



Kesit Akademi Dergisi

The Journal of Kesit Academy

ISSN: 2149 - 9225

Yıl: 3, Sayı: 10, Aralık 2017, s. 173-207

Yrd. Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

dogan.bozdogan@gop.edu.tr

Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

bozdogan_dogan@hotmail.com

KDV'DE YAŞANAN MÜKELLEFİYET SORUNUNUN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE-İNGİLTERE KARŞILAŞTIRMASI¹

Özet

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 ilkelelerini 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 itibarıyla 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.

¹ Bu makale, ikinci yazar tarafından Prof. Dr. İbrahim ORGAN danışmanlığında hazırlanan "HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir (Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2015).

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 yadsınmaz. 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. Özellikle Katma Değer Vergisi'nde mükellefiyet sorunu üzerinde durulması gerekmektedir. Çalışmada Katma Değer Vergisi'nde yaşanan mükellefiyet sorunu hukuki güvenlik ilkesi açısından incelenmiş ve bu soruna ilişkin Yüksek Mahkeme kararları ispatlayıcı bir rol oynamıştır. Yine İngiltere'nin Katma Değer Vergisi'nde mükellefiyet yapısı, İngiliz katma değer vergisi kanunları ve mevcut yüksek mahkeme kararları ışığında incelenmiş Türkiye'de mevcut olan Katma Değer Vergisi yapısıyla karşılaştırma yapılmıştır. Nihayetinde Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi Yapısına ilişkin bir çözüm önerisi sunulmuştur.

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

EVALUATION OF VALUE ADDED TAX IN THE PRINCIPLE OF LEGAL SAFETY: TURKEY-ENGLAND COMPARISON

Abstract

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. At this point, in general, the Turkish Tax System is criticized in some respects for Value Added Tax, especially in relation to work. There is a controversy in the literature that the Value Added Tax is contradictory to the legal secu-

riety principle. In particular, it is necessary to focus on the problem of liability in Value Added Tax. The problem of liability in the Value Added Tax in the Study has been examined in terms of the legal security principle and the Supreme Court decisions on this issue have played a proving role. Again, the comparison of the Value Added Tax (VAT) structure in Turkey, which was examined in the light of the obligation of UK Value Added Tax, the UK value added tax laws and the existing high court decisions. Finally, a solution proposal for Value Added Tax Structure implemented in Turkey was presented.

Keywords: Legal security policy, Value Added Tax, The rule of law.

Giriş

Hukuk devleti ilkesi, kavram olarak belirlediği ilk günden günümüze kadar üzerinde en çok durulan ve büyük bir önem kazanan ilkelerden 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.

Hukuk devleti birçok alt ilkeden oluşmaktadır. Bu alt ilkelerden birisi de hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzenleyebilmeleri, 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.

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 vergi alma hususunda kendisinde var olduğuna inandığı hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli olan finansman vergilendirme yetkisi kullanılarak elde edilebilmektedir. Bu

çerçevede vergilendirme yetkisinin genel yapısı devlet biçimlerinde yaşanan değişimlere göre zaman içerisinde farklılaşmıştır. Örneğin jandarma devlet anlayışında vergilendirme yetkisinin herhangi bir sınırı yoktur. Liberal devlet anlayışı ise 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 seçimlerine göre farklı olmaktadır. Bu yetki, batı tipi demokrasilerde, sosyalist devletlerdekine kıyasla daha fazladır.

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 anestezinin 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.

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

Çalışmada Türk ve İngiliz vergi sistemlerinde yer alan KDV uygulamaları mükellefler özelinde yasalar ve mahkeme kararları ışığında değerlendirilerek Türkiye özelinde bir takım önerilerde bulunulmuştur.

1. HUKUK DEVLETİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKELERİ 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 noktada hukuk devleti ve alt ilkesi durumundaki hukuki güvenlik ilkesinin detaylandırılması ve

1.1.Hukuk Devleti İlkesi ve Vergilendirmede Hukuk Devleti İlkesi

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 oluşmaya başlamıştır.

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 devletinin gerçekleşmesi için bir takım unsurların gerek vardır. Gerek duyulan bu 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.

Çalışmayla bağlantılı olarak ilerleyen kısımlarda hukuk devletinin önemli unsurlarından birisi olan hukuki güvenlik ilkesi detaylandırılacaktır. Ancak öncelikle hukuk devleti ilkesi ile vergilendirme arasındaki ilişkinin ortaya konulması önem arz etmektedir.

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). Bu noktada yargı organlarının yasama ve yürütmenin vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlemede önemli bir misyonu bulunmaktadır.

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 kullanımı² noktasında hukuk devletine aykırı uygulamalardan söz etmek mümkündür. Örneğin Türkiye’de, tüketim üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %70’leri aşmakta ve gelir vergilerinin yaklaşık %85’lere varan kısmının tevkifat yolu ile elde edilmesi vergilendirme açısından hukuk devletinin sağlanmasının önünde önemli bir engel olarak değerlendirilmektedir. Gerçi bu noktada tüketim üzerine salınan vergilerin mal ve hizmet sınıflandırmasına tabi tutularak oransal bir farklılaşmaya gidildiği vurgulanmaktadır. Ancak bilindiği üzere oran farklılaştırmasının tüketim vergilerinden elde edilen gelir üzerindeki etkisi çok azdır. Çünkü, mal ve hizmet gruplarını oluşturan yelpazenin kapsamı belirlenirken hangi tüketimin zorunlu olup olmadığı bir paradokstur. Sonuçta düşük gelirli 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 gerçektir³. 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.

1.2.Hukuki Güvenlik İlkesi ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik

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 uyması-

² 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.

³ Dolaylı vergiler içerisinde KDV ve ÖTV ilk sırada yer almaktadır.

dır. 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.

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 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).

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 güvenilirlik 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 doğrultusundadır⁴.

2. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV) UYGULAMASI VE KDV'DE YAŞANAN MÜKELLEF SORUNUNUN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

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

⁴ 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

kanunu çıkarılmıştır. Her seferinde verginin beliren durumu ve şartlarına göre bu verginin yeniden düzenlenmesi başlıca amaç olmuştur. Genel gider vergisiyle birlikte huzusi 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).

Türkiye’de KDV uygulaması fikri 1970’li yıllara kadar uzanmaktadır. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda KDV ile ilgili çalışmalara başlanmıştır. 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).

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.

2.2. 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 dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır (Şenyüz, 2004: 283).

2.3. 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;

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 bulunmama-ları, 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.

2.4. 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 edenlerdir. 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. maddesinde⁵ sayılan haller, esas mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu hallerdir (Bilici, 2003: 367).

2.5. 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

⁵Bkz. KDVK mad.9:

açıklanmıştır. KDVK'nın 10. maddesinde ise vergiyi doğuran olaylar açıkça yazılmıştır⁶.

2.6. KDV'nin Matrahı ve Oranları

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

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.

KDVK'nın 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 belirtilmiştir⁷.

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 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.

⁶Bkz. KDVK mad.10.

⁷Bkz. KDVK mad.21-22-23.

2.7. Türkiye'de KDV'de Yaşanan Mükellefiyetle İlgili Sorunlar Ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi

KDV'nin 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 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.

KDV'de 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 KDV'nin 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 rastlanılmaktadır⁸. 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 gidermiştir⁹. 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 kararında¹⁰, “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 bir vergi yüküne yönelik itiraz hakkının ve eğer mümkünse bu verginin nihai tüketici üzerine kalmasını önleyici bir uygulamanın hayata geçirilmesi gerekir. 27.09.2017 tarihinde TBMM’ye sunulan “Bazı Vergi Kanunları ile Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Ya-

⁸ Mükellefiyetteki bu durum sadece KDV’ye özgü değildir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin hepsinde durum benzerdir.

⁹ Danıştay 4. Daire 12.06.2007., E.2007/950 K.2007/1950.

¹⁰ Danıştay 4. Daire 13.02.2008., E.2006/1802 K.2008/472.

pılmasına Dair Kanun” tasarısında KDV’ye ilişkin önemli değişiklikler yer almaktadır. Tasarıda dört madde de KDV’ye ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Tasarının 49. Maddesinde VUK’un 17. Maddesinde değişiklik yapılması öngörülmektedir. Buna göre cep telefonu abonelerinin yurt dışında yaptıkları görüşmelerde yurt dışı operatörlerinin yurt içindeki operatörleri verdiği roaming hizmetine ilişkin KDV’nin yurtiçindeki operatör tarafından aboneye yansıtılması vergiden istisna edilmiştir. Bu nihai tüketici üzerindeki vergi yükünü hafifleten bir uygulama olması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu hususa benzer düzenlemelerin genişletilmesi çok daha faydalı olacaktır.

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’nun 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 ve yahut 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’nun 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 işletme¹¹ 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-

¹¹ 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).

öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliğinin amaçları ve araçları itibarıyla birbirinden farklı faaliyetler olduğu, bu sebeple de vakıf üniversitesinin gerçekleştirmiş olduğu eğitim-öğretim 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 üçlü bir yapıdan söz edilebilir. Bu yapının unsurları, şekli mükellef, maddi mükellef ve vergi dairesidir. Dolayısıyla bu yapı içerisinde iki tane hukuki ilişki bulunmaktadır. Şekli mükellef ile vergi idaresi arasındaki durum ilk hukuki ilişkidir. Bu ilişkinin özelliği bir kamu hukuku ilişkisi olmasıdır. İkinci ilişki ise esas mükellef ile şekli mükellef arasındaki özel hukuk ilişkisidir. Vergi dairesi ile maddi mükellef arasında olması gereken ilişki ise KDVK'nın 8. maddesinin 2. fıkrasının son kısmına göre, 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 açılabilmesi 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 vergi-

nin Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğlerle belirlenen usuller dâhilinde nihai tüketiciye 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 vardır¹². Verilen beyanname üzerine, yapılacak tarh ve tahakkuk işlemine de, beyannamesini ihtirazi kayıtla 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 başlamışlardır¹³. 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.

3.İNGİLTERE'DE KDV UYGULAMASI VE KDV MÜKELLEFLERİNE YÖNELİK DÜZENLEMELERİN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

İngiltere'de Milli Ekonomik Gelişme Konseyinin kurulduğu 1962 yılından beri KDV'nin, İngiliz vergi sisteminde genel bir reform yapılmasında ne katkıda bulunacağı

¹² **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..".

¹³ **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 açılacağı".

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 dağılımına etkisi,
- Enflasyonist baskı,
- KDV'nin fiyatlar genel seviyesi üzerindeki etkisi,
- İdari güçlükler.

Bu nokta İngiltere'de uygulanan KDV sisteminin detaylı bir şekilde incelenmesi gerekir.

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 yükledikleri 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.

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 yapılabilir.

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.

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 açıklanmıştır. 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 ülkelere 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.

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.

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 reasürans¹⁴ sağlanması),

¹⁴ Sigorta edilmiş riskin, belli bir kısmının veya tamamının yeniden sigorta edilmesidir.

- 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).

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. %5¹⁵ ve %0¹⁶ 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.

¹⁵ Yerli yakıt örnek gösterilebilir.

¹⁶ Yiyecek, Kitap ve Gazeteler örnek gösterilebilir.

İkinci önemli uygulama ise "0" KDV oranıdır¹⁷. KDVK'nın 8 sayılı listesinde "0" KDV oranına sahip mal veya hizmetler sayılmıştır. Bu noktada "0" KDV'li ürünler 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 hizmetleri¹⁸.
3. Grup: Kitaplar¹⁹.
4. Grup: Görme engelliler için konuşan kitaplar ve yine görme engelliler için kablosuz setler.
5. Grup: Bina inşaatlarında.
6. Grup: Korunmalı 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.

3.2. İngiltere'de KDV Mükelleflerine Yönelik Düzenlemelerin Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından İncelenmesi

¹⁷ İlerleyen başlıklarda Türkiye açısından bir öneri olarak sunulacak olan KDV yapısı açısından İngiltere'deki "0"KDV oranı uygulaması büyük önem taşımaktadır.

¹⁸ Türkiye'de sudan %18 KDV alınmaktadır. Bu noktada İngiltere'deki uygulama iyi bir örnek teşkil etmektedir.

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 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”²⁰ ve indirimli KDV oranları²¹ yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte bazı kurumlar faaliyette buldukları alan dolayısıyla “0” KDV listesine girmişlerdir. Bunlardan birisi Marks&Spencer’dir.

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 yapılmıştır²². 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 vermiştir²³.

¹⁹ 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.

²⁰ 8 sayılı liste.

²¹ 7A sayılı liste.

²² High Court Decision, CO/1013/1997.

²³ High Court Decision, CO/6280/2007.

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 çekicidir²⁴. 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 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. TÜRKİYE’DE KDV UYGULAMASINDA YAŞANAN MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN 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.

İngiltere’de 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 sonrasında

²⁴ Supreme Court Decision, 1571/2014.

dayanmaktadır. Söz konusu sorunlar kanunla getirilen indirimli ve %0 vergi uygulanacak ürünlerin sınıflandırılmasına ilişkindir.

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.

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.

4.1. 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 (Gümüş, 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 5.²⁵ ve 17.²⁶ maddeleriyle değil, aynı zamanda diğer temel haklarla da korunması gereken bir hak (Gümüş, 2010: 51). Çünkü bütün temel haklar, bu hakkın somut görünüşleri 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, özgürlükçü 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

²⁵ **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.

²⁶ **Anayasa mad.17/1:** Herkes yaşama ve maddi ve manevi varlığını koruma geliştirme hakkına sahiptir

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” çalışmasını devletin temel amaç ve görevleri arasında saymıştır²⁷.

İnsan, Anayasa’da kendisine tanınmış olan insan onuru nedeniyle sahip olduğu vazgeçilmez haklarını etkili bir biçimde gerçekleştirebilir. Kişiyi bu imkânın sağlanması hususunda, devlete önemli görevler düşmektedir²⁸. Bunun için devlet öncelikle, hukuki koruma araçlarını garanti altına almalı, kişinin kendisini koruması ve geliştirmesi amacıyla insan onuruna yaraşır minimum korumayı garanti etmelidir (Kaboğlu, 2002: 544).

4.2. 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 görülmektedir.

KDV diğer harcamalar üzerinden alınan vergiler gibi vergilemede adalet ilkesi açısından eksikliği ve nihai tüketici üzerindeki vergi yükünü artırıcı negatif özelliği nedeniyle fazlasıyla eleştirilmektedir.

Çalışma içerisinde detaylandırılmaya çalışılan İngiltere KDV uygulamasında farklılıklarıyla dikkat çeken bir ülkedir. 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 edebilecek niteliktedir. Özellikle hukuk devleti ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi açısından İngiltere’deki KDV sistemi uygulanabilir bir yapıdadır.

Bu noktada Türkiye için, özellikle İngiltere 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

²⁷ Anayasa Mahkemesi 26.11.1986 E.1985/8 K.1986/27

kişilerin maddi ve manevi varlığını devam ettirebilmeleri hakkına 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).

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.

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 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 vergilendirme alanında gelecekte bir sürprizle karşılaşmalarını engelleyen ve onların planlarını bozacak uygulamalardan kaçınılması için

²⁸ Çalışma KDV ile alakalı olması nedeniyle bu noktada devlete KDV konusunda kişilerin maddi ve manevi varlığını devam ettirebileceği düzenlemeleri yapma görevi ve sorumluluğu düşmektedir.

vergileendirme yetkisini kullananlara bir takım kısıtlamalar getiren ve içerisinde alt ilkeleri barındıran çatı niteliğinde hukuki bir müessesedir. Vergileendirme yetkisini kullanan organlar, kuşkusuz bir takım, işlem ve fiillerle vergileendirmeyi gerçekleştirmektedir. Vergileendirme 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, vergileendirmede kişilerin hukuki güvenliği için tehdit oluşturabilmektedir.

Vergileendirmede hukuki güvenliğin sağlanması açısından vergileendirmenin 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 vergileendirmede 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 vergileendirme 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 toplana-

nabilir. 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 olduğu gibi çalışmada incelenen İngiltere'de KDV'yi uygulamaktadır. Çalışmanın ana teması olan KDV'de mükellefiyet sorunsalına ilişkin İngiliz KDV modeli dikkatlice incelenmelidir.

Türkiye'de KDV ile alakalı temel sorun mükellefiyettir. Hem Türkiye'de hem İngiltere'de 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 bulunmaktadır²⁹. 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 verilmiştir³⁰. Böylece Danıştay'ın uygulamada, asıl olarak, fiili mükelleflerin karşılaştığı adaletsizliği giderme yönünde kararlarının olduğunu görmekteyiz. Adalet tartışması açısından konunun bu yönü üzerinde durulması gerekmektedir.

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

²⁹ Danıştay Dördüncü Dairesi, 12.06.2007 tarihli ve 4. Daire 2007/950 E., 2007/1950 K.).

³⁰ 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.

ödedikleri KDV'nin iadesi için mahkemeye başvurmuşlardır. Mahkeme aleyhlerinde sonuçlanmıştır.

Gerek Türkiye'de gerekse de İngiltere'de 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.

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 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 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 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 sraya 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.

27.09.2017 tarihinde TBMM'ye sunulan "Bazı Vergi Kanunları İle Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" ile KDV'de bir takım düzenlemeler yer almaktadır. Ancak bu düzenlemeler KDV mevzuatını istenilen düzeye getirme noktasında yeterli değildir. Dolayısıyla sunulan önerinin gerçekleşmesi noktasında da söz konusu kanun tasarısının eksik olduğu söylenebilir.

KAYNAKLAR

1982 Anayasası

Akdoğan, A. (2004). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Anlara.

Aldıkaçtı, O. (1997). *Sosyal Devlet Anayasa Yargısı*, Cilt.14, Ankara.

Atar, Y. (2002). *Türk Anayasa Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya.

Başagaç, H. (2012). "KDV iadesinde Yaşanan Sorunların Genel Değerlendirmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 35.

- Bayraklı, H. H. ve Odabaş, H. (2000). "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", Afyon Kocatepe İ.İ.B.F. Dergisi, s: 1, 129.
- Bilici, N. (2003). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N. (2008), *Vergi Hukuku*, 18. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- Boşgelmez, G. (1977). Katma Değer Vergisi Teorisi ve İngiltere'de Katma Değer Vergisi Uygulaması, Damga Matbaası, İstanbul.
- Candan, T. (2014). "Katma Değer Vergisi İle İlgili Sorunlara Danıştay'ın Yaklaşımı", VI. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu, İstanbul. Sunulmuş ama Yayınlanmamıştır.
- Çağan, N. (1980). "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 37, 129-151.
- Çımat, A. (1996). Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi-II", *Vergi Raporu*, sayı.25, ss.42.
- Değer, N. (2014). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Erginay, A. (1995). *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Erginay, A. (1998). *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Görmezoğlu, N. Ve Oktay, C. (2001). "KDV'de Hizmetten Yararlanma Kriteri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 24.
- Gümüş, T. A. (2010). *Türk Anayasası'nda Kişinin Maddi ve Manevi Varlığını Koruma ve Geliştirme Hakkı*, Eğitim Akademisi Yayınları, Konya.
- Kaboğlu, Ö. İ. (2002), *Özgürlükler Hukuku*, İmge Kitabevi, Ankara.
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Pehlivan, Y. Ve Erdoğan A. (2004). "Uluslararası Taşımacılık Ve Transit Taşımacılık İşlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulaması" *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 197.
- Sarıhan, Ş. (1987). "Hukuk Devleti ve Savunma Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:5-6, 708-721.
- Sarılı A. M. (2010). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- 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.
- Tekbaş, A. (2012). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Özel Sayı, 123-191.
- Tosuner, M. Ve Arıkan Z. (2008). *Türk Vergi Sistemi*, Neşe Ofset, İzmir.
- Uluatam, Ö., Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Value Added Tax Act (İngiltere).
- 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.
- Yavaşlar, Başaran, F. (2014). Vergi Tarifesi ve Vergi Adaleti, *VI. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, İstanbul. Sunulmuş ama Yayınlanmamıştır.
- 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.