

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NA SONRADAN EKLENEN HÜKÜMLERİN VERGİDE BASİTLİK ve BELİRLİLİK İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF PROVISIONS WHICH LATER ADDED ON VALUE ADDED TAX WITHIN THE FRAMEWORK OF PRINCIPLE OF CERTAINTY AND SIMPLICITY ON TAX



Remzi DURMAZ*

ÖZ

Vergi hukukumuzda kaynağını anayasadan veya hukukun genel ilkelerinden alan çeşitli ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler, çeşitli kaynaklara göre sayıları değişmekle birlikte genelde kanunilik, ödeme gücü (mali güç), belirlilik, basitlik, eşitlik ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi olarak sayılmaktadır. Bununla beraber anılan ilkelerin haricinde hukukun genel ilkeleri kapsamında değerlendirilen vergi hukukunda da uygulanan başka ilkeler de mevcuttur. Bu ilkeler çoğunlukla Adam Smith, Adolf Wagner ve Fritz Neumark tarafından ortaya konulan ilkelerdir. Bu çalışmamızın ikinci bölümünde belirtilen vergilendirme ilkelerinin tümüne kısaca değinildikten sonra çalışma konumuzun daha iyi anlaşılabilmesi için, vergide belirlilik ve basitlik ilkesi ayrı birer başlık halinde ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na değinildikten

ABSTRACT

There are some principles in tax law rely on constitution or general principles of law. These principles are legality, payment capacity (financial capacity), generality, certainty, simplicity, equality and fair and balanced sharing of tax burden despite the number of these may change according to different sources. At the same time except these principles there are some other principles in tax law which accepted on general principles of law. These principles mostly presented principles by Adam Smith, Adolf Wagner and Fritz Neumark. After referring to these principles in the second part of this article principle of certainty and simplicity are expressed in detail in two different title for the purpose of better understanding our work subject. The third part of this article after referred to Value Added Tax Law, no. 3065, chosen ones

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

sonra, katma değer vergisine sonradan eklenen hükümlerden çalışma konumuzun temelini oluşturan, vergide belirlilik ve basitlik ilkeleri ile ilişkili hükümlerden örneklem yoluyla seçilenler, vergide basitlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bununla beraber konunun daha iyi kavranması ve karışıklığı önlemek amacıyla içinde bulunduğumuz 2017 yılının başından itibaren eklenen hükümlerin en son eklenen hüküm kapsamında değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergileme İlkeleri, Vergide Belirlilik İlkesi, Vergide Basitlik İlkesi.

1- GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde vergi türlerindeki artış, vergilerin sınıflandırılmasıyla beraber kapsamı ve yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar şeklinde tanımlanan ve vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen bir takım ilkelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin; Platon, Aristo ve İbn-i Haldun gibi birçok düşünür vergileme ilkeleri hakkında görüş bildirmiştir. Ancak modern vergilemeye ilişkin kapsamlı çalışmalar yapan kişi Adam Smith olmuştur. Adolf Wagner ise daha önceki ilke ve kurallardan yararlanarak vergileme ilkelerini tamamlamaya ve sistematik olarak düzenlemeye çalışmıştır.¹ Vergilemeye ilişkin olarak ortaya konulan bu ilkeler, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade eder. Bir başka ifade ile münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. Maliye ve iktisat literatürüne giren söz konusu vergileme ilkelerini; adalet, genellik, eşitlik, belirlilik, verimlilik, uygunluk, istikrar, esneklik, tarafsızlık, etkinlik, basitlik olarak belirtebiliriz.² Tüm bu vergileme ilkelerine uyulduğu takdirde hem devlet hem de vergi mükellefleri memnun olacaktır. Böyle bir durumda, vergi mükellefleri vergilerini öderken ekonomik, mali ve psikolojik sıkıntı yaşamayacak, devlet ise kamu hizmetlerini tam ve zamanında gerçekleştirebilmek için gerekli finansal kaynakları temin edebilecektir.

2- VERGİLEME İLKELERİ

Kamu maliyesinde, kamu harcamalarının yükünü topluma yayan temel araç olan vergilerin, mali, iktisadi ve sosyal amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlara göre salınan vergilerin toplumu oluşturan bireyler arasında hangi esasa göre dağıtılması gerektiği sorunu, vergi teorisinin en önemli noktasını

¹ Cenk Arslan, Murat Arslan. "Vergilemede amaç, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Mevzuatı", Vergi Dünyası, Sayı: 363. 2011, s.24-25.

² Hüseyin Sinan Öztürk, "Verimlilik Ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2012, s.2.

oluşturmaktadır. Başka bir deyişle toplumun bu vergileri ödemekle katlanacağı fedakârlığın en az olması arzu edilmektedir. Vergileme prensiplerinden, vergi sistemine toplumun benimsediği ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesine hizmet edecek şekil ve yönü vermede yararlanılan kriterler anlaşılır.³ Çağdaş toplumlar, pek çok amacı bir arada benimsemiş olmakla beraber, bunlardan özellikle vergi yükü dağılımındaki adalet ve verimli bir vergi yapısı oluşturmak ilkeleri ön plana çıkmaktadır. Bununla beraber çeşitli vergileme ilkeleri de öne sürülmüştür. Bunlardan günümüzde hala geçerliliğini koruyan başlıca vergileme ilkelerini tablo halinde şöyle sıralanabilir;

Tablo 1: Vergileme İlkelerinin Ekonomistlere Göre Sınıflandırılması

Adam Smith'in Vergileme İlkeleri;	Adolf Wagner'in Vergileme İlkeleri	Fritiz Neumark'in Vergileme İlkeleri
Ödeme Gücü İlkesi	Yeterlilik İlkesi	Vergi Yasalarının Tutarlılığı Ve Sistematik Bütünlüğü İlkesi
Belirlilik İlkesi	Esneklik İlkesi	Vergi Yasalarının Açıklığı İlkesi
Uygunluk İlkesi	Uygun Vergi Kaynaklar ve Çeşitlerini Seçme İlkesi	Vergi Yasalarının Uygulanabilirliği İlkesi
İktisadilik İlkesi	Genellik İlkesi	Vergi Hukukunda Devamlılık İlkesi
	Eşitlik İlkesi	Vergilemenin İktisadilik İlkesi
	Belirlilik İlkesi	Vergilemenin Uygunluk İlkesi
	Uygunluk İlkesi	
	İktisadilik İlkesi	

Kaynak: Ali Rıza Gökbnar : "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:4, 1998, s.5-16.

Yukarıda tabloda çeşitli ekonomistlere göre derlenen vergileme ilkelerini kısaca izah etmeye çalışırsak; ödeme gücü ilkesi, her mükellefin kamu harcamalarına ödeme gücüne orantılı olarak katılmayı, belirlilik ilkesi; yükümlünün ödeyecekleri verginin ödeme zamanı, yeri, miktarı ve biçimi kesin ve anlaşılır olmasını, uygunluk ilkesi; vergilerin mükellefler açısından en uygun zamanda ve şartlarda alınması, iktisadilik ilkesi ise, vergi tahakkuku ile tahsil giderlerin az olmasını yani halkın cebinden çıkan ile hazineye giren vergi arasındaki farkın en az olmasını ile vergilerin ekonomik ve sosyal değişkenler üzerinde olumsuz etkiler yaratmaması gerektiğini ifade etmektedirler.⁴

Mali ilkeler, vergilerin devletin giderlerini karşılayacak yeterlilikte olmasını ve gelir ihtiyacından meydana gelen artışı karşılayabilecek esneklikte olmasını ifade eder. İktisadi ilkeler, vergilerin, ödeme gücü kriterleri olan gelir, servet ve tüketim üzerinden alınmasını ve ekonomik kalkınmayı en iyi biçimde gerçekleştirebilecek vergilerin seçilmesini ifade eder. Ahlaki ilkeler, toplumu oluşturan tüm bireyler ve ödeme gücüne uygun (yatay ve dikey eşitlik) olarak vergilemesini ifade eder. Vergi tekniği ile ilgili ilkeler ise, verginin kesin, açık ve anlaşılabilir olmasını, mükellef açısından uygun zaman, yer ve koşullarda ödenebilir olması ile vergileme işlemlerinin en az maliyetle yapılmasını önermektedir.

³ Arif Nemli, Kamu Maliyesine Giriş, İstanbul: İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları No:62, 1979, s.127.

⁴ Mehmet Yüce, "Vergileme İlkeleri Ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi", Mevzuat Dergisi, Sayı: 22, s.4.

2.1- Vergide Belirlilik İlkesi

Mükelleflerin hangi durumda ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmesi, vergi ile ilgili kanun, kararname, yönetmelik gibi düzenlemelerin açık ve anlaşılabilir olmasını gerektirir. Bu ilke aynı zamanda kanunilik ilkesiyle de ilgilidir. Bu doğrultuda vergilerin kanunla konulmasını ve vergilendirme konusunda diğer hukuki araçlarla yapılacak düzenlemelerin istisnai düzeyde kalmasını ifade eder.⁵

Vergi bakımından belirliliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemlerde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir.⁶ Bu amaca uygun olarak, örneğin, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de gelir vergisine tabi gelir unsurları sınırlayıcı yön-temler tek tek sayılmış ve tanımlanmış,⁷ bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır.

Her ne kadar verginin kanuniliği ilkesinin verginin belirliliği ilkesinin ön şartı olduğu belirtilmişse de, belirlilik ilkesi kanunilik ilkesi ile ilgili olmakla birlikte, doğrudan bu ilkenin sonucu değildir. Zira yürütmeye vergilendirme yetkisi tanınmakla birlikte (167/2 deki gibi) belirlilik ilkesi de zorunlu tutulabilirdi. Bu doğrultuda, yürütme organının düzenleme yetkisinin bulunduğu durumlarda, yürütmenin işlemleri bakımından da belirlilik ilkesine uygun olarak gerekli unsurların açık ve anlaşılır şekilde, ilgili metinlerde gösterilmesi gerekmektedir. Böylece mükellefler, katlanacakları yükümlülükler hakkında bilgilendirilmiş olurlar. Bu bilgilendirilmenin zamanı yükümlülüğün doğmasından önce olmalıdır. Bu durum, belirlilik ilkesi ile geriye yürümezlik ilkesi arasındaki bağlantıyı göstermektedir. Ayrıca bugün verginin kanuniliği ilkesi temel vergi ilkelerinden biri olduğu için kanunlarda belirliliğin sağlanması gerekmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesini düzenleyen Anayasa’nın 73/3 hükmü yanında, Bakanlar Kurulu’na yetki devrini düzenleyen 73/4 hükmü de iki açıdan belirlilik ilkesine hizmet etmektedir. Öncelikle 4. fıkrada sayılan temel unsurların alt ve üst sınırlarıyla vergi kanununda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiş; bunun yanı sıra, verginin ancak bu unsurları hakkında Bakanlar Kurulu’na vergilendirme yetkisi devredilebileceği belirtilmiştir.

Vergi hukukunda kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşır, bununla beraber Belirlilik ilkesi vergisel tüm hükümlerin istikrarlı olmasını, yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini de gerektirir. Vergi kanunlarının sık sık ve özellikle keyfi sebeplerle değiştirilmesi de, vergi hukukunda gerekli olan istikrarı zedeleyecektir.

Belirlilik ilkesi yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir.⁸ Aslında belirlilik ilkesi yürütmeye bırakılan yetkilerin kullanılması için gerekli şartların da belirlenmesini gerekli kılmaktadır. KHK ile düzenleme yetkisi veren yetki kanunlarının taşınması gereken şartlara benzer şartların Bakanlar

⁵ Nurettin Bilici, Âdem Bilici, “Kamu Maliyesi” Seçkin Kitapevi, Ankara, 2011. S.141

⁶ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 172.

⁷ Gülsen Güneş, “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 263.

⁸ Nami Çağan, a.g.e., s. 173.

Kurulu'na vergilendirme yetkisi veren kanunlarda da bulunması, bu konuda belirliliğin sağlanması yoluyla hukuki güvenlik ilkesine hizmet edecektir. Aksi takdirde, Bakanlar Kurulu'nun sık aralıklarla ve beklenmedik zamanlarda kullandığı yetkilerle vergisel yükümlülüklerde yapacağı değişikliklerin belirlilik ilkesini zedeleyerek, uzun vadeli planlar yapılmasını engellemesi söz konusu olabilecektir.

2.2- Vergide Basitlik İlkesi

Vergide basitlik ilkesi vergi sisteminin basitliği, mükellefin neyin vergi konusu olduğunu, çeşitli konulardaki vergiler için ne kadar vergi ödeyeceğini ve bu vergilendirmenin amacını açıkça anlayıp kavrayabilmesi demektir. Bir başka deyişle, vergi sistemi, kamuoyunun rızasını kazanmalı yani kabul edilebilir olmalıdır. Ayrıca mükellef ve yönetim açısından vergilendirme asgari maliyet ile gerçekleştirilmelidir.⁹

Türk Vergi Sistemi'nde basitlik, hem mükellefler hem de gelir idaresi açısından önemlidir. Karmaşık vergisel hükümler, hataların oluşmasına ve sisteme olan saygının azalmasına neden olur; basitlik vergi kurallarına uyumun artması mükelleflerin yaptıkları veya yapmayı planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını daha iyi anlamaları açısından da önemlidir. Örneğin; 2011 yılında düzenlenen Dünya Türk Girişimciler Kurultayı'nda Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek'in vergi reformu ile ilgili bir soruya vermiş olduğu cevapta "*Vergi kanunlarını etkinlik, basitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde gözden geçireceğiz*" sözü yer almıştır. Hatta vergide basitlik ilkesi yer yer geçmiş tarihlerde bakanların meclis konuşmalarına dahi konu olmuştur. Örneğin 1999 yılında Maliye Bakanı Sümer Oral (İzmir) meclis genel kurulunda yaptığı bir konuşmasında, vergide basitlik ilkesi hakkında şu ifadelerde bulunmuştur. "*Sayın Başkan, tabii, vergide basitlik ilkesi son derece önemli bir hedeftir... Vergi idaresi veya kanun vaazı, vergi düzenlemelerinde değişiklik yaparken, vergide basitliği hep esas almıştır. Bir yere kadar götürmüştür; ama bugün de, Türk Vergi Sisteminde, basitlik yönünde yapılabilecek önemli gelişmeler vardır. Nitekim Türkiye malî yönetiminin gündeminde olan özel tüketim vergisi de, vergide basitliği sağlayacak ve aynı nitelikte olabilecek birden fazla vergiyi bir tek isim altında birleştirecek. İleride yapılabilecek vergi düzenlemelerinde -değerli milletvekili arkadaşımızın önerisini de dikkate alarak bir miktar daha, vergi tarh, tahakkuk, tarhiyat ve tahsilinde sadelik sağlamaya çalışalım; ama esasen, ana ilke de budur.*"¹⁰ Görüldüğü üzere vergide basitlik ilkesi her zaman Türk Vergi Sistemi içerisinde sürekli tartışılan ve üzerinde daha sağlıklı vergisel hükümlerin getirilmeye çalışıldığı bir ilke olmuştur.

Vergi sisteminin basitliği, sistem içinde yer alan vergilerin uyum ve yönetim maliyetlerinin düşük olmasına bağlıdır. Uyum maliyetleri kapsamında; vergi mevzuatındaki zorunlulukların yerine getirilmesi sırasında katlanılan muhasebe, danışmanlık, kırtasiye, avukat ve telefon masrafları parasal (ekonomik) maliyetlere; beyannamelerin doldurulmasında ortaya çıkan zaman, stres ve endişe parasal olmayan maliyetlere örnek gösterilebilir. İdarenin yönetim maliyetleri ise bina, araç gereç, personel, denetim, kırtasiye, zaman ve bürokrasi maliyetleri olarak örneklendirilebilir. Ayrıca sistemin karmaşıklığı sonucu artan vergi itilafları, mahkemelerin iş yükünü artırdığından; bu durum idare ve mükellefler için ilave parasal ve psikolojik maliyet oluşturmaktadır.¹¹

⁹ Güneri Akalın, "Kamu Ekonomisi", Ankara, Hacettepe Üniversitesi Yayınları. 2006. s.426.

¹⁰ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/Tutanak_B_SD.birlesim_baslangic?P4=1077&P5=b&page1=78&page2=78, Erişim Tarihi 23.Ekim 2017.

¹¹ Yunus Demirli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2011/412, 2011. s.17.

3- 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ

KDV Kanunu, Alman KDV kanunundan esinlenilerek hazırlanmıştır. KDV bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir. Bu işleyiş her safhada hesaplanan vergiden alım ve giderler için ödenen KDV'nin indirilmesiyle sağlanmaktadır.¹²

3.1- Katma Değer Vergisine Sonradan Eklenen Hükümler

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanuna sonradan eklenen hükümler; yeni kanun maddeleri, Bakanlar Kurulu Kararı, yönetmelik, tebliğ, iç genelge, genel yazı, sirküler ve özgelere meydana gelmektedir. Ancak burada sadece özelge kişiye veya kuruma özel olup genele şamil değildir. Çalışma konumuzun temelini oluşturan vergide belirlilik ve basitlik ilkeleri ile illiyet bağı olan, KDV kanuna 01.01.2017 tarihinden sonra eklenen tüm hükümlerden örneklem yoluyla seçilenlerin, vergide basitlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi tarihsel sıralama ile aşağıda başlıklar halinde belirtildiği gibidir.

3.1.1- KDV Kanununun 13. Maddesinin (Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna) 1. Fıkrasının (d) bendine, 6770 Sayılı Kanununun 7. Maddesi İle Eklenen Hükümün Vergide Belirlilik ve Basitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Yürürlük:27.01.2017)

KDV Kanununun 13. Maddesinin (Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna) 1. Fıkrasının (d) bendine, 6770 Sayılı Kanununun 7. Maddesi ile eklenen hüküm şu şekildedir; "Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (6770 sayılı Kanununun 7 nci maddesi ile eklenen ibare. Yürürlük:27/01/2017) ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.)"

Yukarıda belirtilen KDV kanunu 13. Maddeye eklenen hükümle, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna kılınmıştır. Bu düzenlemenin sadece kanun maddesi olarak getirilen bir hüküm olması sebebiyle kanunilik ilkesine dolayısı ile belirlilik ilkesine uyum sağlandığı görülmektedir. Ayrıca istisna bırakılan konu yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen makine ve teçhizat olduğu için, burada bu kapsamda elde edilen makine ve teçhizatlar tek tek sayılmayıp genel ifade ile belirtilerek vergide basitlik ilkesi hedeflenmiştir. Bu da yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin yapmayı planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını daha iyi anlamaları açısından önemlidir.

¹² <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, Erişim Tarihi 22 Ekim 2017.

3.1.2- KDV Kanununun 29. Maddesinin (Vergi İndirimi) 2. Fıkrasına, 6770 Sayılı Kanunun 16.ncı Maddesiyle Eklenen hükmün Vergide Belirlilik ve Basitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Yürürlük: 27.01.2017)

KDV Kanununun 29. Maddesinin (Vergi İndirimi) 2. Fıkrasına, 6770 Sayılı Kanunun 16.ncı maddesiyle eklenen hüküm şu şekildedir. “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 **(5615 Sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 04.04.2007)** işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. **(6770 Sayılı Kanunun 16 ncı Maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük: 27.01.2017)**Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığı’nca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir.”

Yukarıda belirtilen KDV kanunu 29. Maddeye eklenen bu hükümlerle Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olan, teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen verginin, yıl içinde bir sonraki döneme devretmesini, indirilemeyen tutarın çeşitli borçlara mahsup silsilesini, ancak mahsuben iade edilmeyen kısmın iade şartlarını içermektedir. Bu düzenlemenin sadece kanun maddesi olarak getirilen bir hüküm olması sebebiyle kanunilik ilkesine dolayısı ile belirlilik ilkesine uyum sağlandığı görülmektedir. Ayrıca bu hükümlerle net olarak bakanlar kurulu kararı dolayısı ile indirilmeyen vergini mahsup ve iade süreci, tereddüte mahal vermeyecek şekilde açıklanarak vergide basitlik ilkesine de uyum sağlanmıştır.

3.1.3- KDV Kanununun Geçici 37. Maddesine, 6770 Sayılı Kanunun 10 Uncu Maddesi İle Eklenen Hükmün Vergide Belirlilik ve Basitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Yürürlük: 27.01.2017)

KDV kanununun geçici 37. maddesine, 6770 sayılı kanunun 10 uncu maddesi ile eklenen hüküm şu şekildedir.

“İmalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

- a) Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında yüklenilen ve 2017 yılının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,
- b) 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında yüklenilen ve 2017 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.”

Yukarıda belirtilen KDV Kanun'u geçici 37. maddesine eklenen bu hükümlerle imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerin sabit yatırım öngörülen inşaat işleri nedeniyle, 2017 yılında yüklenmiş oldukları katma değer vergisinin indirim ve iade süreci belirtilmiştir. Bu düzenleme iade sürecinde yapılacak işlem ve tutarların net olarak belirtildiği geçici bir madde olması sebebiyle vergide belirlilik ilkesine uygun bir düzenlemedir. Ayrıca bu hükmün karmaşık olmayıp anlaşılır ifadeler içermesi sebebiyle vergide basitlik ilkesine de uygun olduğu görülmektedir.

3.1.4- 28.07.2017 Tarih ve 2017/10468 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararının Vergide Belirlilik ve Basitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

MADDE 1- (1) 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karara ekli (II) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümüne aşağıdaki sıra eklenmiştir.

"31- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2711.19.00.00.11 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)'nin, motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanları (otogaz) hariç olmak üzere Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan "LPG Dağıtıcı Lisansını haiz olanlarca teslimi ile bunlardan satın alanların sonraki safhalardaki teslimi,"

Yukarıda belirtilen bakanlar kurulu kararı ile çeşitli mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin ek bir düzenleme söz konusudur. Bu düzenleme yürütme organının düzenleme yetkisi çerçevesinde yapılmıştır, dolayısıyla yürütmenin işlemleri bakımından da belirlilik ilkesine uygun olarak gerekli unsurların açık ve anlaşılır olduğu görülmektedir. Bu durum yürütmenin düzenleme yetkisi ile vergide belirlilik ilkesi arasındaki güçlü bağlantıyı göstermektedir. Ayrıca verginin kanuniliği ilkesini düzenleyen Anayasa 73/3 hükmü yanında, Bakanlar Kuruluna yetki devrini düzenleyen 73/4 hükmü de iki açıdan belirlilik ilkesine hizmet etmektedir. Öncelikle 4. fıkrada sayılan temel unsurların alt ve üst sınırlarıyla vergi kanununda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiş; bunun yanı sıra, verginin ancak bu unsurları hakkında Bakanlar Kuruluna vergilendirme yetkisi devredilebileceği belirtilmiştir. Bu yetki devri sonucu yapılan bu düzenleme belirlilik ilkesine uygundur. Ayrıca yapılan bu düzenleme ile mükellefin neyin vergi konusu olduğunu, çeşitli konulardaki vergiler için ne kadar vergi ödeyeceğini bilmesi ve bu vergilendirmenin amacını açıkça anlayıp kavrayabilmesi gayet açıktır. Bu durum vergide basitlik ilkesi ile tam uyumlu bir düzenleme olduğunu göstermektedir.

3.1.5- 14 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin Vergide Belirlilik ve Basitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

MADDE 1- 26.4.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.2.1.1.) bölümünün birinci paragrafında yer alan "(2/10)" ibaresi "(3/10)" olarak değiştirilmiştir.

Yukarıda belirtilen Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki KDV tevkifat oranı artırılmıştır. Bu düzenleme; idarenin düzenleme yetkisi çerçevesinde yapılmıştır, dolayısı ile idarenin işlemleri bakımından da belirlilik ilkesine uygun olarak gerekli unsurların açık ve anlaşılır olduğu görülmektedir. Bu durum yürütmenin düzenleme yetkisi ile vergide belirlilik ilkesi arasındaki güçlü bağlantıyı göstermektedir. Ayrıca aynı Tebliğ'in (I/C-2.1.4.3.) bölümündeki "Örnek" yeni oran doğrultusunda revize

edilmiş dolayısı ile mükellefin tebliği daha iyi anlamasını ve kavramasını sağlamıştır. Dolayısı ile bu durum vergide basitlik ilkesi açısından da uygun bir düzenlemedir.

3.1.6- 13 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin Vergide Belirtilik ve Basitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

MADDE 1- 26.4.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-2.1.1.) bölümünün birinci paragrafında yer alan "(4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlar hariç)" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

Yukarıda belirtilen düzenleme ile iade hakkı tanınan işlemlerden kaynaklanan KDV iade alacağı'nın 4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlara mahsuben iadesi imkânı getirilmiştir. Bu düzenleme; idarenin düzenleme yetkisi çerçevesinde yapılmıştır, dolayısı ile idarenin işlemleri bakımından da belirtilik ilkesine uygun olarak gerekli unsurların açık ve anlaşılır olduğu görülmektedir. Bu durum idarenin bu düzenleme yetkisinin belirtilik ilkesi ile uyumlu olduğunu göstermektedir. Ayrıca söz konusu düzenlemeyle mahsup işleminin hangi şartlarda ve nasıl yapılacağı izahata ve tereddütte mahal vermeyecek şekilde açıklanarak vergide basitlik ilkesine uyulduğu görülmektedir.

3.1.7- 12 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin Vergide Belirtilik ve Basitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

MADDE 1- 26.4.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (II/B) kısmının 11 inci bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

"12. Konut veya İş Yeri Teslimlerinde İstisna"

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına 23.2.2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 1.4.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere,

"i) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.)" bendi eklenmiştir.

Yukarıda belirtilen düzenleme ile inşaat sektörünü teşvik amacıyla yabancı şahıs ve kurumlardan tebliğde belirtilen şartları taşıyanlara yapılan konut ve işyeri teslimleri, KDV'den istisna kılınmıştır. Bu düzenlemenin ilgili tebliğde değişiklik yapılması yoluyla kanun maddesi olarak getirilen bir hüküm olması sebebiyle kanunilik ilkesine dolayısı ile belirtilik ilkesine uyum sağlandığı görülmektedir. Ayrıca ilgili tebliğin devamında düzenlemenin kapsamı açıklayıcı metin ve örneklerle izah edildiği için hem mükellef hem de vergi idaresi açısından anlaşılması kolaylaşmıştır. Dolayısıyla vergide basitlik ilkesine de uyum sağlanmıştır.

3.1.8- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile İlgili Verilen Özelgelerin Vergide Belirlilik ve Basitlik İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi uyarınca, "Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedir. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." Bu düzenleme gereği, mükellefler vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından kolayca anlaşılamayan veya duraksamaya neden olan konular hakkında Maliye Bakanlığı veya onun yetkili kıldığı makamlardan açıklama isteyebilmektedirler. Bu şekilde yapılan yazılı açıklamaya, uygulamada özelge denilmektedir.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere özelgenin hukuki dayanağı vergi usul kanunudur. Dolayısı ile idareye verilen bu düzenleme yetkisi her ne kadar verginin kanuniliği ilkesine uysa da verginin belirliliği ve basitliği ilkesine yeterince uymamaktadır. Çünkü mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat istemeleleri, izahat istedikleri konularla ilgili kanun, B.K.K, tebliğ vb. hükümlerin yeterince vergide belirlilik ve basitlik ilkesine uygun olarak hazırlanmadığını göstermektedir. Örneğin içinde bulunduğumuz 2017 yılı içerisinde toplam 90 adet özelge verilmiş durumdadır. Bu özelgelerin mahiyeti tetkik edildiği takdirde, tamamına yakının ilgili mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranının ne olduğu sorusuna verilen cevapları içermektedir. Ancak yasama organı ve idare tarafından verilmesi planlanan hükümler, verilmeyen önce çeşitli uzman desteği, yeterli araştırma ve çalıştaylar ile tetkik edilirse, istenen özelgelerin sayısı azaltılarak vergide belirlilik ve basitlik ilkelerine uyum daha fazla sağlanacaktır.

4- SONUÇ

Çağdaş devletlerde vergilendirme yetkisi, egemenliğin içerdiği bütün yetkiler gibi kaynağını anayasadan alan bir yetkidir. Bu yetki devlete, öncelikle yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerine karşılık bulma imkânı verir; başka bir deyişle vergilendirme yetkisinin mali işlevi vardır. Ayrıca vergilendirme yetkisi ekonomik ve sosyal düzenleme amaçları ile de kullanılabilir. Her durumda devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken anayasal sınırlara uymak zorundadır. Bu sınırlar vergilendirme yetkisi açısından Anayasanın 73. Maddesi temel olmak üzere diğer anayasal kanunlardır. Dolayısıyla başta anayasa ve kanunlar temel alınmak üzere birtakım vergileme ilkeleri ortaya çıkmıştır. Bu ilkelere önem derecesi yüksek olanlardan vergide belirlilik ve basitlik ilkesi, hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından ciddi öneme sahiptir. Örneğin Verginin belirliliği ilkesi sayesinde bir yandan mükelleflerin güvenliği, diğer yandan ise vergi idaresi uygulamalarında istikrar sağlanabilecektir. Verginin belirliliği ilkesi bir yandan, vergi mevzuatının açık, anlaşılır bir dille kaleme alınmasını gerektirirken; diğer yandan mevzuatın sık değişmemesini ve dolayısıyla istikrarın sağlanmasını da gerektirmektedir. Vergide basitlik ilkesiyle de karmaşık vergisel hükümler ve hataların oluşmaması, sisteme olan saygının artması, vergi kurallarına uyumun sağlanması ayrıca mükelleflerin yaptıkları veya yapmayı planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını daha iyi anlamaları sağlanmalıdır. Dolayısı ile en önemli harcama türü vergilerden olan Katma Değer Vergisi ile ilgili getirilen hükümlerde, diğer vergi ilkeleri ile beraber vergide belirlilik ve basitliğin temel alınması hem idare hem de mükellefler açısından işlem maliyetini ve karmaşıklığı azaltarak, Türk Vergi Sistemi'nin daha da gelişmesine ve sürecek olmaktadır.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 14 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 27.09.2017 tarihli ve 30193 sayılı resmi gazete
- 13 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 22.06.2017 tarihli ve 30104 sayılı resmi gazete
- 12 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 05.05.2017 tarihli ve 30057 sayılı resmi gazete
- ARSLAN, C., ARSLAN, M. (2011). "Vergilemede Amaç, Vergileme İlkeleri Ve Türk Vergi Mevzuatı", Vergi Dünyası, Sayı: 363.
- AKALIN, A. Kamu Ekonomisi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Yayınları. 2006
- BİLİCİ, N., BİLİCİ, A. (2011), Kamu Maliyesi, Seçkin Kitabevi, Ankara. 2011
- ÇAĞAN, N. (1982) Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- DEMİRLİ, Y. "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2011/412, 2011
- GÜNEŞ, G. (2000) "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi", Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.
- NEMLİ, A. (1979). Kamu Maliyesine Giriş, İstanbul: İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları No:62,
- ÖZTÜRK, H S. (2012). "Verimlilik Ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- YÜCE, M. (1999). "Vergileme İlkeleri Ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi", Mevzuat Dergisi, Sayı: 22.
- https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/Tutanak_B_SD.birlesim_baslangic?P4=1077&P5=b&page1=78&page2=78, Erişim Tarihi; 23.Ekim 2017.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, Erişim Tarihi; 22 Ekim 2017.