar ki bunlardan bazıları, Sermaye Gelirleri Vergisi, Sermaye Transferi Vergisi ve nihayetinde KDV’dir (Tiley, 1978: 32).

İngiltere’de Almanya’dakinin aksine yerel yönetimlere vergilendirmeyle ilgili sınırlı yetkiler verilmiştir. Vergilendirme yetkisi yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Yasama organı bu yetkisini bakanlar kurulunun kullanmasına izin verebilir. Bu tartışılabilir bir durumdur. Ancak İngiltere’de ki hakim görüş yasamanın yani parlamentonun vermiş olduğu vekaleti veya yetkiyi her zaman geri alabilir olmasıdır. Bununla birlikte, Parlamento düzenleyici işlemleri yargı denetimi dışında bırakmamışsa, Parlamentonun verdiği yetkileri aşan işlemler mahkemece iptal edilir (Wade ve Philips, 1955: 44).

2011 yılına kadar KDV’de vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin herhangi bir mahkeme kararına rastlanmamıştır. 2011’de İngiliz hükümetinin KDV’yi %2,5 oranında artırması tepkilere neden olmuştur. Orta sınıf ailelerin her yıl 600 sterlin ek ödeme yapmasını gerektirecek bu uygulamaya ilişkin muhalefet cephesinden itirazlar gelmiştir. Konu vergilendirme yetkisinin kötüye kullanıldığı gerekçesiyle yüksek mahkemelere taşınmıştır¹³². Mahkeme, kararında vergilendirme yetkisinin yürütme organı tarafından kötüye kullanımının söz konusu olmadığını ve halkın yüksek fiyatların acısını paylaşmakla yükümlü olduğunu belirterek tartışmalı bir karara imza atmıştır.

Parlamento her yıl bütçe kanunu aracılığı ile vergilendirme yetkisini bakanlar kuruluna devredebilmektedir (Çağan, 1982: 134). Bu noktada İngiltere’de de vergilendirme yetkisine ilişkin yanlış bir uygulamadan bahsedilebilir. KDV ve benzeri vergilerin oranlarına ilişkin tespitler yasama organı tarafından kanunlar dahilinde yapılmalıdır. Hukuk devleti ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi bunu gerekli kılmaktadır.

4.3.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

İngiliz KDVK uyarınca kaydedilmiş veya kaydedilmesi gerekli olan ve vergiye tabi teslim veya ifalarda bulunan yahut bulunmaya niyetlenen bir şahıs vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

İngiltere’de KDV mükellefiyeti en iyi şekilde tesis edilmiştir. Gerek indirimli oran (%5), gerek “0” oran ve gerekse tamamen istisna uygulamalarıyla İngiliz KDV sistemi örnek teşkil edecek bir yapıdadır. Sayılan bu üç durum dışında uygulanan KDV

¹³² High Court Decision, CO/2227/2012.

standart oranı ise %20'dir. Bu noktada %20 vergiye tabi olan mükellefler arasında mali güce göre vergilendirme ilkesinin uygulanmaması eleştirilebilecek bir nokta olarak dikkat çekilebilir.

İngiltere'de KDV mükellefiyetine ilişkin sorunlar genellikle 1994 yılında yürürlüğe giren Value Added Tax Act (KDVK) sonrasında ortaya çıkmıştır. Bu kanunla birlikte "0"¹³³ ve indirimli KDV oranları¹³⁴ yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte bazı kurumlar faaliyette buldukları alan dolayısıyla "0" KDV listesine girmişlerdir. Bunlardan birisi Marks&Spencer'dır.

Marks&Spencer 1994 yılında çıkarılan Value Added Tax Act'den önce KDV mükellefiyeti olan bir kurumdur. Söz konusu kanunla birlikte "0" KDV oranına tabi olmuştur. Kurum giysi üzerine mal ve hizmet sunmaktadır. 1994 KDVK'da da kıyafetler "0" KDV oranına tabi tutulmuştur. Marks&Spencer bu durumla ilgili olarak idareye dava açmıştır. 1989 yılından 1994 yılına kadar KDV mükellefi olarak ödediği verginin iadesini talep etmiştir. Mahkeme konuyla ilgili incelemelerinden sonra kararını davacı aleyhine vermiştir. Gerekçe olarak kanunların geriye yürümezliği ilkesi gösterilmiştir. Burada herhangi bir kazanılmış hak olmadığı vurgusu yapılmıştır¹³⁵. Bir nevi beklenen hak olarak nitelendirilmiştir.

Buna benzer bir dava yine bir inşaat şirketinin kentsel dönüşüm adı altında yapmış olduğu teslimlerle ilgili KDV uygulamasına yöneliktir. Yine 1994 yılında Value Added Tax Act'den sonra yapılan kentsel dönüşümlerle ilgili faaliyetler "0" KDV oranına tabi tutulmuştur. İngiltere'deki şirket 1990 ve 1994 yıllarında yapmış olduğu faaliyetlere ilişkin olarak ödediği KDV'nin iadesini talep etmiştir. Ancak mahkeme yine yukarıdaki gerekçelerle davacı aleyhine karar vermiştir¹³⁶.

Yine İngiltere'de de KDV nihai tüketici üzerinde vergi yükü oluşturan bir uygulamadır. Bununla ilgili olarak incelenen mahkeme kararlarında 2014 yılında Yargıtay tarafından verilen bir karar dikkat çekicidir¹³⁷. Mahkemeye konu olan dava da, tatil turları düzenleyen bir şirketin KDV'yi tatilcilere yansıtmasıyla alakalıdır. İngiltere'de KDVK'ya göre turistler hizmet sektörüne ilişkin ifalarda KDV'den istisna edilmiştir. Ancak İngiliz vatandaşları KDV'den istisnaya tabi değildir. Bu noktada

¹³³ 8 sayılı liste.

¹³⁴ 7A sayılı liste.

¹³⁵ High Court Decision, CO/1013/1997.

¹³⁶ High Court Decision, CO/6280/2007.

¹³⁷ Supreme Court Decision, 1571/2014.

KDV nihai tüketici üzerinde kalmaktadır. Davada Yargıtay, bu durumun AB mevzuatına uygun olduğunu ve aynı şekilde İngiliz vatandaşlarının İngiltere dışında alacakları tatil hizmetinde KDV'ye tabi olmayacaklarını belirtmiştir. Nihai tüketici üzerinde kalan vergi yükünün yasal olduğu belirtilmiştir.

Özetle, hukuki güvenlik ilkesi açısından İngiltere'de mükellefiyet ile ilgili sorunlar 1994 yılında uygulanmaya başlayan Value Added Tax Act'in belirttiği indirimli veya "0" oranlı sınıflara giren mal veya hizmetlere ilişkindir. Ancak bu sorunlar da mahkeme kararları ile bertaraf edilmiştir. Uygulamada her hangi bir iptal kararına gidilmemiştir.

4.3.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Vergiyi doğuran olay esas itibarıyla menkul mallarda, malların alıcıya teslimi veya gönderilmesi, gayrimenkullerde ise alıcının istifadesine sunulmasıdır. Fakat vergi doğuran olayın tespitinde fatura ve ödeme tarihlerinin önem arz ettiğini de belirtmek gerekir.

Satıcı, yukarıda belirtilen kaideye göre vergi doğuran olayın vukuundan önce fatura düzenler veya alıcı tarafından yapılmış herhangi bir ödemeyi elde ederse, bunlar vergiyi doğuran olay kabul edilir. Hem fatura düzenlenmiş ve hem de ödemede bulunulmuşsa bunlardan önce olanı vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir. Bu kural mecburidir. Satıcının bunlardan herhangi birini tercih etme şansı yoktur. Fatura edilen veya ödenen kısım malın tamamına ait değilse geri kalan kısmına ait vergi mallar teslim edilince ödenecek hale gelir (Boşgelmez, 1977: 38).

İngiltere'de vergiyi doğuran olayla ilgili sorunlar Türkiye ve Almanya'dakine benzer bir nitelik taşımaktadır. Yani mal teslimi ve hizmet ifasına yöneliktir. Burada sorunun kaynağı vergi incelemesidir. Vergi inceleme elemanlarının mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin kurumlar nezdindeki incelemelerinde yapmış oldukları hatalar dava konusu olmuştur. Bu noktada İngiltere'de vergi incelemesine değinmek gerekir.

İngiltere'de gelir idaresinin amacı kendisine yasalarla yüklenen vergiyi doğru miktarda ve doğru zamanda toplamaktır. Gelir idaresinin uyum stratejisi ise gönüllü uyumu teşvik edici, uyumsuzluğu ise ortaya çıkarıcı ve düzeltici olmak üzere iki yönlüdür (<http://www.inlandrevenue.gov.uk/manuals/emmanual/em0005/em0010.htm>).

Vergi incelemesi “tax inspector” denilen inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Denetim elemanı Gelir İdaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirler. İhtilafli olaylarda Gelir İdaresi Başkanı’ndan (Tax Commissioner) bir önceki aşama olarak Gelir İdaresini temsil eder. Vergi kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak-iş yerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları görevlerden bazılarıdır (Şin, 2005: 153).

Gelir idaresi yükümlünün yaptığı beyanı kontrol için olduğu kadar beyanname üzerindeki kayıtları, kontrol gereken bilgiyi sağlamak amacıyla da bilgi isteyebilir. Gelir idaresinin ihtiyacı olan bilgi, beyannamedeki bilgiye bağlı olarak değişir. Bu noktada vergi inceleme elemanlarının yapacakları incelemelerde dikkatli olmaları gerekir.

İngiltere’de KDV’de vergiyi doğuran olayla ilgili olarak yargıya intikal eden bir dava dikkat çekicidir. Dava öncesinde mükellef vergi iadesi talebinde bulunmuştur. Gelir İdaresi durumu incelemek için vergi inceleme elemanı görevlendirmiştir. Vergi inceleme elemanı kuralına göre vergiyi doğuran olay ve teslim boyutlarıyla mükellefi denetime tabi tutmuştur. Sonuçta vergi iadesine yönelik herhangi bir bulgunun olmadığını tespit etmiş ve gelir idaresine bildirmiştir. Mükellef bu durumu dava konusu yapmıştır¹³⁸. Mahkeme yapmış olduğu incelemeler sonucunda vergi inceleme elemanının hata yaptığını belirlemiş ve mükellef lehine karar vermiştir. Sonuç itibariyle mükellefe KDV iadesi yapılmıştır.

Bu noktada İngiltere’de vergiyi doğuran olayla ilgili olarak vergi inceleme elemanlarının daha dikkatli değerlendirme yapması gerekmektedir. Vergide denetim her alanda olduğundan biraz daha önem arz etmektedir. Bu çerçevede mükellef haklarının korunması gerekir ki bu da hukuki güvenlik ilkesini temelini oluşturur.

4.3.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

İngiliz parlamentosunun kökenlerinde vergilendirme yetkisinin temsili bir kuruma verilmesi savaşımları yatar. Vergilendirme yetkisi parlamentoya aittir. Ancak kimi yasalarda vergilendirmeye ilişkin ikincil yasama yetkileri verilmektedir. 1958 tarihli

¹³⁸ Royal Court of Justice, CO /322/2004.

Import Duties Act (İthalat yasası), hazineye gümrük vergisi oranlarını ve gümrük vergisine tabi malları belirleme yetkisi vermektedir. Çıkarılacak ikincil yasalar parlamentonun onayına tabidir. Benzer bir hüküm Avrupa Birliği yükümlülüklerini yerine getirebilmek amacıyla Avrupa İşbirliği Anlaşmasının 5. maddesinde yer almaktadır. Vergilendirme yetkisinin en tipik örneklerinden birisi de General Rates Act 1967 (Genel oranlar yasası) ile yerel yönetimlere tanınan belediye vergisi salma yükümlülüğüdür. Bu yetkilerin hukukiliği dönemler itibariyle İngiliz mahkemelerine konu olmuştur¹³⁹.

KDV ile ilgili olarak böyle bir dava örneğine rastlanmamıştır. KDV uygulama yetkisi direk parlamentodadır. İkinci bir yetkili yasama organı yoktur. Bu noktada KDV kanununu incelemek gerekmektedir.

Türkiye’de yürütme KDV oranını “1” e indirme ve 4 katına kadar çıkarma yetkisine sahiptir. Ancak İngiltere de kanunlarda böyle bir uygulamaya yer verilmemiştir. Verilmesi de Value Added Tax Act 1994 (KDVK) açısından düşünülemez. Fakat parlamentonun yani yasamanın bu yetkiyi Bakanlar Kurulu’na verebilmesinin önü açıktır. Bu noktada mahkemeler devreye girmekte ve söz konusu yetkinin Bakanlar Kurulu tarafından kullanımının keyfiyeti denetim altına alınmaktadır. Söz konusu yetkinin devri parlamento tarafından çok sınırlı kullanılmıştır¹⁴⁰. Bu yetki devrinin sınırlı kullanımının nedeni olarak İngiliz KDV sisteminde yer alan hem (%5) hem de “0” vergi oranlarının etkisi büyüktür. Bu noktada İngiltere’de uygulanan KDVK belli eksiklikleri olsa da bir çok yönüyle örnek alınacak niteliktedir.

4.4. FRANSA’DA KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

Fransa’da uygulanan başlıca vergiler; gelir ya da şirket kazançları üzerinden alınan vergiler (Kurumlar vergisi, kişisel gelir vergisi ve stopaj vergisi), sermaye üzerinden alınan vergiler (Tescil vergisi, intikal vergisi, şirket ihtiyatları vergisi, veraset ve hibe vergisi), satış ya da muamele üzerinden alınan vergiler (Katma değer vergisi, hizmet vergisi, özel tüketim vergileri), ücretli ya da çalıştırılan personel sayısı üzerinden alınan vergiler (Ücret vergisi, çıraklık vergisi), sosyal güvenlik vergileriyle, işletme vergisi ve emlak vergisi gibi mahalli vergilerdir (Erdem, 1981: 139).

¹³⁹ Royal Court Of Justice, CO/703/2002, CO/9471/2006, CO/4294/1999, CO/3157/2001.

¹⁴⁰ Örnek için Bkz: s.167.

Fransa'da vergi politikasından, vergi sisteminin yönetilmesinden ve vergi gelirlerinin toplanmasından Maliye ve Ekonomik İşler Bakanlığı sorumludur. Bakana bütçe ve vergi konularında bilgi sahibi olan bir devlet bakanı zaman zaman yardım eder.

Fransız vergi sistemi yönetiminden Vergiler Genel Müdürlüğü ve Gümrük ve Gider Vergileri Genel Müdürlüğü olmak üzere aynı düzeyde iki genel müdürlük sorumludur. Maliye ve Ekonomik İşler Bakanlığı'na bağlı bu iki genel müdürlük, vergilerin ulusal ve yerel düzeyde yönetimi yanında vergi politikasından da sorumludur. Söz konusu genel müdürlükler KDV'den de sorumludur.

Bu noktada Fransa'da KDV'nin genel yapısı incelenecektir.

4.4.1. Fransa'da KDV Uygulaması

KDV ilk olarak Fransa'da Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice Laure tarafından hazırlanan bir projeyle 1948 yılında sadece imalat aşamasında uygulanmaya başlanmıştır. Fransa'da ilk olarak imalat aşamasında uygulanan KDV, 1954 yılından itibaren tüketim tipi KDV'ye dönüştürülerek uygulanmaya devam etmiştir (Sarılı, 2010:497).

Fransa KDV'ye öncülük etmiş bir ülke olarak dikkat çekmektedir. KDV Fransa'da 1968 yılında hemen hemen tüm mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Arın, 1984: 37). 1968'de hizmetler ayrı vergilendirilmekten vazgeçilerek KDV kapsamına alınmıştır.

Fransa'da KDV uygulaması farklı bir yapıya sahiptir. Örneğin dört ayrı KDV oranı bulunmaktadır. Bu aşamada KDV'nin teknik özelliklerinin incelenmesi gerekmektedir.

4.4.1.1. KDV'nin Mükellefi

Fransa'da KDV mükellefi Fransız KDVK'nın 9. bölümünün 61. faslında belirtilmiştir. Buna göre KDV mükellefi;

- Üreticiler; giyim üretimi yapanlar, müteahhitler
- Toptan satış faaliyetleri gerçekleştirenler,
- Perakendeciler, tüccarlar,
- Mal veya hizmeti tedarik eden kişiler,
- Malları teslim alan alıcılar,
- Hizmeti kiralayanlar.

şeklinde sıralanabilir.

4.4.1.2. KDV'nin Konusu

Fransa KDV mevzuatı diğer Avrupa Birliği üyesi ülkelerin mevzuatları gibi 6. Direktif çerçevesinde şekillenmiştir. Buna göre Fransız KDV'sinin konusunu mal teslimi ve hizmet ifaları oluşturur. Her türlü vergilendirilebilir mal teslimleri ve hizmet ifaları Fransız KDV'sinin kapsamına girmektedir. Ayrıca üye ülkeler arasındaki mal iktisapları ve AB dışı ülkelere mal ithalatları da KDV'nin kapsamında değerlendirilmektedir. Bu noktada belirtilmesi gereken bir nokta yabancı tüccarlarla ilgilidir. Şöyle ki; yabancı tüccarlar doğrudan veya bir iş yeri vasıtasıyla mal teslimi veya hizmet ifasını kısa bir süreliğine gerçekleştiriyorlarsa Fransa'da kayıt yaptırılmaları gerekmektedir (European Commission, 2007: 4).

Genel olarak KDV'nin konusu KDVK'nin 3. bölümünün 4. faslında açıklanmıştır. Buna göre;

- Ülke sınırları içinde yapılan mal veya hizmet teslimleri,
- Küçük işletmeler için franchise programı kapsamında yapılan faaliyetler,
- Tarımsal faaliyetler,
- Herhangi bir şekilde gerçekleşen taşıma ve yeni araç teslimleri,
- Yine KDVK'da belirtilebilecek her hangi bir uygulamada KDVK'nin konusu sayılabilir¹⁴¹.

Fransız KDV sisteminde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde genel bir ifadeyle tanımlanabilir. Bir alın 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.

Bu noktada Fransa'da teslim ile ilgili açıklamalar Fransız KDVK'nin 3. bölüm, 21. faslında yer almıştır. Buna göre; teslim veya ifa bedeli ödenecek hale geldiğinde veya ortaya çıktığında mal veya hizmetlerin teslim veya ifası yapılır.

¹⁴¹ Kanunda yer alan bu açıklama Fransa'da uygulanan KDV sistemi için eleştirel bir bakış açısı oluşturmaktadır. Vergilendirme yetkisinin sınırlarının zorlandığının bir göstergesi olarak değerlendirilip eleştirilebilir.

4.4.1.3. KDV’de Vergiyi Doğuran Olay

Fransa’da KDV’de vergiyi doğuran olay, esas itibariyle yürütülen faaliyetlerin mahiyetine bağlıdır. Bu sebeple konu yapılan işlerin mahiyetine göre ele alınmalıdır. Bu noktada vergiyi doğuran olaylar şu şekilde sıralanabilir (Eroğlu, 2003: 32-33);

- Satışta vergiyi doğuran olay, malın teslimi ile meydana gelir. Teslim ise, satış konusu malın, alıcının iktidar ve tasarrufuna geçmesidir. Bir satışın ileride gerçekleşecek şarta bağlı olarak yapılması halinde vergiyi doğuran olay, bu şartın gerçekleşmesi ile meydana gelmektedir.
- İthalatta vergiyi doğuran, malların ithal edilmesi anında meydana gelir.
- Alışların vergiye tabi tutulduğu hallerde vergiyi doğuran olay, satışlarda olduğu gibi malın teslimi ile meydana gelmektedir.
- Şahsi amaçlı teslimde vergiyi doğuran olay, mal ve hizmetlerin ödevli tarafından ilk kullanma anında ortaya çıkar. Bunun tipik örneği, ödevlinin kendi inşa ettiği evi fiilen kullanmaya başlamasıdır.
- İnşa işlerinde vergiyi doğuran olay, istihkak veya fatura bedelinin tahsili ile meydana gelir.
- Hizmetler de vergiyi doğuran olay, hizmet karşılığı olan ücretin tahsiline bağlanmıştır. Ücretin tahsili esas olup, ancak tahsil ile bir vergi borcu ortaya çıkar.

4.4.1.4. KDV’de İstisnalar

Vergiye konu olan işlemlerin vergi dışında bırakılmasına istisna denilmektedir. Fransa’da uygulanan KDV sisteminde birçok istisnai durum bulunmaktadır. Bu noktada Fransız KDVK’nın 261. maddesinde KDV’den istisna edilen durumlar şu şekilde belirtilmektedir;

- Düzenlenmiş bir piyasada yürütülen vadeli emtia ticareti zinciri,
- Tarım ve balıkçılık,
- Sağlık hizmetleri,
- Kan bağışları,
- Eğitim (tarımsal eğitim),
- İhracat ve eş değer işlemler,

- Yerel eğlence vergisine tabi faaliyetler (spor etkinlikleri)¹⁴²,
- Bazı emlak işlemleri,
- AB ülkeleri ile yapılan ithalat,
- Medikal ve paramedikal faaliyetler,
- Kar amacı gütmeyen kurumlar tarafından yürütülen bazı faaliyetler.

4.4.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı

Fransa'da uygulanan KDV sisteminde verginin matrahı, vergiye tabi kar sağlayan malların fiyatını içerir (Mcgowan ve Bilings, 1997: 141). Söz konusu fiyatın içerisinde mal hizmetler için yapılan tüm masraflar yer alır.

Fransa'da 1 Ocak 2014 tarihi itibarıyla KDV oranları belirlenmiştir. Dört farklı KDV oranından söz edilebilir. Bunlar; standart oran, indirilmiş oran (2 tane oran vardır), süper indirilmiş oran şeklindedir. Söz konusu oranlar ve örnekler şu şekildedir (<http://www.lesclesdelabanque.com>).

Standart oran; %20 olarak uygulanan orandır. Mal ve hizmet teslimi ve ifası için çoğunlukla kullanılan orandır. Bu oran %19,6'dan artırılmıştır.

İndirilmiş oran; %5,5 ile %10 olarak uygulanan orandır. Engellilere yönelik gaz ve elektrik, enerji şebekeleri ve ekipman hizmetlerinde %5,5, bazı tarım ürünleri, yolcu taşımacılığı, gösteriler ve evlerde yapılan bazı işlerde %10 indirilmiş oran uygulanmaktadır.

Süper indirilmiş oran; %2,1 oranında uygulanan orandır. Sosyal güvenlik hizmetleri, şarküteri faaliyetleri, lisans ücretleri bu orana tabidir.

Fransa'da KDV beyannameleri her ayın 15' ile 24'ü arasında verilir ve ödeme de bu tarihler arasında yapılır.

4.4.2. Fransa'da KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Fransa'da uygulanan KDV sistemi İngiltere, Almanya ve Türkiye'dekinden farklı bir yapıdadır. Daha karışık bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Bununla birlikte birden fazla oran uygulaması mevcuttur. Fransa'da KDV sistemi özellikle farklı oran uygulamaları açısından eleştirilmektedir.

¹⁴² Bu uygulama vergi piramidini önlediği için önem arz etmektedir.

Fransız KDV sisteminin daha iyi anlaşılabilmesi için yasallık, mükellefiyet, vergiyi doğuran olay ve yürütme organına verilen yetkiler açılarından mevcut sorunlar incelenmelidir. Bu incelemede mahkeme kararları hukuki güvenlik perspektifinin daha iyi ele alınabilmesi için etkin bir unsur olacaktır.

4.4.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

4 Ekim 1958 tarihli ve son olarak 18 Haziran 1976'da değişiklik yapılan Fransa Cumhuriyeti Anayasası'nın "Parlamento ile Hükümet İlişkileri" başlığı altında 34. maddede yasaların parlamento tarafından yapılacağı hükme bağlandıktan sonra yasanın düzenleyeceği konular arasında her çeşit vergilerin ve mali yükümlerin dayanağı, oranı, tarh biçimleri, para emisyon rejimi sayılmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere vergi koymak, vergiyi ortadan kaldırmak ya da var olan bir verginin uygulama alanı ile ilgili kuralları değiştirmek için açık bir parlamento kararı gerekmektedir (Güneş, 2013: 71).

Fransız Anayasası'nın 34. maddesinde sıkı sıkıya bağlı bir yorum vergi alanında tüzüklere, yönetmeliklere, kararnamelere ve bakanlar kurulu kararlarına yer olmadığı noktasını ileri sürmeye götürebilir. Fakat uygulamada baskın olan ve uygulanan, bu görüş olmayıp, yasa koyucudan esasen beklenen verginin matrahının hesaplanmasına ve tahsiline ilişkin kuralları koyması olmaktadır (Güneş, 2013: 71).

Fransız Anayasası'nın 40. maddesine göre parlamento üyelerince yapılan yasa ve değişiklik önerileri kabul edildikleri takdirde kamu gelirlerinin azalması veya bir kamu yükümlülüğü ortaya konulması ya da ağırlaştırılması sonucu doğuyorsa bu uygun değildir. Bu durumda 34. ve 40. maddeler birlikte değerlendirildiğinde şu şekilde bir yorum yapılabilir (Güneş, 2013: 71); parlamenter güç, hükümet tarafından önerilen yeni bir verginin kurallarını belirlemekte ve kamu gelirlerini azaltacak yeni yasa önerisinde etkin olabilirken, kendisinin kamu gelirlerini azaltacak yasa değişiklikleri önermesi söz konusu değildir. Buradan çıkacak sonuç, mevcut vergi yasalarındaki vergi yükünü hafifletecek yasa değişiklikleri ancak hükümet tarafından parlamentoya yaptırılabilir. Burada ilginç olan parlamentonun vergileri artırma gibi bir yetkiye sahip olmasıdır. Azaltmanın ise parlamentoya hükümet tarafından önerinin gelmesiyle gerçekleşmesidir.

Söz konusu durumlar KDV için de geçerlidir. Yani KDV'de düzenleme yapma yetkisi Parlamenteoya verilmiştir. Hükümetler de KDV oranının düşürülmesi ve

mükellef üzerindeki etkilerinin azaltılması yönünde parlamentoyu karar alma konusunda yönlendirme hakkına sahiptir. Bu noktada Fransız Anayasa Mahkemesinin 1980 yılında aldığı ve KDV hükümlerine yönelik değişiklikleri de içeren kararın incelenmesi gerekir.

Fransa'da 1980 yılında KDV oranlarının artırılmasına yönelik hükümetin teklifinin de yer aldığı yasa teklifi parlamento tarafından kabul edilmiş olmasına rağmen Anayasa Mahkemesi¹⁴³ hükümetin KDV oranlarını artırmaya yönelik bir yetkisinin olmadığını belirtmiş ve söz konusu yasayı iptal etmiştir. Hükümet iptal edilen yasada indirimli %5,5 taban oranının artırılması yönündeki öneride bulunmuştur. Mahkeme bu önerinin yasal olmadığı ve hükümetin vergi arttırıcı böyle bir yetkiye sahip olmadığını vurgulamıştır. Ayrıca yasa içerisinde yer alan farklı vergilere yönelik düzenlemeler de bu iptale konu olmuştur. Ancak burada belirtilmesi gereken önemli bir nokta bulunmaktadır. Şöyle ki; 2013 yılında %19,6 olarak uygulanan genel KDV oranı hükümetin teklifi ve parlamentonun kabulüyle yasalaşmıştır. Bu noktada Anayasa Mahkemesi'nin herhangi bir iptal kararı almaması dikkat çekicidir. 1980 yılında ki uygulamayla 2013 yılındaki uygulama arasındaki çelişki vergilendirme yetkisi açısından (KDV perspektifinde) bir keyfiyeti ortaya koymakta ve eleştirilmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi açısından vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımı büyük sorunların doğmasına neden olabilir. Fransız ihtilaliyle hak ve hürriyet konusunda devrim yaşayan Fransa'da vergilendirme yetkisinin kullanımındaki keyfiyet eleştiriye açıktır. Sonuçta 2013 yılında artırılan KDV oranlarıyla mükellefler üzerinde fazladan vergi yükü oluşturulmuştur.

4.4.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Fransız KDV sisteminde farklı oran uygulamasıyla vergi adaletli bir şekilde dağıtılmaya çalışılmıştır. Ancak standart oranın %20 olarak uygulanması vergi yükünün arttıran bir unsurdur. Bununla birlikte Fransa'da koruma altına alınmış oran, indirilmiş oran ve süper indirilmiş oran uygulaması mevcuttur. Mükellefler bu oranlara göre vergilendirilmektedir. Bununla birlikte Fransa'da KDV'de istisna uygulaması da mevcuttur. Mükellefiyetle ilgili sorunlar özellikle istisna kapsamına giren mükellefler açısından kimi zaman Conseil d'Etat (Danıştay)'a yansımıştır¹⁴⁴. Söz konusu kararda

¹⁴³ Decision n: 80-119 L du 02 decembre 1980.

¹⁴⁴ Conseil d'État (Danıştay), ECLI:FR:CESSR:1998:149736.19980708

Scientology Kilisesi'ne ait derneğin (ki bu derneğin kar amacı gütmeyen kurumlar tarafından yürütülen bazı faaliyetler sınıfına girdiği kararda kabul edilmiştir) faaliyetlerinin KDV'den istisna edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Karardan da anlaşılacağı üzere Danıştay mükelleften yana karar vermiş ve istisna hakkına sahip mükellefi korumuştur.

Fransa'da KDV yükü üreticiler ve vergiye tabi mal veya hizmeti tedarik edenlerin üzerinde kalmamaktadır. KDV nihai tüketiciler tarafından yüklenilmektedir. Nihai tüketicilerin ödedikleri KDV'nin geri ödenmesi yönünde herhangi bir beyan hakları bulunmamaktadır. Bu durum yine hukuki güvenlik ilkesi açısından tartışılabilir bir niteliktedir. Hukuki güvenlik ilkesi açısından vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması gerekir. Söz konusu durumla ilgili 2014 yılında Danıştay tarafından verilen bir kararda nihai tüketiciye yüklenen vergi yükünden bahsedilmiş, KDV'nin nihai tüketici üzerinde kalan bir vergi olduğu vurgulanmıştır¹⁴⁵. Dava da iç çamaşırı üreten Sochaux firmasının sahibi nihai tüketici olarak ödediği KDV'nin kendisine iade edilmesini talep etmektedir. Üretici bir firma olarak KDV iadesine tabi olduğunu nihai tüketici olarak da böyle bir hakkın tanınması gerektiğini gerekçe olarak belirtmiştir. Ancak mahkeme isteği red etmiş ve nihai tüketici olarak yapılan işlemlerden KDV alınmasına devam edilmesini karara bağlamıştır.

4.4.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Türkiye ve şuana kadar incelenen ülkelerde vergiyi doğuran olaylar ile ilgili sorunlar mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili olup genellikle vergi inceleme elemanlarının denetim sırasında yaptıkları teslim ve ifalara yönelik inceleme hatalarına dayanmaktadır. Bu noktada Fransa'da da benzer bir durumun varlığından söz edilebilir.

Fransa'da vergi denetimi "Vergiler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra örgütleri tarafından yürütülmektedir. Fransız mali örgütü içerisinde vergi denetimi yapan elemanlar, yetki ve görev alanlarını göz önüne alarak, beyannameleri mükelleflerden alanlar, bölgeler ve iller arası inceleyiciler, ulusal inceleyiciler ve tüm vergi ve resimleri inceleyenler olarak sınıflandırılabilirler. Bunlardan beyannameleri mükelleflerden alırken inceleme yapan elemanlar, derinliğine olmayan ve muhasebe işlemlerini incelemeyen ön bir inceleme yapmaktadırlar. Bu nedenle bunların etkinlikleri azdır. Bölgeler ve iller arası inceleme elemanları ise, orta büyüklükteki

¹⁴⁵ Conseil d'État (Danıştay), ECLI:FR:CESSR:2014:359629.20140625

işletmelerin vergi denetimini yapmaktadırlar. Bunların yetkileri geniş ve etkinlikleri çoktur. Ulusal inceleme elemanları, büyük işletmelerin vergi denetimini yapmaktadırlar. Tüm vergi ve resimleri inceleme yetkisine sahip elemanlar ise, yetki ve etkinlikleri bakımından en üst düzeyde inceleme elemanlarıdır (Nemli, 1994: 131). En üst düzeydeki inceleme elemanlarının vergi inceleme ve denetimleri sırasında sorumluluklarının çokluğu nedeniyle hata yapmaları kaçınılmaz.

Bu açıklamalar dâhilinde, Fransa’da vergiyi doğuran olayla ilgili sorunlar mal teslimi veya hizmet ifası ile ilgilidir. Denetimler sırasında mal teslimi veya hizmet ifasının tespitinde denetim elemanlarınca yapılan hatalar vergiyi doğuran olay açısından sorun teşkil etmektedir. Temyiz idare mahkemesinin 2012 yılında Marsilya’da aldığı karar yanlış denetime iyi bir örnek teşkil etmektedir¹⁴⁶. Bu noktada ilgili kurumun 2009 yılında teslim bildirim belgesini yanlış doldurduğu üst düzey inceleme elemanlarının raporunda belirtilmiştir ve fazladan KDV tahakkuk ettirilmiştir. Söz konusu mahkeme kararı ile ödenen fazla KDV iade edilmiştir. Benzer bir kararda Fransa Anayasa Mahkemesi tarafından alınmıştır¹⁴⁷. 2012 yılında çimento üretimi yapan bir fabrikanın incelenmesinde yine eksik teslim bildirim verildiği tespit edilmiş. Bu nedenle gecikme bedeli ile birlikte mükellefe fazladan KDV tahakkuk ve nihayetinde tahsil edilmiştir. Mahkeme incelemelerinde denetim elemanlarının hatalı işlemlerini tespit etmiş mükellefin ödediği fazla KDV iade edilmiştir.

Bu kararlar hukuk devleti ilkesi açısından örnek teşkil etmektedir. Mükelleflerin haklarının korunduğunun açık bir göstergesi olan kararlar hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinden de takdir edilecek niteliktedir. Vergi denetimlerine büyük önem veren Fransa’da vergi denetim elemanlarının özellikle KDV uygulaması hususunda daha dikkatli olması gerekmektedir (Kılıçdaroğlu, 1982: 28). Zira mükellefler yanlış denetimler sonucunda vergiyi doğuran olay açısından aşırı vergi yüklerinin altında kalabilmektedir.

4.4.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Fransız KDV sisteminde İngiltere’dekine benzer “0” KDV uygulaması yer almamaktadır. Sadece KDV’nin uygulanmadığı mal teslimleri veya hizmet ifaları mevcuttur. Bu noktada Yürütme organına özellikle Türkiye’dekine benzer bir KDV

¹⁴⁶ İdari Mahkeme Kararı, CETATEXT000026079176.

¹⁴⁷ Conseil Constitutionnel (Anayasa Mahkemesi), Decision No: 2012-251 QPC.

oranını düşürme veya artırma yetkisinin verilmeyeceği düşünülebilir. Ancak yürütme organı KDV’de parlamentonun indirim yapmasını sağlayacak öneride bulunma yetkisine sahiptir (Güneş, 2013:71). Artırma yetkisi ise sadece Parlamente’ye ait olan bir yetkidir. Yani yürütmenin buna müdahalesi söz konusu olamaz. Bu durumla ilgili olarak Fransız Anayasa’nın 34. ve 40. maddelerinin birlikte değerlendirilmesi ve yorumlanması gerekir. Bu noktada; parlamenter güç, hükümet tarafından önerilen yeni bir verginin kurallarını belirlemekte ve kamu gelirlerini azaltacak yeni yasa önerisinde etkin olabilirken, kendisinin kamu gelirlerini azaltacak yasa değişiklikleri önermesi söz konusu olmamaktadır. Buradan çıkacak sonuç, mevcut vergi yasalarındaki vergi yükünü hafifletecek yasa değişiklikleri ancak hükümet tarafından parlamente’ye yaptırılabilir.

Açıktan Anayasa’yla böyle bir sınırlamanın olması kuvvetler ayrılığı ilkesi açısından bir açıklık sağlamaktadır. Böylelikle yürütme ve yasama, görev, yetki ve sorumlulukları açısından çakışmamakta ve hukuk devletini sarsacak durumlara yol açılmamaktadır. Bu nedenle yürütmeye verilen yetki ile ilgili sorunlar sadece vergilendirme yetkisinin keyfiliği ve dolayısıyla yasallık ilkesiyle sınırlanmıştır.

4.5. RUSYA’DA KDV UYGULAMASI VE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

Sovyetler Birliği’nin dağılması ile birlikte piyasa ekonomisine geçmeye başlayan Doğu Bloğu ülkeleri, 1991’li yılların ikinci yarısından itibaren sosyalist sisteme göre düzenlenmiş mali mevzuatlarını ve özellikle vergi mevzuatlarını, piyasa ekonomisinin gereklerine uygun şekilde yeniden oluşturmaya başlamışlardır. Bu bağlamda eski Sovyetler Birliği’nin legal ardılı konumundaki Rusya Federasyonu’nda vergi yasaları yeniden düzenlenmiş ve Rus Vergi Kodeksi 1998 yılında yürürlüğe girmiştir.

Vergi kodeksi iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım genel vergilendirme prensiplerini, tanımları, vergi mükelleflerini ve vergi denetmenlerinin hak ve yükümlülüklerini, vergi denetim şartlarını ve vergi usulsüzlükleri için yaptırımları düzenlemektedir. İkinci kısım ise vergileri hesaplama ve ödeme kurallarını düzenlemektedir.

Vergi kanunu, farklı kaynaklardan da vergi ile ilgili düzenlemeleri içerisine alır. Bunlardan birisi uluslararası sözleşmelerdir. Eğer uluslararası sözleşmeler vergi ile ilgili

düzenlemeleri düzenliyor ise ve bu düzenlemeler vergi kodeksinde belirtilen şartlardan farklı bir düzenleme içeriyor ise, uluslararası sözleşmelerde belirtilen düzenlemeler geçerli olacaktır. Diğer bir önemli kaynak Rusya Federasyonu'ndaki mahkeme kararlarıdır. Ancak bu mahkeme kararları her zaman emsal karar niteliğinde değildir. Bunun istisnası Yüksek mahkemenin ve Yüksek arbitraj mahkemesinin karar ve görüşleridir. Bu iki organın karar ve görüşleri alt mahkemeler açısından bağlayıcıdır.

Maliye bakanlığının, vergi dairesi başkanlığının, gümrük dairesi başkanlığının, kalkınma bakanlığının tebliğleri de bir kanun kaynağıdır, ancak bu tebliğler vergi kodeksine ek bir düzenleme veya düzeltme doğuramazlar (<http://oibrussia.org/tr/pdf/Rusya%20Vergi%20ve%20Hukuk%20Rehberi.pdf>, s.128).

Vergi ile ilgili farklı organların bulunmasının bir sonucu da farklı vergi sınıflarının ortaya çıkmasıdır. Rusya'da en genel ifadeyle, federal vergiler, bölgesel vergiler ve yerel vergiler bulunmaktadır. KDV federal vergiler sınıfı içerisinde yer almaktadır.

Bu noktada Rusya'da KDV uygulaması ve KDV'ye ilişkin mevcut sorunlar incelenecektir.

4.5.1. Rusya'da KDV Uygulaması

KDV mal ve hizmetlerin satış fiyatları üzerinden hesaplanan yayılı muamele vergisi niteliğinde dolaylı bir tüketim vergisidir. KDV ile ekonomideki üretimden tüketime tüm aşamalar vergilendirilmektedir. Ayrıca vergi, katma değer üzerinden alındığı için satıcılar alış sırasında ödedikleri vergiyi düşerler. Pek çok ülkede olduğu gibi Rusya'da da KDV önemli bir vergi geliridir.

Bu noktada KDV'nin genel yapısının incelenmesi gerekir.

4.5.1.1. KDV'nin Mükellefi

KDV'nin mükellefleri Vergi kodeksinin 143. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Kurumlar (şirketler, işletmeler v.s),
- Özel teşebbüsler,
- İthalatçılar,

KDV mükellefidir.

4.5.1.2. KDV'nin Konusu

Rusya'da KDV'nin konusuna giren durumlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Pehlivan ve Öz, 2011: 40);

- Rusya'da satış yapılan ve teslim edilen mallar ile gerçekleştirilen hizmetler,
- Yapım ve yükleme işlemleri,
- Ülkeye ithal yol ile giriş yapan mallar.

Vergilemenin konusuna girip girmemesi yönünden, malların satış yerinin başka bir ifadeyle teslim yerinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Sosyalist bir yapıda olan Rusya Federasyonu'nda KDV'de mülklik ilkesi etkin bir şekilde işlemektedir. Öyle ki, vergi kodeksinin 147. maddesine göre aşağıdaki hallerde malların teslim yeri Rusya Federasyonu'dur;

- Teslim yeri Rusya Federasyonu toprakları ise
- Mal yükleme veya nakliye anı başında Rusya Federasyonu topraklarında ise.

Hizmet ifalarında vergilemenin ne şekilde yapılacağı her zaman tartışılan bir konudur. Özellikle hizmet alıcısının ve satıcısının farklı ülkelerde bulunması, olayın mutlak suretle bir takım kriterlere bağlanmasını gerektirmektedir. Bu noktada hangi hizmet ifalarının teslim yerinin Rusya Federasyonu olduğu şu şekilde sıralanabilir;

- Hizmetler Rusya Federasyonu topraklarındaki gayrimenkuller ile ilgili ise (uçak, deniz ve nehir gemileri, uzay objeleri hariç). Bu hizmetlere inşaat, montaj, tamir, restorasyon işleri dahildir.
- Hizmetler Rusya Federasyonu topraklarındaki taşınabilir varlıklar ile ilgili ise.
- Hizmet alıcısı faaliyetlerini Rusya Federasyonu topraklarında yürütüyor ise.

4.5.1.3. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay

Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve federal vergiler içerisinde yer alan KDV vergi kodeksi içerisinde detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Bu noktada Rusya'da KDV'nin alınabilmesi için mal teslimi ve hizmet ifasının Rusya'da yapılması

gerekmektedir. Böylelikle vergiyi doğuran olay da gerçekleşmektedir. Rusya Federasyonu'nda vergiyi doğuran olay mal teslimi ve hizmet ifasıdır.

4.5.1.4. KDV'de İstisnalar

Vergi kodeksinde küçük işletmeler için özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre; son üç takvim ayı itibariyle şirketleri veya özel teşebbüslerin, KDV hariç, mal (iş, hizmet) satış gelirinin toplamı 2.000.000 Rubleyi aşmıyorsa, verginin mükellefleri vergi hesabı ve ödeme yükümlülüklerini kaldırma hakkına sahiptir (<http://oibrussia.org/tr/pdf/Rusya%20Vergi%20ve%20Hukuk%20Rehberi.pdf>, s.133).

Rusya'da en belirgin ve açık istisna uygulaması ihracatlar da uygulanmaktadır. Tıbbi malzeme satışı ile bankacılık ve sigortacılık hizmetleri de KDV'den istisnadır¹⁴⁸ (Pehlivan ve Öz, 2011:41).

4.5.1.5. KDV Matrahı, Oranı ve Beyanı

Rusya'da malların (teslim ve hizmetlerin) satışında vergi matrahı, söz konusu malların satış fiyatıdır (KDV hariç). Vergi matrahı tespit edilirken, satış bedeli olarak nakdi, aynı, değerli evraklar (senet, poliçe vb.) dahil elde edilen tüm gelirler dikkate alınır. Bir firmanın kendi ihtiyacı için inşaat-montaj işleri yapması halinde ise vergi matrahı, bunun için vergi mükellefinin yaptığı tüm harcamalar dikkate alınarak, yapılmış işlerin toplam değeri şeklinde tespit edilir. Komisyoncu olarak faaliyet gösteren firmalarda ise sadece komisyon tutarı KDV'ye tabidir.

Rusya'da genel vergi oranı %18'dir. Ancak %0 ve %10 oranında uygulanan mal ve hizmetlerde bulunmaktadır. Temel gıda maddeleri, çocuk giysileri ve okul malzemelerinde uygulanan oran %10 indirimli oranıdır. %0 olarak uygulanan oran ise, genel olarak Rusya dışına ihraç edilen mal ve hizmetlerde uygulanmaktadır. Yani Rusya varış ülkesinde vergilendirme ilkesini benimsemiş bir ülkedir.

Vergilendirme dönemi, vergi sorumlulukları dahil vergi mükellefleri için üç aylık dönem olarak belirlenmiştir. Ödeme mevcut çeyreğin sonundan itibaren 20. gününe kadar yapılır, üç taksitle ödeme imkanı vardır (http://www.worldwide-tax.com/russia/rus_other.asp).

¹⁴⁸ Bkz. http://www.worldwide-tax.com/russia/rus_other.asp).

4.5.2. Rusya’da KDV Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Sosyalist bir devlet olan Rusya’da vergiler mükellef haklarını ihlal etmeyecek şekilde düzenlenmiş ve vergi kodeksinde sınırları çizilmiştir. Rusya’da geçerli olan bütün vergiler için söz konusu düzenlemeler geçerlidir.

Bu noktada kamu harcamalarının finansmanında etkin bir rol oynayan KDV’de iyi bir şekilde yapılandırılmıştır. Ancak bir takım eksikliklerin varlığından da söz etmek gerekir. Söz konusu eksiklikler içerisinde en dikkat çekici olanı istisnalar konusundadır. Sadece ihracatın KDV’den istisna edilmesi tartışılabilir bir uygulamadır.

Rusya’da KDV’de yaşanan sorunlar yasallık, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet ve bakanlar kuruluna verilen yetkiler açısından incelenecektir. Bu incelemeler de diğer ülkelerde olduğu gibi yüksek yargı kararları etkin olacaktır. Hukuki güvenlik ilkesi açısından söz konusu incelemelerin farklı bir bakış açısı oluşturacağı söylenebilir.

4.5.2.1. Yasallık İlkesi İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Rusya’da vergilerin yasallığı ilkesi irdelenirken öncelikle anayasanın 104. ve 106. maddelerinin iyi bir şekilde analiz edilmesi gerekir. 104. madde;

“Yasama teşebbüsü hakkı, Rusya Federasyonu Cumhurbaşkanına, Federasyon Konseyine, Federasyon Konseyi üyelerine, Devlet Duması milletvekillerine, Rusya Federasyonu Hükümetine, Rusya Federasyonu federe unsurlarının yasama (temsili) organlarına aittir. Yasama teşebbüsü hakkı ayrıca yetki alanlarıyla ilgili konularda Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesine, Rusya Federasyonu Yüksek Mahkemesine, Rusya Federasyonu Yüksek Hakem Mahkemesine aittir.

Yasa tasarıları Devlet Dumasına sunulur.

Vergilerin uygulanması veya kaldırılmasına, ödenmesinden muaf tutulmasına, devlet borçlanması yapılmasına, devletin mali yükümlülüklerinin değiştirilmesine ilişkin kanun tasarıları, sadece Rusya Hükümetinin görüşü alınarak sunulabilir”, şeklinde düzenlenmiştir.

106. madde de; *“Devlet Dumasının aşağıdaki konularda kabul ettiği federal kanunların Federasyon Konseyi tarafından görüşülmesi zorunludur:*

Federal bütçe,

Federal vergiler¹⁴⁹ ve resimler,

Mali, döviz, kredi, gümrük düzenlemesi, para dolaşımı,

Rusya Federasyonu uluslararası anlaşmalarının onaylanması ve iptali,

Rusya Federasyonu'nun Devlet sınırlarının statüsü ve korunması,

Savaş ve barış", şeklinde düzenlenmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda Rusya'da vergilerin yasalaşma sürecinin nasıl işlediğini belirtmek gerekir. Öncelikle hükümet önerisini Duma'ya sunar. Duma'da görüşülen ve kabul edilen öneri Federasyon Konseyi tarafından görüşülmek zorundadır. Federasyon Konseyi'nde kabul edilen öneri yasalaşır. Bu noktada Rusya'da vergilendirme yetkisinin çeşitli birimlere bölüldüğü söylenebilir. KDV açısından durum incelendiğinde, farklı herhangi bir uygulamaya rastlanmamaktadır. Yine, federal vergiler sınıfında yer alan KDV ile ilgili yasa teklifi hükümet tarafından Devlet Duma'sına sunulur. Teklif kabul edilirse Federasyon Konseyi tarafından görüşülür ve yasalaşır(<http://oibrussia.org/tr/pdf/Rusya%20Vergi%20ve%20Hukuk%20Rehberi.pdf>).

Anayasa açıktan birkaç kuruma veya birime vergilendirme yetkisi vermektedir. Buda temelde yasallık ilkesi ile ilgili bir sorunu işaret etmektedir. Nitekim konuyla ilgili mahkeme kararları bu yorumu destekler niteliktedir. Örneğin Rus Anayasa Mahkemesi bir kararında KDV indirimleriyle ilgili yapılan düzenlemenin vergilendirme yetkisinin kullanımı ile ilgili bir ihlal oluşturduğu gerekçesiyle yürütmeyi durdurmuştur¹⁵⁰. Söz konusu kararda hükümetin yasa teklifinin (%10 indirimli oranın %5'e indirilmesi) Devlet Duması'nda görüşüldüğü ancak Federasyon Konseyinde görüşülmeden yasalaştırılmasına yönelik bir uygulama olduğu tespit edilmiştir. Yasa teklifinin Federasyon Konseyi'nde görüşülmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu noktada Rusya'da hukuki güvenlik ilkesine özellikle sosyalist devlet anlayışı çerçevesinde önem verilmektedir.

4.5.2.2. Mükellefiyet İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Rusya Federasyonu vergi kodeksinde vergi mükellefleri için "müteselsil sorumluluk" uygulaması yoktur. Ancak 2004 yılında Rusya Federasyonu Anayasa

¹⁴⁹ KDV Rusya'da Federal vergiler sınıfında yer almaktadır.

¹⁵⁰ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No: 1275-O/213.

Mahkemesi'nin 169 ve 01.10.2004 tarih ve 324-O'nolu kararları ile KDV mükellefleri için, kanunda yazılı olmamasına rağmen "müteselsil sorumluluk" uygulaması getirilmiştir (<http://oibrussia.org/tr/pdf/>). Mal veya hizmet satın alınan firma, düzenlediği faturadaki KDV'yi ödemiorsa (fiktif bir şirket ise, adresinde bulunamıyor ise, ulaşılamayan genel müdüre sahipse, özetle sadece fatura ticareti yapan bir şirket olarak çalışıyor ise) bu çeşit şirketlerin düzenledikleri faturada yer alan KDV mal veya hizmeti satın alan firma tarafından indirim konusu yapılamaz (<http://oibrussia.org/tr/pdf/>). Kanuna karşı olan Anayasa Mahkemesi kararı şu anda yürürlüktedir. Bu karar yayımlandıktan sonra uzun bir süre firmaların aleyhine uygulanmamıştır. Son dönemlerde Bölge Vergi Daireleri, Anayasa Mahkemesi'nin kararını destekleyen mektuplar (tebliğler) yayınlamaktadır. Her ne kadar vergi kodeksinin 108. maddesi gereği, vergi mevzuatındaki ihlalin, vergi organları tarafından kanıtlanması zorunluluğu bulursa da şirketin adresin de bulunamaması, vergi dairesine beyannamelerin verilememesi halinde indirim KDV'sinin denetmenler tarafından kolaylıkla red edilebileceği söylenebilir. Kanunda olmayıp sadece Anayasa Mahkemesi kararları ile uygulamada mükellefiyet tespiti verginin kanuniliğine aykırı bir durum teşkil etmektedir.

Rusya'da da KDV uygulayan diğer pek çok ülkede olduğu gibi vergi nihai tüketici üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Yine Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararlarında nihai tüketici üzerinde ağır vergi yükü olduğu kabul edilmiş ancak bu sadece açıklama metinlerinde kullanılmıştır¹⁵¹. Söz konusu davada, Shmina Mikhail Fedorovich, mülkiyet geliri üzerinden¹⁵² KDV alınmasının ve bunun yansıtılma olanağının olmamasının adalet ilkesine uygun olmadığını ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Mahkeme kararında nihai tüketici üzerindeki vergi yükünü değinmiş ancak uygulamaya ilişkin herhangi bir somut karar almamıştır. Buda hukuki güvenlik ilkesi ve dolayısıyla hukuk devleti açısından olumsuz bir durum olarak dikkat çekicidir.

¹⁵¹ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No:2259-O/2014 ve No: 2635-O/2014.

¹⁵² Rusya'da mülkiyet geliri üzerinden KDV alınmaktadır. Bu Türkiye'deki arsa karşılığı daire işlemiyle benzerlik taşımaktadır.

4.5.2.3. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Daha önceki bölümlerde de belirtildiği gibi vergiyi doğuran olay, mal teslimi ve hizmet ifasıdır. Rusya’da vergiyi doğuran olayla ilgili sorunlar mal teslimi ve hizmet ifasına yöneliktir. Söz konusu bu duruma yönelik sorunların kaynağı yine incelenen diğer ülkelerde olduğu gibi vergi denetimleridir. Vergi denetimlerinde yapılan yanlışlıklar vergi mükellefleri üzerinde fazla KDV ödenmesi şeklinde bir vergi yükü oluşturmaktadır.

Vergi denetim organları denetim esnasında daha çok şirket tedarikçisi seçilirken gerekli özenin gösterilip gösterilmediğine bakmaktadırlar. Denetim esnasında tedarikçinin vergi yasalarını ihlal ettiği tespit edilirse veya tedarikçi firma günlük firma belirtilerini taşıyor ise, böyle bir tedarikçi ile işlemlerin haksız vergi avantajları sağlamak amacıyla yapıldığı vergi denetmenleri tarafından iddia edilebilir.

Vergi mahkemeleri şirketlerle vergi denetmenleri arasındaki anlaşmazlıklarda daha çok vergi idaresinin yanında yer almaktadır. Yüksek arbitraj mahkemesinin 12.10.2006 tarihli N 53 Plenun kararının 10. bendi uyarınca, vergi dairesi şirketin tedarikçi seçiminde gereken özeni göstermediğini kanıtlar ise söz konusu şirket haksız yere vergisel avantajlar elde etmiş sayılır. Ancak vergi denetimlerinin yanlış yapıldığına ve mükellefin fazla KDV ödeme yükümlülüğünde bırakıldığına ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları da bulunmaktadır¹⁵³. Söz konusu kararda Rusya’da faaliyet gösteren bir süper market KDV beyannamesini zamanında vermemesi üzerine vergi denetimine tabi tutulmuştur. Denetimlerde gecikme bedeli hatalı hesaplanmış ve mükellefin fazla vergi vermesine neden olunmuştur. Mahkeme kararı ile söz konusu fazla vergi iade edilmiştir.

4.5.2.4. Yürütme Organına Verilen Yetki İle İlgili Sorunlar ve Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Rusya Federasyonu Anayasası’nın 75/3. maddesinde; *“Rusya Federasyonu’nda federal bütçe için alınan vergiler sistemi ile vergilendirme ve resimlerin genel ilkeleri*

¹⁵³ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No:556-O-O/2011 ve No:512-O-O/2011.

federal kanunla düzenlenir” ifadelerine yer verilmiştir. Bu ifadeden çıkarım yapmak mümkündür. Burada “kanunsuz vergi olmaz” ifadesi vurgulanmıştır¹⁵⁴.

Rusya Federasyonu’nda yürütme organına vergi koyma, kaldırma veya mevcut verginin oranlarında değişiklik yapma yetkisinin verildiği söylenebilir. Bu yetki yürütme tarafından farklı dönemlerde kullanılmıştır. KDV içinde söz konusu yetkinin kullanıldığı belirtilmelidir. Bu yetki Rusya Federasyonu Anayasası’nın 104. maddesinde açıkça vurgulanmıştır. Yürütmeye kanun tasarılarının oluşturulmasında bir yetki verilmiştir.

Bu aşamada yürütmenin KDV ile ilgili oran, indirim hakkı, muafiyet ve istisna gibi unsurları belirleme yetkisi bulunmaktadır. Yürütmeye bu yetkinin verilmesi tartışmalı bir konudur. Çünkü Rusya’da yürütme bu yetkiyi mükellefin yükümlülüğünü azaltacak şekilde kullanmamıştır.

4.6. ÇEŞİTLİ ASYA ÜLKELERİNDE KDV UYGULAMASI

Son yıllarda yaşanan küresel iktisadi krizler, özellikle Avrupa ve Amerikalı şirketlerin rotalarını Asya kıtasına çevirmelerine neden olmuştur. 2010’dan bu yana Asya dünya malvarlığının %54’ünü üretmektedir (<http://tusiad.org/rsc/shared/file/Asya-ulkeleri-vergi-oranlari-karsilastirmasi.pdf>). Asya ülkelerini bu denli cazip kılan önemli unsurlardan birisi uygulanan vergilerdir. Bu noktada çalışmayla da ilinti olarak bazı Asya ülkelerinin KDV yapıları incelenebilir.

Çin Halk Cumhuriyeti gümrük bölgesi içerisinde mal satışı, mal ithalatı, işleme onarım ve yedek parça değişim hizmetleri ile uğraşan bütün birim ve şahıslar KDV’nin mükellefidirler (Organ, 2008: 120). Çin’de standart KDV oranı %17’dir. Ancak, bazı malların satış ve ithaline uygulanan vergi %13’dür (http://www.worldwide-tax.com/china/chi_other.asp). Örneğin temel ihtiyaç maddeleri, tarımsal ürünler, kamu hizmetleri, ham petrol, yemler, kimyasal gübreler vb. gibi. Farklı oranlarda vergiye tabi mal ve hizmet işiyle uğraşan şirketler farklı oranlara tabi mal ve hizmetlerde yaptıkları ticari faaliyetlerini ayrı hesaplamaları ve ayrı kayıt tutmaları gerekmektedir (<http://tusiad.org/rsc/shared/file/Asya-ulkeleri-vergi-oranlari-karsilastirmasi.pdf>). Aksi takdirde, yüksek vergi oranından vergi ödemekle yükümlü olurlar.

¹⁵⁴ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No: 1760-O/2013.

Hindistan hem federal hem de eyalet bazında dolaylı vergisi olan federatif bir yapıdır. Eyalet içi mal satışları KDV'ye tabidir ve eyaletler arasında gerçekleştirilen mal satışları ise merkezi bir satış vergisine (CST) tabidir. Hindistan'da KDV sadece mallar üzerinde uygulanır. Hizmet sektöründe KDV yoktur. Ana mallar üzerine uygulanan vergiler 4 ayrı kademeye ayrılmıştır ve toplam 550 farklı ürünü kapsamaktadır (<http://tusiad.org/rsc/shared/file/Asya-ulkeleri-vergi-oranlari-karsilastirmasi.pdf>). Tablo 3'de Hindistan'da uygulanan KDV oranları görülmektedir.

Tablo 3. Hindistan'da Uygulanan KDV Oranları

ÜRÜN	VERGİ ORANI
Temel Ürünler	%1
Altın, gümüş külçesi ve değerli taşlar	%1
Sanayi girdisi, sermaye tüketim malları, ilaçlar dahil, tarım ürünleri, sermaye ve beyan edilen mallar	%4
Petrol, tütün, likör vb. gibi diğer ürünler (bu ürünler üzerinde KDV değeri eyaletten eyalete değişiklik gösterebiliyor)	%12,5

Kaynak:<http://tusiad.org/rsc/shared/file/Asya-ulkeleri-vergi-oranlari-karsilastirmasi.pdf>, E.T. 10.11.2014.

Hindistan'da her türlü ticari işlem KDV'ye tabidir. Ancak 500.000 Hindistan Rupe'si altında gerçekleştirilen iş hacmi bu vergiden muaf tutulur. Hindistan da malların ihracatında KDV iadesi uygulamaktadır.

Vietnam'da 3 farklı KDV uygulanmaktadır. Bu oranlar %0, %5 ve standart oran%10'dur. %0'lık oran genellikle ithal edilen (hayat sigortası, finans hizmetleri, arazi kullanım haklarının devri, sağlık bakım hizmetleri, bilgisayar yazılımı, gazete, dergi ve belirli kitapların basımı, yayımı ve dağıtımı gibi belli mal ve hizmet tedarikler vb. gibi) 25 farklı kategoride yer alan ürüne (mal ve hizmete) uygulanır. %5'lik oran 15 ayrı kategorideki temel mal ve hizmetlere (tıbbi ekipman ve araçlar, taze gıda ürünleri, bilimsel ve teknik hizmetler, imalat ekipmanı ve tarım makineleri vb. gibi), %10'luk oran ise bu kategoriler dışında kalan diğer mal ve hizmetler için uygulanmaktadır.

4.7. KDV UYGULANMAYAN DÜNYA ÜLKELERİ

KDV birçok dünya ülkesi için önemli bir vergi geliridir. Dolaylı vergiler sınıfında yer alan ve yayılı muamele vergisi niteliğindeki KDV, avantajlarının yanında dezavantajları da olan bir vergidir.

Bu noktada KDV pek çok dünya ülkesi tarafından uygulanmaktadır. Ancak bazı ülkeler KDV'yi uygulamamakta bunun yerine satış vergisi veya stopaj vergisi gibi vergiler koymaktadır. KDV uygulamayan ülkeler arasında Hon Kong, Singapur ve Amerika Birleşik Devletleri yer almaktadır.

Hon Kong'da KDV ya da satış vergisi adı altında herhangi bir vergi alınmamaktadır. Aynı şekilde temettü transferi için bir stopaj vergisi de Hon Kong'da uygulanmamaktadır. Ancak bu tür bir vergiye ihtiyaç olduğu yönünde sürekli tartışmalar yaşanmaktadır. 2004 yılında o dönemin Maliye Bakanı Henry Tang yapmış olduğu bütçe konuşmasında Hong Kong'un vergi tabanının sınırlı olduğunu, uzun dönemde gelir sürekliliğinin sağlanabilmesi için vergi tabanının genişletilmesi gereğini vurgulanarak KDV tipi tüketim vergisine geçişin önemini ifade etmiştir (Hayrulloğlu, 2013: 135). Tang ayrıca Hong Kong'da vergi dışı bırakılan gelirlerin toplam gelirlerin %40'ını oluşturduğunu OECD ülkelerinde bu rakamın %14 seviyelerinde olduğunu belirterek Hong Kong'un dünyada gelişmiş ülkeler arasında bu vergiyi uygulamayan tek ülke olduğunu ve uygulanacak %5'lik bir KDV tipi dolaylı verginin bir mali yılda 20 ila 30 milyar HK\$ gelir sağlayacağını ifade etmiştir (Hayrulloğlu, 2013: 135). Ancak Hong Kong hükümeti 2006 yılının Aralık ayında KDV tipi bir dolaylı vergiyi uygulama planlarından vazgeçmiştir.

Singapur'da da KDV uygulanmamaktadır. Bunun yerine stopaj vergisi adı altında bir vergi alınmaktadır. Bu vergi, Singapur dışında ikamet eden ancak Singapur üzerinden gelir elde eden, üretim yaptıran, Singapur kaynaklı hizmet temin eden bireylerden ya da şirketlerden alınır (<http://tusiad.org/rsc/shared/file/Asya-ulkeleri-vergi-oranlari-karsilastirmasi.pdf>). Vergi oranı %10 ile %20 arasında değişmektedir. Verginin uygulandığı durumlar;

- Faiz, komisyon, kredi ve borçlanma ile ilgili ücretler,
- Yönetim ücretleri,
- Hizmet maliyeti,
- Kira.

Japonya da KDV'nin uygulanmadığı ama KDV'nin doğrudan benzeri olarak tüketim vergisinin uygulandığı bir ülke olarak dikkat çekmektedir. Japonya'da nihai bir mal hammadde üreticisinden nihai tüketiciye gelinceye kadar geçirdiği her aşamada katma değer üzerinden %5 olarak tüketim vergisine tabi tutulur (Öz ve Vural, 2005: 120). Tüketim vergisi, Japonya'da yapılan her alış-satış işlemine %5'lik bir oran olarak uygulanmaktadır. Bu %5'lik miktarın %4'ü genel bütçeye, %1'i yerel idareye aktarılır.

KDV'nin uygulanmadığı bir diğer ülkede Amerika Birleşik Devletleridir (ABD). ABD'de KDV yerine satış vergisi uygulanmaktadır. Çoğu eyalet satılan malların üstüne %4,5 ile %9 arasında satış vergisi koymaktadır. KDV uygulayan pek çok ülkeden düşük olan bu oranlara rağmen ABD'de satış vergilerinden elde edilen gelirler azımsanmayacak miktarlardadır. 2014 yılı itibariyle ABD'de satış vergilerinden elde edilen gelirler tablo 4'de belirtilmiştir.

Tablo 4. 2014 Yılı Satış Vergisi Geliri

		Devlet (milyar \$)	Yerel (milyar \$)	TOPLAM (milyar \$)
Satış Vergileri		341,7	101,4	443,0
Satış Vergisinin Unsurları	Genel Satış ve Brüt Hasılat	264,6	74,8	339,4
	Eğlence Satışları	7,1	0,7	7,8
	Sigorta Primleri Satışı	18,5	0,9	19,4
	Bahis Satışları	0,1	0,0	0,2
	Kamu Kurumları Satışları	13,8	13,3	27,1
	Diğer Satışlar	37,5	11,7	49,1

Kaynak: http://www.usgovernmentrevenue.com/year_revenue_2014USbn_16bs1n_404_2#usgs302 sitesinden yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu noktada Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanan satış vergisi oranlarının da incelenmesi gerekir. Söz konusu oranlar Tablo 5.'de verilmiştir. Tabloya göre Amerika'da en yüksek oranlı satış vergisi %7,5 ile California'da uygulanmaktadır. Alaska, Delaware, Montana, Hampshire ve Oregon eyaletlerinde ise bu oran %0'dır.

Tablo 5. ABD’de Eyaletler Genelinde Uygulanan Satış Vergisi Oranları

Alabama	4%	Kentucky	6%	N Dakota	5%
Alaska	0%	Louisiana	4%	Ohio	5.5%
Arizona	5.6%	Maine	5%	Oklahoma	4.5%
Arkansas	6%	Maryland	6%	Oregon	0%
California	7.25%	Massachusetts	5%	Pennsylvania	6%
Colorado	2.9%	Michigan	6%	Rhode Island	7%
Connecticut	6%	Minnesota	6.875%	S Carolina	6%
Delaware	0%	Mississippi	7%	S Dakota	4%
D.C.	5.75%	Missouri	4.225%	Tennessee	7%
Florida	6%	Montana	0%	Texas	6.25%
Georgia	4%	Nebraska	5.5%	Utah	4.7%
Hawaii	4%	Nevada	6.85%	Vermont	6%
Idaho	6%	N Hampshire	0%	Virginia	4%
Illinois	6.25%	New Jersey	7%	Washington	6.5%
Indiana	7%	New Mexico	5%	W Virginia	6%
Iowa	6%	New York	4%	Wisconsin	5%
Kansas	5.3%	N Carolina	4.5%	Wyoming	4%

Kaynak: <http://www.vidaamericana.com/english/salestax.html>, (25.02.2015).

4.8. TÜRKİYE’DE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN GENEL SORUNLARIN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİ GELİŞTİRİLMESİ

KDV’ye yönelik temel de iki önemli sorunun tespitini yapmak mümkündür. Bunlar nihai tüketicinin katlanmak zorunda olduğu vergi yükü ve değişken KDV oranlarının uygulandığı yine değişken yapıda ki mal ve hizmetlerdir. Değişken KDV oranları ile ilgili soruna yönelik ilk akla gelen çözüm tek bir oran uygulaması olabilir. Ancak sorun direk oranla alakalı olmayıp oranların uygulandığı mal ve hizmetlerin tasnifine ilişkindir.

Türkiye’de ve diğer pek çok ülkede KDV uygulamasıyla ili ilgili önemli sorunlardan biri vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalmasıdır.

İncelenen ülkelerden Almanya’da genel KDV oranı %19 olarak uygulanmaktadır. Kişilerin gelirlerine göre veya mali güce göre vergilendirme açısından düşünüldüğünde Almanya’da ki standart %19 KDV oranı eleştiriye açıktır. Çünkü KDV nihai tüketici üzerinde kalmakta ve nihai tüketici bu vergiyi yansıtamamaktadır. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Alman Anayasası’nın 3. maddesinin 2. fıkrasında yer alan ayrımcılık yapılması yasağı, vergi adaletinin kapsamının açıkça somutlaştırılmasını ve bu suretle onun yargılama sırasında uygulanabilmesini sağlamaktadır. Bu noktada Federal Anayasa Mahkemesi, genel eşitlik ilkesini “keyfilik yasağı” olarak yorumlamaktadır. Eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak temel olarak

yasaktır. Ancak Almanya’da KDV uygulamasında mükellefiyeti açısından eşitlik ilkesinin ihlali söz konusudur. Bu eşitsizlik nihai tüketici noktasında ortaya çıkmaktadır.

Bir diğer ülke İngiltere’de ise KDV mükellefiyeti en iyi şekilde tesis edilmeye çalışılmıştır. Mükellefler yaşamalarını devam ettirmelerini sağlayacak ürün ve hizmetlere KDV ödememektedirler. Ancak nihai tüketici üzerinde yine bir vergi yükü oluşmaktadır. %20 olarak belirlenen standart KDV oranını uygulayan İngiltere’de nihai mükellef vergiyi yansıtamamaktadır. Bununla birlikte %20 KDV oranı belirlenirken kişilerin mali gücüne göre bir belirleme yapılmaması da eleştirilebilir. Ancak bu duruma yönelik, incelenen mahkeme kararlarında herhangi bir veriye rastlanmamıştır. İngiltere’de mükellefiyetle ilgili sorunlar özellikle 1994 yılında uygulanmaya başlayan Value Added Tax Act sonrasına dayanmaktadır. Söz konusu sorunlar kanunla getirilen indirimli ve %0 vergi uygulanacak ürünlerin sınıflandırılmasına ilişkindir.

Fransa’da da KDV mükellefiyetiyle ilgili benzer sorun bulunmaktadır. Ancak Fransa bir adım daha ileri giderek nihai tüketici üzerindeki vergi yükünü mahkeme kararlarında meşrulaştırmıştır. 2014 yılında Danıştay’a konu olan bir davada tüketici ödediği KDV’nin iadesini istemiş gerekçe olarak da yatırımlarını negatif etkilediğini belirtmiştir. Ancak mahkeme KDV alınmasına devam edilmesini karara bağlamıştır. Bir nevi nihai tüketici üzerindeki vergi yükü meşru bir hal almış ve söz konusu karar emsal niteliği kazanmıştır.

Son olarak değerlendirilen Rusya’da diğer ülkeler gibi KDV mükellefiyetiyle ilgili sorun yaşayan ancak bununla ilgili herhangi bir yasal düzenlemesi olmayan ülkelerdendir. Rusya’da da KDV yansıtılmalı bir vergi olup en son nihai tüketici üzerinde kalmaktadır. Ancak Rusya’da Anayasa Mahkemesinin KDV mükellefiyetiyle ilgili almış olduğu bir karar dikkat çekmektedir. Söz konusu kararda nihai tüketici üzerindeki vergi yükünün ağır olduğu belirtilmiştir. Ancak kararda bunu somutlaştıran bir sonuç çıkmamıştır.

Bu değerlendirmeler doğrultusunda Türkiye’de de KDV nihai tüketici üzerinde kalan ve nihai tüketicinin indirim hakkının olmadığı bir vergidir. Danıştay 4. Daire’nin 13.02.2008 tarihli, 2006/1802 Esas ve 2008/472 Karar sayılı kararı ile Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu’nun, 12.10.2011 tarihli ve 2011/236 Esas ve 2011/582 Karar sayılı kararında, “KDV’nin yansıtılabilir bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle asıl vergi yükünün bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için söz konusu vergi yükü

üzerinde kalan davacının, mamelekinde meydana gelen azalma nedeniyle menfaatinin etkilendiği, sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin dava açma ehliyetinin bulunduğu, vergiyi fiilen ödeyenin vergi ile ilgisinin bulunmadığını kabul etmenin mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı” açıklamalarına yer verilmiştir. Böylece Danıştay uygulamada asıl olarak, gerçek mükelleflerin yani nihai tüketicinin karşılaştığı adaletsizliği giderme yönünde kararlar almıştır. Bu durum aslında hukuki güvenlik ilkesi açısından çok önemlidir. Kanunlarda her ne kadar nihai tüketici mükellef olarak değerlendirilmese ve bu durum hukuki güveni sarsan bir uygulama olarak görülse de Danıştay aldığı kararlarla telafi edici bir rol oynamıştır. Fakat bu durum hukuki güvenlik ilkesi açısından hala eksiklik teşkil etmektedir. Şöyle ki, nihai tüketicinin üzerine yansıtılarak kalan bir vergi yüküne yönelik itiraz hakkının ve eğer mümkünse bu verginin nihai tüketici üzerine kalmasını önleyici bir uygulamanın hayata geçirilmesi gerekir. Adalet ilkesi açısından bu durumun üzerinde durulması gerekir. Vergi hukukunda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun kararları bağlayıcı bir nitelik taşımakta olup asli kaynak olarak nitelendirilmektedir. Bu noktada Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun Danıştay daireleri tarafından verilen kararlar doğrultusunda karar alması ve bu doğrultuda KDVK’nın yeniden yapılandırılması zorunluluk arz etmektedir.

Bir diğer sorun ise KDV oranlarına ilişkindir. KDV yapı itibariyle yansıtılabilir bir vergi olup dolaylı vergiler sınıfında yer almaktadır. Daha önceki konularda da belirtildiği gibi değişken bir vergi oranı yapısı bulunmaktadır. Bu oranlar genel itibariyle %1, %8 ve %18 olarak tespit edilmiştir. Her bir oran dilimine giren mal ve hizmetler belirlenmiştir.

Ancak belirlenen oranlarla ilgili olarak hukuki güvenliği zedeleyici tespitler yapmak mümkündür. Hali hazırda uygulanan KDV oranlarına ilişkin bir takım örnekler verilecek olursa durumun ehemmiyeti daha iyi anlaşılacaktır. Örneğin KDV (Kızılot, 2002);

- Ekmekten %1, simitten %8,
- Leblebi, fındık, fıstık ve kabak çekirdeği nihai tüketiciye satılırsa %18, toptan satılırsa %1,
- Hasta ve yaralılara verilen kandan %18, viskiden %18,
- Dergiler Türkiye’de bir matbaaya bastırılırsa %18, yurt dışındaki bir matbaaya bastırılırsa %1,

- Paketlenmiş kuru çaydan %8, dökme çaydan %18,
- İlaçtan %8, makyaj malzemelerinden %18,
- Lokantaların sebze, et, un, pirinç, nohut ve fasulye alışında giriş %1, bunların yemek olarak çıkışında ise %8,
- Sudan %8,

olarak uygulanmaktadır. Bu açıdan KDV’de uygulanan oranlara yönelik bir sorun olduğu açıktır. Bu şekilde değişken bir yapı hukuki güvenlik ilkesinin pek çok ilkesine ters düşmektedir. Bu noktada KDV’nin tüm hatlarıyla tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. KDV’de adil bir yapı için bu yapılmalıdır.

Bu açıklamalar doğrultusunda KDV ile ilgili olarak farklı uygulamaların veya alternatiflerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada KDV’ye yönelik bir öneride bulunulabilir. Bu öneriye geçmeden önce söz konusu önerinin alt yapısını oluşturmak anlamında öncelikle insanın maddi ve manevi hakkının korunması üzerinde durulmalıdır.

4.8.1. İnsanın Maddi ve Manevi Hakkının Korunması

Anayasa’nın başlangıç kısmının 6. paragrafı “Her Türk vatandaşının.. onurlu bir hayat sürdürme ve maddi manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkine doğuştan sahip olduğunu 176. maddesi ise, Anayasa’nın dayandığı temel görüş ve ilkeleri belirten başlangıç kısmının Anayasa metnine dahil olduğunu belirtmektedir (Gümü, 2010: 50). Başlangıç kısmının hukuki değeri esas itibarıyla, Anayasa kurallarının yorumlanmasıyla sınırlı olmalıdır. Çünkü başlangıçta yer alan ve Anayasa’ya uygunluk denetiminde ölçü norm olarak kullanılacak ilkeler, Anayasa’nın diğer bölümlerinde düzenlenmiştir (Atar, 2002: 57).

Anayasa’nın 2. maddesinde cumhuriyetin nitelikler sayılmaktadır. 2. maddeye göre, “Türkiye Cumhuriyeti, başlangıçta belirtilen ilkelere dayanan bir hukuk devletidir.” Başlangıçta belirtilen temel ilkelerden biri de Anayasanın başlangıç kısmında yer alan “Her Türk Vatandaşının onurlu bir hayat sürdürme ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu” hükmüdür. Söz konusu hüküm Anayasa’nın 2. maddesinde sayılan “Cumhuriyetin Niteliklerine” dâhildir. Anayasa’nın 4. maddesinde de, Cumhuriyetin niteliklerini, değiştirilemeyen ve değiştirilmesi teklif dahi edilemeyen kurallar arasında saymaktadır. Buradan hareketle; kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı,

Anayasayı değiştiren organın dahi değiştiremeyeceği bir hüküm niteliği kazanmış olmaktadır (Aldıkaçtı, 1997: 136).

Kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı Anayasa'nın başlangıç kısmının yanında yine Anayasa'nın 5. ve 17/1. maddelerinde de düzenlenmiştir. şüphesiz; kişiliğin geliştirilmesi hakkı, sadece Anayasa'nın 5.¹⁵⁵ ve 17.¹⁵⁶ maddeleriyle değil, aynı zamanda diğer temel haklarla da korunması gereken bir haktır (Gümüş, 2010: 51). nk bütün temel haklar, bu hakkın somut görünümleri niteliğindedir.

Anayasa'nın 5. maddesi, insanın maddi ve manevi varlığını, insan onuruna uygun biçimde geliştirilmesini amaçlamaktadır. Maddenin özünde, insanın gelişmesi ve toplumsal baskılardan korunması yatmaktadır. Ayrıca madde ile insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları sağlamak devlete bir görev olarak yüklenmiş; devlet, Anayasal düzeyde sorumluluk altına alınmıştır. Anayasa Mahkemesi bir kararında bu hususu şöyle ifade etmiştir: "Anayasa özgürlüklere saygılı olunmasını istemekle yetinmemiş, bunların kullanılmasını sağlayacak önlemler alınmasını devletin temel amaç ve görevleri arasında saymak suretiyle, zgrlk bir görüşü benimsemiştir. Gerçekten de, Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin insan haklarına saygılı bir devlet olduğu belirtildikten sonra 5. maddesinde; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya" alışmasını devletin temel amaç ve görevleri arasında saymıřtır¹⁵⁷.

İnsan, Anayasa'da kendisine tanınmış olan insan onuru nedeniyle sahip olduğu vazgeçilmez haklarını etkili bir biçimde gerçekleştirebilir. Kişiye bu imkânın sağlanması hususunda, devlete önemli görevler dřmektedir¹⁵⁸. Bunun için devlet öncelikle, hukuki koruma araçlarını garanti altına almalı, kişinin kendisini koruması ve

¹⁵⁵ **Anayasa mad.5:** Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaştırmak suretiyle sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya insanın maddi ve manevi varlığını gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.

¹⁵⁶ **Anayasa mad.17/1:** Herkes yaşama ve maddi ve manevi varlığını koruma geliştirme hakkına sahiptir

¹⁵⁷ **Anayasa Mahkemesi 26.11.1986 E.1985/8 K.1986/27**

¹⁵⁸ alışma KDV ile alakalı olması nedeniyle bu noktada devlete KDV konusunda kişilerin maddi ve manevi varlığını devam ettirebileceği düzenlemeleri yapma görevi ve sorumluluğu düşmektedir.

geliştirmesi amacıyla insan onuruna yaraşır minimum korumayı garanti etmelidir (Kaboğlu, 2002: 544).

4.8.2. KDV’de Vergi Adaleti İçin Bir Öneri

KDV Türkiye’de dahil olmak üzere pek çok ülkede farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bu farklılıklar özellikle oran, muafiyet, istisna ve KDV’ye konu olan mal ve hizmetler açısından görölmektedir.

KDV diğer harcamalar üzerinden alınan vergiler gibi vergilemede adalet ilkesi açısından eksikliği ve nihai tüketici üzerindeki vergi yükünü artırıcı negatif özelliği nedeniyle fazlasıyla eleştirilmektedir.

Tablo 6. İncelenen Ülkelerde Uygulanan KDV Oranları

ORAN ÜLKELER	Süper İndirilmiş Oran (%)	İndirilmiş Oran (%)	Standart Oran (%)
Türkiye	-	1 (Ekmek)-8 (Su)	8 (İlaç)
Almanya	-	7 (Gıda ve Tarım Ürünleri)	19 (İlaç)
İngiltere	0 (Yiyecekler)	5 (Yurt içi yakıt ve enerji tüketimi)	20 (Kültürel aktiviteler-Sinema)
Fransa	2,1 (Sosyal güvenlik hizmetleri)	5,5 (Elektrik)-10 (Yolcu taşımacılığı)	20 (Sosyal hizmetler)
Rusya	0 (İhracat)	10 (Çocuk giysileri)	18 (Şeker)

Kaynak: 2015 yılında yayınlanan “VAT Rates Applied in the Member States of the European Union” raporunda yer alan güncel oranlardan faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6’da göröldüğü üzere incelenen ülkeler içerisinde Almanya KDV’de %19 vergi oranı uygulamaktadır. Bununla birlikte %7 indirimli oran ve ihracat istisnası gibi uygulamalarla vergilemede adaleti sağlamaya çalışan bir ülke görüntüsü çizmektedir. Türkiye’de de benzer bir uygulamadan söz etmek mümkündür.

Almanya KDV sistemi karmaşık bir yapıdadır. Bu karmaşık yapıya ilişkin bir takım arayışlar içerisinde olduğu söylenebilir. Bu noktada Mittler ve Kirchoff modelleri

geliştirilmiştir. Söz konusu modeller KDV sisteminin özellikle teknik yapısına ilişkin düzenlemeleri içerisinde barındırmaktadır. Vergileme de adalet açısından bu modellerin çok zayıf olduğu belirtilmelidir.

Bir diğer ülke olan Fransa'da 4 farklı oran uygulaması dikkat çekmektedir. Standart KDV oranı %20'dir. İndirilmiş oran %10'dur. Bu orana tabi mal ve hizmetlere örnek yolcu taşımacılığı verilebilir. Burada seyahat özgürlüğüne yönelik bir kısıtlama olduğunu belirtmek gerekir. Fransa'da indirimli bir diğer KDV oranı %5,5 dir. Elektrik ve enerji şebekeleri kullanımında bu oran uygulanmaktadır. Birde süper indirilmiş oran adı altında sosyal güvenlik hizmetleri ve şarküteri gibi unsurlar üzerinden alınan %2,1'lik KDV mevcuttur. Burada dikkat edilmesi gereken tam olarak ifade edilmese de temel tüketim mallarına yönelik bir ayrıcalık tanınmasıdır. Bu durum Türkiye açısından bir öneri sunulması noktasında önem arz etmektedir.

İncelenen ülkelerden bir diğeri Rusya Federasyonudur. Rusya'da da KDV'de 3 farklı oran uygulanmaktadır. Genel vergi oranı %18'dir. %10 indirimli oran temel gıda maddeleri, çocuk giysileri ve okul malzemelerinde kullanılmaktadır. Bu bir nevi beşeri sermaye ve eğitime verilen önemin göstergesidir. Rusya'da %0 oran uygulaması mevcuttur. Söz konusu oran sadece ihracatta geçerlidir. Bu da Rusya'da yerli yatırımcıya yönelik teşviki göstermektedir.

İncelenen ülkeler içerisinde en önemlisi ve dikkat çekici olanı ise İngiltere'dir. İngiltere'de 3 farklı KDV oranı uygulanmaktadır. %20 genel oran, %5 indirimli oran (buna örnek yerli yakıt verilebilir) ve %0 oran.

İngiltere'de 16 grupta toplanan mal ve hizmetlerden %0 KDV alınmaktadır. Söz konusu ürünler üzerinden KDV dışında başka bir harcama vergisi söz konusu değildir. Bu konuda söz konusu gruplandırma da İngiltere insan yaşamına verdiği değeri açıkça göstermektedir. Yapılan gruplandırmada insan yaşamının devam etmesini sağlayan gıdalar, su, kanalizasyon hizmetleri, görme engelliler için konuşan kitaplar ve hizmetler %0 KDV'ye tabi tutulmuştur. İngiltere'deki bu uygulama örnek teşkil edecek niteliktedir. Özellikle hukuk devleti ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi açısından İngiltere'deki KDV sistemi uygulanabilir bir yapıdadır.

Bu noktada Türkiye için, özellikle İngiltere ve Fransa örnekleri çerçevesinde bir öneri geliştirmek mümkün olabilir.

Türkiye’de KDV’de farklı üç oran ve bu oranların uygulandığı mal ve hizmetler kısmen de olsa yukarıdaki başlıklarda belirtilmiştir. Söz konusu mal ve hizmetlere yönelik KDV uygulaması başta hukuki güvenlik olmak üzere hem vergide adalet hem de kişilerin maddi ve manevi varlığını devam ettirebilmeleri hakkında aykırıdır. Maddi ve manevi hakkın ihlali dolaylı yollardan hukuki güvenlik ilkesi ile de alakalıdır.

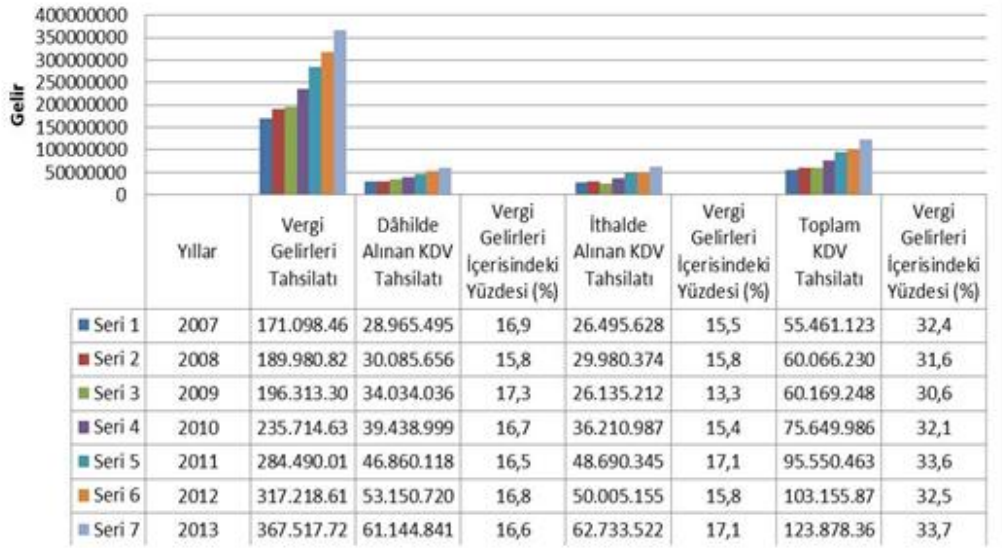
Bu noktada KDV uygulamasında bir sınıflandırma yapılmalıdır. Bu sınıflandırmada maddi varlığın sürdürülebilmesi için muhakkak karşılanması gerekli olan ihtiyaçlar merkeze oturtulmalıdır (Yavaşlar, 2014). Söz konusu ihtiyaçlar; zorunlu tüketim malları (ekmek, su vb. ...), sağlık (Doğum, Ambulans hizmetleri, kan verme vb. ..) ve eğitimidir. Maddi varlığın devamı için yani sürdürülebilmesi için ikinci derecede olan ve kişinin özellikle manevi varlığının geliştirilmesi ile alakalı olan ihtiyaçlar ise ikinci sıraya konmalıdır (Yavaşlar, 2014).

Bu noktada söz konusu sınıflandırmanın yapılmasıyla uygulanacak KDV için öneri veya bir alternatif olarak sunulabilecek uygulama ise şu şekildedir.;

Kişilerin doğrudan maddi varlığını sağlamaya yönelik olan ihtiyaçlarından KDV kaldırılmalıdır. Maddi varlığın devamı veya sürdürülebilmesi için ikinci derece de olan ve/veya kişinin manevi varlığının geliştirilmesi ile ilgili olan ikinci sırada ki ihtiyaçların ise son derece düşük bir oranda vergilendirilebilir (Yavaşlar, 2014). Bu oran Bakanlar Kurulu’na KDVK’nın 28. maddesinde verilen %1’e kadar vergi oranını indirme yetkisi nazarında %1 olarak belirlenebilir. Bu şekilde bir KDV uygulaması adaletin ve bu bölümden önceki başlıklarda bahsedilen sorunların ortadan kaldırılması için gereklidir. Böylelikle hukuki güvenlik ilkesi KDV’de büyük ölçüde sağlanmış olacaktır.

Ancak bu önerinin uygulanmasında Türkiye’de uygulanan KDV açısından önemli bir vergi harcaması ortaya çıkmaktadır. KDV’nin 2007-2013 yılları arasında vergi gelirleri içerisindeki payı incelendiğinde bu harcamanın büyüklüğü görülebilecektir.

Grafik 1. KDV'nin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sitesinden alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 1.'de 2007 yılından 2013 yılına doğru hem vergi gelirleri tahsilatında hem de bu vergi gelirleri içerisinde toplam KDV tahsilatında artış olduğu görülmektedir. Son olarak 2013 yılında yaklaşık 124 milyon TL'lik bir KDV tahsilatı vergi gelirleri içerisinde yine yaklaşık %34'lük bir orana tekabül etmektedir ki bu oran oldukça yüksektir. Aslında yukarıdaki tablo KDV'nin kamu harcamalarının finansmanı için ne denli önemli bir vergi olduğunu göstermektedir

Yukarıda öneri olarak sunulan alternatif yapı aslında devleti ciddi bir vergi harcamasına maruz bırakmaktadır. Söz konusu öneri iktisadilik ilkesi açısından eleştirilebilir. Ancak belirtmelidir ki, hukuki güvenlik ilkesi ve bu ilkenin alt ilkeleri açısından KDV eleştiriyeye açık bir vergidir. Bu öneri ile KDV'de vergi adaletinin kısmen de olsa sağlanabileceği düşünülebilir. Özellikle israfı önlemeye yönelik caydırıcı vergilerin uygulanacağına ilişkin tartışmaların söz konusu olduğu bir dönemde öneri daha da işlerlik kazanmaktadır.

Bununla birlikte KDVK'ya yönelik olarak da bir takım düzenlemeler zorunluluk arz etmektedir. Danıştay'ın nihai tüketicileri korumaya yönelik kararları çok önemlidir. Bunun paralelinde nihai tüketiciye bir takım hakların verilmesi gerekmektedir. Nihai tüketicinin katlandığı KDV'ye yönelik indirim hakkı ve dava hakkının verilmesi bu hakların da KDVK'da belirtilmesi zorunluluk arz etmektedir.

SONUÇ

Hukuk devleti, yasaların üzerinde kanun koyucunun dahi bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile anayasanın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak tanımlanabilir. Bu tanımlamada hukuk devleti kavramı içinde anayasada yer almayan evrensel kurallar diyebileceğimiz bazı değerlerin de dahil olduğu vurgulanmaktadır. Hukuk devleti en genel anlamıyla hukuka bağlı devleti ifade eder. Yani bir devlet, bütün organlarıyla (yasama, yürütme, yargı) hukuk kurallarına bağlı kalırsa hukuk devleti olmanın temel şartını yerine getirmiş sayılır. Bu şart içinde en başta devletin koyduğu kurallara kendisinin uyması zorunluluğu bulunmaktadır.

Hukuk devleti, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı faaliyetlerden kaçınan kazanılmış hakları koruyarak bu hak ve özgürlükleri güçlendiren, tüm eylem ve işlemleri yargı denetiminde olan devlettir. Bu noktada bir devlette hukuk kurallarının olmasının o devletin hukuk devleti olduğu anlamına gelmediği belirtilmelidir. Bu hukuk kurallarının devlet egemenliği altında yaşayan kişilerin hukuki güvenliklerini sağlaması da olmazsa olmaz bir şarttır. Bu ilke sayesinde kişiler, tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmekte, davranışlarını bu kurallara göre düzene sokmaktadır.

Hukuk devleti kavramı, devlet iktidarının, kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir. Hukuk devleti, temel anayasal bir ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise kuvvetler ayrılığı ilkesidir.

Hukuk devleti pek çok alt ilkeden oluşmaktadır. Yasal idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi bunlardan bazılarıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi kişilerin başta adalet olmak üzere güvenlik ve gelişme ihtiyacına cevap vermektedir. Hukukun bizzat ana gayelerinde birisi olan adaletin sağlanması, toplumsal hayatın daha düzenli yaşanmasına imkân sağlamaktadır. Yine adaletin sağlanması kişilerin düzenin devamına olan inançlarını artırmaktadır. Hukuki

güvenlik ilkesi, kişilerin sahip oldukları temel hak ve hürriyetlerin diğer kişilere ve devlete karşı korunmasını garanti ederek kişilerin güvenlik hissini tatmin eder. Ayrıca hukuki güvenlik ilkesi, sahip olunan temel hak ve özgürlüklerin hiç kimse tarafından öngörülemeyen bir tarzda etkilenmeyeceğinin bilinmesi sonucu bunların daha da kullanılır durumda gelişmesi ihtiyacına da cevap verecektir.

Hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin en belirgin şekilde hissedildiği veya hissedilmesi gerektiği alanlardan birisi vergidir. İster aynı ister nakdi olarak alınsın, vergi her durumda başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklere bir müdahaledir. Dolayısıyla, iktidarı elinde bulunduran kimselerin keyfi şekilde vergilendirme yapmasının sınırlandırılmasının anlamı, onların vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkı ve temel hak ve özgürlüklere keyfi ve sınırsız şekilde müdahalesini sınırlandırmaktır. Bu noktada vergilendirme yetkisinin sınırları hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri aracılığıyla çizilebilir.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin vergilendirme alanında gelecekte bir sürprizle karşılaşmalarını engelleyen ve onların planlarını bozacak uygulamalardan kaçınılması için vergilendirme yetkisini kullananlara bir takım kısıtlamalar getiren ve içerisinde alt ilkeleri barındıran çatı niteliğinde hukuki bir müessesedir. Vergilendirme yetkisini kullanan organlar, kuşkusuz bir takım, işlem ve fiillerle vergilendirmeyi gerçekleştirmektedir. Vergilendirme işlemlerinde her yetki, bir kurala dayanmaktadır. Vergi hukukunun kaynağı olan tüm bu kurallar, başta yasama erki olmak üzere yürütme ve yargı erklerinde de doğabilmektedir. Bu bakımdan kişilerin temel hak ve hürriyetleri bu üç erkin ortaya koyduğu ve uyguladığı kural ve düzenlemelerden etkilenebilmektedir. Başka bir ifadeyle vergi hukukunun kaynağı olan her düzenlemeyi yapan organ, vergilendirmede kişilerin hukuki güvenliği için tehdit oluşturabilmektedir.

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması açısından vergilendirmenin başlangıcından sonuna kadar bütün maddi ve şekli ana unsurların bilinmesi önem arz etmektedir. Çünkü hukuki güvenlik, bir verginin konusunda, mükellefin tespitinde veya ödenecek vergi tutarının belirlenmesinde zedelenebileceği gibi ilgililere vergi ödeviyle ilgili getirilen düzenlemelerle de ihlal edilebilir. Bir vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edileceği noktaların ve safhaların öncelikle tespiti bakımından verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olayı, verginin matrahı ve oranı veya tarifesi gibi verginin kurucu ana unsurları ile verginin tarhi, tebliği, tahakkuku ve tahsili gibi vergilendirme süreçlerinin açıkça ortaya konulması gerekmektedir.

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir rol oynayan vergi, devletlerin egemenlik erkinin en açık şekilde kullanıldığı alandır. Devletler sahip oldukları yetki doğrultusunda her şeyden vergi alabilirler. Bu nedenle bir çok vergi türü bulunmaktadır. Vergiler en genel ifadeyle gelir, harcamalar ve servet üzerinden alınmaktadır. Bu tasnife göre vergileri, gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

Gerek hukuk devleti gerekse de hukuki güvenlik ilkesi açısından suistimale en açık ve en çok tartışılan vergi türü harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Söz konusu bu vergiler adalet ilkesi açısından da eleştirilmektedir. Nihai tüketici üzerine vergi yükünü yansıtan bu vergi türüne ilişkin düzenlemelerin çok dikkatli yapılması gerekir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler içerisinde en kapsamlı olan ve en çok tartışılan vergi KDV'dir. KDV yayılı muamele vergisi olarak üretimin her aşamasında alınmakta ve nihai tüketiciye kadar yansıtılabilmektedir. Bu noktada KDV nihai tüketici üzerinde kalmakta ve verginin yüklenicisi nihai tüketici olmaktadır. Çünkü üreticiler fiyat aracılığı ile vergiyi yansıtmakta ve vergi yükünden kurtulmaktadırlar.

Türkiye'de KDV'de bazı açılardan sorunlar olduğu yadsınamaz. Bunlar yasallık ilkesi açısından sorunlar, mükellefiyet açısından sorunlar, vergiyi doğuran olay açısından sorunlar ve yürütmeye verilen yetki ile ilgili sorunlar olmak üzere dört başlıkta toplanabilir. Söz konusu sorunlar hukuki güvenlik ilkesi açısından incelendiğinde Türk KDV yapısında bir takım değişikliklerin yapılmasının zorunluluk arz ettiği görülecektir. Bu sorunlara ilişkin Danıştay'ın ve Anayasa Mahkemesi'nin bir çok kararı bulunmaktadır.

KDV pek çok dünya ülkesinde de uygulanan bir yayılı muamele vergisidir. Çalışmada incelenen Almanya, İngiltere, Fransa ve Rusya da KDV uygulayan ve yine Türkiye gibi yasallık ilkesi, mükellefiyet, vergiyi doğuran olay ve yürütmeye verilen yetkiler açısından sorun yaşayan ülkelerdendir.

Yasallık ilkesi açısından Türkiye'de bakanlar kuruluna verilen yetkiler tartışma konusudur. KDVK'nın 13. ve 29/2 maddeleri bakanlar kuruluna istisnalara ve indirimlere yönelik yetkiler vermektedir. Bu yetkilerin Anayasa'nın 73/3 maddesiyle çeliştiği açıktır. Yani vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bu konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin örnek kararları mevcuttur. 17.11.2011 tarihli kararda; *"Buna göre devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak*

ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir". şeklinde bir açıklama yapılarak hem vergilendirme yetkisinin sınırları çizilmiş hem de yasallık ilkesi vurgulanmıştır. Aynı zamanda bakanlar kuruluna verilen bu yetkinin hukuki güvenliğe aykırı olduğu da belirtilmiştir. Bu noktada KDV ile ilgili olarak bakanlar kuruluna verilen yetkilerin revize edilmesi gerekir.

Almanya'da yasallık ilkesinin ihlaline ilişkin çalışmada yapılan incelemelerde ilginç bir bakış açısıyla karşılaşılmıştır. Öncelikle bu bakış açısının temelinde yatan neden Almanya'nın bir eyalet yapısında olmasıdır. Federal Anayasa Mahkemesi, Federal Devletin gelir kaynaklarının eyaletler tarafından paylaşılırken herhangi bir eşitsizliğin doğmaması için özen göstermektedir. Ayrıca vergi oranlarının taban ve tavanlarını belirleme konusunda Federal Devlet ile eyaletlere yetki veren yasalar, Yüksek Mahkemece Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır. Böylece, vergi yasalarının değişen ekonomik koşullara kolaylıkla uyumunun sağlanacağı yönünde bir temayül vardır.

İngiltere'de yasallık ilkesi açısından yürürlükte olan tüm vergilere egemen olan tek bir parlamento yoktur. 1842 tarihli Gelir Vergisi Kanunu ve 1891 tarihli Damga Kanunu'nda olduğu gibi bazı vergiler parlamentodan özellikle bu konulara hasredilerek çıkarılan yasalar tarafından düzenlenirken, diğer büyük bir bölüm vergiler Bütçe Kanunu'nun bölümlerinde düzenlenerek ortaya çıkarlar ki bunlardan bazıları, Sermaye Gelirleri Vergisi, Sermaye Transferi Vergisi ve nihayetinde KDV'dir. 2011 yılına kadar KDV'de vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin herhangi bir mahkeme kararına rastlanmamıştır. 2011'de İngiliz hükümetinin KDV'yi %2,5 oranında artırması tepkilere neden olmuştur. Orta sınıf ailelerin her yıl 600 sterlin ek ödeme yapmasını gerektirecek bu uygulamaya ilişkin muhalefet cephesinden itirazlar gelmiştir. Konu vergilendirme yetkisinin kötüye kullanıldığı gerekçesiyle yüksek mahkemelere taşınmıştır. Bu noktada mahkemenin kararı tartışılacak türdendir. Mahkeme halkın vergi yüküne katlanması

yönünde karar beyan etmiştir. Ancak İngiliz KDV sisteminin genel yapısı düşünüldüğünde bu kararın normal olduğu görülecektir. Çünkü İngiliz KDV sistemi mükemmele yakın bir istisna, muafiyet ve “0” oran uygulamasına tabidir.

Fransa’da yasallık ilkesi ile ilgili farklı bir bakış açısına sahip ülkelerdendir. Fransız Anayasası’nın 40. maddesine göre parlamento üyelerince yapılan yasa ve değişiklik önerileri kabul edildikleri takdirde kamu gelirlerinin azalması veya bir kamu yükümlülüğü yaratılması ya da ağırlaştırılması sonucu doğuyorsa bu uygun değildir. Bu durumda 34. ve 40. maddeler birlikte okunduğunda şu şekilde bir yorum yapılabilir parlamenter güç, hükümet tarafından önerilen yeni bir verginin kurallarını belirlemekte ve kamu gelirlerini azaltacak yeni yasa önerisinde etkin olabilirken, kendisinin kamu gelirlerini azaltacak yasa değişiklikleri önermesi söz konusu değildir. Buradan çıkacak sonuç, mevcut vergi yasalarındaki vergi yükünü hafifletecek yasa değişiklikleri ancak hükümet tarafından parlamentoya yaptırılabilir. Burada ilginç olan parlamentonun vergileri artırma gibi bir yetkiye sahip olmasıdır. Azaltmanın ise parlamentoya hükümet tarafından önerinin gelmesiyle gerçekleşmesidir. Bu durum KDV içinde geçerlidir. Nitekim Fransız Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili aldığı karar bunu kanıtlar niteliktedir.

Rusya’da ise sistem tamamen farklıdır. Rusya’da vergilendirme yetkisinin çeşitli birimlere bölüldüğü söylenebilir. KDV açısından durum incelendiğinde, federal vergiler sınıfında yer alan KDV ile ilgili yasa teklifi Devlet Duma’sı tarafından yapılır. Bu durum Federasyon Konseyi tarafından görüşülür. Anayasa açıktan birkaç kuruma veya birime vergilendirme yetkisi vermektedir. Buda temelde yasallık ilkesi ile ilgili bir sorunu işaret etmektedir. Nitekim konuyla ilgili mahkeme kararları bu yorumu destekler niteliktedir. Örneğin Rus Anayasa Mahkemesi bir kararında KDV indirimleriyle ilgili yapılan düzenlemenin vergilendirme yetkisinin kullanımı ile ilgili bir ihlal oluşturduğu gerekçesiyle yürütmeyi durdurmuştur. Rusya’da da Türkiye’dekine benzer bir vergilendirme yetkisi sorunundan bahsedilebilir.

Türkiye ve diğer dünya ülkelerindeki KDV ile alakalı ikinci sorun mükellefiyettir. Hem Türkiye’de hem diğer ülkelerde KDV nihai tüketici üzerinde kalmaktadır. Türk KDVK’da nihai tüketiciye yani fiili mükellefe yönelik hiçbir tanıma yer verilmemiştir. Bu tanımlamalar vergiyi yansıtmaya hakkına sahip olan bir nevi aracı olan kanuni mükellefe yöneliktir. Mükellefin kim olduğu ve “KDV’de mükellef ve mükellefiyet” kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda açıklayıcı ve yön

gösterici Danıştay kararlarına rastlamaktayız. Danıştay bir kararında, “*sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin mükellef olduğu, asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin "mükellefiyet" kavramı ile bağdaşmayacağı*” ifadesine yer vererek, mükellef ve mükellefiyet konusuna açıklık getirmiştir. İlave olarak Danıştay, kanunen mükellef olmayan nihai tüketicinin de “hata düzeltme hakkının” olduğunu belirterek, adalet açısından önemli bir eksikliği gidermiş bulunmaktadır¹⁵⁹. Danıştay’ın başka bir kararında da, KDV’nin yansıtılmalı bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle asıl vergi yükünün bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için söz konusu vergi yükü üzerinde kalan davacının, mamelekinde meydana gelen azalma nedeniyle menfaatinin etkilendiği, sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin dava açma ehliyetinin bulunduğu, vergiyi fiilen ödeyenin vergi ile ilgisinin bulunmadığını kabul etmenin mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı” açıklamalarına yer verilmiştir¹⁶⁰. Böylece Danıştay’ın uygulamada, asıl olarak, fiili mükelleflerin karşılaştığı adaletsizliği giderme yönünde kararlarının olduğunu görmekteyiz. Adalet tartışması açısından konunun bu yönü üzerinde durulması gerekmektedir.

Almanya’da mükellefiyetle ilgili teorideki sorunlar Türkiye ile aynıdır. Almanya’da KDV mükellefi olarak değerlendirilen, mal ve hizmet teslimi yapan kişi veya kurumlar vergiyi yansıtmaktadırlar. Bu vergi yansımalar sonucunda nihai tüketicinin üzerinde kalmaktadır. Yani nihai tüketici vergi yüklenicisi konumuna geçmektedir. Bu durum eşitlik ilkesi açısından tartışmalıdır. Çünkü nihai tüketicinin söz konusu vergiyi yansıtacak bir hakkı yoktur. Bu durumla ilgili yapılan araştırmalarda Alman vergi mahkemelerinde veya Anayasa Mahkemesinde alınmış bir karar bulunamamıştır.

İngiltere’de KDV mükellefiyeti en iyi şekilde tesis edilmiştir. İngiltere’de KDV mükellefiyetine ilişkin sorunlar genellikle 1994 yılında yürürlüğe giren Value Added Tax Act (KDVK) sonrasında ortaya çıkmıştır. Bu kanunla birlikte “0” ve indirimli KDV oranları yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte bazı kurumlar faaliyette buldukları alan dolayısıyla “0” KDV listesine girmişlerdir. Bu kurumlar geriye dönük olarak ödedikleri KDV’nin iadesi için mahkemeye başvurmuşlardır. Mahkeme aleyhlerinde sonuçlanmıştır.

¹⁵⁹ Danıştay Dördüncü Dairesi, 12.06.2007 tarihli ve 4. Daire 2007/950 E., 2007/1950 K.).

¹⁶⁰ Danıştay Dördüncü Dairesi, 13.02.2008 tarihli ve E:2006/1802, K:2008/472 sayılı Kararı ; Danıştay Vergi D.Gen.Kur., 12.10.2011 tarihli ve 2011/236 E. , 2011/582 K.

Fransa’da da KDV mükellefiyetinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlar fiili mükellefe ilişkindir. Fiili mükellef üzerinde kalan vergi yükü yine söz konusu mükellef tarafından yansıtılmamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi açısından vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması esastır. 2014 yılında nihai tüketici üzerinde kalan KDV yüküne yönelik Danıştay kararı bu durumu meşru bir hale getirmiştir. Dava da büyük bir işletmenin sahibi kendisinin şahıs olarak ödediği KDV’nin iade edilmesini talep etmiştir. Ancak Danıştay bu talebi ret etmiştir.

Rusya’da da KDV uygulayan pek çok ülkede olduğu gibi vergi nihai tüketici üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Yine Anayasa Mahkemesi’nin bazı kararlarında nihai tüketici üzerinde ağır vergi yükü olduğu kabul edilmiş ancak bu sadece açıklama metinlerinde kullanılmıştır. Uygulamaya yönelik herhangi bir somut karar alınmamıştır. Buda hukuki güvenlik ilkesi ve dolayısıyla hukuk devleti açısından olumsuz bir durum olarak dikkat çekicidir.

Gerek Türkiye’de gerekse de incelenen diğer ülkelerde mükellefiyetle ilgili sorunlar KDV’nin nihai tüketici üzerinde kalması ve nihai tüketicinin bu vergiyi yansıtamamasıdır. Bu noktada Türkiye açısından bir öneri yapmak mümkündür. Öncelikle KDVK’da bu konuyla ilgili olarak bir düzenleme yapılmalıdır. Nihai tüketici verginin gerçek mükellefidir ancak KDVK da ki düzenlemeler kanuni mükellefe yöneliktir. Bunun değerlendirme altına alınması gerekir. Danıştay kararlarının ışığında nihai tüketicinin indirim hakkının da değerlendirilmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu açıdan KDVK yeniden incelenmeli ve söz konusu eksiklikler giderilmelidir.

Türkiye ve çalışmada incelenen diğer ülkelerde KDV alanından hukuki güvenlik ilkesi açısından yaşanan sorunlardan bir tanesi de vergiyi doğuran olayla ilgilidir. Vergiyi doğuran olayla ilgili sorunlar mal teslimi ve hizmet ifasına yöneliktir. Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları hatalar sonucunda mükelleflerin fazla vergi ödemek zorunda kalmaları hukuki güvenliğe aykırı bir durum oluşturmaktadır. Türkiye’de bu konuda Danıştay 4. Dairenin 2014/857 sayılı kararı bu duruma örnek teşkil etmektedir.

Almanya’da KDV’de vergiyi doğuran olayla ilgili sorun yaşayan ülkelerdendir. Bu noktada yapılan bir vergi incelemesine yönelik olarak vergi müfettişlerinin keyfi davranarak mükellefe çıkardıkları fazladan KDV yüküne yönelik yargı kararı önemlidir. Bağımsız vergi mahkemesinin kararına göre; vergi müfettişlerinin mal teslimleri

sonrasında beyan edilen KDV'ye yönelik olarak çıkardıkları fazladan KDV iptal edilmiştir.

İngiltere her ne kadar iyi bir KDV sistemine sahip olsa da vergiyi doğuran olay hususunda dönemler itibariyle sorunlar yaşamıştır. Söz konusu sorunlar vergi inceleme elemanlarının denetimleriyle alakalıdır. Mahkemeye intikal eden bir uyuşmazlıkta, vergi inceleme elemanı kuralına göre vergiyi doğuran olay ve teslim boyutlarıyla mükellefi denetime tabi tutmuştur. Sonuçta vergi iadesine yönelik herhangi bir bulgunun olmadığını tespit etmiş ve gelir idaresine bildirmiştir. Mükellef bu durumu dava konusu yapmıştır. Mahkeme yapmış olduğu incelemeler sonucunda vergi inceleme elemanının hata yaptığını belirlemiş ve mükellef lehine karar vermiştir. Sonuç itibariyle mükellefe KDV iadesi yapılmıştır.

Fransa'da diğer ülkelerde olduğu gibi vergiyi doğuran olay dolayısıyla vergi inceleme elemanlarının hatalarına yönelik olarak KDV'de sorun yaşamaktadır. Bu sorunlar mahkeme kararlarıyla bertaraf edilmektedir. Temyiz idare mahkemesinin 2012 yılında Marsilya'da aldığı karar yanlış denetime iyi bir örnek teşkil etmektedir. Bu noktada ilgili kurum 2009 yılında denetim elemanlarının raporu doğrultusunda fazladan KDV ödemiştir. Söz konusu mahkeme kararı ile ödenen fazla KDV iade edilmiştir.

Rusya'da vergi denetimlerinin hatalı yapıldığı ve vergiyi doğran olayın yanlış irdelendiğine ilişkin mahkeme kararlarına rastlanılmaktadır. Mahkeme kararları mükellef lehine sonuçlanmıştır. Bu önemlidir. Çünkü Rusya'da mahkemeler idareyle mükellefin karşı karşıya geldiği durumlarda idarenin lehine kararlar vermeyi bir teamül olarak belirlemiştir.

Bu noktada Türkiye'de KDV'yi doğuran olayla ilgili sorunlar mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin vergi denetmenlerinin veya inceleme elemanlarının yapmış olduğu hatalara yöneliktir. Bu hatalarda temel sebep KDV sisteminin ve KDVK'nın karışık bir yapıda olması olarak gösterilebilir. Bu noktada da KDVK'nın düzenlenmesi zorunluluk arz etmektedir.

Çalışmada detaylandırılan, gerek Türkiye ve gerekse diğer ülkelerdeki KDV uygulamaları açısından ele alınan son sorun yürütmeye ilişkindir. Türkiye'de yürütmeye ilişkin sorun özellikle bakanlar kuruluna KDVK'nın 13/h-2. maddesinde, "*Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununu 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve*

belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”, şeklinde verilen yetkidir. Sıfır vergi haddi belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilmesi ve bu kapsamda var olan vergi haddinin sıfıra indirgenmesinin verginin kaldırılması anlamında olup olmadığı tartışmalı bir konudur. Bu konuyla ilişkili Anayasa Mahkemesi kararına göre matrah, oranlar ve miktarlar kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi potansiyelini içinde barındırır¹⁶¹. Bu kapsamda yasama organı tarafından konulan vergi kanunlarında Bakanlar Kurulu’na vergi oranını veya haddini sıfıra indirme yetkisi bir keyfiyetin ortaya çıkmasına ve özellikle maddi vergi ödevinin ve hatta bazı durumlarda şekli vergi ödevinin dahi ortadan kalkmasına neden olur.

Almanya’da yürütmeye verilen yetki ile ilgili olarak Alman Anayasası’nın 80. maddesinin 1. fıkrasını tekrarlamakta fayda vardır. Buna göre; *“Federal hükümete, federal bir bakana veya eyalet hükümetlerine, yasayla tüzük çıkarma yetkisi verilebilir. Yasada, verilen yetkinin konusu, amaç ve kapsamı belirtilir. Tüzükte, hukuki dayanak açıklanır, yasada, yetkinin devri ön görülmüş ise, iş bu devir tüzükle olur.”* Ancak KDV ile ilgili olarak doğrudan ne Alman Anayasası’nda ne de KDVK’da bakanlar kuruluna KDV’yi sıfıra indirme yetkisi verilmemiştir. Ancak bu yetkinin verilebileceğine yönelik yukarıda da bahsedildiği gibi genel düzenlemeler mevcuttur. Bu durum hukuki güvenliğe aykırılık teşkil eder.

İngiltere Türkiye ile kıyaslandığında yürütmeye verilen yetkiyle ilgili olarak farklı bir uygulama içerisinde. Türkiye’de yürütme KDV oranını “%1” e indirme ve 4 katına kadar çıkarma yetkisine sahiptir. Ancak İngiltere de böyle bir uygulamaya yer verilmemiştir. Verilmesi de Value Added Tax Act 1994 (KDVK) açısından düşünülemez. Çünkü söz konusu kanunda hem indirimli (%5) hem de “0” vergi oranları belirtilmiş ve bu oranlara tabi işlemlerde belirtilmiştir. Bu noktada İngiltere’de uygulanan KDVK belli eksiklikleri olsa da bir çok yönüyle örnek alınacak niteliktedir.

¹⁶¹ **Anayasa Mahkemesi 29.11.1977 E.1977/109 K.1977/131 R.G.08.03.1978 R.G no:16222** “... mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin, sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir...”

Fransa'da yürütmeye diğer ülkelerdeki gibi açıktan bir yetki verilmemiştir. Vergilerin artırılması sadece parlamentonun inisiyatifindedir.

Rusya Federasyonu'nda yürütme organına vergi çıkarma, kaldırma veya mevcut verginin oranlarında değişiklik yapma yetkisinin verildiği söylenebilir. Bu yetki yürütme tarafından farklı dönemlerde kullanılmıştır. KDV içinde söz konusu yetkinin kullanıldığı belirtilmelidir. Bu yetki Rusya Federasyonu Anayasası'nın 104. maddesinde açıkça vurgulanmıştır. Yürütmeye kanun tasarılarının oluşturulmasında çok açık bir yetki verilmiştir. Yürütme bir nevi danışma organı olarak kabul edilmiştir.

Bu incelemeler doğrultusunda KDV'de genel bir sorunun olduğu söylenebilir. Türkiye açısından değerlendirildiğinde KDV sisteminde hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi ve mahkemelerin iş yüklerinin azaltılması açılarından bir revizyona gidilmesi gerekmektedir. Bu noktada çalışmada incelenen farklı dünya ülkelerinin KDV yapıları iyi yönleriyle inceleme altına alınmalıdır.

İncelenen ülkeler içerisinde Almanya KDV'de %19 vergi oranı uygulamaktadır. Bununla birlikte %7 indirimli oran ve ihracat istisnası uygulayan bir ülkedir. Burada öncelikle belirtilmesi gereken nokta Almanya KDV sisteminin karmaşık bir yapıda olduğudur. Bu karmaşık yapıya ilişkin bir takım arayışlar içerisinde olduğu söylenebilir. Bu noktada Mittler ve Kirchoff modelleri geliştirilmiştir. Söz konusu modeller KDV sisteminin özellikle teknik yapısına ilişkin düzenlemeleri içerisinde barındırmaktadır. Vergileme de adalet açısından bu modellerin çok zayıf olduğu belirtilmelidir.

Bir diğer ülke olan Fransa'da 4 farklı oran uygulanmaktadır. Standart KDV oranı %20 dir. %10, %5,5. %2,1'lik KDV oranları mevcuttur. Burada dikkat edilmesi gereken tam olarak ifade edilmese de temel tüketim mallarına yönelik bir ayrıcalık tanınmasıdır. Bu durum Türkiye açısından bir öneri sunulması noktasında önem arz etmektedir.

İncelenen ülkelerden bir diğeri Rusya Federasyonudur. Rusya'da da KDV'de 3 farklı oran uygulanmaktadır. Genel vergi oranı %18'dir. %10 indirimli oran temel gıda maddeleri, çocuk giysileri ve okul malzemelerinde kullanılmaktadır. Bu bir nevi beşeri sermaye ve eğitime verilen önemin göstergesidir. Rusya'da %0 oran uygulaması mevcuttur. Söz konusu oran sadece ihracatta geçerlidir. Bu da Rusya'da yerli yatırımcıya yönelik teşviki göstermektedir.

İncelenen ülkeler içerisinde en önemlisi ve dikkat çekici olanı ise İngiltere'dir. İngiltere'de 3 farklı KDV oranı uygulanmaktadır. %20 genel oran, %5 indirimli oran (buna örnek yerli yakıt verilebilir) ve %0 oran. İngiltere'de 16 grupta toplanan mal ve hizmetlerden %0 KDV alınmaktadır. Bu konuda söz konusu gruplandırma da İngiltere insan yaşamına verdiği değeri açıkça göstermektedir. Yapılan gruplandırmada insan yaşamanın devam etmesini sağlayan gıdalar, su, kanalizasyon hizmetleri, görme engelliler için konuşan kitaplar ve hizmetler %0 KDV'ye tabi tutulmuştur. İngiltere'deki bu uygulama örnek teşkil edecek niteliktedir. Özellikle hukuk devleti ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi açısından İngiltere'deki KDV sistemi uygulanabilir bir yapıdadır.

Bu incelemeler ve değerlendirmeler doğrultusunda öncelikle belirtilmesi gereken husus vergi ihtilaflarının çözüm yerinin mahkemeler olmadığıdır. Çalışmada incelenen KDV açısından da bu yorum geçerlidir. Yasa koyucunun KDV ile ilgili olarak ciddi bir takım önlemler alması ve mevcut yapıyı revize etmesi gerekmektedir. Bu revizyon KDV sisteminde belli ölçülerde vergi harcaması oluşturacaktır. Ancak vergide adalet, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri gibi temeller düşünüldüğünde söz konusu revizyonun gerekliliği anlaşılmaktadır. Bu noktada İngiltere ve bir noktada Fransa örnek alınarak yeni bir KDV sistemi önerisinde bulunmak mümkündür.

Bu önerinin temelini kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı oluşturmaktadır. Bu hak Anayasa'nın başlangıç kısmının yanında yine Anayasa'nın 5. ve 17/1. maddelerinde de düzenlenmiştir. Bir kişinin maddi ve manevi varlığını devam ettirmesi temel ihtiyaçlarını özgürce karşılayabilmesi olanağına bağlıdır. Bu noktada her şey üzerinden alınan bir KDV sistemi bir çok açıdan eleştiriye açıktır. Bu nedenle KDV uygulamasında bir sınıflandırma yapılmalıdır. Bu sınıflandırmada maddi varlığın sürdürülebilmesi için muhakkak karşılanması gerekli olan ihtiyaçlar merkeze oturtulmalıdır. Söz konusu ihtiyaçlar; zorunlu tüketim malları (ekmek, su vb. ...), sağlık (Doğum, Ambulans hizmetleri, kan verme vb. ..) ve eğitimidir. Maddi varlığın devamı için yani sürdürülebilmesi için ikinci derecede olan ve kişinin özellikle manevi varlığının geliştirilmesi ile alakalı olan ihtiyaçlar ise ikinci sıraya konmalıdır.

Bu noktada söz konusu sınıflandırmanın yapılmasıyla uygulanacak KDV için öneri veya bir alternatif olarak sunulabilecek uygulama ise şu şekildedir.;

Kişilerin doğrudan maddi varlığını sağlamaya yönelik olan ihtiyaçlarından KDV kaldırılmalıdır. Maddi varlığın devamı veya sürdürülebilmesi için ikinci derece de olan ve/veya kişinin manevi varlığının geliştirilmesi ile ilgili olan ikinci sırada ki ihtiyaçlar ise son derece düşük bir oranda vergilendirilebilir. Bu oran Bakanlar Kurulu'na KDVK'nın 28. maddesinde verilen %1'e kadar vergi oranını indirme yetkisi nazarında %1 olarak belirlenebilir. Böylelikle KDV'de hukuki güvenlik ilkesi açısından söz konusu uygunsuzluklar bertaraf edilmiş olacaktır.

Bu önerinin gerçekleştirilebilmesi için KDVK'nın yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Mevcut haliyle önerinin uygulanması imkânsızdır. İyi düzenlenmiş bir KDVK ve buna bağlı olarak KDV sisteminde, hem nihai tüketiciye ilişkin sorunlar yaşanmayacak hem de mükellefler üzerinde gizli bir vergi yükü oluşturan KDV'nin zararlı etkisi azaltılacaktır. Yine yasa koyucunun özenle hazırlayacağı bir KDVK bakanlar kurulunun vergilendirmede keyfi uygulamalarını önleyecektir. Hali hazırda öneri olarak sunduğumuz yeni KDV oran yapısı ve düzeni de KDV'yi hukuk devleti ilkelerine uyumlu bir hale sokacaktır. Bu noktada birçok yönüyle eleştirilen KDV düzenlenmiş haliyle örnek teşkil edecektir.

KAYNAKÇA

- Akdağ, M. (1977). *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*, Cilt: 11, Cem Yayınevi, İstanbul.
- Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2004). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akıl, A. (2003). "Hukukun Genel İlkeleri ve Hukukun Gelişimine Etkisi", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: VII, Sayı: 3-4, 425-562.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Akmaz, K. (2013). *Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında KDV'de İndirim*, Endülüs Basım, İzmir.
- Aksoy, Ş. (1991). *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, İstanbul.
- Aktan, C. C. (2011). "Toplum ve Devlet Arayışı", *İlim Dünyası*, Sayı: 3, 18-27.
- Aktaş, S. (2010). "Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XIV, Sayı: 1-2, 1-28.
- Akyazan, E. A. (2009). "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi", *TBB Dergisi*, sayı.80, ss.1-30.
- Aldıkaçtı, O. (1997). *Sosyal Devlet Anayasa Yargısı*, Cilt.14, Ankara.
- Aliefendioğlu, Y. (1998). *Türk Anayasa Mahkemesinin Hukuk Devleti Anlayışı*, *Hukuk Devleti*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Almanya Anayasası (23 Mayıs 1949).
- Alpar, E. (1993). "Hukuk Devleti", *Türk İdare Dergisi*, 125-127.
- Altundiş, M. (2008). "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yasama Dergisi*, Sayı: 10, 60-94.
- Alver, C. (1989). *Katma Değer Vergisi Kanunu*, Ankara.

- Arıkan, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- Arın, T. (1984). Dünya’da Katma Değer Vergisi Uygulaması, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 31-52.
- Arslan, M. (2004). *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara.
- Arslan, M. (2011). *Vergi Hukuku*, MKM Yayıncılık, Bursa.
- Atar, Y. (2002). *Türk Anayasa Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya.
- Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul.
- Aydın, E. (2009). KDV’de Sorumluluk, 1. Baskı, İstanbul.
- Aydın, F. (1993). “Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Avrupa Topluluğu Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *Yaklaşım*, Sayı: 10.
- Ayhan, E. H. (1983). *Katma Değer Vergisi ve Uygulaması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Balkar, G. K. (1960). “İdari Kararlarda Makale Şümül Meselesi”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, 210-212.
- Balta, T. B. (1972). *İdare Hukuku*, Siyasal Bilgiler Yayınları, Ankara.
- Bastiat, F. (2005). *Hukuk*, Liberte Yayınları, Ankara.
- Baş, S. (2006). *Hukuk Devleti Olgusunun Türk Anayasalarındaki Yeri (1921-1082)*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü, Ankara.
- Başagaç, H. (2012). “KDV iadesinde Yaşanan Sorunların Genel Değerlendirmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 35.
- Başaran, F. (2000). Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul.

- Batirel, F. Ö. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Bayoğlu, Ö. (2007). *Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi*, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Muğla.
- Bayraklı, H. H. ve Odabaş, H. (2000). “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Afyon Kocatepe İ.İ.B.F. Dergisi*, s: 1, 129.
- Bildirici, Z. (195). *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Bilici, N. (2003). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N. (2007). *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, 15. Baskı, Ankara.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2011). *Kamu Maliyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N. (2007). *Avrupa Birliği Türkiye İlişkileri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N. (2008), *Vergi Hukuku*, 18. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- Birsenoğlu, H. (2003). “Vergi Hukukunda Kıyas Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?”, *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: VII, Sayı: 3-4, 157-169.
- Boşgelmez, G. (1977). *Katma Değer Vergisi Teorisi ve İngiltere’de Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Damga Matbaası, İstanbul.
- Can, İ. (2004). “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 145, 1-60.
- Can, O. (2005). “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: IX, Sayı: 1-2, 89-125.
- Candan, T. (2014). “Katma Değer Vergisi İle İlgili Sorunlara Danıştay’ın Yaklaşımı”, *VI. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, İstanbul. Sunulmuş ama Yayınlanmamıştır.
- Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2008). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Charlet, A. Ve Owens, J. (2010). An International Perspective on VAT, *Tax Notes International*, Cilt: 59, Sayı: 12, 943-954.
- Council Directive (2006). Official Journal of the European Union.

- Cullop, F. G. (1984). *The Constitution of the United State*, Onterio.
- Çağan, N. (1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 37, 129-151.
- Çağan N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, I. Baskı, İstanbul.
- Çakıcı, Ö. (2013). “Konutlarda Uygulanacak KDV Oranı”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 378, 57-65).
- Çakır, T., Moğol, T., Ataç, E., Heper, F., Dönmez, R., Ataç B. Ve Varcan, N. (2006), *Kamu Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Çelebi, A. K. (1995). “Cumhuriyet Dönemi Anayasalarında Ekonomik ve Sosyal Devlet Anlayışı”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı: 1.
- Çımat, A. (1996). Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi-II”, Vergi Raporu, sayı.25, ss.42.
- Dağlı, N. Ve Aktürk B. (1988). *Hükümetler ve Programları*, Cilt.II, Ankara.
- Değer, N. (2014). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Dicey, V. A. (1959). *The Law of The Constitution: The Rule of Laws Its Nature*.
- Demir, Ö. ve Acar M. (1992). *Sosyal Bilimler Sözlüğü*, Ağaç Yayınları, İstanbul.
- Doğrusöz, B. (2000), “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *XII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, “Anayasal Mali Düzen”, 14-16 Mayıs, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırmaları ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12.
- Dönmezer, S., Erman, S. (1994). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, Cilt:1, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Edizdoğan, N. (2000). *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Edizdoğan, N. ve Özker, N. (2003), *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Eker, A. (2004). *Kamu Maliyesi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Englich, J. (2014). “Alternatif Arayışları: KDV'nin ve/veya İndirim Hakkının Alternatifleri”, *VI. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, İstanbul. Sunulmuş ama Yayınlanmamıştır.

- Erdem, M. B. (1981). *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, İTİA Yayınevi, Eskişehir.
- Erdoğan, M. (2000). *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, M. (2001). *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, M. (2004). *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Erginay, A. (1998). *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Erginay, A. (1990). *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Erginay, A. (1995). *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Erkin, G. (2012). “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 237-249.
- Erkut, C. (1996). *Hukuka Uygunluk Bloku, İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi*, Kavram Yayınları, İstanbul.
- Eroğlu, H. (1984), *İdare Hukuku*, Ankara Üniversitesi İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara.
- Eroğlu, O. (2013). “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 8, 157-179.
- Esener, T. (2000). *Hukuk Başlangıcı*, Alkım Yayınevi, İstanbul.
- European Commission (2015). *Vat Rates Applied in the Member States of the European Union*.
- Evren, Ç. C. (2011). “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 967-1001.
- Evren, T. (1985). *Hukuk Devleti*, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:1, 9-13.
- Fransız Anayasası (yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/**Fransa**-TR(4.10.1958).pdf), (E.T. 24.11.2014).
- Furtun, H. İ. (2009). *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, U. E., ve Asa, S. (2014). “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 63, 81-130.

- Giritli, İ., Akgüner, T. (1993). *İdare Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul.
- Görmezoğlu, N. Ve Oktay, C. (2001). “KDV’de Hizmetten Yararlanma Kriteri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 24.
- Gözler, K. (2008). *Anayasa Hukukuna Giriş*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gözlügül, V. (2013). “Uluslar arası Hukuk Boyutuyla Hukukun Üstünlüğü”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, 1423-1453.
- Gözübüyük, Ş. A. (1983). *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Gözübüyük, Ş. A. (1996). *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Güçbilmez, T. (1974). *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Yönünden Bir Değerlendirme*, Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Gümüş, T. A. (2010). *Türk Anayasası’nda Kişinin Maddi ve Manevi Varlığını Koruma ve Geliştirme Hakkı*, Eğitim Akademisi Yayınları, Konya.
- Günday, M. (1997), *İdare Hukuku*, İmaj Yayınları, Ankara.
- Günday, M. (1997). *Hukuk Devleti ve Yargı*, TÜSİAD Yayınları, İstanbul.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, On iki Levha Yayınları, İstanbul.
- Güneş, G. (2013). *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. Baskı, On iki Levha Yayınları, İstanbul.
- Güriz, A. (1987). *Hukuk Felsefesi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Haggard, S., Macintyre, A., Tiede, L. (2007). “The Rule Of Law and Economic Development”, *The Annual Review of Political Science*, Vol: 11, 205-234.
- Hatemi, H. (1999). *Medeni Hukuka Giriş*, Vedat Yayıncılık, İstanbul.
- Hayrulloğlu, B. (2013). “Hong Kong Vergi Sistemi ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 298, 124-142.
- Heper, F. Ve Ak A. (2003). “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Oransal ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma eğer Vergisi İle Karşılaştırılması- I”, *Yaklaşım*, Sayı: 123, 15-18.
- Herekman, A., Mutluer, K., Tekin, F. Ve Heper F. (1986). *Türk Vergi Mevzuatı*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Herekman, A. (1988). *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Ankara.

- Işıқтаş, Y. (2001). *Bir Hukuk Tanımı Vermenin Zorunluluğu*, Prof. Dr. Vecdi Aral'a Armağan, Kocaeli Hukuk Fakültesi Yayını, Kocaeli, 127-132.
- Işıқтаş, Y., Metin S. (2003). *Hukuk Metodolojisi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- İmre, Z. (1980). *Medeni Hukuka Giriş, Temel Kavramlar, Medeni Kanununun Başlangıç hükümleri ve Hakiki Şahıslar Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul.
- İtalyan Anayasası (www.adalet.gov.tr/duyurular/.../anayasalar/.../10-İTALYA%20319-354). (E.T. 20.12.2014).
- Jüretzek, W. (1971), Federal Almanya'da Katma Değer Vergisi, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, Sayı: 1, 251-275.
- Kaboğlu, Ö. İ. (2002), *Özgürlükler Hukuku*, İmge Kitabevi, Ankara.
- Kalenderoğlu, M. (2007). *Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma*, "5018 Sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundaki Son Değişikliklerle Yeni Bütçe Uygulaması", Agon Bilgi Akademisi Yayınları, 6. Baskı, Ankara.
- Kaneti, S. (1986). *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Kaneti, S. (1989). "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)", *İMD*, XXXVI, Sayı: 8, 319-332.
- Kant, I. (1759), *Fundamental Principles of the Metaphysics of Moral*, Dover Publications.
- Kapani, M. (1996). *Politika Bilimine Giriş*, Bilgi Yayınevi, Ankara.
- Kaplan, İ. (1994). *Demokrasi, Hukuk, Otorite*, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi, Cilt: 49, Sayı: 1-2, 267-271.
- Karatepe, Ş. (1988). *İdare Hukuku*, Akademi Kitabevi, İzmir.
- Karakoç, Y. (2004). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2012). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara
- Kelsen, H. "Saf Hukuk Kuramı: Devlet ve Hukuk Özdeşliği", *Devlet Kuramı* (2000), Derleyen: Cemal Baki Akal, Dost Kitabevi Yayınları, 425-459.
- Keyman, S. (1980). "Tipiklik ve Ceza Hukuku", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 59-106.

- Kılıçdaroğlu, K. (1982). Fransa'da Vergi Denetimi ve Kaçakçılığı, Vergi Dünyası, http://www.kemalkilicdaroglu.com/index.php?option=com_content&task=view&id=249&Itemid=41, E.T. 15.01.2015.
- Kırca, Ç. (2001). “Örtülü (Gizli) Boşluk Ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 50, Sayı: 1, 91-119.
- Kızılot, Ş. (1998). *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 2, Ankara.
- Kızılot, Ş., Taş, M. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2002), KDV Komedi, <http://arama.hurriyet.com.tr/arsivnews.aspx> (E.T. 20.10.2014). 09.12.2002 tarihli yazısı.
- Kızılot, Ş. (2014), “Arsayı Müteahhide Verdin Peki KDV Var Mı Yok Mu”, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/26069812.asp>, E.T. 24.11.2014. 24.05.2014 tarihli yazısı.
- Kiraz, A. (2007). “Katma Değer Beyannamesinin Verilmemiş Olması İndirim Hakkını Ortadan Kaldırır mı?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 227.
- Kirmanoglu, H. (1994). Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Otuz altıncı Seri, ss.56-80.
- Kocahanoğlu, O. S. (1989). *Türk Katma Değer Vergisi*, Temel Yayınları, İstanbul.
- Kumrulu, A. (1981). “Vergi Hukukun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *A.Ü.H.F. Dergisi*, Cil:XXXIV, 1-4.
- Kuyaksil, A., Altunbaş, A. (2012). “Türklerde Hukuk Devleti Anlayışının Tarihsel Gelişimi”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 9, 15-46.
- Lang, J. (2000). *Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri*, 13. Maliye Sempozyumu: Anayasal Düzen, Çev.Dr. Funda Başaran, 3-64, İstanbul.
- Madanoğlu, C. (1992). *Avrupa Topluluğu’nda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Çalışmaları ve Katma Değer Vergisi*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

- McGowan R. J. ve Billings B.A. (1997) “An Analysis of the European Community VAT: Implications for U.S. Tax Policy, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Sayı: 6, Cilt: 2, 131-148
- Memiş, E. (2006). “Anayasa’nın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt ve Üst Sınırları Belirleme” ve “Usul ve Esasları Maliye Bakanlığı’nca Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu*, Ankara.
- Muter B. M., Çelebi, A. K. Ve Sakıncı, S. (2006). *Kamu Maliyesi*, Manisa.
- Muter, B. N. (2000). *Vergi Teorisi*, Emek Matbaacılık, 2. Baskı, Manisa.
- Nadaroğlu, H. (1981). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Yayıncılık, Kırklareli.
- Oğurlu, Y. (2003). *İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Okandan, G. R. (1976). *Umumi Amme Hukuku*, İstanbul.
- Okandan, G. R. (1971). *Amme Hukukumuzun Anahtarları, Türkiye’nin Siyasi Gelişimi*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul.
- Onar, S. S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Hak Kitabevi, İstanbul.
- Organ, İ. (2006). “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırma Sürecine Tarihsel Bir Bakış”, *E-Yaklaşım*, Sayı:161, 404-417.
- Organ, İ. (2008). “Çin ve Türk Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 318, 120-133.
- Ökçesiz, H. (1998). *Hukuk Devleti*, Afa Yayıncılık, İstanbul.
- Öktem, N. (1988), *Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu A., Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A. Ve Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A. Ve Çağan, N. (2003). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, E. (1986). *Kamu Maliyesi*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK, Ankara.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Öz, E. Ve Akçay F. (2012). “Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geri Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 288, 160-174.
- Öz, E. ve Aslan M. (2005). AB’ye Uyum Sürecinde KDV; Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 205, 150-168.
- Öz, E. ve Vural, T. (2005). “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 149, 105-123.
- Özay, İ. (1996). *Günüşiğında Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Özbudun, E. (1992). “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, *Ekonomik Anayasa Sempozyumu*, 28-29 Mayıs, Ankara.
- Özbudun, E. (1995). *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özbudun, E. (1998). *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özbudun, E. (1999). *Anayasa Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Özbudun, E. (2002). *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özden, Y. G. (1996). *Hukukun Üstünlüğüne Saygı*, Bilgi Yayınevi, Ankara.
- Özdemir, B. (2009). “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı, *Maliye Dergisi*, Sayı:157.
- Özkanlı, S. (1985). “Katma Değer Vergisi Başlarken”, *Mali Sorunlara Çözüm*, Sayı: 1, 1-12.
- Özkök, A. (1969). “Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 3, 131-148.
- Özok, Ö. (2005). *Demokrasi ve Yargı*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları Sempozyum Kitabı, Editör: Ozan Ergül, Ankara.
- Öztan B., Öztan, F. (1991). “İlga, Boşluk, Birlikte Yürürlükte Olma Kavramları Açısından Medeni Kanun’un 24/a-III. Maddesi Karşısında Medeni Kanun’un 85/II. inci Maddesinin Durumu”, *Jale G. Akipek’e Armağan*, 245-263.
- Öztürk, B., Erdem, M. (2008). *Uygulamalı Ceza Hukuku Ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Pehlivan, O. (2008). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pehlivan, Y. Ve Erdoğan A. (2004). “Uluslararası Taşımacılık Ve Transit Taşımacılık İşlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulaması” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 197.
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Poggi, G. (2008). *Devlet*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Rawls, J. (1994). *Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge.
- Reisoğlu, S., (2001). *Uluslar arası Boyutlarıyla İnsan Hakları*, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Rusya Federasyonu Anayasası, www.anayasa.gen.tr/rusya.htm, (12.10.2014).
- Rusya Federasyonu Vergi Kodeksi, rusyadestek.com/content/rusya-federasyonu-vergi-sistemi, (12.10.2015)
- Saban, N. (2006). *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Saraçoğlu, F. (2006). “Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:62, 67-81.
- Sarılı A. M. (2010). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Sachs, M. (2001). *Hukukun Üstünlüğü ve Hukuk Devleti*, Uluslar arası Anayasa Hukuku Kurultayı, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara.
- Sancar, M. (2000). *Devlet Akli Kıskaçında Hukuk Devleti*, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Sarıhan, Ş. (1987). “Hukuk Devleti ve Savunma Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:5-6, 708-721.
- Sayar, N. (1977). *Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları*, 2. Baskı, İstanbul.
- Selçuk, S. (1999). *Zorba Devletten Hukukun Üstünlüğüne*, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara.

- Soydan, Y. B. (1998). “*Vergi Adaletin de Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak*”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs, İstanbul.
- Soysal, M. (1979). *100 Soruda Anayasa'nın Anlamı*, Gerçek Yayınevi, İstanbul.
- Şemin, İ. (1984). *Katma Değer Vergisi*, T.B.M.M. Basımevi, Ankara.
- Şenyüz, D. (2001). *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Şenyüz, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi*, 12. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, D. (2004). *Türk Vergi Sistemi*, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, D., Yüce, M. Ve Gerçek A. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul.
- Tabakoğlu, A. (1994). *Türk İktisat Tarihi*, Genişletilmiş 2. Baskı, Dergah Yayınları, İstanbul.
- Tan, T. (2001). “Ekonomik Düzen ve Anayasa” *Uluslararası Anayasa Kurultayında Sunulan Bildiri*, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak, Ankara.
- Tan, T. (1970). “*İdari İşlemin Geri Alınması*”, Ankara.
- Tanıllı, S. (1981). *Devlet ve Demokrasi-Anayasa Hukukuna Giriş*, Adam Yayıncılık, İstanbul.
- Taş M. (2000). “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12.
- Taşdelen, A. (2010). “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:59, 767-795
- Taylar, Y. (2007). “Anayasa mahkemesi Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:307, 196-214.
- Tekbaş, A. (2012). “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı, 123-191.

- Tekbaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara.
- Teziç, E. (1980). “Batı Demokrasilerinde Yürütmenin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi”, *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi*, Sayı:2.
- Teziç, E. (2004), *Anayasa Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Tiley, J. (1978). *Tiley Revenue Law*, London.
- Tilly, C. (1975). Reflections On The History Of European Sate-Making, The Formation Of, National States in Western Europe.
- Tolon, K. D. (1986). *İptal ve Tam Yargı Davalarında Kazanılmış Hak, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler*, Danıştay Yayınları, Ankara.
- Tosuner, M. Ve Arıkan Z. (2008). *Türk Vergi Sistemi*, Neşe Ofset, İzmir.
- Tosuner, M. Ve Arıkan Z. (2012). *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Uluatam, Ö., Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Uygun, O. (1992). *1982 Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi*, Kazancı Yayınları, İstanbul.
- Ünsal, H. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Value Added Tax Act (İngiltere).
- Vanistendael, F. (1996). “Legal Framework for Taxation” *Tax Law Design and Drafting* (Ed. Victor Thuronyi), Volume I, Chapter 2, International Monetary Fund.
- Varcan, N. (1993). *Maliye Tarihi*, Eskişehir.
- Wade E.C.S. ve Philips G.G. (1955). *Constitutional Law: Fifth Edition*.
- Yakar, S. ve Budak, T. (2013). “Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oranın” Anlamı, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 1, 399-426.

Yavaşlar, Başaran, F. (2013). “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt Dalı Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, Ankara, 8-9 Kasım 2013.

Yılmaz, G. (2014). “Vergi Mükellefi Olarak İşletmeler: İşletme Dışındakilerin Vergi Mükellefi Olması Gereken Durumlar da Söz Konusu Olabilir Mi?”, *VI. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, İstanbul. Sunulmuş ama Yayınlanmamıştır.

Yılmaz, S. (2010). *Geleneksel Devletten Modern Devlete Geçişte Hukuk Devleti Paradigmasının Analizi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.

Yüce, T. (1997). *Türk ve Alman Anayasaları Açısından Hukuk Devleti Kavramı ve Sorunları*, Doruk Yayınları, Ankara.

1961 Anayasası

1982 Anayasası

Vergi Usul Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

http://www.worldwide-tax.com/germany/ger_other.asp, (03.01.2015).

<http://www.mincommerce.gov.dz/fichier11/tva.pdf>, (01.01.2015).

<http://www.lesclesdelabanque.com>, (20.11.2014).

<http://www.french-tax-lawyer.j2m-online.fr/french-vat/the-french-value-added-tax-tva/>, (25.12.2014).

<http://oibrussia.org/tr/pdf/Rusya%20Vergi%20ve%20Hukuk%20Rehberi.pdf>, (10.01.2015).

http://www.worldwide-tax.com/russia/rus_other.asp, (15.12.2014).

<http://www.yurtdisimalidanismanlik.com/rusya-vergi-sistemi-ozeti.html>, (15.12.2014).

<http://tusiad.org/rsc/shared/file/Asya-ulkeleri-vergi-oranlari-karsilastirmasi.pdf>, (09.01.2015).

http://www.worldwide-tax.com/china/chi_other.asp, (09.01.2015.)

http://www.usgovernmentrevenue.com/year_revenue_2014USbn_16bs1n_4042#usgs302, (09.01.2015)

<http://www.gib.gov.tr>, (09.01.2015).

http://europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en,
(23.02.2015).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/services_papers/other_papers/background_paper_2414_08_en.pdf, (24.02.2015).

http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Value_Added_Tax/index.php, (24.02.2015).

http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany#Payment_of_the_tax, (24.02.2015).

<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1979-6/5.pdf>,
(25.02.2015).

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

Anayasa Mahkemesi (17.07.1990), E. 1990/1 K.1990/21 RGT: 16.07.1991 RG no: 20931.

Anayasa Mahkemesi (25.05.1976), E. 1976/1 K.1976/28 RGT: 16.08.1976 RG no: 15679.

Anayasa Mahkemesi (07.03.2013), E. 2011/20 K.2013/41 RGT: 26.07.2013 RG no: 28719

Anayasa Mahkemesi (30.11.2007), E.2006/61 K.2007/91 RGT:23.02.2008 RG no:26796

Anayasa Mahkemesi (04.06.2003), E.2001/392, K.2003/60 RGT:18.12.2003 RG no:25320

Anayasa Mahkemesi (27.12.2012), E.2011/139 K.2012/205 RGT:10.10.2013 RG no:28791.

Anayasa Mahkemesi (22.11.2013), E.2013/22 K.2013/73 RGT:22.11.2013 RG no:28829.

Anayasa Mahkemesi (18.02.1985), E. 1984/9 K.1985/4 RGT: 26.06.1985 RG no: 18793

Anayasa Mahkemesi (27.09.1985), E. 1985/2 K.1985/16 RGT: 05.12.1985 RG no: 18949.

Anayasa Mahkemesi Kararı (28.04.2011), E.2009/39 K.2011/68 RGT:15.10.2011 R.Gno:28085..

Anayasa Mahkemesi Kararı (07.11.1989), E.1989/6 K.1989/42 RGT:06.04.1990 R. Gno:20484.

Anayasa Mahkemesi Kararı (09.02.2012), E.2010/93 K.2012/20 RGT:26.07.2013 R.Gno:28719

Anayasa Mahkemesi (15.10.2009), E.2006/124 K.2009/146 RGT:08.01.2010 R.Gno: 27456.

Anayasa Mahkemesi (29.11.1977), E.1977/109 K.1977/131 R.G.08.03.1978 R.G no:16222

Anayasa Mahkemesi (26.11.1986), E.1985/8 K.1986/27 R.G.14.08.1987 R.G. no:19544.

Anayasa Mahkemesi (17.11.2011), E.2010/11 K.2011/153, RGT: 14.02.2012 RG no: 28204

Anayasa Mahkemesi (16.01.2003), E.2001/36 K.2003/3, RGT: 21.11.2003 RG no: 25296.

Anayasa Mahkemesi (17.11.2011), E.2010/11 K.2011/153, RGT: 14.02.2012 RG no: 28204.

Anayasa Mahkemesi (15.07.2004), E.2003/33 K.2004/8, RGT: 12.08.2004 RG no: 25551

Anayasa Mahkemesi (15.07.2004), E.2003/23 K.2004/101, RGT: 02.05.2005 RG no: 25743.

Anayasa Mahkemesi (14.05.1997), E.1996/75 K.1997/50, RGT: 21.02.2000 RG no: 23971.

Anayasa Mahkemesi (16.01.2003), E.2001/36 K.2003/3, RG: 21.11.2003 RG no: 25296.

Anayasa Mahkemesi (07.11.1990), E.1989/6 K.1989/42, RG: 06.04.1990 RG no: 20484.

DANIŞTAY KARARLARI

DaniŐtay Vergi Daireleri Genel Kurulu (17.06.1994)., E.1991/375 K.1994/242.

DaniŐtay 9. Daire (26.12.2013)., E.2013/11310 K.2013/12989

DaniŐtay (13.07.1992), E.1992/224 K.1992/238.

DaniŐtay 7. Daire (14.05.2002), E.2001/62 K.2002/1859.

DaniŐtay VDDK., (04.02.2011), E.2010/375 K.2011/75.

DaniŐtay 7. Daire (20.05.2002), E.2001/626 K.2002/1942.

DaniŐtay 4. Daire (12.06.2007), E.2007/950 K.2007/1950.

DaniŐtay 4. Daire (13.02.2008), E.2006/1802 K.2008/472.

DaniŐtay 7. Dairesi (09.12.2003), E.2003/688 K.2003/4982.

DaniŐtay 3. Dairesi (13.09.2012) E.2012/2585 K.2012/2931.

DaniŐtay 4. Dairesi (24.02.2014), E.2013/5033 K.2014/1078.

DaniŐtay 4. Dairesi (07.05.2013), E.2011/4699 K.2013/1640.

DaniŐtay 4. Dairesi (17.02.2014), E.2010/2572 K.2014/857.

DaniŐtay 4. Dairesi (20.03.2008), E.2007/1290 K.2008/1004.

DaniŐtay 7. Dairesi (28.5.1990), E.199/1359 K.1990/1518.

ALMAN YÜKSEK MAHKEME KARARLARI

BVerfGE Bd. 6, s.55, 67 (aile reisi vergilemesi);

BVerfGE Bd. 8, s.51, 68 vd. (partilere yapılan bağışlar);

BVerfGE Bd. 9, s.237, 243; Bd. 13, s.290, 297;

BVerfGE Bd. 14, s.34, 41; Bd. 27, s.58, 64;

BVerfGE Bd.32, s.333, 339;

BVerfGE Bd. 43, s.108, 118 (Çocuklar için vergi dışı miktar).

BFH, Beschluß vom 16.05.00, - VII B 200/98 -, BStBl. 2000 II, 541, 543

BVerf GE Bd. 13, 261/272.

BVerfGE Bd. 18, 429/439/;

BVerfGE Bd. 19, 187/196/f.

İNGİLİZ YÜKSEK MAHKEME KARARLARI

High Court Decision, CO/2227/2012.

High Court Decision, CO/1013/1997

High Court Decision, CO/6280/2007

Royal Court of Justice, CO /322/2004.

Royal Court Of Justice, CO/703/2002,

Royal Court of Justice CO/9471/2006,

Royal Court of Justice CO/4294/1999,

Royal Court of Justice CO/3157/2001

FRANSIZ YÜKSEK MAHKEME KARARLARI

Decision n: 80-119 L du 02 decembre 1980.

Conseil d'État (Danıştay), ECLI:FR:CESSR:1998:149736.19980708

Conseil d'État (Danıştay), ECLI:FR:CESSR:2014:359629.20140625

İdari Mahkeme Kararı, CETATEXT000026079176.

Conseil Constitutionnel (Anayasa Mahkemesi), Decision No: 2012-251 QPC

RUSYA FEDERASYONU ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No: 1275-O/213.

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No:2259-O/2014 ve No: 2635-O/2014.

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No:556-O-O/2011 ve No:512-O-O/2011.

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No: 1760-O/2013.

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi), No: 196-O/2002.

ÖZGEÇMİŞ

Doğan BOZDOĞAN

1983 yılında Mersin/Tarsus'da doğdu. 2002 yılında kazandığı Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF İşletme bölümünden 2006 yılında mezun oldu. 2007 yılında Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans eğitime başladı ve 2010 yılında Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN ile çalıştığı “Türkiye’de Maliye Alanında Yapılmış Akademik Çalışmaların Nicel Görünümü” adlı tezi savunarak yüksek lisans eğitimini tamamladı. 2011 yılında Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda doktora eğitimine başladı. 04.08.2015 tarihinde Prof. Dr. İbrahim ORGAN’ın danışmanlığında hazırladığı “Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi” başlıklı tezini savundu ve “Doktor” unvanına layık görüldü. Halen Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nde Araştırma Görevlisi olarak görev yapan Doğan BOZDOĞAN evli ve bir çocuk babasıdır.