

# KDV MATRAHININ OLUŞUMU ve MATRAHA DAHİL OLAN VERGİLER

COMPONENTS OF VALUE ADDED TAX BASE AND  
TAXES INCLUDING TAX BASE



Kamuran ÇAĞLAR\*

## ÖZ

KDV Kanunu'nda matrah, teslim ve hizmet işlemlerine, ithalata, uluslararası yük ve yolcu taşımalarına göre ve özel matrah şekillerine göre maddeler halinde düzenlenmiştir. Bu durumların dışında KDV Kanunu 24 ve 25. maddelerinde matraha dahil olan unsurlar ile dahil olmayan unsurlar sayılmıştır.

Kanun'da vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların matraha dahil olduğu belirtilmekle birlikte hangi vergi ve benzeri yükümlülüklerin verginin matrahına gireceği konusunda herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Bu konu zaman zaman mükellefler üzerinde tereddütlere ve idare ile aralarında ihtilafa neden olmaktadır. Bu çalışmamızda KDV matrahının oluşumu ve matraha dahil olup olmadığı konusunda tereddüt olan vergi ve benzeri yükümlülükler üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** KDV Matrahı, Matraha Dahil Vergiler, Teslim, Hizmet

## ABSTRACT

Tax base is regulated in provisions in Value Added Tax Law according to the operations of delivery and service, imports, international freight and passenger business and special tax base. Except of all mentioned, the factors that are included to the tax base are stated in Articles 24 and 25. Although it is stated that factors such as tax, duties, fees will be included to the tax base in law, there is no clear explanation on which tax and tax-like liabilities will be included in tax base. On some occasions this issue causes hesitation in tax payers and disputes between administration and tax payers. In this survey, we will highlight the components and tax and tax-like liabilities that are doubted whether to include tax base.

**Keywords:** Value added tax base, taxes included in tax base, delivery, service

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

## 1- GİRİŞ

Mal ve hizmet tüketimini vergileyen katma değer vergisi, Türkiye’de 1 Ocak 1985 tarihinde uygulamaya girmiştir. İthalde alınan KDV ile birlikte Türk Vergi Sisteminin hasılatı en yüksek vergisi olmuştur. Yürürlüğe girdiği tarihte tek orana sahip olan KDV, 1986 Temmuz ayından itibaren vergiye tabi mal veya hizmetlerin perakende veya toptan satışları, talep esnekliği ve gelir gruplarının tüketimleri içindeki payı ile kayıt dışılıkla mücadele gibi hususlar dikkate alınarak çok oranlı bir uygulamaya geçilmiştir. KDV, çıktı fiyatından hesaplanan vergiden, girdiler nedeniyle yüklenen verginin indirilmesi yoluyla işletmede yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergi olmakla birlikte yansıma özelliği nedeniyle gerçekte tüketiciler tarafından ödenmektedir. Yaratılan katma değer hesaplanabilmesi maliyete giren unsurların matraha dahil edilmesini gerektirir. Bu unsurlardan biri de satılan mala ilişkin olarak hesaplanan ve KDV dışındaki ÖTV, ithalde alınan vergiler, harç, özel idare payı, resim, fon karşılığı gibi vergilerdir.

3065 sayılı KDVK’nın 24/b maddesinde de “vergi” matraha dahil unsurlar arasında sayılmış ve kanun gerekçesinde bu husus aynen şu şekilde ifade edilmiştir: “*Katma Değer Vergisi’nin matraha vergiye tabi işlemin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bu bedelin içine taşıma, yükleme, boşaltma, ambalaj, sigorta, komisyon, faiz erken ifta dolayısıyla yapılan ödemeler, müşterinin temerrüdü dolayısıyla yapılan ve müşteriye fatura edilen giderler, her türlü vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti vb. adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler esas itibariyle dahil bulunmakta olup, ticari hayatta işlemler genellikle bu doğrultuda yürütülmektedir. Madde, konuya açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiştir.*” Madde gerekçesinden anlaşılacağı üzere kanun koyucu esasen KDV’ye tabi bulunan bu unsurların çeşitli isimler altında tahsili suretiyle vergi dışında tutulmasını önlemek istemiştir.

Bu durumun nihai tüketicilerin kendilerine yansıtılan verginin üzerinden, bir de KDV hesaplanmasını “vergiden vergi alınması ya da mükerrer vergilendirme”<sup>1</sup> olarak algılamışlardır. Bu durum Anayasa’ya aykırılığını da ileri sürerek hukuki tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden KDV matrahına dahil olanlarla olmayanların ayrımına girilerek konu teorik olarak ele alındıktan sonra bu durumun Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi kararı ele alınacaktır.

## 2- KDV MATRAHININ OLUŞUMU<sup>2</sup>

Kısaca Avrupa Birliğinde ve ABD’de Katma Değer Vergisinin matrahının oluşumu hakkında bilgi verildikten sonra ülkemizdeki Katma Değer Vergisinin matrahının oluşumu irdelenecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda matrah, teslim ve hizmet işlemlerine, ithalata, uluslararası yük ve yolcu taşımalarına göre ayrı maddeler halinde düzenlenmiş, özel matrah şekilleri ise ayrıca belirtilmiştir.

### 2.1- Avrupa Birliğinde ve ABD’de Katma Değer Vergisinin Matrahi

Avrupa Birliğinin (AB’nin) ortak bir gider vergisi olan katma değer vergisi, Birlikte uyumlaştırma

<sup>1</sup> Şükrü Kızılot, “Verginin vergisi derken yüzde 189’u buldu”, 13/1/2014 günlü Hurriyet Gazetesi, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25554962.asp> Erişim Tarihi: 14 Nisan 2015

<sup>2</sup> 1 Seri No’lu KDV Uygulamaları Genel Tebliğ

sağlanan ilk vergi düzenlemesini oluşturmaktadır.<sup>3</sup> 1967 yılında kabul edilen ilk KDV düzenlemeleri ile başlatılan ve takip eden yıllarda çıkarılan düzenlemelerle geliştirilen uyumlaştırma, halihazırda 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe giren 2006/112/EC sayılı Ortak KDV Sistemine İlişkin Direktif çerçevesinde düzenlenmiştir. Söz konusu Direktifin 78'inci maddesi aşağıdaki gibidir.

“Verginin matrahına aşağıdaki unsurlar dahil edilir:

- a) Katma değer vergisi hariç vergiler, gümrük vergileri, harçlar, resimler ve paylar;
- b) Satıcı tarafından müşteriye yüklenen komisyon, taşıma, ambalaj ve sigorta gibi yansıtılan giderler. Üye ülkeler, (b) bendinde belirtilen amaçları sağlayacak biçimde yansıtılan giderlerle ilgili olarak ayrı bir anlaşma düzenleyebilir.”<sup>4</sup>

Görüldüğü üzere AB'nin yürürlükte olan mevzuatında KDV dışında satılan malın maliyetiyle ilgili tüm vergilerin matraha dahil edilmesi öngörülmüş ve bu konuda üye ülkelere bir esneklik bırakılmamıştır.<sup>5</sup>

Amerika Birleşik Devletlerinde ise genel bir satış ya da katma değer vergisi mevcut değildir. Bunun yerine eyaletler, sınırları içindeki mal ve hizmet teslimlerinden nihai safhada bir satış vergisi alırlar. Üç farklı satış vergisi mevcuttur: Satılan malların miktarı üzerinden hesaplanan satıcı vergisi (vendor tax), perakende satışı vergilendiren tüketici vergisi (consumer tax) ve her ikisinin bileşiminden oluşan bir satış vergisi (combination vendor-consumer tax).<sup>6</sup>

Alkollü içkiler ve tütün vergisi dışındaki satış vergileri genellikle eyaletler ve mahalli yönetimlerce tahsil edilmektedir. Eyaletlerin toplam gelirleri içinde satış vergilerinin payı ortalama %25 olup, önemli bir yere sahiptir.<sup>7</sup>

Her eyalet ayrı bir satış vergisi oranı tespit edebilmekle beraber standart oran çoğunlukla %5 civarındadır. Bazı eyaletlerde satış vergisi hiç alınmamaktadır. Gıda, ilaç, gazete gibi bazı maddeler satış vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca hayır kurumları, din ve eğitim kurumları satış vergilerinden genellikle muaftırlar.<sup>8</sup>

## 2.2- Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

### 2.2.1- Genel Açıklama

3065 sayılı Kanununun 20/1'inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hükme bağlanmıştır.

Bedel deyimi ise Kanun'un 20/2'nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre bedel deyimi, mali teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir.

Her ne suretle olursa olsun müşteriden alınan veya bunlarca borçlanılan para, bedel kavramına

<sup>3</sup> Mahmut Vural, Uygulayıcılar İçin KDV, I. Cilt, Yorum ve Açıklamalar, Ankara, TURMOB Yayınları-421, 2011.

<sup>4</sup> Avrupa Birliği ülkelerinde katma değer vergisi mevzuatında uyumlaştırmayı düzenleyen ve bu direktiften önce yürürlükte olan 6 Numaralı Konsey Direktifinin “Vergilendirilebilir Matrah” başlıklı 11'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendinde de katma değer vergisinin kendisi hariç, vergiler, gümrük vergileri, harçlar ve yüklerin matraha dahil olduğu belirtilmiştir.

<sup>5</sup> Mehmet Ali Özyer, ‘Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler’, Vergi Dünyası, Sayı: 406, haziran 2015, s. 74-81”

<sup>6</sup> İhsan Cemil Demir, ‘ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi’, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi(2008)

<sup>7</sup> Ersan Öz, Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, S:168, Eylül 2002, s.16.

<sup>8</sup> Erdoğlan Öner, ABD Federal Vergi İdaresi: IRS, MB.APK Kurulu Yay., No:2005/366, Ankara 2005.

girdiği gibi, müşteriden para yerine alınan mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerler (hisse senedi, tahviller ve aynı nitelikteki değerler gibi) de bedel kavramına dahildir.

Bedelin mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler olması halinde verginin matrahi, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde olduğu gibi işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Aynı şekilde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

### **2.2.2- Tarifeli İşler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Hallerde Matrah**

3065 sayılı Kanununun (20/4)üncü maddesinde, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez hükmüne yer verilmiştir.

Bu hallerde, tarife veya bilet bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Hesaplanan KDV ise tarife veya bilet üzerinde ayrıca gösterilmez ancak tarife veya bilet üzerinde bedele KDV'nin dahil olduğu belirtilir. Böyle bir belirleme olmaması halinde, belirtilen tutar üzerinden KDV ayrıca hesaplanır.

Perakende satış safhasına kadar olan imalatçı veya toptancı safhalarındaki teslimlerde, vergi dahil perakende satış fiyatları dikkate alınmaksızın teslim karşılığında tahakkuk ettirilen gerçek bedeller üzerinden KDV hesaplanır. Bu malların perakende satışını yapanlar, vergi dahil olarak önceden tespit edilen fiyatlar üzerinden satış yaparak ayrıca KDV hesaplamazlar. Ancak vergili satış bedeline iç yüzde oranı uygulamak suretiyle bedele dahil KDV'yi tespit ederek ayırırlar. Bu şekilde hesaplanan KDV'den mal alımları sırasında ve sair suretle ödenen katma değer vergilerinin indirilebileceği tabiidir.

Otobüslerle yapılan şehirlerarası yolcu taşımacılığında, otobüs şirketleri, taşımacılık işini başka otobüs sahiplerine yaptırırsalar bile, kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili KDV'yi kendileri beyan ederler. Bilet bedelleri KDV dahil olarak tespit edileceğinden, beyan edilecek vergi, iç yüzde yoluyla hesaplanacaktır. Öte yandan bağımsız otobüs sahipleri şirkete yaptıkları taşıma hizmetinin bedeli üzerinden KDV hesaplarlar ve düzenleyip şirkete verdikleri faturalarda ayrıca gösterirler. Bu şekilde gösterilen vergi, otobüs şirketleri tarafından yolcu biletleri üzerinden hesaplanan KDV'den genel hükümler çerçevesinde indirilebilir.

### **2.3- İthalatta Matrah**

3065 sayılı Kanununun 21'inci maddesine göre, ithalatta KDV matrahına;

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler, dahil olacaktır.

#### 2.4- Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

3065 sayılı Kanununun 22'nci maddesi hükmüne göre, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsaller göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ancak uluslararası taşımacılık işi, 84/8889 sayılı Kararname ile bütünüyle istisna kapsamına alındığından, böyle bir belirleme yapılmamıştır.

#### 2.5- Özel Matrah Şekilleri

3065 sayılı Kanununun 23'üncü maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir.

Münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan mükelleflerin, KDV mükellefiyetleri tesis edilmez. Ancak, bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olanlar, özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelelerinin "Sonuç Hesapları" kulakçığındaki "Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel" satırında gösterirler.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanununun (23/f) maddesi ile Maliye Bakanlığı özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bu düzenlemelere göre özel matrah şekli tespit edilen işlemler aşağıda açıklanmıştır.

- a) **Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda**, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,
- b) **At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında** bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,
- c) **Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler**, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,
- ç) **Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda** kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri.
- d) **Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde** matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır,
- e) **Gümüşten Mamül Eşya Teslimlerinde Özel Matrah**

İşlemin yapıldığı gündeki külçe gümüş bedeli olarak, gümüş borsası faaliyete geçinceye kadar Etibank tarafından belirlenen fiyat, borsanın faaliyete geçmesinden sonra ise "Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası'nda oluşan fiyat esas alınacaktır. Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe gümüşün, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi işgününde külçe gümüş için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve kullanılan gümüşün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar KDV'nin matrahi olacaktır.

- f) **Gazete, Dergi vb. Periyodik Yayınların Satışında Özel Matrah**

Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait KDV, doğrudan perakendeci bayiye satış yapan başbayiler tarafından, bu safhanın kârını da ihtiva edecek şekilde

hesaplanıp ödenir. Bu durumda, sözü edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip üzerlerine tek tutar halinde yazılır. Perakendeci bayiye satış yapanlar iç yüzde yoluyla vergiyi hesaplar ve beyan ederler. Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri, kendi satışlarında vergi uygulamaz, KDV beyannamesi veriyorlarsa bu neviden satışlarını beyannameye dahil etmezler. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmaz. Öte yandan bu yayınların, perakendeciye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan (bu safha dahil) teslimleri 3065 sayılı Kanunun genel hükümlerine göre vergilendirilir. Perakendeci safhanın özel matrah şekillerine göre vergilendirildiği hallerde, iadeler, 3065 sayılı Kanunun 35'inci maddesindeki hükümlere göre işlem görür. Perakendecilerin iadeleri, vergili alış bedeli üzerinden gerçekleştirilir, geri alınan bu mallarla ilgili KDV, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekle yükümlü satıcı tarafından düzeltme konusu yapılır.

#### **g) Tütün Mamulü Teslimlerinde Özel Matrah**

Perakendeci bayiler tarafından yapılan tütün mamullerinin satışlarına ait KDV, bayilere satış yapan mükellefler tarafından bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp bayilere teslim yapıldığı dönemde beyan edilir. Bu maddeleri satın alan bayilerce KDV açısından her hangi bir işlem yapılmaz, bayiler bu satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da KDV'yi göstermezler.

#### **h) Belediyeler Tarafından Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Özel Matrah**

Belediyeler ve bağlı işletmeleri tarafından yapılan şehiriçi yolcu taşımacılığında (metro dahil) kullanılan bilet ve kartların, bu işletmeler dışındaki bayiler tarafından yolculara satışına ilişkin KDV, bayinin satış bedeli üzerinden iç yüzde oranına göre hesaplanarak belediyelere bağlı işletmelerce beyan edilir. Bayiler, bu şekilde bilet veya kart satışları için ayrıca vergi hesaplamazlar.

#### **ı) Telefon Kartı ve Jeton Tesliminde Özel Matrah**

Perakendeci bayiler tarafından yapılan telefon kartı ve jeton satışlarına ait KDV'nin bayi kârına isabet eden KDV'yi de ihtiva edecek şekilde perakendeci bayilere telefon kartı ve jeton teslimi yapan kuruluşlar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda bayiler belirtilen kapsamdaki telefon kartı ve jeton satışları için ayrıca vergi hesaplamazlar.

#### **i) Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Tesliminde Özel Matrah**

Araç plakaları ve basılı evrakın Federasyon tarafından kendisine bağlı Odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuatına göre belirlenen nihai satış fiyatı üzerinden hesaplanan KDV Federasyon tarafından beyan edilir ve genel hükümler çerçevesinde vergi dairesine ödenir. Plaka ve belgelerin ihtiyaç sahiplerine satışını yapan Odalar ise bu satışlarla ilgili olarak ayrıca KDV hesaplamazlar. Buna göre; 3065 sayılı Kanunun (29/1-a) ve 53'üncü maddeleri gereğince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanan KDV, plaka ve basılı evrakı satın alan indirim hakkına sahip KDV mükellefleri tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yapılabilir.

### **3- KDV MATRAHINA DAHİL OLAN UNSURLAR ve MATRAHA DAHİL VERGİLER<sup>9</sup>**

KDV Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir.

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

<sup>9</sup> "Mehmet Ali Özyer, 'Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler', Vergi Dünyası, Sayı: 406, Haziran 2015, s. 74-81"

- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

**a) Boş Kaplara Ait Depozitolar**

3065 sayılı Kanununun (24/b) maddesinde, "ambalaj giderleri" matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmaktadır. Ancak geri verilmesi mutat olan boş kaplara ilişkin depozitolar teminat niteliği taşıdığından, boş kaplara ait depozitoların KDV matrahına dahil edilmeyeceği açıktır.

Geri verilmesi mutat boş kap niteliğinde olup da teslim hükümlerine uygun bir devir işleminin söz konusu olduğu veyahut kapların geri dönmeyeceğinin kesinlik kazandığı hallerde ise depozitolar, artık teminat niteliğini kaybedip satış bedeli içerisinde değerlendirilmesi gereken bir unsur niteliğini kazanacağından KDV matrahına dahil edilir.

**b) Vade Farkları**

3065 sayılı Kanununun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.

**c) Kur Farkları**

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

**d) Matraha Dahil Olan Vergiler**

- Ayır bir akde istinaden yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma işlemleri mal bedelinden bağımsız olarak normal oranda KDV'ye tabi tutulması gerekir.
- Satıcı tarafından ödenen vergiler bir maliyet unsuru olarak satış fiyatının tespitinde dikkate alındığından, dolaylı yoldan KDV matrahına da dahil olmaktadır. (ÖTV'ye tabi mallarda KDV, ÖTV dahil tutar üzerinden hesaplanır.)
- İthalde ödenen vergi, resim, harç gümrükte ödenecek KDV matrahına dahildir.
- Atık Su Bedeli ve Çevre Temizlik Vergisi: su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir Kanunla düzenlenmiş bulunan büyükşehir belediyelerinde atık su bedelleri 2560 sayılı Kanun hükmüne göre

tahsil edilmekte olup büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde atık suya ilişkin herhangi bir ücret alınmamaktadır.

Bu itibarla, büyükşehir belediyelerince kullanılmış suyun uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden tahsil edilen bedelin KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. (60 nolu KDV sirküsü)

- Yaş Sebze ve Meyve Halinde yapılan toptan satışlardan alınan hal rüsumu, KDV Kanunu'nun 24/b maddesine göre KDV matrahına dahil olacaktır. Bu tutarların ilgili belediyeye aktarılması ise KDV'nin konusuna girmemektedir.<sup>10</sup>
- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hak sahiplerine yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 94'üncü maddesi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatı ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca yapılan kurumlar vergisi tevkifatının, bu teslim ve hizmetleri yapanların KDV matrahına dahil edilmesi gerekir. Örneğin, bir anonim şirkete verdiği hizmet nedeniyle serbest meslek makbuzu düzenleyen bir avukatın, bu ödeme için anonim şirket tarafından GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif edilen gelir vergisini de KDV matrahına dahil etmesi gerekir. Bir başka ifade ile GVK'nın 94'üncü maddesine göre yapılan gelir vergisi kesintilerinin katma değer vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.<sup>11</sup>
- KDV matrahına giren vergi ve benzeri yükümlülükler, satıcının mükellefiyetinde olan ancak yansıtılabilir nitelikteki vergi ve benzeri yükümlülüklerdir. Bu nedenle satıcının vergiye tabi işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkacak ve daha sonra hesaplanacak olan gelir veya kurumlar vergileri (Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca yapılan stopaj hariç) ile bunlar üzerinden alınan fon payları gibi dolaysız vergiler matraha dahil değildir. Ayrıca bir verginin katma değer vergisi matrahına girdiğini söyleyebilmek için o verginin katma değer vergisine tabi işlemle ilgili olması gerekir.
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre belediyeler tarafından alınan temizleme ve aydınlatma harcı, ölçü ve tartı aletleri harcı, sağlık belgesi harcı gibi harçlar ile ilan ve reklam vergisi, haberleşme vergisi gibi vergiler katma değer vergisine tabi değildir. Ancak bu vergilerin katma değer vergisine tabi olan bedelle birlikte müşteriden tahsil edilmeleri halinde bu vergiler de matraha dahil olmaktadır. Vergi İdaresi, elektrik tüketim vergisinin elektrik tüketim bedeline dahil edilerek abonelere yansıtılması halinde alıcıdan tahsil edilen bu karşılığın matraha dahil edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.<sup>12</sup>
- Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkthane, mezat yerleri ve ilgilinin isteğine bağlı olarak belediye munadisi veya tellalı bulundurulmuş yerlerde, gerçek ve tüzel kişiler tarafından her ne surette olursa olsun her çeşit menkul ve gayrimenkul mal ve mahsul-lerin satış tutarından alınan **tellalık harcı**, KDV matrahına dahildir.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> 60 No'lu KDV Sirküsü

<sup>11</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Mersin Belediye Başkanlığına gönderdiği 26/9/1988 tarihli ve 59216 sayılı yazı.

<sup>12</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Sayıştay Başkanlığına gönderdiği 24/3/2000 tarih ve 13047 sayılı yazı ile Bursa Valiliğine gönderdiği 13/6/1997 tarihli ve 24623 sayılı yazı.

<sup>13</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderdiği 6/3/1998 tarih ve 8401 sayılı yazı.



- Sinema, tiyatro, opera, spor müsabakaları, at yarışları gibi biletle girilen yerlerde bilet bedeli içinde alınan **eğlence vergisi**, KDV matrahına dahildir.<sup>14</sup>
- Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon İşletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri üzerinden alınan **haberleşme vergisi**, KDV matrahına dahildir.

Ancak elektrik tüketim vergisinin mükellefinin tüketiciler olduğu, elektrik dağıtımını yapan kuruluşların verginin ödenmesi bakımından vezne görevi yaptığı gerekçesi ile bu verginin KDV matrahına dahil edilmemesi gerektiğini düşünenler de vardır. Nihayet saymanlıkların idare hesaplarının Sayıştay dairelerinde yargılanmaları sırasında daireler arasında bu verginin KDV matrahına dahil olup olmadığı konusunda farklı kararlar çıkması üzerine Sayıştay Genel Kurulunda "elektrik ve havagazının satış bedeli ile birlikte tüketicilerden tahsil edilmesi gereken" verginin KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği yönünde içtihadı birleştirme kararı verilmiştir.<sup>15</sup>

- Belediye Gelirleri Kanunu'na göre alınan vergi ve harçlarda olduğu gibi emlak vergisi de katma değer vergisine tabi değildir. Ancak bu verginin mükellefinin vergiyi müşteriye yansıtması halinde emlak vergisi de matraha dahil edilmelidir.<sup>16</sup>
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44'üncü maddesinde yer alan çevre temizlik vergisine ilişkin hükümler, 1/1/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5035 sayılı Kanunun 41'inci maddesiyle yeniden düzenlenmiş ve sözü edilen tarihten itibaren atık suya ilişkin çevre temizlik vergisi uygulamasına son verilmiştir. 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 13/a maddesinde, Genel Müdürlüğün (İSKİ) su satışı veya kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık, tarifesine göre abonelerden alınacak ücretler gelirleri arasında sayılmış, ek 5'inci maddesinde de bu Kanun'un diğer büyükşehir belediyelerince de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir Kanun'la düzenlenmiş bulunan büyükşehir belediyelerinde atık su bedelleri 2560 sayılı Kanun hükmüne göre tahsil edilmekte olup büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde atık suya ilişkin herhangi bir ücret alınmamaktadır. Bu itibarla, büyükşehir belediyelerince kullanılmış suyun uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden tahsil edilen bedelin KDV matrahına dahil edilmesi gerekir.<sup>17</sup> Ancak su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir Kanunla düzenlenmemiş bulunan belediyelerde konutlara ilişkin çevre temizlik vergisi su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle belirlenmekle birlikte kolaylık olması için su tüketim bedelleri içinde tahsil edilen bu vergi KDV matrahına girmez.<sup>18</sup>
- 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanununun 46'ncı maddesi uyarınca telsiz cihaz ve sistemleri için alınacak telsiz ruhsatname ve yıllık kullanım ücretleri, teknik muayene ve benzeri hiz-

<sup>14</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Mahalli İdareler Genel Müdürlüğüne gönderdiği 24/05/2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6624-71 sayılı yazısı. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim Tarihi: 08 Nisan 2015

<sup>15</sup> Sayıştay Genel Kurulunun 15.5.2000 tarihli ve 24050 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan E: 2000/1, K: 4958/1 sayı ve 1/5/2000 tarihli İçtihadı Birleştirme Kararı.

<sup>16</sup> T.C. Ankara Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğünün 19/11/2001 tarihli ve 12981 sayılı yazısı.

<sup>17</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının KDVK-60/2011-1 Sayılı Sirküleri, 4/1 bolumu.

<sup>18</sup> Maliye Bakanlığının 1/3/2001 tarih ve 52/5220-9/12448 sayılı özeldesesi

metler karşılığında alınacak olan ve Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun gelirleri arasında sayılan ücretler katma değer vergisi matrahına dahil bulunmaktadır.<sup>19</sup>

- 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanununun 4'üncü maddesi uyarınca, bu maddede sayılan cihazları imal veya ithal eden firma veya şahıslardan tahsil edilen bandrol ücreti de KDV matrahına dahildir.<sup>20</sup>
- Gümrükler Genel Müdürlüğü, 6552 sayılı Kanun ile 3093 sayılı Kanunda yapılan değişikliklerle bandrol ücretlerinin gümrük idarelerince ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunacağı hükmünün getirildiğini belirterek Maliye Bakanlığında aldığı görüşe istinaden bandrole tabi cihazların serbest dolaşıma girişinde alınması hükme bağlanan bandrol bedellerinin KDVK'nın 21/b maddesi kapsamında KDV matrahına dahil edilmesi gerektiğini duyurmuştur.<sup>21</sup>
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler. 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri uyarınca ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülükler de matraha dahildir. Örneğin 2011/1436 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ek mali yükümlülük olarak Karar eki Tabloda sayılan malların karşılığında gösterilen oranda tahsil edilen ilave Toplu Konut Fonu, KDVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca KDV matrahına dahil bulunmaktadır. Ancak bu fon ve payların müşteriden alınan bedele yansıtılmadan ilgili kurumlara ayrıca ödenmesi halinde KDV matrahına dahil edilmesi gerekmez.
- Akaryakıt ürünleri I sayılı listede düzenlenmiş ve bunların ithalatını yapanlarla rafineriler dahil imalatçıları tarafından yurt içinde satışları vergiye tabi tutulmuş ve maktu (spesifik) esasta vergilendirilmiştir. Bu durumda akaryakıt tüketim vergisinde olduğu gibi bu mallardan alınan özel tüketim vergisi (ÖTV) de KDVK 24'üncü maddesi uyarınca KDV matrahına dahil edilmelidir.
- Motorlu araçlar II sayılı listede düzenlenmiş ve bunların kayıt ve tescile tabi olanları için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler mükellef olarak belirlenmiştir. Bu mallar için halen alınmakta olan taşıt alım ve ek taşıt alım vergilerinin mükellefinin aşağıda belirtileceği üzere bu malları kayıt ve tescil ettirmek üzere iktisap edenler olması nedeniyle taşıt alım ve ek taşıt alım vergileri KDV matrahına girmezken ÖTV (mükellefinin KDV tabi teslimi gerçekleştirenler olması nedeniyle) KDV matrahına dahil edilmiştir.
- Tütün mamulleri ile kolalı gazozlar ve alkollü içkiler III sayılı listede düzenlenmiş ve bunları imal veya ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler mükellef olarak belirlen-

<sup>19</sup> 2813 sayılı Telsiz Kanununun 5809 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki 24'üncü maddesi uyarınca radyo ve televizyon yayınlarını almaya yarayan cihazları kullanacaklara, Türkiye Radyo ve Televizyon (TRT) Kurumundan alınarak yansıtılan bandrol ücreti de KDV matrahına dahil edilmekteydi. Bkz. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İstanbul Valiliğine gönderdiği 20/7/2001 tarih ve 39760 sayılı yazı.

<sup>20</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın KDVK-60/2011-1 Sayılı Sirküleri, 4/4 bölümü

<sup>21</sup> T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2015/11 sayılı Genelgesi. <http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2015-11%20trt%20bandrolleri.pdf> Erişim Tarihi: 08 Nisan 2015

miştir. Kanun tasarısı ile bu mallar için ÖTV matrahının (tütün mamulleri dışında) katma değer vergisini oluşturan unsurlardan oluştuğu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda alkollü ve kolalı içeceklerin KDV matrahı üzerinden hesaplanacak ÖTV de KDVK 24'üncü maddesi uyarınca KDV matrahına dahil edilecektir. Tütün mamullerinde matrah nihai tüketiciye satış fiyatı olarak belirlendiğinden bunların ithalatçıları veya imalatçıları nihai tüketiciden alacakları bedelden önce ÖTV tutarını tespit edecekler ancak bu verginin de dahil olduğu nihai bedelden iç yüzde ile KDV hesaplayacaklardır.

- Yükseltilmiş KDV (%26 ve 40) oranına tabi tutulan mallar IV sayılı listede düzenlenmiş ve bunları imal veya ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler mükellef olarak belirlenmiştir. Esasen bu mallar KDV oranlarını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararına ekli III ve IV sayılı listelerde yer alan mallardan oluşmaktadır. Bu mallar üzerindeki KDV genel orana çekilmesi düşünülmüş ve aradaki fark ÖTV ile telafi edilmek istenmiştir. Bu amaçla ÖTV Kanununa ekli IV sayılı listeye alınan bu malların ÖTV matrahının katma değer vergisini oluşturan unsurlardan oluştuğu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda yükseltilmiş KDV oranına tabi tutulan mallardan alınacak ÖTV'nin de KDV matrahına dahil edilmesi gerekir. Nitekim bu husus dikkate alınarak bu malların ÖTV oranı %6.7 olarak belirlenmiştir. Böylelikle bunların KDV matrahına girmesi ile büyüyen KDV etkisi de hesaplamada göz önünde bulundurulmuştur.

#### **4- KDV MATRAHINA DAHİL OLMAYAN USURLAR<sup>22</sup>**

##### **a) İskontolar**

3065 sayılı Kanunun (25/a) maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez.

Bu durumda, iskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

- a) Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.
- b) İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.

3065 sayılı Kanunun 35'inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltilemelerine imkân sağlanmıştır.

<sup>22</sup> 1 Seri No'lu KDV Uygulamaları Genel Tebliği

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35'inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

#### **b) Hesaplanan KDV**

3065 sayılı Kanunun (25/b) maddesi hükmüne göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplayarak, düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterdikleri KDV vergi matrahına dahil edilmez.

#### **c) Özel İletişim Vergisi**

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39'uncu maddesinde, bu verginin KDV matrahına dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca özel iletişim vergisi mükellefleri tarafından düzenlenen faturalarda hesaplanan özel iletişim vergisi KDV matrahına dahil edilmez.

Özel iletişim vergisi cep telefonu ile iletişimi sağlayan mükellefler tarafından verilen hizmetlere uygulanması nedeniyle hizmetin bu aşamasında alınan özel iletişim vergisi KDV matrahına dahil edilmez. Ancak bu hizmetler diğer mükellefler tarafından yeniden satışa sunulabildiği için sonraki safhalarda KDV matrahına dahil edilir. Örneğin hazır kart olarak adlandırılan ön ödemeli kart satışları sırasında cep telefonu şirketi bu vergiyi faturada KDV matrahına dahil etmeden ayrıca göstererek dağıtıcı firmadan tahsil eder. Dağıtıcı firma bayilere bu kartları satarken vergiyi faturada göstermez ancak maliyeti haline gelen özel iletişim vergisini KDV matrahına dahil eder.<sup>2324</sup>

#### **d) Sözleşme Bedeli Üzerinden Alınan Damga Vergisi**

Katma değer vergisi dahil olarak düzenlenen sözleşmelerde, sözleşme bedeli üzerinden hesaplanan ve diğer taraftan tahsil edilen damga vergisi için fatura düzenlenmez. Bu vergi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden katma değer vergisine de tabi değildir.<sup>25</sup>

### **5- KDV MATRAHINA DAHİL OLAN VERGİLERİN ANAYASAYA AYKIRILIĞI HUSUSU<sup>26</sup>**

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi; *Özel Tüketim Vergisinin KDV matrahına dahil edilerek mal teslimi veya ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi (dolayısıyla vergiden vergi) alınmasına neden olan KDV tarhiyatına* ilişkin uyuşmazlıkta KDVK'nın 24/b maddesinde yer alan "b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar," hükmündeki "vergi" ibaresinin Anayasanın 2'nci maddesinde ifade edilen hukuk devleti ilkesi ile 73'üncü maddesinde ifade edilen "ödeme gücü" ilkesine aykırı olduğunu ileri sürerek

<sup>23</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Çorum Valiliğine gönderdiği 16.11.2001 tarihli ve 62236 sayılı yazı.

<sup>24</sup> İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 19/6/2009 tarih ve 21319 sayılı Özeltgesi. <http://www.bmvdb.gov.tr/ozeltgeler/2009/vuk/21319.htm> Erişim Tarihi: 08 Nisan 2015

<sup>25</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Tekirdağ Valiliğine gönderdiği 21/5/1996 tarihli ve 21016 sayılı yazı.

<sup>26</sup> -"Mehmet Ali Özyer, 'Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler', Vergi Dünyası, Sayı: 406, Haziran 2015, s. 74-81"

iptalini istemiştir. İptal talebini oybirliği ile reddeden Anayasa Mahkemesi kararında,<sup>27</sup> hukuk devleti kavramının tanımını yaptıktan sonra kanun koyucunun Anayasaya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapma konusunda takdir yetkisine sahip olduğunu belirterek söz konusu hükmü hukuk devleti ilkesine aykırı bulmamıştır.

Anayasa Mahkemesi, dilekçede iptal gerekçesi olarak “*mal teslimi veya ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi alınması*” şeklinde ifade edilen durumu KDV ve ÖTV’nin farklı yapıda vergiler olması nedeniyle aynı kaynaktan aynı yapıda birden fazla vergi alınması olarak tanımladığı mükerrer vergileme olarak da görmemiştir.

Vergi Mahkemesi dilekçesinde, KDV matrahına “vergilerin” dahil edilmesinin Anayasanın 73’üncü maddesinde “vergi yükünün dengeli ve adil dağıtılması” ilkesine aykırı olduğu belirtilmiş, bu iddiaya karşılık Anayasa Mahkemesi ise kanun koyucunun Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olduğu gibi bu vergilerin matrahlarına dahil olan unsurların belirlenmesine de yetkili olduğu gerekçesiyle ve KDVK’nın 24’üncü maddesi uyarınca matraha giren vergileri örnek vermek suretiyle sayarak söz konusu hükmü Anayasanın 73’üncü maddesine de aykırı bulmamıştır. Zira ÖTV’nin matraha dahil edilmesi, ödenmesi gereken KDV’yi artırmakta, ancak bu artış aynı malı tüketen bütün mükellefler için ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu artışın vergi yükünü dengesiz dağıttığı ileri sürülemez. Kaldı ki vergi yükünün dağıtılması açısından vergilerin matraha dahil edilmemesi benimsenirse kanun koyucunun veya yetki vermesi nedeniyle Bakanlar Kurulunun vergi oranlarını değiştirmesi suretiyle aynı vergi hasılatının toplanması mümkündür.<sup>28</sup> Nitekim 4760 sayılı ÖTVK yasalarken, bazıları KDV matrahına girmeyen 16 adet vergi, fon ve pay kaldırılmış, ancak “*ilave vergi yükü getirmeyecek oranlar*” tespit edilirken Kanuna ekli listelerde bulunan mallara ilişkin ÖTV’nin KDV matrahına gireceği de dikkate alınmıştır. Ayrıca ÖTVK öncesinde uygulanan yükseltilmiş KDV oranları (%26 ve %40), bu oranlara tabi mallar için hesaplanan ÖTV’nin KDV matrahına gireceği de dikkate alınarak kaldırılmıştır. Bir başka deyişle vergiler matraha dahil edilmezse kamu finansmanının ihtiyacı olan vergi yükünün dağılımı aynı mal üzerindeki KDV veya ÖTV oranı ayrı ayrı yükseltilerek sağlanabilecektir. Dolayısıyla KDV matrahına dahil olan ÖTV vergi yükünün dengeli ve adil dağılması açısından Anayasanın 73’üncü maddesi ile örtüşmektedir.

## 6- SONUÇ

1985 yılından beri vergi mükellefleri tarafından alıcıya mal teslimi ve hizmet sağlanması, kanunla istisna edilenler dışında, katma değer vergisine tabidir. Teslim ve hizmetlerde KDV matrahı prensip olarak teslim veya hizmetin parasal olarak belirlenen bedelidir. Katma değer vergisinin matrahı verginin konusuna giren işlemlerin çeşitliliği nedeniyle diğer vergilerden farklılık göstermektedir. Tüketicieye yansıtılan bir vergi olan KDV matrahına vade farkı, fiyat farkı, vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığı gibi unsurlar da dahil edilmiştir. Tüketici tarafından vergiden vergi alınması olarak algılanan bu durum Anayasanın 73’üncü maddesinde “vergi yükünün dengeli ve adil dağıtılması” ilkesine aykırı olduğu belirtilmiştir. Çalışmamızda anlattığımız üzere bu durum gerek KDV teorisine gerek uluslararası uygulamalara uygun bir düzenlemedir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, düzenlemenin hukuk devleti ile vergi yükünün dengeli dağıtılması ödeme gücü ilkelerine aykırı bulmayarak tartışmalara da son vermiştir.

<sup>27</sup> Anayasa Mahkemesinin 7/4/2015 gün ve sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan E: 2013/48, K: 2014/198 sayı ve 25/12/2014 günlü kararı.

<sup>28</sup> TBMM, Özel Tüketim Vergisi Kanunu: Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/988), <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss870m.htm> Erişim Tarihi: 13 Nisan 2015

## KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Seri No'lu KDV Uygulamaları Genel Tebliği
- 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri
- Anayasa Mahkemesinin 7/4/2015 gün ve sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan E: 2013/48, K: 2014/198 sayı ve 25/12/2014 günlü kararı.
- DEMİR, İ. C. 'ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi', Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi(2008)
- İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 19/6/2009 tarih ve 21319 sayılı Özelgesi. <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/21319.htm> (8/4/2015)
- KIZILOĞLU, Ş. "Verginin vergisi derken yüzde 189'u buldu", 13/1/2014 günlü Hürriyet Gazetesi, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25554962.asp>(14/4/2015)
- MAÇ, M. KDV Uygulaması 5 (E-Kitap)
- Maliye Bakanlığının 1/3/2001 tarih ve 52/5220-9/12448 sayılı özelgesi
- ÖNER, E. ABD Federal Vergi İdaresi: IRS, MB.APK Kurulu Yay. No:2005/366, Ankara 2005.
- ÖZ, E., AKDEMİR, T. "ABD Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi, S:168, Eylül 2002, s.16.
- "ÖZYER, M. A. 'Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler', Vergi Dünyası, Sayı: 406, Haziran 2015, s. 74-81"
- Sayıştay Genel Kurulunun 15.5.2000 tarihli ve 24050 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E: 2000/1, K: 4958/1 sayı ve 1/5/2000 tarihli İçtihadı Birleştirme Kararı.
- TBMM, Özel Tüketim Vergisi Kanunu: Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/988), <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss870m.htm> Erişim Tarihi: 13 Nisan 2015.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Çorum Valiliğine gönderdiği 16.11.2001 tarihli ve 62236 sayılı yazı.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Mersin Belediye Başkanlığına gönderdiği 26/9/1988 tarihli ve 59216 sayılı yazı.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Sayıştay Başkanlığına gönderdiği 24/3/2000 tarih ve 13047 sayılı yazı ile Bursa Valiliğine gönderdiği 13/6/1997 tarihli ve 24623 sayılı yazı.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Mahalli İdareler Genel Müdürlüğüne gönderdiği 24/05/2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6624-71 sayılı yazısı. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim Tarihi: 08 Nisan 2015
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderdiği 6/3/1998 tarih ve 8401 sayılı yazı.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Tekirdağ Valiliğine gönderdiği 21/5/1996 tarihli ve 21016 sayılı yazı.
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2015/11 sayılı Genelgesi. <http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2015-11%20trt%20bandrolleri.pdf> Erişim Tarihi: 08 Nisan 2015
- T.C. Ankara Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 19/11/2001 tarihli ve 12981 sayılı yazısı.
- VURAL, M. Uygulayıcılar İçin KDV, I. Cilt, Yorum ve Açıklamalar, Ankara, TURMOB Yayınları-421, 2011.