

KATMA DEĞER VERGİSİ: VERGİ ADALETİ, EŞİTLİK VE SOSYAL DEVLET

VALUE ADDED TAX: JUSTICE ON TAXATION, EQUALITY AND SOCIAL STATE

A. Savaş DEMİRCAN*

Özet: Türkiye Cumhuriyeti (TC) Anayasası'nın 73. maddesinin yer alan mali güç ilkesinin yalnızca dolaysız vergiler için değil aynı zamanda dolaylı vergiler için de uygulanması gerektiği aşikârdır. Dolaylı vergilerin en geniş kapsamlı olanı ve ticari, ekonomik her aşamada yaratılan katma değeri kendine konu edinmiş olan Katma Değer Vergisinin (KDV), toplum üyelerinin tüm harcama unsurlarını kapsadığı düşünüldüğünde adalet, ardılı eşitlik ve sosyal devlet kavramı daha da önem kazanmaktadır. Zira bu ilkelere dikkat edilmediği takdirde, toplumun mali gücü düşük kesimleri ciddi bir şekilde olumsuz etkilenecek ve anayasal vergilendirme ilkeleri anlamını kaybedecektir. Bu çalışmamız da, KDV'deki anayasal vergilendirme ilkelerinden olan adalet, eşitlik ve sosyal adalet ilkelerini zedeleyen unsurlar irdelenmeye ve olası çözüm önerileri üretilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirmede Adalet, Eşitlik, Sosyal Devlet, Katma Değer Vergisi, Türkiye

Abstract: It is obvious that principle of financial resources existing on Article 73 of the Turkish Constitution has not been issued just to implement for direct taxes, but also for indirect taxes. Given that value added tax, which is a wide range of indirect taxes and it is based on value added that is created on every phase of economical and commercial activities, involves all expenditures of member of society so that the principle of justice, equality and social state gains more importance. Likewise, if these principles are not paid attention, the social class of society, who has less financial resources, has been affected adversely; thereby constitutional taxation principles has lost its meaning. In this study, we will examine some factors that damage the principles of justice, equality and welfare state, which are constitutional taxation principles. We will try to offer possible solutions.

Keywords: Justice on Taxation, Equality, Social State, Value Added Tax, Turkey

* Öğr. Gör., Namık Kemal Üniversitesi, Hayrabolu Meslek Yüksekokulu, Bankacılık ve Sigortacılık Programı

GİRİŞ

Devletin temel görevi kamusal hizmetleri ve dolayısıyla kamusal finansmanı sağlamaktır. Elbette ki bu amacın en önemli yolu vergilendirilmedir. Dolaysız olarak adlandırılan vergilerin şahıs ve kurumları vergilendirilmesinin yanında, ekonomideki değer yaratan her türlü ticari ve ekonomik hareketlenmelerinde vergiye tabi tutulması amacının doğal sonucu olan KDV, gerçekten de her türlü mal teslimi, hizmet ifası ve her aşamada ki artan değeri vergilendirerek ne denli yaygın ve modern bir vergi türü olduğunu birçok vergi sisteminin de yerini alarak kanıtlamıştır. Öte yandan bir vergi sistemini verimli kılan tek özelliği, sadece zengin vergilendirme yelpazesine sahip olması değil, yürürlükteki bazı normatif düzenlemeler ile uyum içinde varlığını sürdürmesi de bir diğer özellik olarak sayılabilir. Zira ilk anayasal düzenleme olarak kabul edilen 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'un kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırma amacı güden ilk düzenleme olduğu düşünüldüğünde, vergi yasalarının, genelde anayasa, özelden ise anayasanın vergilendirme ilkeleri ile uyumlu olması gerektiği ortadadır. TC 1982 anayasasının 73. maddesinde ise temel vurgu mali güçtür. Dolaysız vergilerde özellikle gelir vergisinde mali güce ilişkin düzenlemeler, anayasal vergilendirme ilkelerine itaati sağlamada ki iradeyi temsil etse de KDV' de mali güç ilkesinin uygulanması sıkıntılı bir konudur. Zira KDV'nin yaygınlığı, konu zenginliğine sebebiyet vermiş; dolayısıyla mali gücü düşük kesimlerinde tüketmiş olduğu her türlü mal ve hizmet grubunun bu zenginliğe dâhil olması sebebi ile KDV'yi anayasal vergilendirme ilkelerine muhalefet eder hale getirmiştir. Mali gücün ilham aldığı kavramın eşitlik ilkesi olduğu düşünüldüğünde, anayasa mahkemesinin eşitliğin tanımını yaparken kullanmış olduğu **"aynı hukuki statüde olanların aynı, farklı hukuki statüde olanların farklı hukuk kurallarına tabi olması"** ifadesi, bazı noktalarda KDV'de anlamını yitirmektedir. KDV'yi diğer vergi türleri ile karşılaştırıldığında özgün kılan bu yaygınlığı, toplumun refah seviyesi üzerinde olan olumsuz etkisini yadsınamaz hale getirmiştir.

1. Vergi Adaleti

TC Anayasası'nın 73. maddesinin 2. fıkrası "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." şeklinde düzenlenmiştir. Böylelikle vergilendirmenin de maliye politikasının

araçlarından biri olduğu düşünülürken vergi sistemimize anayasal manada **“vergilendirme de adaletli ol”** vurgusu yapılmış ve bu vurgunun sebebi olarak da sosyal adalet ilkesi belirtilmiştir.¹

Vergi adaleti, üzerinde yüzyıllardan beri tartışılan en önemli vergileme ilkelerinden biridir. Vergilemede adalet kavramı, tarihsel süreç içerisinde çok değişik şekillerde değerlendirilmiş ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır. Çünkü vergide adalet kavramı toplumlara, toplumu meydana getiren kişi ve gruplara, mekân ve zamana göre farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. Daha doğru bir ifadeyle, adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram değildir. Bu nedenle, vergi adaleti ne kesin, ne de her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanmaktadır. Hatta vergi adaleti kişiden kişiye değiştiği gibi, aynı kişide bile zaman ve mekâna göre vergi adaleti anlayışında değişiklik söz konusu olabilmektedir. Çünkü toplumu oluşturan fertlerin veya fert gruplarının siyasi, iktisadi sosyal ve hatta ahlaki düşüncelerinde zamanın akışı içinde önemli değişiklikler görülebilmektedir.²

Vergi adaleti, içeriği çok farklı şekilde doldurulabilecek bir kavramdır. Bu kavram, vergi devletinde artan kamu harcamalarının finansmanını temin etmek için vergi yükünün artırılmasını haklı göstermek amacıyla sık sık kötüye kullanılmıştır. Siyasi partiler ise bu kavramı sürekli temsil ettikleri çıkar gruplarının yararına kullanmaktadır. Ayrıca vergi adaleti, farklı kültürlerde farklı içeriklerle kabul edilebilir. Nitekim Hıristiyan toplumlar, ruhban sınıfının vergi ödememesini adil olarak değerlendirmiştir. Çünkü onlar dualarıyla devlete hizmet ediyordu. İslam hukukuna göre ise müslüman olmayan kişilerden kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için cizye adı altında alınan bir vergi adil sayılıyordu.³

Adam Smith'e göre adalet ilkesi ile gerçekte verginin yükünün dengeli dağılımı anlamında adalet değil, ekonomik anlamda bir eşitliğin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle de Adam Smith

¹ A.Savaş Demircan, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:116, Ocak 2015, s.260.

² Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.226.

³ Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri” XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 14-16 Mayıs 1998, s.3.
<http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373051-13-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>

adalet ilkesini, “ödeme gücü” ya da “mali güç” ile açıklamaya çalışmıştır. İyi ve adil bir vergi, kişilerden ekonomik kıstaslara göre alınan bir vergidir.⁴

2. Vergilendirmede Eşitlik

Eşitlik ilkesi Türk pozitif hukukunda TC 1961 Anayasası'nın 12. maddesi ile TC 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 10. maddenin 1. fıkrasına göre ise, “**Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.**” TC Anayasası'nın, vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin 1. fıkrasına göre ise; “**Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.**” Tüm bu anayasal ilkeleri beraber yorumladığımızda, sınıfsal, etnik ve dinsel veya cinsel bir ayırım gözetilmeksizin herkesin toplumsal maliyetlere birlikte katlanması gerektiği sonucuna varmaktayız.⁵

Esasen vergilendirmede eşitlik ilkesi, salt vergi yüküne yönelik iktisadi sınıflandırmalarla ilgili değildir. Vergilendirmede eşitlik, vergi yasalarının kanun önünde eşitliğin şekli ve maddi hukuki eşitliğe uygun olmalarıyla sağlanır. Dolayısıyla vergilendirmede eşitlik, vergi hukukunda her iki eşitlik türünü de kapsayan üst başlıktır. Mali güce göre vergilendirme ise bunlardan birini maddi hukuki eşitliği sağlamanın aracıdır. Vergi hukukundaki sınıflandırmaların bir kısmı fedakârlığın denkleştirilmesine yöneliktir. Zira ödeme gücü yaklaşımında vergilendirmede eşitlik fedakârlığın denkleştirilmesiyle sağlanmaktadır. Bununla birlikte, vergilendirme yetkisinin kullanımında maddi hukuki eşitlik, salt fedakârlığın denkleştirilmesiyle sınırlı değildir. Zira sınıflandırmaların tek amacı fedakârlığı eşitlemek değildir. Vergi hukukunda fedakârlığı denkleştirme amacı dışında, devletin üstlendiği pozitif statü haklarıyla bağlantılı, sosyal amaçlara yönelen pek çok sınıflandırma vardır. Bunlar da vergilendirmede eşitliğin türüdür. Bu çerçevede gerek mali güç, gerek sosyal amaçlara yönelik diğer sınıflandırmalar Anglo-Sakson hukukunda ki deyimiyle vergilendirmede dikey eşitliği sağlamanın araçlarıdır.⁶

⁴ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Basım, 1996, s.297.

⁵ A.Savaş Demircan, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:116, Ocak 2015, s.263.

⁶ Oytun Canyaş ve İ.Erdem Seçilmiş, “Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesi-

Eşitliğin iki yönü bulunmaktadır. Yatay vergi adaleti/eşitliği hukuk devleti kavramının “kanun önünde eşitlik” ilkesiyle, dikey vergi adaleti/eşitliği ise “sosyal refah devletiyle” bağlantılıdır. Buna göre vergileme bakımından yatay vergi adaletinin gerçekleştirilmesi bir yandan vergi yasalarının genel, nesnel ve kişisel olmayan düzenlemeler içermesine, diğer yandan ödeme gücü ve aile durumu yönünden aynı durumda olan bireylerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmasına bağlanmaktadır.⁷

Ancak TC Anayasası'nın 10. madde başlığının “**kanun önünde eşitlik**” olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır.⁸

Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir.⁹

Vergilendirmede eşitlik ilkesi bazen belirli bir hukuk kuralı dolayısıyla değil de, fiili bazı durumlar nedeniyle bozulmaktadır. Örneğin vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği vergilendirmede eşitlik ilkesini bozmaktadır. Çünkü vergi yükümlülerinin ancak bir kısmı denetlenebiliyorsa yükümlüler arasında haklı bir nedene dayanmayan bir ayırım yapıyor demektir.¹⁰

3. Sosyal Devlet İlkesi

Bugün anayasalarda yer alan sosyal devlet ilkesinin herkesin üzerinde anlaşığı bir tanımını vermek zordur. Bu nedenle bu kavramı devletin ulaşmak istediği amaçlara ve üstlendiği görevlere göre belir-

ne Yaklaşımına İktisadi Bakış” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XV, S. 1, s.306.

http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15_1/14.pdf

⁷ Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergisinin Temelleri*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011, s.62.

⁸ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s.47.

⁹ Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu ve Mualla Öncel, *Vergi Hukuku*, 18. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Mart 2010, s.41.

¹⁰ Çağan, s.41.

lemeye çalışmak daha doğru olur. Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemektedir.¹¹

TC 1982 Anayasası'nın 2.maddesi sosyal devlet ilkesini "**Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.**" şeklinde tanımlayarak normatif olarak en üst seviyede devlet, toplumun refah seviyesini yükseltme amacını gütmüştür.

Sosyal devletin bireye karşı yükümlülüğü iki boyut içerir. Bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük ve bireyin topluma nazaran bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük. Bu yükümlülüklerin vergilendirmeye ilişkin izdüşümü 73.maddede yer alır: Mali güce göre vergilendirme ilkesi ve verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi. Birinci yükümlülük, yükümlünün mali gücü ile uyumlu bir biçimde vergilendirilmesini ya da mali gücünü artan oranda vergilendirilmemesini, ikinci yükümlülük ise mali gücü farklı olanların farklı oranlarla vergilendirilmesi yoluyla vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanması ki bu da artan oranlı vergilendirme ile somutlaşır.¹²

5. Etkin Bir KDV Sistemi İçin

Eşitlik ilkesine uygun vergilendirmenin adaleti sağlayacağı kabul edilmektedir. Ancak Türk anayasası bir adım daha atarak sadece eşitlik ilkesi ile yetinmemiş 73.maddenin ilk fıkrası ile verginin mali güç ile alakasını açıkça hükme bağlamıştır. Dolayısıyla bizim sistemimiz bakımından maddi eşitlik ilkesi vergi hukukunda açıkça somutlaştırılmış vaziyettedir. Mali güç ilkesi sadece belli başlı vergiler için değil tüm vergileri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla KDV açısından da uygulanması gerekmektedir. Ancak KDV de asıl vergi yükünü taşıyan vergi mükellefi yani kanuni mükellef değil nihai tüketicidir.¹³

¹¹ Tahsin Bekir Balta, İdare Hukuku Cilt1 Genel Konular, Ankara, AÜSBF Yayını, 1972,s.113.

¹² Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:119,Ağustos 1998,s.109.

¹³ Funda Başaran Yavaşlar, "Katma Değer Vergisinde Sistem Sorunları ve Güncel

Dolayısıyla nasıl bir yapının uygulanması gerekir ki nihai tüketici adil bir vergi yükü taşınsın? Başka bir deyişle vergi yükü adil bir şekilde dağıtılsın. Verginin mali güçte olma ilkesinin aslında belirleyici olduğu alanlar matrah ve konu olarak ortaya konmaktadır. Tarife konusunda belirleyici olup olmadığı tartışmaya açıktır. Mali yazında, ilkenin tarihi geçmişine baktığımızda artan oranlı tarife ile bağlantılı ve dolayısıyla artan oranlı tarifenin emredildiği özellikle kabul ediliyor. Bazı yazarlar böyle olmadığını tek oranlı tarife yapısının da ülkenin gereği olarak ortaya çıkabileceğini ifade etmektedirler. Verginin mali güçle orantılı olması, gerçek mali gücün tespiti ve vergilendirmenin bunun üzerinden yapılmasını ifade etmektedir. Nihai tüketicinin mali gücü tespit edilmek zorundadır; çünkü nihai tüketici vergilendirilmektedir. Mali güç ilkesinde ki mali güç, tasarruf edilebilir mali güç ifade etmektedir. Bundan çıkan sonuç ise, zorunlu yaşam giderlerinin her durumda vergilendirme dışında kalması gerektirir.¹⁴

Nitekim Gelir Vergisi Kanununun (GVK)'da ki asgari geçim indirimi yürürlüğe girmeden önceki sistemde, zorunlu yaşam giderleri 5 kategoriye ayrılmıştı. Bunlar gıda giderleri, giyim giderleri, eğitim giderleri, sağlık giderleri, kira giderleri şeklindedir. Ücretliler stopaj yolu ile vergilendirilmekte oldukları için yılsonu geldiğinde söz konusu 5 kategoride yapmış oldukları giderleri açıklıyorlardı ve dolayısıyla yıl içinde kendilerinden alınmış olan fazla vergiyi yılsonunda matrah tekrar hesaplanıp yıl içinde ödemiş oldukları vergi indirilerek kendilerine iade edilmekte ve bunun adına da mahsup denmektedir. Yasa koyucunun kendisi ile tutarlı olması gerekir. Dolayısıyla bir yerde zorunlu yaşam giderlerinin mali gücü temsil etmediği için vergi dışı bırakılırken vergi sistemin başka bir yerinde bu durumu vergi matrahında belirtmesi bir çelişki olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁵

Dolayısıyla KDV bakımından da nihai tüketicinin zorunlu yaşam giderlerinin verginin dışında kalması gerekmektedir. Kanımızca zorunlu yaşam giderlerini iki gruba ayırmak mümkündür. **Birincil derecede** olan kişinin kendisinin ve bakmak ile mükellef oldukları kişilerin doğrudan maddi varlığını muhafazasını korumak için yapmak

Gelişmeler" VI. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu, Basılmamış Bildiri Kitabı, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 17 Kasım 2014.

¹⁴ Yavaşlar

¹⁵ Yavaşlar

zorunda olduğu harcamalardır ki bunlar gıda harcamaları, barınma harcamaları, ısınma harcamaları, doğum harcamaları, engelliler için araçlar ile ilgili yapılan harcamalar ve belli nitelikteki sağlık harcamalarıdır. Belli nitelikteki derken ölçümüz, harcamanın kişinin maddi varlığının devamı için yapılması zorunlu bir harcama olup olmadığıdır. Kişinin maddi varlığını sürdürebilmesi için yapılması zorunlu bir harcama söz konusu ise örneğin aniden rahatsızlanma sonucu cankurtaran çağırılması ya da kanser gibi ölümcül bir hastalığın tedavisi gibi. İşte bu gibi örnekler kişinin tamamen kişinin maddi varlığını sürdürmeye yönelik giderlerdir. Dolayısıyla kanımızca bu tür harcamaların tamamen vergi dışı kalması gerekmektedir.¹⁶

Kişinin maddi varlığını sürdürmesiyle **ikincil derecede** ilgili olan ve/veya kişinin beyinsel, ruhsal, manevi, gelişim ile ilgili olan harcamalar ise, bugün ki anlayışımıza göre yapılması yine zorunlu harcamalar olmak ile beraber ilk gruptakine nispeten daha zayıf harcamalar olmaktadır. Bunlar KDV'nin konusu olabilirler ancak bunlar göreceli zayıf bir mali gücü temsil ettikleri için buna göre vergilendirilmeleri gerekir. Bahsi geçen 2. gruba giren harcamaları ise sağlık harcamaları, eğitim harcamaları, kültürel harcamalar, cenaze harcamaları şeklinde sınıflandırmaktayız. Kanımızca genel orandan daha düşük bir oran uygulanması mümkündür. Zira her ne kadar mali gücü temsil etse bile daha zayıf bir mali gücü temsil ettikleri ortad olduğundan dolayı vergilendirilebilirler. Ancak son derece düşük bir vergi oranına tabi olmaları gerekmektedir. Bu konular dışında kalan konuların vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ise tamamen sosyal devlet ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Sosyal devlet ve ölçülülük ilkesi çerçevesinde eğer bir konunun KDV bakımından vergi dışında bırakılması gerekiyorsa bu yapılabilir ancak, bunun ölçüsü sosyal devlet ilkesinin amaçlarını gerçekleştirmek için uygun mudur bu konunun tespiti gerekir. Ölçülülük ilkesi içinde yaptığımız takdir de olumlu bir şekilde sonuçlanması mümkündür. Örnek vermek gerekirse petrol doğalgaz gibi üretim için kullanılması zorunlu olan ve bu nedenle pek çok mal ve hizmetin maliyetini doğrudan etkileyen hammadde ve yarı maddeler ile ilgili olarak vergi istisnası getirilmesi veya bunların daha düşük vergilendirilmesi, ekonomiyi etkileyecek bir karar olduğundan dolayı böyle bir karar alınıp alınamayacağı alınacaksa

¹⁶ Yavaşlar

ne şekilde biçimlendirileceğini adı geçen ilkeler çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Mali gücü hiç temsil etmeyen veya zayıf bir mali gücü temsil eden harcamaların günümüzde ki mal ve hizmet çeşitliliği karşısında tamamen vergi dışı bırakılması ya da düşük bir vergi oranına tabi tutulması kuşkusuz ki kabul edilemez. Çünkü o kadar geniş yelpaze de mal ve hizmet vardır ki; örnek vermek gerekirse 10 TL 'den 600 TL' ye kadar çok geniş bir yelpazede peynir çeşidi olduğunu görüyoruz. Dolayısıyla ikisi arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir. Yapılması gereken konuyu matrah ile tamamlamaktır.¹⁷

Gıda harcamaları gibi belli konularda doğrudan vergi dışında tutmak yerine bir denetim yapılması gerekmektedir. Zira son derece lüks kabul edilecek bir tüketim söz konusu ise bu durumda zorunluluktan çıkılması durumu söz konusudur. Dolayısıyla üst bir tarifenin uygulanması gerekmektedir. KDV'nin verginin mali güçle orantılı olması gerektiği ilkesi belli bir tarife yapısına uygunluğu emretmiyor mu konusuna dönecek olursak şunu ifade etmek gerekmektedir; bir defa artan oranlı tarife uygulayabilmek mümkün değildir. Çünkü artan oranlı tarife uygulandığı takdirde KDV'nin mali gücü zayıf kesimler üzerinde ki negatif etkisini çok daha fazla güçlenmesine sebep olacaktır. Dolayısıyla bu eylemin tamamen dışarıda kalması gerekmektedir. Yapılması gereken, istisnalar ile desteklenmiş ve bu tür konuları düşük oranlar ile vergilendirmek birden fazla tek oranın uygulanmakta olduğu bir sistemin söz konusu olması gerektiğidir. Vergi oranı konusuna gelecek olursak, vergi oranı verginin mali güçle orantılı olma konusu ile ilgili değildir. Vergi oranları başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok alan ile ilgili olmak ile beraber hangi noktadan itibaren mülkiyet hakkını ihlal etmektedir? Bu çerçevede değerlendirilmesi gereken bir konudur.¹⁸

Nitekim TC 1982 Anayasası'nın 35. maddesinde ise mülkiyet hakkı güvence altına alınmıştır. Zira anayasa mahkemesi bir kararında "**Ge-rek kişi gerek devlet yönünden, alacağıının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir. Hal böyle olunca da mükellefe aylar yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dö-**

¹⁷ Yavaşlar

¹⁸ Yavaşlar

nemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmaktadır”¹⁹ diyerek mülkiyet hakkını vurgulamaktadır.

Avrupa Birliği’nde (AB) duruma bakacak olursak; 2006/112 sayılı konsey direktif kararı uygulanması gereken genel oranın % 15’ten az olması mümkün değildir. Direktif sadece belli mal ve hizmetler için, en fazla 2 indirimli oran uygulanmasına izin vermektedir ve normal indirimli oranın % 5 in altına inmesini yasaklamaktadır. AB’ye üye ülkelerde genel oran, % 27 ile Macaristan ki en yüksek oran bu ülkede karşımıza çıkmaktadır. Danimarka ve İsveç % 25 ile bu ülkeyi takip etmekte ve % 15 ile Lüksemburg ile artık sınırın altına inilemeyeceğini görmekteyiz. İndirimli oranlar ise % 5 ile % 18 arasında değişmekte ki bu oranları da Macaristan’da görmekteyiz. Daha güçlü indirilmiş oranlar ise, İspanya İrlanda İtalya, Fransa ve Lüksemburg’ ta karşımıza çıkmakta ve % 2,1 Fransa’da ve % 4,8 İrlanda arasında değişmekteydi.²⁰ İsviçre’ye baktığımız da ise Anayasa’nın KDV’yi düzenlediği 130. maddesinde de vergilemede adalet ilkesinin uygulanmasına yönelik özgün ilkelerin yer aldığı görülmektedir. Buna göre: **“1. Federasyon, kendi kullandığı ve ithal ettiği mal ve hizmetler üzerine azami % 6,5 oranında KDV koyabilir. 2. Vergi gelirlerinin % 5’i düşük gelir grupları lehine alınacak tedbirler için kullanılır. 3.Yaş yapısının geliştirilmesinden dolayı: yaşlılık, muhtaçlık ve sakatlık sigortaları garanti edilmediği takdirde, KDV federal kanunla en fazla % 1 oranında arttırılabilir.”²¹**

Söz konusu direktifte hangi konularda istisnaların tanındığına bakmak gerekirse; aşına olunduğu üzere ihracat istisnası, uluslar arası taşımacılık istisnası, uluslararası ticaret ile diğer istisnalar, sigorta ve reasürans ile ilgili tanınmış istisnalar, finansal ve leasing işlemlerine ilişkin istisnaların yanı sıra en çok dikkat çeken istisnalar ise kamu yararına ilişkin istisnalar örneğin, organ teslimi, posta ve iletişim hizmetleri, yaşlı bakım evi, hastane ve tıbbi bakımlar gibi bir takım mal, teslim ve hizmetlerin vergiden istisna edildiklerini görmekteyiz. İndirimli oranlara

¹⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2008/58, Karar Sayısı: 2011/37, Karar Günü: 10.2.2011, R.G. Tarih-Sayı: 14.05.2011-27934

²⁰ Yavaşlar

²¹ Musa Gök ve Özgür Biyan ve Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, Sayı: I,2013, Cilt XXXIV,s.276.

<http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2013-1/269.pdf>

gelecek olursak, direktif çerçevesinde, karşımıza şunlar çıkmaktadır. Her ne kadar hepsini aymak mümkün olmasa da, gıda maddeleri su teslimi, ilaç, kültürel etkinlikler ve eğlence parklarına giriş, radyo ve televizyon harçları, yazar ve besteciler tarafından yapılan bir takım teslimler, sosyal mesken inşaatları özellikle bunların onarımı, tarımsal ürünler, otel konaklamaları spor karşılaşmalarına giriş, kuaför hizmetlerine kadar son derece geniş bir indirimli gruba rastlamak mümkündür.²²

Türkiye’de duruma baktığımızda ise; yasanın yürürlüğe girdiği 1985 yılında tek oran söz konusuydu ve bu oran % 10’dur. Ancak 1986 yılında bakanlar kuruluna tanınan yetki sonucunda oranlar çeşitlenmeye başlamıştır. Farklı listeler oluşturulmuş ve o listelerin farklı oranları uygulaması söz konusu olmuştur ve oran bir dönem % 40’a kadar çıkmıştır. Ancak Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) kabul edilmesi ile beraber, oranlar aşağıya çekilmiş ve şu anda genel oran % 18 ve diğer iki oran ise % 1 ve % 8 dir. İndirimli oranların uygulanacağı vergi oranlarına bakacak olursak listelerin çok geniş olduğu aşikârdır. Gruplandırmaya çalışacak olursak; toptancı safhasında ki tarım ürünleri, gazete ve dergiler, ulaşım ile ilgili bazı araç ve malzemeler, 150 m² altı konut teslimleri, sosyal hizmetler, cenaze hizmetleri ve kutsal kitapların basılması hizmetleri, üretim araçları ile ilgili teslimler, şeklinde bir ayırım yapılabilir. % 8’lik oranın içine ise gıda maddeleri, giyim imalatında kullanılmış olan bir takım mensucat gibi ürünler, ödeme kaydedici cihazlar, küspe, eğitim kültür ve sosyal hizmetler çerçevesinde yapılan bir takım hizmetler örneğin yaşlı ya da huzur evleri gibi hizmetler, belediyelerin verdiği atık su hizmetleridir. Bunlarla da yetinmeyen yasa koyucu bir istisna kataloğu oluşturmuş bu katalogun içinde taşımacılık, ihracat istisnası, ithalat istisnası, diplomatik istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar, vb. istisnaları koymuştur. Sosyal ve askeri amaçlı istisnaların neden getirildiğine baktığımız zaman, yasa koyucu bunları farklı şekillerde derecelendirmiş durumdadır. Örneğin, idari kolaylık, vergi toplama maliyetini düşürmek, darphane ve damga matbaası tarafından yapılmış teslimler ile bir takım mal ve hizmetler sosyal indirim ve istisnalar çerçevesinde vergi dışında bırakılmış vaziyettedir. İkisini karşılaştırdığımızda zorunlu yaşam giderleri vergi dışı bırakılmalıdır. Zira sistem, tüm bunları % 8’lik orana tabi tutmaktadır. Bunun haricinde sistemde bir takım adaleti zede-

²² Yavaşlar

yici olan düzenlemelerde vardır. Örnek vermek gerekirse, beyaz eşya artık lüks sınıfından çıkarak zorunluluk olarak kullanılmaktadır. Ancak bu mallarda herhangi bir indirimin olmadığını görmekteyiz. Bu tür durumların kanaatimizce değiştirilmesi gerekmektedir.²³

KDV 28.maddesinde bakanlar kuruluna çok geniş yetkiler verilmiştir. Zira KDV 28.madde şu şekildedir. **“KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10’dur Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.”** Bakanlar kurulu kendisine tanınan bu yetkiyi o kadar çok kullanmıştır ki, şu ana kadar 28.maddede 48 kez değişiklik yapmıştır. Bakanlar kurulu bu değişiklikleri yaparken esas aldığı konu nedir? Verginin mali güçle orantılı olma ilkesini esas almış olabilir mi? Ya da sosyal devlet ilkesini mi esas almıştır? Nihai tüketicileri daha adil bir şekilde vergilendirmeyi mi esas almıştır. Bu sorunun yanıtını şu şekilde vermek mümkündür. Yasa koyucunun yapamayacağını bakanlar kurulu hiçbir şekilde yapamaz. Çünkü kendisine aktarılmış olan bir yetkiyi kullanmaktadır.²⁴

SONUÇ

Vergi, bir ekonomik ya da ticari çaba sonucunda elde edilen, kazanılan/elde edilen bir değer üzerinden alınmalıdır. Aksine bir ekonomik ya da ticari faaliyet sonucu elden çıkartılan, yok edilen bir değer üzerinden vergi alınması KDV’yi anayasal vergilendirme ilkelerinden uzaklaşmış bir hale getirmektedir. Zira KDV, mali güç ile ilkesi ile uyumlu hale getirilmediği sürece bu uzaklaşmışlığın olumsuz etkileri, en çok düşük gelirli toplum katmanları üzerinde hissedilecektir. Bu açıdan bakıldığında maddi varlığını devam ettirebilmek için tüketmek zorunda kalan toplumun mali gücü düşük kesimleri için düzenlemeler yapılmadığı takdirde toplumun az kazanan kesimleri ile çok kazanan kesimleri mali yönden birbirinden daha da uzaklaşacaklardır.

KDV’nin mali güç ile ilgisinin kurulabilmesi için, özellikle orandan ziyade konusu dikkatle belirlenmelidir. Zira konu, bizzat vergilendirilmesi istenen mal ve hizmetleri hedef alırken oranın aynı ama-

²³ Yavaşlar

²⁴ Yavaşlar

ca hizmet edeceğini iddia etmek doğru olmaz. Tüm bunların nihai tüketicinin (Vergi yüküne katlanan) maddi varlığının devamını devam ettirmede etkili olduğu unutulmamalıdır. Bugün ki şartlar atında lüks tüketim olarak kabul edilen bazı mal grupları tekrar gözden geçirilmeli ve günümüz şartlarına uyarlanmalıdır. Unutulmamalıdır ki KDV piyasa şartları kullanılarak yansıtılabilmekte dolayısıyla asıl vergilendirilmesi gereken kanuni mükellef adeta göz ardı edilmekte ve tüm yük, mali güç dikkate alınmaksızın düşük gelir gruplarının üzerinde kalmaktadır. Nihai tüketicinin varlığını sürdürmek için ihtiyaç duyduğu birincil derecede zorunlu yaşam giderleri ile ikincil derecede ki zorunlu yaşam giderleri arasında KDV bağlamında fark gözetilmeli birincil dereceli giderler daha düşük bir vergileme rejimi ile desteklenmelidir. Özellikle beyaz eşyada ÖTV ve KDV arasında bir uyum sağlanmalı ÖTV'nin var olduğu konu üzerinde ki KDV oranları bahsi geçen anayasal vergilendirme ilkeleri uyarınca, düşük mali güce sahip olan kesimler lehine yeniden düzenlenmelidir. Sosyal devlet ilkesi gözetilerek özellikle kamu yararına yönelik olan yaşlı bakım evi, hastane ve tıbbi bakımlar gibi bir takım mal, teslim ve hizmetlerin daha düşük bir vergileme rejimine tabi tutulması ya da istisna kapsamının da alınmasının sosyal devlet ilkesinin amaçlarına ne denli hizmet edeceği yadsınamaz bir gerçektir.

Bir malın bir yerden başka bir yere nakli sırasında değer kazanması ve fiyatının yükselebileceği bir gerçektir. Ancak bu malın kendisinde veya sağlayacağı faydada artış sağlayacağı anlamına gelmez. Vergi faydayı arttıran üretimden kaynaklanan bir olaydır. O nedenle bir mal bir yerden başka bir yere nakledilirken faydada artış meydana gelmediğinden bundan vergi almaya kalkmak ekonominin genel kurallarına aykırıdır. Ancak bu mal bir ticaret malı olup belli bir miktarın üzerinde ise, o zaman vergi alınabilir; çünkü ticaretin esasında kar ve kazanç getirmesi dolayısıyla gizli bir üretim vardır. Sonuç olarak KDV kişilerin tüketim haklarına müdahale olduğu fertlerin ekonomik güçleri ve ihtiyaçları farklı farklı olup bunlardan KDV alırken eşitliği sağlamak mümkün olmadığı ve bu vergi toplumda artan ekonomik faydadan kaynaklanmadığı için ekonomik hayatta normal bir verginin oynayacağı fonksiyonları icra edemez; öyle ise bu verginin normal değil anormal bir vergi olduğunu söyleyebiliriz.²⁵

²⁵ Osman Ekicioğlu, "Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi", s.310 <http://www.enfal.de/vergi.pdf>

Kaynakça

- Aksoy Şerafettin, Kamu Maliyesi, İstanbul, 1998.
- Balta Tahsin Bekir, İdare Hukuku Cilt1 Genel Konular, Ankara, AÜSBF Yayını,1972.
- Canyaş Oytun-Seçilmiş İ.Erdem, "Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç ilkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.XV,S.I, ss.301-315. http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15_1/14.pdf(Erişim Tarihi: 10 Şubat 2015)
- Çağan Nami- Kumrulu Ahmet-Öncel Mualla- Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- Demircan A.Savaş, "Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi" *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:116, ss.259-274.
- Erginay Akif, Kamu Maliyesi, Ankara, Savaş Yayınları, 1990.
- Funda Başaran Yavaşlar, "Katma Değer Vergisinde Sistem Sorunları ve Güncel Gelişmeler Sempozyumu", Basılmamış Bildiri Kitabı, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, VI. Uluslar arası Mali Hukuk Sempozyumu, 17.11.2014.
- Gök Musa- Biyan Özgür- Akar Sevda, "Vergileme de adalet ilkesinin anayasal temelleri ve uygulamaya yansımaları: Seçilmiş OECD ülkeleri açısından karşılaştırmalı bir analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: I Cilt XXXIV,ss.269-292. <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2013-1/269.pdf>(Erişim Tarihi: 10 Şubat 2015)
- Lang Joachim, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri. XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu", Antalya,1998. <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373051-13-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>. Erişim Tarihi: 13 Şubat 201
- Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Beta Basım,1996.
- Soydan Billur Yaltı "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak" *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:119,ss.98-118.
- Yavaşlar Funda Başaran, Gelir Vergisinin Temelleri, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011.
- Ekicioğlu Osman, "Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi", <http://www.enfal.de/vergi.pdf> <http://www.enfal.de/vergi.pdf>. (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2015)