

BELİRLİ ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN VERGİNİN VERGİSİ

TAXATION OF TAX IN TERMS OF CERTAIN CONSTITUTIONAL PRINCIPLES



Mert YILDIRIM*

ÖZ

Katma Değer Vergisi, diğer vergilerden farklı olarak matrahında çeşitli vergileri bir maliyet unsuru olarak barındırmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b maddesinde, "vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar"ın dahil edilmesi öngörülmüştür. Uygulamada bu durum, KDV'nin yansıtılabilir bir vergi olması sebebiyle tüketiciler açısından vergi yükünü arttıran verginin vergisi uygulaması olarak değerlendirilmiştir ve tartışıla gelmiştir. Söz konusu hükmün Anayasa'ya aykırılığı istemiyle yapılan bir başvuruyu Anayasa Mahkemesi reddederek tartışmaları sonlandırmıştır. Bu çalışmada, sosyal devlet ilkesi ile hukuk devleti açısından Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bu karar ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Matraha dahil olan vergiler, Hukuk devleti

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, K34

ABSTRACT

Value added tax, unlike other taxes, includes different taxes as a cost element. Turkish VAT Law, Article 24/b provides that taxable amount includes taxes, duties, levies, and charges. In practice, this situation is considered and discussed as the taxation of tax which increases the tax burden for consumers because VAT has a characteristic of shifting taxation. Turkish Constitutional Court ended the argument by rejecting the claim of annulment of provisions of Turkish VAT Law. This article will evaluate the Court's decision in terms principle of social state and the rule of law.

Keywords: Value added tax, taxes included in taxable base, state ruled by law

JEL Classification Codes: H20, K34

* Doktora Öğrencisi, Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, mertyldrm982@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-7905-3428. Yıldırım, M. (Mart 2021). Belirli Anayasal İlkeler Açısından Verginin Vergisi, *Vergi Raporu*, 258, (160-172).

GİRİŞ

Vergi kavramı, devletlerin kamu harcamalarını karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden yasalara uygun bir şekilde aldıkları zorunlu, karşılıksız ekonomik değerleri ifade etmektedir. Devletlerin yükledikleri fonksiyonların zaman içerisinde çeşitlenmesi, vergiyi de mali, hukukî, iktisadî, idarî, siyasî yönleri ve işlevleri olan bir olgu¹ haline getirmiştir. Kişilerin temel hak ve özgürlüklerine bir devlet müdahalesi olarak değerlendirilebilecek vergilemenin yüklendiği işlevleri etkin ve yasal bir şekilde yerine getirmesi için hukuki bir çerçeveye oturtulması gerektirmiştir.

Siyasal iktidarların izleyecekleri vergi politikalarının hukuki çerçevesini belirleyen sosyal hukuk devleti kavramı, vergi hukukunun anayasal temellerini belirlemektedir. Günümüz çağdaş devletleri vergiler aracılığıyla ulaşılması istenen amaçları yerine getirirken sosyal hukuk devletinin ilkelerine uygun şekilde davranmaktadır². Sosyal hukuk devletine uygun ve meşru sayılabilecek bir vergilemenin gerçekleştirilebilmesi için de vergilerin, mali güç esas alınarak, vergi yükü adil ve dengeli dağıtılarak vergi adaletine uygun bir şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir.

1985 yılı itibariyle yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi (KDV), sekiz adet muamele vergisinin yerine getirilmiş, AB müktesebatı ile uyumlu, Türkiye’de en yüksek vergi hasılatını sağlayan³ tüketime yönelik dolaylı bir vergidir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 24/b maddesindeki hüküm, KDV matrahını oluşturan katma değerlerin yaratılmasında ÖTV ve diğer belirli vergile-

rin satılan malın maliyetine dahil olmasını öngörmektedir. Sosyal hukuk devletinin Anayasa’da belirtilen ilkelerine aykırılık taşıdığı gerekçesiyle iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi’ne taşınan bu hüküm, hukuka aykırı bulunmayarak reddedilmiştir. Ancak uygulamada KDV’nin matrahına başta ÖTV olmak üzere diğer vergilerin dahil olması durumu, KDV’nin nihai yüklenicisi olan tüketicilerce vergi adaleti açısından hala sorgulanır durumdadır.

Bu çalışmada ilk olarak sosyal devlet ve hukuk devleti kavramlarına, alt başlıklarda hukuki güvenlik, vergilemede belirlilik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine değinilmiştir. Sonrasında KDV sisteminin işleyişi ve KDV matrahına dahil olan vergiler belirtilmiştir. Son olarak da Anayasa Mahkemesi’nin “KDV matrahına ÖTV” nin dahil olması” hususunda verilen karar ele alınarak sosyal hukuk devleti kapsamında değerlendirilmiştir.

1- HUKUK DEVLETİ İLKESİ

Hukuk devleti kavramı, egemen olan devlet iktidarının tarihsel süreç içerisinde temel hak ve özgürlükler lehine sınırlandırılması ile oluşmuş ve demokrasi süreci içerisinde gelişim göstermiştir⁴. İnsan hakları felsefesi üzerinde gelişen ve zamanla modern devletlerin hak ve adalet gibi evrensel ideallere ulaşmalarına yardımcı yönetsel bir ilke haline gelen hukuk devleti ilkesi, günümüz çağdaş ve demokratik devletlerince benimsenmektedir.⁵

Hukuk devleti, eylem ve işlemlerinde hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki gü-

¹ Yusuf KARAKOÇ. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 15. 2013. s.1259.

² Nami ÇAĞAN. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. T.C. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 37. 1980. s.129.

³ Mehmet Ali ÖZYER. “Katma Değer Vergisinin Matrahına Dahil Olan Vergiler”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 406. 2015. s. 74-81.

⁴ ÇAĞAN a.g.m. s.137

⁵ Ersan ÖZ. *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İzmir 2004. s. 10.

venliğinin sağlandığı devlettir⁶. Hukuk devleti, anayasal bir ilke olarak, kişilerin bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinde hukuk kurallarına bağlı kalmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır⁷.

Anayasa'nın 2. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti (...) sosyal bir hukuk devletidir" hükmü yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi bu hükme dayanarak birçok kararında⁸ hukuk devletini:

"Hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir"

şeklinde tanımlanmış ve niteliklerini belirtmiştir.

Vergi hukuku içerisinde hukuk devleti kavramının geniş kapsamlı bir uygulama alanı bulunmaktadır. Devlet, nihayetinde vergileme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlüklerine çeşitli şekillerde müdahale etmektedir⁹. Vergi hukuku açısından bir sınır niteliğinde olan hukuk devleti kavramı ile, vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanımı önlenmiş olmaktadır¹⁰. Dolayısıyla kanun koyucunun, bu şekilde temel hak ve özgürlükleri sınırlandırabilecek vergi uygulamaları yürürlüğe konulurken, Anayasa aykırı bir durum oluşmaması için başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere

diğer vergisel anayasa ilkelerine uyması gerekmektedir.

Vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesi ile somut olarak hukuki bir zemine kavuşmuştur. Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü bulunmaktadır. Bu ilke ile hukuk devletinin bir gereği olarak vergilendirme yetkisinin, yasama organınca koyulan kanunlar çerçevesinde kullanılması öngörülmekte ve böylece vergileme alanında hukukun üstünlüğü sağlanmış bulunmaktadır.

1.1- Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi bulunaacağı hukuk kurallarını bilerek tutum ve davranışlarını buna göre güvenli bir şekilde düzene sokabilmelerini ifade etmektedir. Bireylerin davranışlarını düzenleyen hukuk kuralları aynı zamanda onlara hukuki güvenliği tesis etmelidir. Bunun için de devletin düzenlediği hukuk kurallarına kendisinin de uyması gerekmektedir¹¹. Hukuk devleti ilkesinden doğan bu ilkedeki Anayasal hak ve özgürlükleri güvence altına alınan bireylerin yararlanılacağı düşünüldüğünde, hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin bireysel anlamda somutlaştırılmış hali olduğu ifade edilebilir¹².

Hukuki güvenlik ilkesinin, vergileme alanında özel bir yeri vardır. Bireyler, hukuki güvenlik çerçevesinde devletin vergiler ile bireysel hak ve

⁶ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara. Ekim 2019. s. 45

⁷ Nami ÇAĞAN. Vergilendirme Yetkisi. Kazancı Hukuk Yayınları. İstanbul. 1982. s. 144.

⁸ Anayasa Mahkemesinin 14.03.2019 tarih ve 2018/154 Esas ve 2019/11 Karar sayılı kararı (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2019/11?EsasNo=2018%2F154&KararAramaRaporu=1>) Erişim Tarihi: 07.02.2021; Anayasa Mahkemesinin 09.04.2014 tarih ve 2014/34 Esas ve 2014/79 Karar sayılı kararı (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/79?EsasNo=2014%2F34%20&KararAramaRaporu=1>) Erişim Tarihi: 07 Şubat 2021.

⁹ Nami ÇAĞAN. a.g.e. s. 144

¹⁰ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. s. 45-46.

¹¹ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. s. 52-53.

¹² Abdullah TEKBAŞ "*Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*". T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2010. Cilt 12. s.133.

özgürlüklerine yapılacak müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmelidirler. Bu sayede vergilendirmede keyfilik büyük ölçüde önlenmiş olacaktır¹³.

Hukuki güvenliğin en belirgin şekilde mevcut bulunduğu alanlardan birisi olan vergilemede hukuki güvenlik¹⁴; belirlilik, vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ve kıyas yasağı, vb. ilkeler ile sağlanmaktadır¹⁵. Bu ilkelerden belirlilik ilkesi, kişilerin hukuk kuralları ile belirlenmiş hak veya ödevlerinin açık, kesin ve bilinebilir olmasını ifade etmektedir¹⁶. Vergi hukukunda yer alan geleneksel vergileme ilkelerinden vergilemede belirlilik ilkesi ise, vergilerin tarh ve tahsil zamanlarının, miktarlarının hem idare hem de mükellefler nezdinde, üzerinde anlaşmazlığa düşülmeyecek şekilde kesin ve belli olmasıdır. Bu ilke ile bir yandan mükelleflerin hukuki güvenliği sağlanırken diğer yandan vergi idaresinin uygulamalarında istikrarı sürdürmesi sağlanmaktadır¹⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin 2013 tarihli bir kararında¹⁸, belirlilik ilkesi şu şekilde açıklanmaktadır:

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

dığı, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duymasını, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir."

2- SOSYAL DEVLET İLKESİ

Sosyal devlet kavramı, toplum içinde ekonomik anlamda yeterli gelire sahip olmayan kesimlerin korunması düşüncesiyle geliştirilmiştir. Sosyal devlet temelde toplumda sosyal refahın, sosyal adaletin ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Bunun için de devletin, sosyal devletin gerekliliklerini yerine getirebilmek adına ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemesi, gelir ve servetin adil dağılımını sağlaması gerekmektedir¹⁹. Bu açıdan sosyal devlet, hukuk devletin kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin hukuki güvenliğini sağlarken tam anlamıyla sosyal adaleti yerine getiremediği noktada tamamlayıcı bir fonksiyon üstlenmektedir.

¹³ Nami ÇAĞAN. a.g.m. s. 141.

¹⁴ Ersan ÖZ. a.g.e. s. 54.

¹⁵ Konunun kapsamı gereği yalnızca "Belirlilik ilkesine" değinilmiştir.

¹⁶ Yusuf KARAKOÇ. a.g.m. s. 1290

¹⁷ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. s. 53

¹⁸ Anayasa Mahkemesinin 06.06.2013 tarih ve 2013/22 Esas ve 2013/73 Karar sayılı kararı (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/73?EsasNo=2013%2F22%20>) Erişim Tarihi: 07 Şubat 2021.

¹⁹ Nami ÇAĞAN. a.g.m. s. 144.

Sosyal devlet, bireylerin hak özgürlükleri için sağladığı hukuki güvencenin yanı sıra ekonomik ve sosyal güvenceler de sağlamaktadır. Bu anlamda hukuk devleti yasaların belirttiği şekilde bir eşitliği sağlarken, sosyal devlet ekonomik ve sosyal anlamda bir fırsat eşitliği sağlamaktadır²⁰. Nitekim bu çerçevede Anayasa Mahkemesi de sosyal hukuk devletini şu şekilde tanımlamaktadır²¹:

“Sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, çalışma hayatını geliştirmek ve ekonomik önlemler olarak çalışanlarını koruyan, onların insan onuruna uygun hayat sürdürmelerini sağlayan, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, sosyal güvenlik hakkını yaşama geçirebilen, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetten devlettir.”

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan “sosyal hukuk devletinin” vergilendirme alanındaki somut hali, Anayasa'nın siyasi ödevler bölümünün vergi ödevi başlıklı 73. maddesinin 1. ve 2. fıkra hükümlerinde mevcut bulunmaktadır. Buna göre:

“VI. Vergi ödevi

Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. (...)”

Yukarıda belirtilen vergi ödevine ilişkin hükümlerde, sosyal devlet olma ilkesinin bir yansıması olarak temelde vergi adaleti ilkesi ifade

edilmiştir. Vergi adaleti ilkesinin alt başlığı olarak da bu hükümler özelinde, mali güce göre vergileme ilkesi, genellik ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması ilkesine yer verilmiştir. Vergilerin mali amacını yansıtan, “vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi” de yine bu hükümlerde yer verilen bir diğer ilke durumundadır.

Mali güce göre vergilendirme, herkesin mali gücü ile orantılı olarak vergi yüküne maruz kalmasını ifade eden ve bu yönüyle sosyal devletin vergi adaletini temsil eden ilkesidir. Bu ilkeye göre, ödeme gücü az olan kişilerden az, ödeme gücü yüksek olanlardan ise ödeme gücü az olanlara göre daha çok vergi alınmalıdır²². Yani bu ilkeye göre, ekonomik ve kişisel durumları farklı olan bireylerin mali güçleri ölçüsünde vergilendirilmelerinin gerekliliği ifade edilmektedir.

Anayasa'nın 73. maddesi, devletin bireylere mali güçleri ile orantılı olarak vergi salmasını öngörürken, mali gücün ölçütlerini belirlememiş ve tanımını yapmamıştır. Kamu maliyesi literatüründe ise mali gücün göstergeleri olarak gelir, servet ve harcama kabul edilmektedir. Yasa koyucu mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek adına belirtilen kaynaklara kendi tercihleri doğrultusunda, farklı yoğunluklarda yönelecektir. Mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için çeşitli araçlardan yararlanılabilir. Örneğin; gelirin artan oranlı vergilendirilmesi, vergi indirim, istisna ve muafiyetleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi (ayırma kuramı), en az geçim indirimi, zorunlu tüketim maddelerinin düşük oranda lüks tüketim ürünlerinin ise ağır şekilde vergilendirilmesi şeklinde tedbirlerdir.

²⁰ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. s. 60

²¹ Anayasa Mahkemesinin 16.03.2016 tarih, 2015/67 Esas ve 2016/21 Karar sayılı kararı (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2016/21?EsasNo=2015%2F67%20>) Erişim Tarihi: 07.02.2021.

²² Yusuf KARAKOÇ. “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”. Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt 13. 1996. s.345.

Bu araçlardan yararlanılarak istenilen sonuçlara ulaşılması için “yansıma” gibi ekonomik ölçütlerin dikkate alınması ve mali güce göre vergilendirmenin tüm vergi sistemi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir²³. Bu açıdan yapıları itibarıyla verginin yansıtılmasının diğer vergilere göre daha elverişli olduğu dolaylı vergilerin, mali güce göre vergileme ve dolayısıyla vergi adaleti açısından dolaysız vergilere kıyasla daha elverişsiz oldukları değerlendirilmesinde bulunulabilir.

1982 Anayasası ile Türk Hukuku’na giren vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine göre ise, devlet vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde bulundurmaktadır. Serbest piyasa ekonomisinin mali açıdan yarattığı olumsuzluklar sosyal devletin vergi yükünün adaletli dağılmasında maliye politikasının sosyal amaçları gözetmesini gerektirmektedir²⁴. Aksi takdirde, vergi yükü adil dağılmayarak belirli bir kesimin vergi yükü arttığında mali sömürü durumu oluşacaktır. Bunun sonucunda da ekonomik anlamda dengesizlikler meydana gelecektir²⁵.

Mali güce göre vergileme ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi birbirleriyle iç içe geçmiş ve birbirlerini tamamlayan ilkelerdir. Kişiler ödeme güçleri ile orantılı olarak vergilendirildiğinde vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılımı da sağlanmış olmaktadır. Böylece aynı durumda olan bireyler için eşit (yatay adalet), farklı durumda olan bireyler için farklılıkları ölçüsünde (dikey adalet) vergilendirmeyi öngören vergi adaletine ulaşılmış olunur.

3- KDV SİSTEMİ VE KDV MATRAHINA DAHİL OLAN VERGİLER

Katma Değer Vergisi (KDV), ilk olarak 1954 yılında Fransa’da uygulamaya konulan, 1967 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Üyesi ülkeler tarafından ortak bir vergi uygulaması olarak benimsenen ve 1980’lerin ortalarından itibaren dünya genelinde yaygın hale gelen bir tüketim vergisidir. Türkiye’de de 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanunla mal ve hizmet tüketimi üzerinden alınan 8 ayrı verginin yerine getirilen KDV, kaldırıldığı vergilerin toplamından daha fazla gelir sağlayarak Türk Vergi Sisteminin en önemli vergisi haline gelmiştir.²⁶

KDV, üretim sürecinin tüm aşamalarında malların satışı ve hizmetlerin ifasından alınan ve vergi indirimi kanalıyla yalnızca yaratılan katma değeri vergilendirmeyi temel alan, objektif, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir²⁷. Bu vergi, mal ve hizmetlerin üretim sürecinin her aşamasında yaratılan, belirli bir dönemde satılan mal ve hizmetlerin satış fiyatı ile maliyet bedeli arasındaki farkı temsil eden katma değeri vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bu sayede diğer satış vergisi türlerinde olduğu gibi vergi yükü üretim sürecinin her aşamasında birikimli olarak artmamakta ve her üretim aşamasında uygulandığından vergi oranları düşük tutulabilmektedir. Bunların yanı sıra gelir yaratma kapasitesinin yüksekliği, vergi maliyetinin düşüklüğü, farklı mal ve hizmetlere yönelik oransal farklılaştırmanın gerçekleştirilebilmesi, tarafsız bir vergi olması, ekonomik büyümeye olumlu katkıda bulunması gibi özelliklerle

²³ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s. 61-62.

²⁴ Abdullah TEKBAŞ. *a.g.m.* s.167.

²⁵ Ahmet Burçin YERELİ ve Metin MERİÇ. “*Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı*”. (<http://www.ahmetburcinyereli.com/MY35.pdf>) Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

²⁶ Nihat EDİZDOĞAN ve Ali ÇELİKKAYA. *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Dora Basım Yayım Dağıtım. Bursa. Eylül 2012. s. 201.

²⁷ Birol AYDEMİR. *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Etkif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması*. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü (Uzmanlık Tezi). Ankara. 1996. s. 10.

riyle bu vergi, yaygın kullanılan bir dolaylı vergi haline gelmiştir.

KDV'nin konusunu oluşturan işlemler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca KDVK' nın 1. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen işlemler de KDV'ye konu olmaktadır. Bu işlemlerin KDV konusuna girebilmesi için mal teslimlerinin ve hizmetlerin Türkiye sınırları içerisinde yapılması gerekmektedir.

KDVK' nın 20. maddesinde ise verginin matrahı, "Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını oluşturan bedel" olarak tanımlanmış ve bedel kavramı ele alınmıştır. Bedel kavramı, "mal teslimi ve hizmet ifasına yönelik yapılan işlemlerin bir karşılığı olarak alınan, borçlanılan para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı" şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca kendine has özellikleri bulunan şans ve bahis oyunları, profesyonel sporcuların katıldığı maçlar, yarışlar ve yarışmalar, profesyonel sanatçıların bulunduğu konserler ve gösteriler, gümrük deposu ve müzayede mahallinde yapılan satışlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek özel matrah şekilleri öngörülmüştür.

KDV, diğer vergilerden farklı olarak matrahına çeşitli unsurların dahil bulunduğu bir vergidir. Buna yönelik olarak KDVK' nın 24. ve 25. maddelerinde matraha dahil olan ve olmayan unsurlar açıklanmıştır. Buna göre, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi,

resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olacağı öngörüldürken, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi matraha dahil edilmemektedir.

Kanun koyucu KDVK' da matrahı belirlerken, diğer vergilerde olduğu gibi, vergi güvenliğini sağlamak adına anayasal vergileme ilkelerini ve hukuk devletinin bir gereği olarak hukukun üstünlüğünü göz önüne almıştır²⁸. Nitekim 3065 sayılı KDVK' nın 24 maddesinin kanun gerekçesinde, "Madde, uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiştir" ifadesi yer almaktadır. Yani kanun koyucu KDV matrahına bu unsurların dahil edilmesini, bu unsurların çeşitli şekillerde KDV matrahı dışında tutulmasını engelleyecek bir vergi güvenlik tedbiri olarak görmektedir.

Üretim aşamasının her sürecinde bir mal için satıcı tarafından ödenen, vergi ve benzeri yükümlülükler KDV matrahına dahil edilmektedir. Ancak belirli vergiler bir maliyet unsuru olarak matraha dahil edilirken, bazıları matraha dahil edilmemektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir²⁹:

- İthalat sırasında ödenen; gümrük payı, belediye payı, rıhtım resmi ve benzeri ithalata bağlı oluşan yükümlülükler ithal edilecek malın KDV matrahına dahil edilmektedir.
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nu gereğince bu kanuna ekli I sayılı listede bulunan akaryakıt ürünlerini ithal edenler ile rafineriler dahil yurt içinde satışını gerçekleştiren imalatçıları tarafından; II sayılı listede düzenlenmiş ve bunların kayıt ve tescile tabi olanları için motorlu araç ticareti ya-

²⁸ Mehmet Ali ALP. "Verginin Vergisine Anayasa Mahkemesinden Onay" Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 321. 2015. s. 164

²⁹ Kamuran ÇAĞLAR "KDV Matrahının Oluşumu ve Matraha Dahil Olan Vergiler". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 203. 2016. s. 71-75; Mehmet Ali ÖZYER. a.g.m. s. 76-80

panlar, 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; III sayılı listedeki bütün mamülleri ile kolalı ve alkollü içecekleri imal ve ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin ödedikleri; IV sayılı listede yer alan dayanıklı tüketim malları ile ziynet eşyası, kozmetik ürünleri gibi lüks tüketim mallarını imal veya ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler tarafından ödenen ÖTV, KDV matrahına dahil edilmektedir.

- Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde hak sahiplerine yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddeleri uyarınca yapılan tevkifatlar KDV matrahına dahil edilmektedir. Ancak KDV matrahına giren işlemler satıcının mükellefiyetinde bulunan ve yansıtılabilir nitelikte vergi ve benzeri yükümlülüklerdir. Bu nedenler satıcının vergiye tabi işlemi gerçekleştirmesinden sonra ortaya çıkacak ve daha sonra hesaplanacak gelir ve kurumlar vergileri ile bunlar üzerinden alınan fon payları gibi dolaysız vergiler KDV matrahına dahil edilmemektedirler.
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre belediyeler tarafından katma değer vergisine tabi olan bedelle birlikte müşteriden tahsil edilen, temizleme ve aydınlatma harcı, ölçü ve tartı aletleri harcı, sağlık belgesi harcı, tellaklık harcı, gibi harçlar ile ilan ve reklam vergisi, haberleşme vergisi, eğlence vergisi, emlak vergisi (bu verginin mükellefinin vergiyi müşteriye yansıtması

halinde), elektrik tüketim vergisi, gibi vergiler katma değer vergisi matrahına dahil edilmektedir. Ayrıca büyükşehir belediyelerince kullanılmış suyun uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden tahsil edilen atık su bedeli, KDV matrahına dahil edilmelidir. Ancak su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmemiş konutlara ilişkin çevre temizlik vergisi KDV matrahına dahil edilmemektedir.

- 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 hizmetler ile 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.
- Hesaplanan katma değer vergisi, damga vergisi, özel iletişim vergisi (cep telefonu ile iletişimi sağlayan mükellefler tarafından verilen hizmetlere uygulanması nedeniyle) ve konaklama vergisi³⁰, KDV matrahına dahil edilmemektedir.

4- VERGİNİN VERGİSİNE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Katma değer vergisinin matrahında diğer vergilerin yer alması konusu hem yargısal kararlarda hem de buna bağlı olarak literatürde tartışılmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, bu konuya ilişkin olarak emsal teşkil edebilecek nitelikte bir karar vermiştir³¹.

İstanbul Vergi Mahkemesi; "Özel tüketim vergisinin katma değer vergisi matrahına dahil edilmesiyle, mal teslimi ve ithalatından alınan

³⁰ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile yürürlüğe girmiştir.

³¹ Anayasa Mahkemesinin 25.12.2014 tarih ve 2013/48 Esas ve 2014/198 Karar sayılı kararı (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/198?EsasNo=2013%2F48%20&KararAramaRaporu=1>) Erişim Tarihi: 07 Şubat 2021.

bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi (dolayısıyla vergiden vergi) alınmasına neden olan KDV tarhiyatı yapılmasına” yönelik açılan bir davada, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 24/b maddesinde bulunan; “Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar” hükmünü Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bularak kuralın iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

İstanbul Vergi Mahkemesi, ÖTV’nin her ne kadar KDV gibi harcama vergileri içerisinde yer alan dolaylı bir vergi olsa da belirli mallar için uygulanmasına ve tek seferde (her iktisadi üretim aşamasında alınan KDV’ den farklı olarak) alınmasına dayanarak farklı nitelikler barındırdığını belirtmiştir. Dolayısıyla aynı karakterli başka bir verginin mal teslimi ve ithalatından alınan diğer bir verginin matrahına dahil olmasının mükerrer vergilendirmeye yol açacağı ve bunun da Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan “sosyal hukuk devleti” ne ve 73. maddesinde yer alan “mali güce göre vergileme” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkelerine aykırılık oluşturacağı kanısına varmıştır.

Anayasa Mahkemesi yaptığı esas incelemesi sonucunda ilk olarak, Anayasa’nın 2. maddesinde “hukuk devleti” kavramının nitelikleri çerçevesinde kanun koyucunun anayasal sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapmaya yetkili olduğu belirtilerek söz konusu kararın Anayasa’nın 2. maddesine aykırı olmadığını belirtmiştir. Diğer yandan Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun Anayasa’da belirtilen sınırlar dahilinde vergilendirilecek alanların seçiminde

yetkili olduğunu ve bu nedenle KDVK’ nın 24/b hükmünde belirtilen, matraha dahil olan unsurlar içerisinde yer alan vergilerin Anayasa’nın 73. maddesine aykırı bulmamıştır.

Anayasa Mahkemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 262. maddesine³² atıfta bulunarak, vergilerin de KDV matrahına dahil olan diğer unsurlar gibi satılan malın maliyetine dahil olan ve malın satış bedelini etkileyen bir unsur olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca Avrupa Konseyi’nin 2006/112/EC sayılı Direktifinin 78. maddesindeki hükme³³ gönderme yaparak KDV’nin 24/b maddesinin uluslararası mevzuata da uygun olduğuna vurgu yapmıştır.

İtiraz konu KDVK’nın 24/b maddesinde yer alan hükmün iptali istemi, yukarıda belirtilen sebeplere dayanılarak Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bulunmayarak reddedilmiştir.

5- DEĞERLENDİRME

Anayasa Mahkemesi, ÖTV ve diğer vergilerin KDV matrahına dahil olmasına, yani verginin vergisine ilişkin hukuki açıdan kesin bir karar vermiştir. Sonraki süreçte bu karar literatürde yer alan bazı çalışmalarda ele alınmıştır. Bu çalışmalarda KDV’nin matrahına diğer vergilerin dahil edilmesine ilişkin şu görüşlere yer verilmiştir:

“Teknik açıdan üretimin önceki safhalarında KDV dışında ödenen vergilerin matrah dahil edilmesi, aynı malı tüketenler bakımından matematiksel olarak bir dengesizlik doğurmaz. Örneğin; ÖTV’nin matraha dahil edilmesi, ödenmesi gereken KDV’ yi arttırmakta, ancak bu artış aynı malı tüketen bütün mükellefler için ortaya çıkmakta-

³² 213 sayılı VUK m.262: “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilmum giderlerin toplamını ifade eder.”

³³ 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.

dır. 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 Cumhurbaşkanı'nın vergi oranlarını değiştirmesi suretiyle aynı vergi hasılatının toplanması mümkündür.

ÖTVK öncesinde uygulanan yükseltilmiş KDV oranları (%26 ve %40), bu oranlara tabi mallar için hesaplanan ÖTV'nin KDV matrahına gireceği de hesaplanarak kaldırılmıştır. Bir başka deyişle vergiler matraha dahil edilmese kamu finansmanının ihtiyacı olan vergi yükünün dağılımı aynı mal üzerindeki KDV veya ÖTV oranı ayrı ayrı yükseltilecek sağlanabilecektir".³⁴

Bir başka çalışmada yer alan bir görüşe göre ise:

"Kanun koyucunun esasen vergilendirmek istediği "işlemin karşılığını teşkil eden bedel" esasen taraflar arası işleme ilişkin bedeldir. Bu işlemi yaparken üstün bir güç olan devletin koyduğu bir verginin matraha eklenmesi ve son tüketicinin üstünde kalmasının KDV sistemine aykırı olacağı göz ardı edilmemelidir.

Vergilendirmede en önemli ilkelerden birisi olan belirlilik ilkesi uyarınca mükellefler hangi işlemde hangi vergi yüküne katlanacağını bilirler. Ancak KDV sisteminde satıcı ve alıcının ilk ve son işlemin aynı anda gerçekleştiği ve alıcının son işleminin aynı anda gerçekleştiği ve alıcının son tüketici olup indirim hakkına sahip olmaması halinde işlemin karşılığı olan "bedel" aslında tarafların iradeleri ile oluşturulmuş bir bedeli değil, devletin üstün gücü ile belirlenmiş "bedel + vergi" olacaktır. Bu durum zaman zaman eşitsizlikler yaratabilecek olup mutlak adil bir vergileme doğurmayacağı da açıktır".³⁵

Son olarak bir diğer çalışmada şu görüş ifade edilmiştir:

"3065 sayılı KDV Kanunu'nun 24/b ve ÖTV Kanunu'nun 11. maddeleri gereğince, ÖTV kapsamında bulunan ürünler üzerinden hesaplanan ÖTV, bu ürünler üzerinden hesaplanacak olan KDV'nin matrahına dahil bulunmaktadır. Dolayısıyla yasal zorunluluk nedeniyle KDV, ÖTV'ye tabi ürünlerde mal bedeli ve ÖTV toplamı üzerinden ayrıca hesaplanmaktadır. Bu durum ise, mal teslimi ve ithalinden alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi (vergiden vergi) alınmasına ve dolayısıyla fiyatların ÖTV'nin KDV'si kadar artmasına sebep olmaktadır.

Kısa vadede ÖTV indirilmese dahi, hiç değilse, ÖTV üzerinden KDV hesaplaması uygulamasına son verilmelidir. Bunun için KDV ya da ÖTV kanunlarında değişiklik yapılması gerekmektedir. Böylece verginin vergisi olmayacak, tüketicinin ve dolayısıyla fiyatlar üzerinde ÖTV'nin KDV'si kadar az bir vergi yükü oluşacaktır".³⁶

Anayasa Mahkemesi bu kararında KDV matrahına dahil olan vergileri ve bu karar özelinde ÖTV'yi "bedel" kavramı kapsamında satılan malın fiyatını etkileyen bir maliyet unsuru olarak ele almıştır. Ancak özellikle günümüzde ÖTV'nin KDV matrahına dahil olması durumu uygulamada sosyal devlet kavramının Anayasa'da vergileme için öngördüğü ilkelere aykırı sonuçlar yaratmaktadır. Bu noktada sosyal hukuk devleti ilkesinin Anayasa'ya uygunluğun yargısal denetiminde bağlayıcı olduğu sorusu önem kazanmaktadır. Konuyla ilgili olarak Prof. Dr. Yusuf Karakoç şu görüşleri paylaşmaktadır:

"Sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesine göre hem daha az belirli ölçülere dayanmakta, hem de siyasal tercihlere daha çok yer vermekte-

³⁴ Mehmet Ali ÖZYER, a.g.m. s. 80-81

³⁵ Mehmet Ali ALP, a.g.m. s. 168

³⁶ Mehmet ALTINDAĞ, "ÖTV'ye tabi ürünlerde toplam vergi yükü ve ÖTV ile KDV'nin fiyatlara etkisi", Yaklaşım Dergisi, Sayı. 164, 2006, s. 120.

dir. Bununla birlikte sosyal devlet ilkesinin hukuki değer taşımadığını söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu, vergi sistemini düzenlerken mali güce göre vergilendirme ilkesine uyacak ve kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yükleyemeyecektir.

*Kanun koyucu kişilere mali güçlerini aşan vergi yükü yüklediğinde, ileri sürülecek Anayasa'ya aykırılık iddiası Anayasa Mahkemesi tarafından ne ölçüde yargısal denetime tabi tutulabilecektir? Böyle bir denetimde hukuki denetim-yerinde-lik denetimi geniş çapta kendisini gösterecek ve kanun koyucunun takdirine müdahale edilecektir. Ancak bu denetim çok açık ihlaller için sınırlı durumlarda yapılabilir ve yerinde-lik denetiminden ince bir çizgi ile ayrılır. Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarını mali güce göre vergileme ilkesi açısından denetlerken bir yandan yasama organının bu konudaki takdir yetkisini, diğer yandan da, iktisadi gelişme ve mali kaynakların yeterliliği ölçütlerini göz önünde bulunduracaktır. Yüksek Mahkeme yargısal denetim sırasında kendi sosyal adalet görüşlerini kanun koyucunun görüşleri yerine koymamalıdır. Buna karşılık, mali güce göre vergilendirme ilkesine çok açık bir şekilde aykırılık gösteren vergi kanunları, somut bir olayı özellikleri içerisinde iptal edilebilecektir”.*³⁷

Anlaşılabacağı üzere gerek kanun koyucu yürürlüğe koyacağı vergi kanunlarında, gerekse Anayasa Mahkemesi kanunların yargısal denetimini gerçekleştirirken sosyal devlet gerektirdiği Anayasal ilkeleri göz önünde bulunduracaklardır. Vergi adaletine somut bir şekilde aykırılık gösteren vergi kanunları için Anayasa'nın iptal etme hakkı bulunmaktadır.

Vergilemede asıl olan eşitlikten ziyade adalettir. Bu kapsamda KDV matrahına dahil olan

vergiler hususunda “KDV matrahına ÖTV'nin dahil olmasının yaratacağı vergi yükü artışının aynı malı tüketenler için matematiksel olarak aynı oranda olacağı” şeklinde yalnızca yatay adaleti ele alacak şekilde değil, mali güce göre vergilendirmenin önemli bir parçası olan dikey vergi adaletini de kapsayacak bütünsel bir bakış açısı getirmek gerekmektedir.

Uygulamada, katma değer vergisinde üreticiler ve satıcılar, KDV indirim hakkına sahip iken, son aşamada tüm vergi yükü bu indirim hakkına sahip olmayan tüketiciler (fiili mükellef) üzerinde kalmaktadır. Tüketim harcamalarının toplam harcamaları içerisindeki payı yüksek gelirli kimselere göre daha fazla olan dar ve orta gelirli kesimler için KDV yükünün artması bu kesimler üzerindeki vergi baskısını daha fazla arttırmaktadır. Tüketicilere verginin büyük ölçüde yansımada KDV özelinde mali güce göre vergilendirmeyi sağlayan araçların etkinliğini yitirmesine sebep olacaktır. KDV'nin niteliği itibarıyla bireylerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre özelleştirelemeyen (objektif), tersine artan oranlı bir vergi olduğu ve Türk vergi sisteminin de dolaylı vergilere dayalı yapısı³⁸ düşünüldüğünde (mali güce göre vergilendirme, gelir, servet ve harcama gibi ekonomik kaynakların değişik biçimlerde ve yoğunluklarda kavranması gerektiğini aksi durumda tek bir kaynak üzerinde yoğunlaşmasının vergi adaletine uygun olmayacağını öngörmektedir) KDV'nin matrahına belirli ürünler için yüksek oranlara sahip ÖTV'nin dahil olarak vergi yükünü arttırması uygulamada adil olmayan bir vergileme yaratacaktır.

Ayrıca bireyler açısından devletin hukuki çerçevede yaptığı işlemlerin kendileri için belirginlik ölçüsünü ifade eden hukuki güvenlik ilke-

³⁷ Yusuf KARAKOÇ a.g.m. s. 347-348.

³⁸ 020 yılı itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre Türkiye’de toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %60’ı dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Dahilde ve ithalde alınan KDV’nin dolaylı vergiler içerisindeki payı %57, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise %33’tür. Gelir İdaresi Başkanlığı “İstatistikler” (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm) Erişim Tarihi: 07.02.2021.

si, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerektiğini belirtmektedir. Her ne kadar kanun gerekçelerinde belirtilmiş olsa da belirli vergilerin KDV matrahına dahil olmaması (konaklama vergisinin de KDV matrahına dahil edilmemesi), vergi yükünün nihai yüklenicisi konumundaki tüketicilerin, maruz kalacakları vergi yükünün bu anlamda belirli olmaması sebebiyle hukuki güvenlik ve vergilemede belirlilik açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.

SONUÇ

KDV, malların teslimi ile hizmetlerin ifası ve ithali konu alan, iktisadi üretim sürecinin her aşamasında yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan çok aşamalı bir dolaylı tüketim vergisidir. Yaratılan katma değer tam anlamıyla belirlenebilmesi satılan malların maliyetini etkileyen maliyet unsurlarının KDV matrahına dahil olması gerektirmiştir. KDVK'nın 24/b. maddesinde yer alan hüküm de bu duruma yönelik olarak, "Vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların matraha dahil olmasını" öngörmüştür. Belirtilen maliyet unsurları arasında sayılan vergilerin KDV matrahına dahil olması, vergiye konu olan mal ve hizmetlerin nihai kullanıcıları olan tüketiciler tarafından vergi yükünü arttıran bir verginin vergisi uygulaması olarak algılanmış ve tartışmaları beraberinde getirmiştir.

Anayasa Mahkemesi başta ÖTV olmak üzere belirli vergilerin KDV matrahına dahil olma durumunu çeşitli gerekçelerle hukuka uygun olarak değerlendirmiştir. Bu gerekçeler özet olarak; hukuk devletinin vergilendirilebilecek alanların seçiminde yasaların koyduğu sınırlar çerçevesinde yetkisinin bulunduğu, vergilerin ve kanunda sayılı diğer giderlerin yaratılan katma değerin belirlenmesinde satılan malın fiyatını ve maliyetini etkileyen bir maliyet unsuru olarak kabul edilmesi gerektiği, bu durumun AB müktesebatı ile de uyumlu olduğudur. Her ne kadar Anayasa

Mahkemesi tarafından vergi tekniği açısından uygun olarak değerlendirilse de uygulamada sosyal hukuk devleti ve bunun vergi hukukundaki ve vergi teorisindeki karşılığı konumundaki vergi adaleti açısından sorunlara yol açılmaktadır. Nitekim özelde mali güce göre vergilendirme ilkesi olmak üzere vergi adaleti açısından somut olaylar çerçevesinde gelişen aykırılıklar da Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacak yargısal denetimde dikkate alınmalıdır.

Türkiye'de vergi gelirleri kompozisyonunda dolaylı vergilerin ve bu vergiler içerisinde önemli bir paya sahip olan KDV'nin, yapısında dolaysız vergilere nazaran vergi adaletini sağlamaya yönelik araçların sayıca azlığı ve tersine artan oranlılık gibi özellikleri barındırması vergi sistemini vergi adaleti açısından zayıflatmaktadır. Bu durumda bir de KDV'nin fiili mükellefi konumundaki nihai tüketicilerin, malları satanların bulunduğu aksine, malın maliyetine dahil olan vergileri indirme imkanı bulunmayarak tamamıyla üstlenmeleri, Anayasa Mahkemesinin ele aldığı olay özelinde yer alan ÖTV'nin de matrahına KDVK'da belirtilen unsurların dahil olması (Özel Tüketim Vergisi Kanunu m.11) gerekliliği düşünüldüğünde başta mali güce göre vergileme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkeleri olmak üzere vergi adaletine aykırı fiili bir durum oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu uygulama, başta üst başlık olarak Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi ile 73. maddesinde vurgu yapılan vergi adaletine, alt başlıklarda da hukuki güvenlik, vergilemede belirlilik, mali güce göre vergileme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılıklar teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

- ALP, M. A. (2015). "Verginin Vergisine Anayasa Mahkemesinden Onay". Vergi Sorunları Dergisi Sayı 321.
- ALTINDAĞ, M. (2006). "ÖTV'ye tabi ürünlerde toplam vergi yükü ve ÖTV ile KDV'nin fiyatlara etkisi". Yaklaşım Dergisi. Sayı 164.

- Anayasa Mahkemesi Kararı. 09.04.2014, Esas No:2014/34, Karar No:2014/79 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/79?Esas-No=2014%2F34%20&KararAramaRaporu=1>) Erişim Tarihi: 07.02.2021.
- Anayasa Mahkemesi Kararı. 25.12.2014, Esas No:2013/48, Karar No:2014/198 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/198?Esas-No=2013%2F48%20&KararAramaRaporu=1>) Erişim Tarihi: 07.02.2021.
- Anayasa Mahkemesi Kararı 16.03.2016, Esas No: 2015/67, Karar No:2016/21 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2016/21?Esas-No=2015%2F67%20>) Erişim Tarihi: 07.02.2021.
- Anayasa Mahkemesi Kararı. 14.03.2019. Esas No: .2018/154, Karar No: 2019/11 /<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2019/11?Esas-No=2018%2F154&KararAramaRaporu=1>) Erişim Tarihi: 07.02.2021.
- AYDEMİR, B. (1996). *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Etketif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması*. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü (Uzmanlık Tezi). Ankara.
- ÇAĞAN, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- ÇAĞAN, N. (1980). *“Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”*. T.C. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 37. Sayı 1. .
- ÇAĞLAR, K. (2016). *“KDV Matrahının Oluşumu ve Matraha Dahil Olan Vergiler”*. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 203.
- EDİZDOĞAN, N., ÇELİKKAYA, A., (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Basım Yayım Dağıtım.
- Gelir İdaresi Başkanlığı “İstatistikler” (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm). Erişim Tarihi: 07.02.2021.
- KARAKOÇ, Y. (1996). *“Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”*. Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt 13.
- KARAKOÇ, Y. (2013). *“Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme.”* T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 15. Özel Sayı.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., GÖKER, C. (2019). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- ÖZYER, M. A. (2015). *“Katma Değer Vergisinin Matrahına Dahil Olan Vergiler”*. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 406.
- ÖZ, Ersan. (2004). *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi..* T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İzmir.
- TEKBAŞ, A. (2010). *“Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”*. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 12. Özel Sayı
- YERELİ A. B. ve MERİÇ M. *“Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”*. (<http://www.ahmetburcinyereli.com/MY35.pdf>) Erişim tarihi: 07 Şubat 2021..