

Araştırma Makalesi / Research Article

ISSN: 2564-7504

JCS, Volume (6)2

<https://dergipark.org.tr/jcsci>

Dolaylı Vergi Uygulamalarında Sapmalar ve Dolaylı Vergilerde Melezleşme Sorunu¹

Deviations in Indirect Tax Practices and Hybridization Problem in Indirect Taxes

Atıf Gösterimi:

Akçay, M.B. ve Buluş, G.C.
(2022). Dolaylı Vergi Uygulamalarında Sapmalar ve Dolaylı Vergilerde Melezleşme Sorunu. Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Dergisi, (6)2, 96 – 122.

Mehmet Bahattin AKÇAY²

Gökay Canberk BULUŞ³

Özet

Amaç: Ülkemiz vergi sisteminde katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) olmak üzere iki önemli dolaylı vergi uygulaması bulunmaktadır. Çalışmamızda, KDV tevkifatı uygulaması ile matraha göre farklılaştırılmış ÖTV uygulamalarının dolaylı vergileri dolaysız vergilere yakınlştırıp yakınlştırmadığı ve dolaylı vergilerin melezleşmesine sebebiyet verip vermediği incelenmiştir.

Yöntem: Bu inceleme yapılırken her bir uygulamanın vergi teorisi ve vergi mevzuatı içerisindeki yerine değinilmiştir. KDV'de tevkifat uygulamasının incelenmesinde, mükellef kavramı ile vergi sorumlusu kavramı dolaylı ve dolaysız vergilerdeki düzenlenme ve uygulama tarzları itibarıyla karşılaştırılmıştır. ÖTV'de dilim usulü artan oranlı tarife uygulamasının incelenmesinde dolaylı ve dolaysız vergilerde matrah ve vergi oranlarının belirlenme kriterleri vergi tutarlarının hesaplanma şekilleri üzerinden örneklemeler yapılarak karşılaştırmalı bir analiz yapılmıştır.

Bulgular: KDV tevkifatı uygulamasının, işleme ait KDV'nin tamamen veya kısmen verginin iktisadi yüklenicisi konumunda olan alıcı/nihai tüketici tarafından ödenmesi

¹Bu araştırmanın özet metni IV. Uluslararası Kapadokya Sosyal Bilimler Öğrenci Kongresi'nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

²Yüksek Lisans Öğrencisi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Mali Yönetim Yüksek Lisans Programı, mbahattin.akcay@hmb.gov.tr, ORCID: 0000-0001-7738-8646

³Dr. Öğr. Üyesi, Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, gcbulus@aksaray.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5313-6759

Makale Geliş Tarihi / Received: 03.08.2022 **Makale Kabul Tarihi / Accepted:** 07.09.2022

sonucunu doğurduğu ve mükellefiyet bakımından dolaylı vergilerin uygulama mantığından uzaklaştığı; ÖTV' de dilim usulü artan oranlı tarifeye göre vergilendirme uygulamasında ise özellikle bireysel gelirlerin vergilendirilmesinde ödeme gücüne göre vergilendirme ve vergilendirmede adaleti sağlamak amacıyla başvuru dilim usulü artan oranlı tarife tekniği kullanılmasının, matrahın oldukça geniş belirlendiği dolaylı vergi uygulamalarında ödeme gücüne göre vergilendirme ve vergilendirmede adaleti sağlamak için benimsenen istisna veya indirimli ya da yükseltilmiş oran uygulamalarından saptığı belirlenmiştir.

Sonuç ve Katkıları: Her iki uygulamada da dolaylı vergilerin öz niteliğini oluşturan ilkelerden ve dolaylı vergi uygulama pratiğinden sapıldığı ve bu uygulamalar ile dolaylı vergilerin dolaysız vergilere yakınsadığı, bu durumun da dolaylı vergilerin melezleşmesine neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sınırlılıklar: Vergi mevzuatının oldukça fazla ayrıntı içermesi, bilgiye ve veriye ulaşmada yaşanan zorluklar.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı vergiler, Dolaysız vergiler, Mükellef, Vergi sorumlusu.

Jel Kodu: H20, H21, H27

Abstract

Purpose: There are two important indirect tax practices in our country's tax system, namely value added tax (VAT) and special consumption tax (SCT). In our study, it has been examined whether the VAT withholding and differentiated SCT applications according to the tax base converge indirect taxes to direct taxes and whether they cause hybridization of indirect taxes.

Methodology: While making this examination, the place of each application in tax theory and tax legislation has been mentioned. In the examination of the withholding application in VAT, the concept of taxpayer and the concept of tax liable were compared in terms of their regulation and application styles in indirect and direct taxes. In the examination of the incremental tariff application in the SCT, a comparative analysis was made by sampling the determination criteria of the tax base and tax rates in indirect and direct taxes, and the calculation methods of the tax amounts.

Findings: The application of VAT withholding results in the payment of the VAT of the transaction by the buyer/end consumer, who is the economic contractor of the tax, completely or partially, and the application logic of indirect taxes is avoided in terms of liability; In the practice of taxation according to the tranche-based progressive tariff in the SCT, the use of the tranche method progressive tariff technique, which is used to ensure fairness in taxation and taxation according to the ability to pay, especially in the taxation of individual incomes, is used to ensure fairness in taxation and taxation according to the ability to pay in indirect tax applications where the base is determined quite broadly. It has been determined that it deviates from the adopted exemption or discounted or increased rate practices.

Implications: It has been concluded that in both applications, the principles that constitute the essence of indirect taxes and the practice of indirect taxation are deviated and indirect taxes converge to direct taxes with these applications, which causes the hybridization of indirect taxes.

Limitations: The tax legislation contains a lot of detail, and the difficulties in accessing information and data.

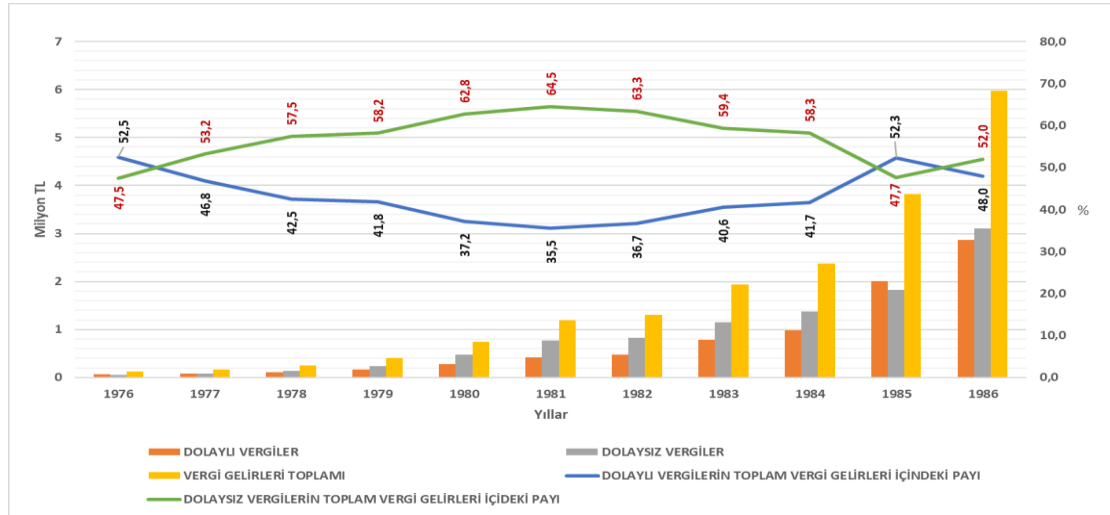
Keywords: Indirect taxes, Direct taxes, Taxpayer, Tax liable.

Jel Codes: H20, H21, H27

1. Giriş

Dolaylı vergiler, ihtiyaç duyulan kaynağın hızlı bir şekilde finansmanına imkân sağlayan vergilerdir. Tüketim ve harcama kalıplarını değiştirmedeki etkinlikleri ile de kısa sürede maliye politikası belirleyicileri için vazgeçilmez hale gelmişlerdir. Ülkemizde, KDV'nin yürürlüğe girmesine kadar geçen süreçte dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerden daha yüksek bir paya sahip olduğu görülmektedir. Ancak 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte bu grafik tersine dönmüştür. KDV'nin yürürlükte olmadığı 1984 senesinde toplam vergi gelirlerinin yüzde 41,7'sini dolaylı vergiler oluştururken KDV'nin uygulamaya girdiği 1985 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüzde 52,7'ye yükselmiş ve dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının üzerine çıkmıştır.

Şekil 1: 1976-1986 Dönemi Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

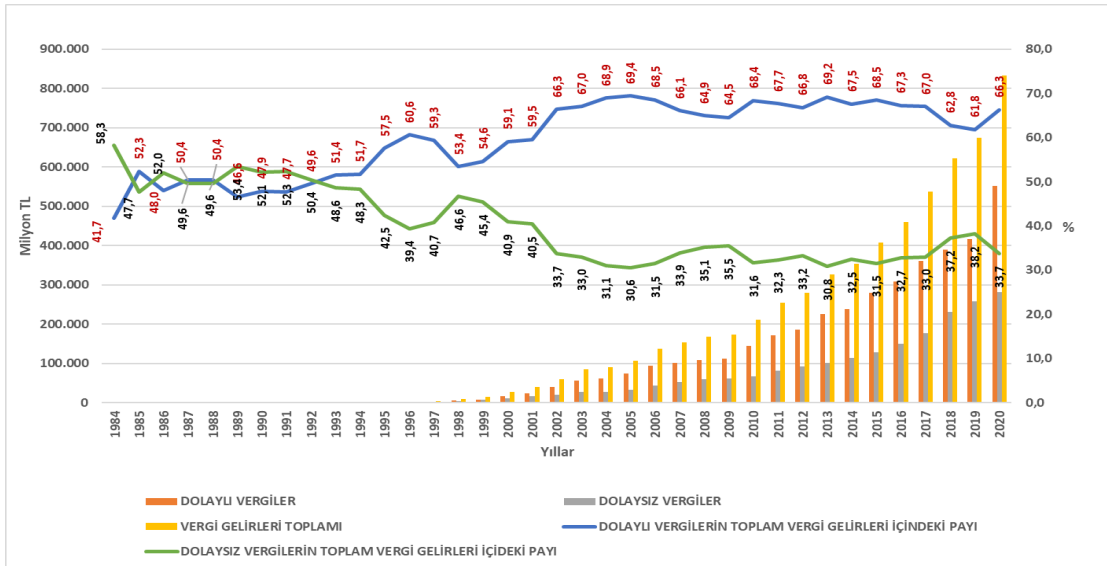


Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> adresinden derlenen bilgiler ile tarafımızca hazırlanmıştır.

İşlemler/tüketim/harcamalar üzerinden alınan vergiler, tüm mal ve hizmetler üzerinden her el değiştirme aşamasında yalnızca ilgili safhada ilave edilen değer üzerinden alınan katma değer vergisi (KDV) gibi genel ve yayılı işlem vergileri ile ekonomik sirkülasyonun (üretim, ithalat, satış, tüketim vb.) yalnızca bir safhasında alınan toplu işlem vergileri olarak ikili bir yapı gösterirler.

Dolaylı vergilerin işlemler/tüketim/harcamalar üzerinden ne şekilde alınacağı konusundaki teorik tartışmalar ve denemeler sonrasında genel ve yayılı bir işlem vergisi olan KDV uygulaması geliştirilmiştir. Bu bağlamda, KDV gider vergileri evriminde son safhayı temsil etmektedir (Öncel, 1973: 291). Söz konusu uygulama, başta gelişmiş ülkeler olmak üzere, Avrupa Birliği, OECD, IMF gibi uluslararası/uluslar üstü kuruluşlarca da benimsenmiş ve üye ülkeler için tavsiye edilmiş veya üyeliğin şartı olarak zorunlu tutulmuştur. Ülkemizde de 1/1/1985 tarihi itibarıyla KDV uygulamasına geçilmiştir. KDV'nin yürürlüğe girmesi ile ekonomik sirkülasyondaki tüm mal teslimleri ve hizmet ifalarının vergilendirilmesi hedeflenmişken 1/8/2002 tarihinden itibaren sadece belirli ve az sayıdaki mal grubunu konu edinen ÖTV uygulaması yürürlüğe konulmuştur. ÖTV, 2002 yılının son 5 ayında uygulanmış olmasına rağmen toplam vergi gelirlerinde kayda değer bir artış sağlamıştır. Bu durum vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergi gelirlerinin payını daha da yükseltmiştir. 2002 yılında ÖTV'nin yürürlüğe girmesi ile dolaysız/dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımını gösteren grafikte aradaki makasın açıldığı net bir şekilde görülmektedir.

Şekil 2: 1984-2020 Dönemi Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı



Kaynak: <https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> adresinden derlenen bilgiler ile tarafımızca hazırlanmıştır.

Toplam vergi gelirlerinin 1984-2020 tarih aralığındaki kompozisyonunu gösteren Şekil 2'deki grafikte, ÖTV'nin yürürlükte olmadığı 2001 yılında yüzde 59,5 olan dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, ÖTV'nin yılın yalnızca 5 ayında yürürlükte bulunduğu 2002 yılında yüzde 66,3'e yükselmiştir.

KDV ve ÖTV, dolaylı vergilere ait sistem, yöntem ve mekanizmalar çerçevesinde uygulanan vergilerdir. Ancak özellikle son dönemlerde yapılan bazı düzenlemeler ile esasen dolaysız vergi uygulamaları için geliştirilmiş bazı sistem, yöntem ve mekanizmaların KDV ve ÖTV'ye taşındığı görülmektedir. Çalışmamızın temelini, dolaysız vergi uygulamalarına ait sistem, yöntem ve mekanizmaları esas alan bazı uygulamaların, dolaylı vergi mantığına ve sistematığına uyup uymadığı oluşturmaktadır. Bu uygulamaların KDV ve ÖTV sistematığından uzaklaşılması sonucunu doğurup doğurmadığı ve böylece dolaylı vergilerin dolaysız vergilere yakınsamasına,

bir başka ifadeyle, bu vergilerin melezleşmesine neden olup olmadığı tartışılmaktadır. Bu değerlendirmeye geçilmeden önce, mükellef/vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu ile matrah ve oran konusuna ilişkin genel bir çerçeve çizilecektir.

2. Literatür/Mevzuat İncelemesi

Bu bölümde ilk olarak, vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun genel vergi mevzuatı içerisindeki yerine ve bu kavramların teorik alt yapısına yer verilmiştir. İzleyen bölümlerde vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarını dolaysız ve dolaylı vergiler bakımından karşılaştırabilmemiz amacıyla her iki vergi türü itibarıyla vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tanımlanmış ve kapsamaları ortaya konulmuştur. Bu bölümde ele aldığımız ikinci konu ise vergi matrahı ve vergi oranı/tarifesidir. Söz konusu kavramların kısa bir tanımına yer verildikten sonra bu kavramlar dolaysız ve dolaylı vergiler bakımından ayrı ayrı incelenmiştir.

2.1. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi kanunlarının usul hükümlerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK)⁴ yer verilmiştir. Bu kanun, vergi sistemimizde yer alan vergilerin genel uygulama esaslarını belirler. Mükellef ya da vergi yükümlüsü VUK'un 8. maddesinin birinci fıkrasında, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da vergi sorumlusu tanımına yer verilmiştir. Buna göre, "Vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."

Görülebileceği üzere VUK, vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusunu kısaca tanımlamış ve vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusunun belirlenmesini ilgili vergi kanunlarına bırakmıştır. Her bir vergi kanununda kendi uygulaması bakımından vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun kimler olduğu belirlenmiştir.

Bu durumda, vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu arasındaki fark ortaya konulmalıdır. Vergi mükellefine yüklenen başlıca ödev, -teoride maddi ödev olarak ifade edilir- vergi borcunu ödemektir. Vergisi ile ilgili şekli ödevleri de yine kendi sorumluluğundadır. Dolayısıyla vergi yükümlüsü, "şahsında vergiyi doğuran olay gerçekleşen ve vergi hukuku ilişkisinden kaynaklanan maddi ve şekli ödevleri" yerine getirmekle sorumlu kişidir. Vergi sorumluluğunda ise yukarıda belirtilen görevler, asıl mükellef adına üstlenilmiştir. Bir başka deyişle söz konusu maddi ve şekli ödevler esasen bir başkasına ait verginin ödenmesi ve beyanıyla ilgilidir. Teoride bu durum, ilgili kişinin şahsında gerçekleşmeyen bir vergiyi doğuran olaya ilişkin vergiyle ilgili maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulması olarak ifade edilir. Kendisi verginin muhatabı olmadığı halde vergi sorumlusuna yasa ile yüklenen bu ödevler, verginin asıl yükümlüsünden kesilerek/tahsil edilerek vergi dairesine ödenmesi ve bununla ilgili beyanname vermek/bildirimde bulunmak gibi şekli ödevleri yerine getirmektir (Akkaya, 2012: 85-86).

2.1.1. Dolaysız Vergilerde Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Dolaysız vergiler olarak ifade edilen ve vergi sistemimizde gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere iki ana kalemden oluşan vergi uygulamaları açısından vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu ilgili kanunlarında düzenlenmiştir.

⁴ 10/1/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Ülkemiz vergi sisteminde gerçek kişilerin vergilendirilmesini düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda⁵ (GVK) vergi uygulaması bakımından şahsîlik (uyrukluk) ilkesi ön planda tutulmuş, Kanunda belirtilen bazı durumlarda ise mülkîlik/yersellik ilkesine göre vergilendirme esas alınmıştır. Bu bağlamda gelir vergisi mükellefiyeti ile ilgili olarak iki durum ortaya çıkmaktadır. Birinci grup mükellefler şahsîlik/uyrukluk ilkesine göre vergilendirilen Türkiye sınırları içerisinde ikamet edenler-ki kesintisiz bir şekilde 6 aydan fazla Türkiye'de kalanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar- ile Türkiye'de ikamet etmemekle birlikte kamuya ait bir idare, kurum ya da kuruluşun veya Türkiye'de yerleşik bir kuruluş veyahut işletmenin yurtdışındaki işleri nedeniyle yabancı ülkelerde ikamet eden Türk vatandaşlarıdır. Bu şekilde vergilendirmeye "tam mükellefiyet" adı verilir.⁶ İkinci grup mükellefiyette ise mülkîlik/yersellik ilkesine göre vergilendirme söz konusudur. Bu kapsama giren mükellefler birinci grup içerisinde yer almamakla birlikte Türkiye'de sürdürdüğü faaliyetlerinden gelir elde eden kişilerdir ve bu kişiler yalnızca Türkiye'den elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Bu şekilde vergilendirme ise "dar mükellefiyet" olarak adlandırılır (Şenyüz vd., 2022: 10-12).

Öte yandan, GVK'de vergi sorumlusu tanımlanmamış ancak kimlerin hangi işlemlerden kaynaklanan vergiyi kaynağında keserek vergi dairesine yatırmak ve bununla ilgili şekli ödevleri yerine getirmek zorunda oldukları Kanun'un 94. maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

- i. Kamu idare ve müesseseleri,
- ii. İktisadî kamu müesseseleri,
- iii. Sair kurumlar,
- iv. Ticaret şirketleri,
- v. İş ortaklıkları,
- vi. Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
- vii. Kooperatifler,
- viii. Yatırım fonu yönetenler,
- ix. Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile
- x. Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

Aynı maddede sayılanlara nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada (avans olarak yaptıkları ödemeler dâhil), istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yaparlar.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁷ (KVK) 2. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri sayılmıştır. Kurumlar vergisi uygulamasında da tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet türü bulunmaktadır. Buna göre;

- i. Sermaye şirketleri,
- ii. Kooperatifler,
- iii. İktisadi kamu kuruluşları,

⁵ 06/1/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 193 sayılı GVK'nın 3. maddesi.

⁷ 21/06/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

- iv. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler,
- v. Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile
- vi. İş ortaklıkları

Kurumlar vergisinin mükellefidirler. Kanuni ve iş merkezinin her ikisi de yurtdışında bulunan kurumlar ise Türkiye'deki faaliyetlerinden elde edecekleri kazanç ve iratları üzerinden dar mükellef olarak vergilendirilirler. Vergi sorumlusu ise GVK'de olduğu gibi 5520 sayılı KVK'da da tanımlanmamış ancak vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ve kesinti yapmaları gereken durumlar sayma usulüyle belirlenmiştir.⁸

Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde dolaysız vergiler bakımından mükellef, şahsında vergiyi doğuran olay gerçekleşen ve vergiyle ilgili maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle yükümlü olan kişidir. Vergi sorumlusu ise tarafı olduğu bir işlemde başkasına ait vergiyi kaynağında keserek vergi dairesine intikal ettiren kişidir.

2.1.2. Dolaylı Vergilerde Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Ülkemizde dolaylı vergi uygulamaları bağlamında genel tüketim/harcama vergisi olarak KDV ve sınırlı sayıda eşyayı/ürünü konu alan ÖTV'nin yanı sıra haberleşme ve iletişim hizmetleri üzerinden alınan özel iletişim vergisi (ÖİV), bankacılık hizmetleri karşılığında alınan komisyon ile faiz, kambiyo işlemleri vb. bankacılık işlemleri üzerinden alınan banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), her türlü müşterek bahis ve talih oyunları üzerinden alınan şans oyunları vergisi (ŞOV), elektronik ortamda sunulan sesli, görsel veya dijital içerik sunumu, dijital ortamda verilen reklam hizmetleri vb. hizmetleri vergilendiren dijital hizmet vergisi, otel, motel, pansiyon vs. konaklama yerlerinde sunulan geceleme, yeme, içme vb. hizmetler üzerinden alınan konaklama vergisi gibi vergi uygulamaları bulunmaktadır. Çalışmamızda dolaylı vergi uygulaması olarak iki ana kalemi oluşturan KDV ve ÖTV bakımından vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarına kısaca değinilecektir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun⁹ 8. maddesinde verginin mükellefi belirlenmiştir. Bu belirlemede KDV Kanunu'nun 1. maddesindeki verginin konusunu oluşturan işlemler esas alınmıştır. KDV'nin mükellefi;

- i. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemleri yapanlar,
- ii. İthalatta mal ve hizmeti ithal edenler,
- iii. Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- iv. Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları gerçekleştirenler,
- v. PTT Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon işleticileri,
- vi. Her türlü müşterek bahis ve talih oyunlarını tertip edenler,
- vii. Profesyonel sporcu ve sanatçıların katıldığı etkinlikleri düzenleyenler,
- viii. GVK'nin 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenler ile

⁸ 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi.

⁹ 2/11/1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

ix. İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.¹⁰

Verginin mükellefi olarak maddede sayılanlara yasanın yüklediği ödev, verginin konusuna giren işlemlerinden kaynaklanan KDV'yi, mal veya hizmetin alıcısı/nihai tüketicisi olanlardan tahsil edip, bu işlemler nedeniyle yüklendiği/ödediği KDV'yi indirdikten sonra vergi dairesine ödemekten ibarettir.

Vergi sorumluluğu uygulamasına KDV mevzuatında da yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme esasen Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen bir yetkiden ibarettir. KDV Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenlemeye göre Bakanlık, bazı durumlarda işleme ait verginin yasal yükümlüsü yerine işleme taraf olanlar -çoğunlukla verginin iktisadi yüklenicisi konumundaki alıcı- tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesine karar verebilir.

Bu durumlardan ilki KDV'nin mülklik/yersellik ilkesine göre uygulanan bir vergi olmasının tabii sonucudur. Vergiye tabi işlemi yapanın Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmuyorsa söz konusu işlemlere ait vergi Türkiye'de yerleşik alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla ödenecektir. Bakanlığın yasal yükümlü yerine verginin ödenmesinden alıcıyı sorumlu tutma konusunda yetkili olduğu ikinci durum ise vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla getireceği sorumluluk uygulamalarıdır. Bakanlık bu yetkisini başta hizmet ifaları olmak üzere vergi kayıp ve kaçacağı olma ihtimalinin yüksek olduğu pek çok işlem türü için kullanmıştır. Çalışmamızın inceleme konusunu bu kapsamdaki sorumluluk uygulamaları oluşturmaktadır.

KDV'de sorumluluk uygulaması kapsamında ele alınan üçüncü durum fiili envanter sırasında işyerinde belgesiz mal bulunduranların sorumluluğudur. Bu kişiler söz konusu malları temin etmeleri/almaları sırasında ödemeleri gereken KDV'yi sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemek durumundadırlar. KDV Kanunu'nun 9. maddesinde sorumluluk uygulaması getirilen son durum ise 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu¹¹ kapsamında yapılan işlemler ile ilgili sorumluluk uygulamasıdır. 5300 sayılı Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

Bu çalışmada ele alacağımız konu, yukarıda ifade ettiğimiz üzere Bakanlığın yetki kullanmak suretiyle bir işleme ait vergiyi (kısmen veya tamamen) Kanunun 8 inci maddesi ile belirlenen mükellefi yerine alıcısına, bir başka deyişle verginin iktisadi/gerçek yüklenicisine ödetmesidir ve bu yönüyle de dolaysız vergi uygulamalarındaki vergi sorumlusundan ayrılmaktadır.

Sınırlı sayıda mal grubunu vergilendirmeyi amaçlayan ÖTV'de ise her bir mal grubu (liste) itibarıyla verginin mükellefi belirlenmiştir. 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun¹² mükellef ve vergi sorumlusunu düzenleyen 4. maddesinde verginin mükellefi;

¹⁰ KDVK 8/2'de vergiye tabi bir işlemi bulunmadığı halde vergi hesaplayanlar ile işleme ait vergi oranının üzerinde bir vergi oranı uygulayanların da bu şekilde hesapladıkları/tahsil ettikleri vergiyi ödemekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır.

¹¹ 17/2/2005 tarihli ve 25730 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² 12/6/2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

- i. Kanuna ekli (I), (III) ve (IV) sayılı listelerde sayılan mallar ile (II) sayılı listede sayılan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa ve ithal edenler ile bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenler,
- ii. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

ÖTV bakımından vergi sorumlusu ise KDV Kanunundaki düzenlemenin bir benzeridir. Dolaylı vergi uygulamasının mülklik/yersellik ilkesinden kaynaklanan ve verginin konusuna giren malları teslim edenin Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde söz konusu işlemlere ait verginin ödenmesinden Türkiye'de yerleşik alıcıyı sorumlu tutan uygulama ÖTV bakımından da kabul edilmiştir. Yine vergi alacağını güvence altına almak amacıyla Bakanlık, işleme taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetki sahibidir.

2.2. Matrah ve Vergi Oranı/Tarifesi

Matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Vergi alacağının belirlenmesinde esas alınacak değer veya miktarı ifade eden matrah, tanımından da anlaşılacağı üzere değer olabileceği gibi miktar da olabilir. Matrah olarak miktarın esas alındığı (örneğin benzinin litresi, alkollü içeceğin alkol derecesi, tütün mamullerinde her bir dal veya paket gibi) vergi uygulamalarına "spesifik vergiler", değer esas alındığı vergilere ise "ad valorem" vergiler denir (Akdoğan 1989: 114). Vergi sistemimizde, her iki vergi türünün de örnekleri mevcuttur.

2.2.1. Dolaysız Vergilerde Matrah ve Vergi Oranı/Tarifesi

Ülkemizde uygulanan dolaysız vergiler, vergi ödeme gücüne daha uygun bir yapıya sahip olan "ad valorem" vergilerdir (Akdoğan, 1989: 230). Gerçek kişilerin ödeyeceği gelir vergisi, GVK'de belirlenen kriterler çerçevesinde her bir gelir kalemi itibarıyla tespit edilir ve toplanan gelir vergisi matrahından indirimler düşüldükten sonra GVK'nin 103. maddesindeki tarifeye göre vergi hesaplanır. Söz konusu tarife, dilim usulü artan oranlı bir tarife olup, gelirin alt dilimlerine düşük oranlar uygulanırken gelir arttıkça uygulanacak oranlar da yükselir. Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde ise kurumlar vergisi yükümlülerinin bir hesap dönemi içerisindeki safi kurum kazançları vergilendirmede esas alınır. Değer olarak (ad valorem) tespit edilen matraha KVK'nin 32. maddesinde yer alan sabit oran uygulanarak vergi hesaplanır.

2.2.2. Dolaylı Vergilerde Matrah ve Vergi Oranı

Dolaylı vergi uygulaması olarak incelemeye çalıştığımız KDV ve ÖTV, vergiye tabi bazı kalemlerde matrahın tespiti konusunda farklılık gösterir. Yayılı bir işlem vergisi olan KDV'de matrah son derece geniş bir şekilde belirlenmiştir. KDV Kanununun "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah" başlığını taşıyan 20. maddesinde, "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir." ifadesine yer verildikten sonra hemen arkasından gelen (2) numaralı fıkrada bedel deyimine açıklık getirilmiştir. Buna göre bedel deyiminden kasıt, "... malı 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 suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır". Yasada, yukarıda yer alan bu geniş tanımlamayla da yetinilmemiş ve izleyen

maddelerde matraha dâhil olan unsurlar ile dâhil olmayan unsurlara ayrıca yer verilmiştir.

KDV, vergiye tabi işleme ait matraha KDV Kanununun 28. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Cumhurbaşkanınca belirlenen KDV oranlarından işlem için belirlenen sabit KDV oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Özel tüketim vergisi uygulamasında ise farklı bir durum söz konusudur. ÖTV'ye tabi olan her bir mal grubunu içeren ÖTV Kanununa ekli listeler itibarıyla vergi matrahlarının tespitinde farklı usuller belirlenmiştir. Kanunun matrah ve ölçülerini düzenleyen 11 inci maddesine göre; (I) sayılı Listedeki akaryakıt ürünlerinin matrahı (kilogram, litre, metreküp, standart metreküp ve kilokalori) ile (III) sayılı Listenin (A) cetvelindeki alkollü içeceklerin matrahı (litre ve içerdikleri alkol derecesi) ve yine (III) sayılı Listenin (B) cetvelinde yer alan tütün ürünlerinin matrahı (adet, gram) spesifik nitelik taşımaktadır. Bunların dışında kalan ÖTV'ye tabi malların matrahı ise ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşmakta, bir başka deyişle, ad valorem niteliğe sahip bulunmaktadır. Dolayısıyla Kanun kapsamındaki mallara ait ÖTV hesaplanırken bir kısmına miktarı üzerinden bu mal için belirlenen vergi oranı, bir kısmına da KDV matrahını oluşturan unsurlar çerçevesinde belirlenen değerine o eşya için belirlenmiş ÖTV oranı uygulanır.

3. Dolaylı Vergi İlkelerinden Sapan Uygulamalar

Dolaylı vergiler, farklı dinamiklere sahip vergilerdir. Temel ilkeler ve uygulanış tarzları itibarıyla dolaysız vergilerden ayrılırlar. Dolaylı vergileri dolaysız vergilerden ayıran en önemli farklılık mükellefiyet konusunda ortaya çıkar. Zira dolaylı vergilerde verginin yasal mükellefi, dolaysız vergilerde olduğu gibi verginin aynı zamanda iktisadi yüklenicisi konumunda bulunmaz. Dolaysız ve dolaylı vergi uygulamaları arasındaki bir diğer farklılık da matrah ve vergi oranı/tarifesi konusundadır. Dolaysız vergiler, adaleti sağlama konusunda ödeme gücüne göre vergilendirme yaklaşımının ön planda olduğu mükellefin şahsi ve ailevi durumunu gözeten vergilerdir (Kirmanoğlu, 2021: 275). Dolaylı vergiler ise ilgili olduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli olmayan anonim karakterli vergilerdir. Bu nedenle matrah geniş kapsamlı olarak belirlenir ve bu geniş matraha sabit bir oran uygulanmak suretiyle vergi hesaplanır (Akdoğan, 1989:231). Bu bölümde dolaylı vergi uygulamasından sapma olarak nitelendirdiğimiz KDV'de tevkifat uygulaması ve ÖTV'ye tabi bazı mallarda uygulamaya konulan dilim usulü artan oranlı tarifeye göre vergilendirme konuları ele alınmaktadır.

3.1. Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması

Dolaylı vergi uygulamasından sapma olarak değerlendirdiğimiz ilk konu KDV'de tevkifat uygulamasıdır. Bu bölümde öncelikle ülkemizde KDV tevkifatı uygulamasının kapsamına yer verdik ve uygulamaya yönelik son dönemdeki gelişmeleri ele aldık. Uygulamanın dolaylı vergi mantığı ile ne derecede örtüştüğünü ortaya koymak ve bir karşılaştırma yapmak amacıyla da Avrupa Birliği'nin KDV'de tevkifat uygulamasına yaklaşımını araştırdık.

3.1.1. Türkiye'de KDV Tevkifatı Uygulaması

Tevkifat, Arapça kökenli bir kelime olup, para konusunda kesinti yapmak ve tutuklamak anlamlarına gelmektedir (TDK, Güncel Türkçe Sözlük, "Tevkifat" Maddesi). Vergisel anlamda tevkifat ise verginin hak sahiplerine ödenmesi sırasında kaynaktan

kesilmesini ifade eder (Şenyüz vd., 2022:157) KDV Kanunu'nun 9. maddesi vergi sorumlusunu düzenlemektedir. Yayılı bir işlem vergisi olan KDV, vergiye tabi işlemi gerçekleştirenin kimliğiyle ve ikametgahıyla ilgilenmez (KDV Kanunu Md.1). Vergilendirmek için malın Türkiye'de teslim edilmesi veya hizmetten Türkiye'de yararlanılması yeterlidir (KDV Kanunu Md.6). Bu durumda Türkiye'de vergiye tabi bir teslim veya hizmet ifa eden kişinin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde vergi ne şekilde tahsil edilecektir? Bu noktada KDV Kanunu'nun 9. maddesindeki hüküm devreye girmekte ve Bakanlık mal veya hizmetin Türkiye'deki alıcısını verginin ödenmesinden sorumlu tutmaktadır.

Bazı durumlarda ise vergiye tabi işlemi yapanlar Türkiye'de bulunmakla birlikte başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetleri bulunmamakta veya arzi bir işlem nedeniyle mükellefiyete tabi tutulmaları öngörülmemekte ya da mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirecek yetkinliğe sahip olmadıkları için verginin ödenmesinden alıcı/nihai tüketici konumundaki kişi (KDV mükellefi ve/veya bu yetkinliğe sahip olmak kaydıyla) sorumlu tutulmaktadır.¹³ Örneğin, GVK'nin 18. maddesindeki serbest meslek kazancı istisnası kapsamındaki işlemlerde belli şartlar dâhilinde işleme ait verginin tamamı hizmetin alıcısı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenir. Yine KDV Kanununun 1/3-f maddesi uyarınca vergiye tabi olan GVK'nin 70. maddesindeki mal ve hakların kiralanması işlemleri ile taşınır ya da taşınmazlarını reklam amaçlı kiraya verenlerin başkaca faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde işleme ait verginin tamamı kiralama ve reklam hizmetinden yararlanan KDV mükellefi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Yukarıda sayılan tevkifat uygulamalarında işleme ait KDV tutarının tamamı alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine beyan edilip ödendiği için bu uygulamalar "tam tevkifat" uygulaması olarak adlandırılır.

Bakanlık, 9. madde ile kendisine verilen yetkiyi yukarıda sayılan ve KDV'nin işleyiş sistematiğinden kaynaklanan durumlar için kullandığı gibi her iki tarafın KDV mükellefi olduğu durumlar ile belirlenmiş bazı kurum ve kuruluşlarca yapılan hizmet alımları için de kullanmıştır. Buna göre;

- a) KDV mükellefleri (Mükellefiyetleri, yalnızca bu bölüm kapsamındaki tevkifata tabi işlemlere ait sorumluluktan kaynaklananlar -yani "b" bölümünde sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlar- hariç. Onlar sadece sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyetleri bağlamındaki işlemler nedeniyle KDV tevkifatı yapacaklardır).
- b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):
 - i. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
 - ii. Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
 - iii. Döner sermayeli kuruluşlar,
 - iv. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
 - v. Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
 - vi. Bankalar,

¹³ Şayet alıcı/nihai tüketicinin herhangi bir mükellefiyeti ve/veya yetkinliği bulunmuyorsa vergi yasal mükellefi tarafından ödenir.

- vii. Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- viii. Sendikalar ve üst kuruluşları,
- ix. Vakıf üniversiteleri,
- x. Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,
- xi. Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- xii. Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- xiii. Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- xiv. Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,
- xv. Organize sanayi bölgeleri,
- xvi. Menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- xvii. Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- xviii. Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'de işlem gören şirketler,
- xix. Kalkınma ve yatırım ajansları,

KDV tevkifatı yapmakla sorumludurlar.¹⁴ Yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlar satın aldıkları belirli hizmetlerin ifasından kaynaklanan KDV tutarlarının Bakanlıkça belirlenen kısmını, satıcıya ödemez (alıkoyar/keser/tevkif eder) ve sorumlu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine yatırır. Söz konusu uygulamalarda işleme ait KDV tutarının tamamı yerine bir kısmı kesintiye tabi tutulduğu için bu uygulamalar "kısmi tevkifat" uygulaması olarak ifade edilir.

Tevkifat uygulanacak işlemler ile tevkifat oranları KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2)¹⁵ bölümünde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Örneğin, bir banka şubesine ait binada yapılacak bir tadilat işlemi yapım işleri kapsamında tevkifata tabi tutulacak ve işleme ait KDV tutarının (4/10)'u kesilerek işi yapana ödenmeyecek, banka tarafından sorumlu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

KDV mükellefleri arasındaki bazı işlemler de kısmi tevkifat uygulaması kapsamındadır. Örneğin, ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan ağaç, tomruk, odun ve bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır. Ağaç işleme faaliyetinde bulunan bir KDV mükellefinin, mobilya imal eden bir KDV mükellefine yapacağı kereste teslimlerinde işleme ilişkin KDV tutarının (5/10)'u alıcı mükellef tarafından satıcıya ödenmeyecek ve bu tutar sorumlu sıfatıyla alıcının kendisi tarafından doğrudan, kendi bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

Tevkifat uygulaması getirilen işlemlerde, kural olarak mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan ve Kanunun 8. maddesi kapsamında vergiyi alıcıdan tahsil edip, yüklenim KDV tutarlarını indirdikten sonra mükellef sıfatıyla vergi dairesine ödemekle yükümlü bulunan KDV mükellefinin bu yükümlülüğü tamamen ya da kısmen ortadan kalkmakta yükümlülük, işlemin diğer tarafı olan alıcıya geçmektedir (Çakıcı vd., 2012:

14 Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları ile belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dâhil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarının tevkifat uygulaması kapsamında yapacağı alımlarda KDV tevkifatı uygulanması için işlem bedelinin bütçe kaynaklarından karşılanması gerekmez.

¹⁵ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliqi/kdvgeneluygulamatebliqi_1c.pdf

31). Bu durum alıcı/nihai tüketiciyi, iktisaden yükümlüsü olduğu verginin yasal olarak da yükümlüsü haline getirmekte ve KDV'yi bir nevi dolaysız vergi niteliğine dönüştürmektedir.

Dolaylı vergi uygulamasından sapma olarak nitelendirdiğimiz KDV'de tevkifat uygulaması ülkemizde çok geniş bir alana yayılmıştır. Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla getirilen ve vergi idaresi piyasada kontrolü sağlayıp vergi kaçırma riski ortadan kalkıncaya kadar uygulanması ve risk ortadan kaldırıldıktan sonra da terk edilmesi gereken uygulama, ülkemizde süreklilik arz eder hale gelmiştir. Hatta Bakanlık tarafından yayımlanan 41 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁶ ile uygulama bir aşama daha öteye taşınmış ve KDV mükelleflerine "İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması" imkânı getirilmiştir. Bu uygulama sonrasında KDV mükellefleri, daha önce kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki bazı işlemlerde, kendi aralarında yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden alımlarına ait KDV'nin tamamını vergi sorumlusu olarak doğrudan vergi dairesine yatıracaklardır. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesi tarafların ihtiyarına bırakılmıştır. Sonuç olarak, bu düzenlemeyi de göz önüne aldığımızda KDV'nin dolaylı vergi olma niteliği gittikçe tartışılır hale gelmektedir.

3.1.2. Avrupa Birliği'nin KDV Tevkifatı Uygulamasına Yaklaşımı

KDV uygulamasının sistematüğinden kaynaklanan durumlar dışında da KDV'de tevkifat uygulanması (reverse charge) ve bunun üye ülkeler tarafından yurtiçindeki işlemlere yaygınlaştırılması, Avrupa Birliği (AB) içinde ciddi olarak ele alınmış ve bu konu uzun süre tartışılmıştır. Bu tartışmalarda, uygulamanın KDV'nin temel ilkelerini değiştirmemesi ve işleyişini bozmamasına, uygulamanın geçici süreli olması ve belirli mal ve hizmetlere uygulanması gerektiğine vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla getirilen uygulamanın KDV'nin temel işleyişine zarar vermemesi gerektiği değerlendirilmiş ve önceliğin KDV'nin özgün işleyişinde olduğu ifade edilmiştir (Çakıcı vd., 2012: 28). Bu tartışmalar neticesinde, "Genelleştirilmiş Ters Ödeme Mekanizması" (Generalised Reverse Charge Mechanism-GRCM) olarak adlandırılan ve üye ülkelere ülke içerisinde KDV tevkifatı uygulamalarına imkân veren düzenleme, çok sıkı koşullar altında uygulanmak kaydıyla, 28 Eylül 2018 tarihinde, Birliğin KDV Direktifi olan 2006/112/EC sayılı Direktife 199c maddesi eklenerek kabul edilmiştir. Direktife eklenen 199c maddesine göre, 30 Haziran 2022 tarihine kadar bir üye ülke, sınır ötesi olmayan (yurt içi) tedariklerde GRCM uygulayabilecek, bir başka deyişle yurtiçi işlemlerde KDV'nin ödenmesinden alıcıyı sorumlu tutabilecektir.

Birlik üyesi ülkenin GRCM uygulayıp uygulayamayacağına AB Konseyi (Konsey) karar verecektir. Bunun için üye devlet AB Komisyonu'na müracaat edecek ve bu müracaatına aşağıdaki bilgileri içeren bir rapor ekleyecektir (Interinstitutional File: 2016/0406 (CNS)). Rapor da;

- a) Komisyon tarafından yayınlanan KDV açığına ilişkin 23 Ağustos 2016 tarihli, 2016 nihai raporundaki yöntem ve rakamlara göre, 2014 yılında üye ülkenin

¹⁶ 21/4/2022 tarihli ve 31816 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

KDV açığının, en az topluluk ortalama KDV açığının¹⁷ yüzde 5 üzerinde olduğu,

- b) (a) bendinde atıfta bulunulan raporun kapsadığı yılda, toplam KDV açığının %25'ten fazlasının atlıkarınca dolandırıcılığından¹⁸ kaynaklandığı,
- c) Özellikle uygulanan kontrol önlemleri ve bunların etkili olamamalarının özel nedenlerini ve KDV idari iş birliğinin neden yetersiz kaldığını belirterek, diğer kontrol önlemlerinin kendi topraklarında atlıkarınca dolandırıcılığıyla mücadele için yeterli olmadığı,
- d) GRM uygulaması ile vergi uyumu ve tahsilatında beklenen tahmini kazançların, işletmeler ve vergi idaresi üzerindeki beklenen toplam ek yüklerden en az %25 daha fazla olduğu,
- e) GRM uygulaması ile işletmelerin ve vergi idarelerinin, diğer kontrol önlemlerinin uygulanması sonucunda ortaya çıkan maliyetlerden daha yüksek maliyetlere maruz kalmayacağı

Hususlarına yer verecektir. GRM uygulamak isteyen üye ülke, tüm vergi mükellefleri ve özellikle bu mekanizmanın geçerli olduğu mal veya hizmetleri tedarik eden veya alan mükellefler üzerinde uygun ve etkili bir elektronik raporlama yükümlülüğü oluşturmak ve bu yükümlülüklerin etkin işleyişini ve izlenmesini sağlamak zorundadır. Ayrıca, GRM uygulamak isteyen üye devlet, Komisyona sunacağı talep dilekçesinde, yukarıda belirtilen ve rapora bağlanan koşulların yerine getirildiğine dair ayrıntılı bir gerekçe, GRM uygulamasının başlangıç tarihi ve kapsadığı dönem, vergi mükelleflerini GRM uygulamasının başlatılması konusunda bilgilendirmek için yapılacak işlemler, tüm vergi mükellefleri ve özellikle de bu mekanizmanın geçerli olduğu mal veya hizmetleri tedarik eden veya alan mükellefler üzerinde uygun ve etkili bir elektronik raporlama yükümlülüğü oluşturduğuna dair ayrıntılı bir açıklamaya yer vermek zorundadır.

Komisyon, talebin yukarıda belirtilen şartlara uygun olduğunu düşündüğü takdirde, gerekli tüm bilgileri aldıktan sonra en geç üç ay içinde Konseye bir teklif sunacaktır. Konsey, Komisyonun bu önerisi üzerine oybirliğiyle hareket ederek, talepte bulunan üye ülkeye GRM uygulaması için yetki verebilir. Komisyon, talebin yukarıda belirtilen şartları taşımadığını değerlendirirse, aynı süre içinde gerekçelerini talepte bulunan üye devlete ve Konseye bildirir. Komisyon, gerekli tüm bilgilere sahip olmadığını düşünürse, talebin alınmasından itibaren bir ay içinde temel alınan yöntemler, varsayımlar, çalışmalar ve diğer destekleyici belgeler de dahil olmak üzere ek bilgi talep eder. Talepte bulunan üye devlet, bildirim alınmasından itibaren bir ay içinde gerekli bilgileri sunmak zorundadır. Uygulamanın, iç pazar üzerinde önemli ölçüde olumsuz bir etki yaratması durumunda, Komisyon, gerekli tüm bilgileri aldıktan sonra en geç üç ay içinde, en erken altı ay içinde, GRM uygulama kararının yürürlükten kaldırılmasını teklif edebilir. Bir üye devlete GRM uygulama yetkisi veren ilk uygulama kararının yürürlüğe girmesinden sonra Konsey, Komisyonun önerisini,

¹⁷ KDV açığı, dolandırıcılık ve kaçakçılık, vergi kaçırma, iflaslar, mali iflaslar ve ayrıca yanlış hesaplamalardan kaynaklanan gelir kaybının bir tahminini sağlayan bir KDV uyumu ve uygulaması ölçüsü olup, genellikle beklenen KDV geliri ile ulusal makamlar tarafından fiilen toplanan KDV tutarı arasındaki mutlak ve göreceli fark olarak tanımlanır.

¹⁸ Atlıkarınca dolandırıcılığı (carousel fraud), üye ülkeler arasındaki mal ithalatında KDV ödenmeden ithalat yapılabilmesinden kaynaklanan bir durumdur. Bir üye ülkeden KDV ödemeksizin mal ithal eden diğer bir üye devlet vatandaşı ya da işletmesi, ithal ettiği bu malı satın KDV'yi alıcıdan tahsil eder ancak vergiyi ödemediği ortadan kaybolur. İhracatçı da kendi ülkesinden bu ihracat işlemi nedeniyle yüklenmiş KDV'yi iade alır. Böylece işleme ait vergi bütçeye intikal etmemiş olur.

Komisyonun kabulünden sonraki 30 gün içinde oybirliğiyle reddetmeye karar vermedikçe, söz konusu iptal, Konsey tarafından kabul edilmiş sayılacaktır.

Görüldüğü üzere Avrupa Birliği'nde KDV tevkifatı uygulaması çok sıkı şartlara bağlanmış geçici süreli bir uygulama niteliği taşımaktadır. Bunun temel nedenlerinden ilki tevkifat uygulamasının KDV'nin özgün işleyişini bozmamasına yönelik hassasiyet, ikincisi ise bir üye ülkedeki tevkifat uygulamasının KDV yolsuzluğunu diğer üye ülkelere kaydırıp kaydırmayacağına yönelik tereddüttür. Bunun için üye ülkenin yapması gereken ilave bildirim yükümlülükleri de bulunmaktadır. Genelleştirilmiş geri ödeme mekanizmasının, bir üye devlet tarafından ancak uygunluk kriterleri karşılandıktan ve talebi Konsey tarafından oybirliği ile onaylandıktan sonra kullanılabilmesi, ayrıca uygulamanın katı güvencelere tabi olması, AB Komisyonu ve AB Konseyi'nin üye devletlerin kendi ülke sınırları içerisinde KDV tevkifatı uygulamasına sıcak bakmadığını göstermektedir.

3.2. Özel Tüketim Vergisinde Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife Uygulaması

Ülkemizde Ağustos 2002 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan ÖTV, belli mal gruplarının vergilendirilmesini hedefleyen, mükellef sayısı az ve tek aşamada alınan bir vergidir. Bu özellikleri nedeniyle mali etkisi yüksek yönetimi kolay bir vergi uygulamasıdır. 4760 sayılı ÖTV Kanununa tabi mallar Kanuna ekli dört ayrı listede belirlenmiştir. Kanuna ekli (I) sayılı Listede akaryakıt ürünleri, madeni yağlar ve solvent türevleri, (II) sayılı Listede motorlu kara, hava, deniz yolu taşıtları, (III) sayılı Listede meyve suları, kolalı gazozlar, alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamulleri, (IV) sayılı Listede ise başta bazı lüks mallar olmak üzere beyaz eşyalar, elektronik eşyalar, cep telefonları, ateşli silahlar ve oyun makineleri gibi eşyalar yer almaktadır.

Kanuna ekli her bir liste esasen farklı bir vergi uygulaması olarak da nitelendirilebilir. Dolayısıyla ÖTV uygulamasında matrah her bir listedeki ürün ya da eşyanın niteliğine göre farklılık arz eder. Örneğin, (I) sayılı Listede yer alan akaryakıt ürünlerinin vergilendirilmesinde bu ürünlerin litresi, metreküpü, kilogramı üzerinden vergi alınırken, (II) sayılı Listede yer alan motorlu taşıt araçlarının vergilendirilmesinde araçların silindir hacmi, istiap haddi, yolcu taşıma kapasitesi, motor türü, aracın ağırlığı gibi kriterlere göre nispi vergilendirme yapılmakta, (III) sayılı Listedeki alkollü içeceklerde alkol derecesi, litresi, ürünün içerdiği alkolün her bir litresi, tütün ve tütün ürünlerinde ise ürün adedi, paketi, ürün içerisindeki tütün miktarı esas alınmak suretiyle nispi ve/veya maktu vergi uygulanmaktadır. (IV) sayılı listedeki malların vergilendirilmesinde ise verginin matrahı ÖTV hariç KDV matrahını teşkil eden unsurlardan oluşur. ÖTV kapsamına giren ve yukarıda belirtildiği şekilde spesifik bir ölçü belirlenmemiş olan mallar [(II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar] için ÖTV matrahı KDV matrahını teşkil eden unsurlardan oluşur. Bir başka deyişle, bu kapsamdaki malların satışı karşılığında alınan bedeli üzerinden nispi vergilendirme yapılır.

Çalışmamızda, vergi idaresi tarafından son dönemde başvuru ve dolaylı vergi uygulamasından sapma olarak değerlendirdiğimiz iki uygulamayı ele alacağız. Bunlardan birincisi (II) sayılı Liste kapsamındaki binek otomobilleri, ikincisi ise (IV) sayılı Liste kapsamındaki cep telefonlarının vergilendirilmesinde dilim usulü artan oranlı tarifeye göre vergilendirme uygulamalarıdır.

3.2.1. Binek Otomobillerin Vergilendirilmesinde ÖTV Uygulaması

Binek otomobilleri ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı Liste kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla söz konusu araçlarda verginin matrahı, ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşur. Bir başka ifade ile kayıt ve tescile tabi binek otomobillerin ilk ediniminde, kayıt ve tescile tabi olmayan araçların teslim ve ithalinde, şayet bu araçlar ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışa konu olmuşlar ise açık artırmada belirlenen bedelleri üzerinden ÖTV hesaplanır. Ancak 6761 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun¹⁹ 7. maddesi ile 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinin iki numaralı fıkrasının (c) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“c) (II) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde kalmak şartıyla 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan mallar için özel tüketim vergisi matrahını esas alarak fiyat grupları oluşturmaya, bu fiyat grupları ve malların cinsi, sınıfı, üst yapı gövde tanımı, emisyon türü ve değeri, istiap haddi ile yolcu ve yük taşıma kapasitesi itibarıyla farklı oranlar belirlemeye; uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanunî oranına kadar çıkarmaya,”

Böylece, II sayılı Liste kapsamında vergilendirilen 87.03 gümrük tarife istatistik pozisyonunda (GTİP) yer alan binek otomobillerde motor silindir hacminin yanı sıra bunların ÖTV matrahını da dikkate alarak vergi oranının farklılaştırılması konusunda Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Bentte, 7103²⁰ ve 7338²¹ sayılı Kanunlar ile yapılan değişikliklerle de Cumhurbaşkanıya tanınan bu yetkinin sınırları kesinleştirilmiştir. Buna göre, ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı Listedeki binek otomobillerin vergilendirilmesinde Cumhurbaşkanı'nın yetkisi aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı; (II) sayılı Listedeki mallar için belirlenen oranları ve bu oranlara esas ÖTV matrahlarının alt ve üst sınırlarını üç katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye,

i. Bu sınırlar içinde kalmak şartıyla 87.03 GTİP numarasında yer alan mallar için farklı matrah grupları oluşturmaya, malların matrah grupları, motor gücü, cinsi, sınıfı, üst yapı gövde tanımı, emisyon türü ve değeri, istiap haddi ile yolcu ve yük taşıma kapasitesi itibarıyla farklı oranlar belirlemeye,

ii. Uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanunî oranına kadar çıkarmaya yetkilidir.

Bu yetki, Cumhurbaşkanı tarafından defalarca kullanılmış ve binek otomobillerin ÖTV'ye tabi tutulmasında aşağıdaki şekilde bir tarife oluşmuştur. Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 GTİP Numarasında binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar yer almaktadır. Tarifenin söz konusu bölümü ÖTV Kanununa ekli II sayılı Listeye aşağıdaki şekilde aktarılmıştır.

¹⁹ 24/11/2016 tarihli ve 29898 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ 27/03/2018 tarihli ve 30373 2. Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹ 26/10/2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo 1. Binek Otomobillerin Vergilendirilmesinde Uygulanacak Güncel Tarife

GTİP No	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
87.03	Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]	
	- Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)	
	-- İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ün altında olanlar	15
	-- İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm ³ 'ün altında olanlar	15
	-- Sadece elektrik motorlu olanlar	10
	- Sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanlardan	
	-- Motor silindir hacmi 3200 cm ³ 'ü geçmeyenler	15
	-- Sadece elektrik motorlu olanlar	10
	- ATV (her türlü arazide kullanılan araç) ve UTV (çok amaçlı hizmet aracı)	25
	- Motorlu karavanlar	45
	- Diğerleri	
	-- Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	
	--- Özel tüketim vergisi matrahı 120.000 TL'yi aşmayanlar	45
	--- Özel tüketim vergisi matrahı 120.000 TL'yi aşp, 150.000 TL'yi aşmayanlar	50
	--- Özel tüketim vergisi matrahı 150.000 TL'yi aşp, 175.000 TL'yi aşmayanlar	60
	--- Özel tüketim vergisi matrahı 175.000 TL'yi aşp, 200.000 TL'yi aşmayanlar	70
	--- Diğerleri	80
	-- Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	
	--- Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 50 kW'ı geçip motor silindir hacmi 1800 cm ³ 'ü geçmeyenler	
	----Özel tüketim vergisi matrahı 130.000 TL'yi aşmayanlar	45
	---- Özel tüketim vergisi matrahı 130.000 TL'yi aşp, 210.000 TL'yi aşmayanlar	50

----	Diğerleri	80
---	Diğerleri	
----	Özel tüketim vergisi matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	130
----	Diğerleri	150
--	Motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler	
---	Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 100 kW'ı geçip motor silindir hacmi 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler	
----	Özel tüketim vergisi matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	130
----	Diğerleri	150
---	Diğerleri	220
--	Sadece elektrik motoru olanlar	
---	Motor gücü 160 kW'ı geçmeyenler	
----	Özel tüketim vergisi matrahı 700.000 TL'yi aşmayanlar	10
----	Diğerleri	40
---	Motor gücü 160 kW'ı geçenler	
----	Özel tüketim vergisi matrahı 750.000 TL'yi aşmayanlar	50
----	Diğerleri	60

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum_05/07/2022_II_sayili_liste.pdf adresinden derlenen bilgiler ile tarafımızca hazırlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda ise 2022 yılında elde edilen GVK kapsamındaki gelirlere uygulanacak tarife görülmektedir.

Tablo 2. 2022 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Tarife	Vergi Oranı (%)
32.000 TL'ye kadar	15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası	27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası	40

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden derlenen bilgiler ile hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablolar karşılaştırıldığında görüleceği üzere binek otomobillerin vergilendirilmesi için uygun görülen tarife gelir vergisi tarifesi ile benzerlik arz etmektedir. Dolaylı vergilerde kural olarak matraha sabit bir oran uygulanmak suretiyle vergi hesaplanır ve matrah arttıkça ödenecek vergi tutarı da kendiliğinden artar. ÖTV de

yeni sisteme geçilmeden önce örneğin, 1600 cc silindir hacmine sahip ÖTV matrahı 130.000 TL olan bir binek otomobilin ÖTV tutarı, (ÖTV oranının %50 olduğunu varsayarsak), $130.000 \times 0,50 = 65.000$ TL olarak hesaplanacaktır. Aynı nitelikteki matrahı 180.000 TL olan bir başka aracın ÖTV tutarı ise $180.000 \times 0,50 = 90.000$ TL olacaktır. Matrah arttığı için hesaplanan vergi tutarı da buna koşut olarak artmıştır. Ancak yeni sistemde aynı niteliğe sahip bir binek otomobil için hem matrah farklılaştırılmakta hem de bu matraha farklı bir oran uygulanması söz konusu olmaktadır. Yeni vergilendirme rejimine göre örneğin, 1600 cc motor silindir hacmine sahip ÖTV matrahı 130.000 TL olan binek otomobile ait ÖTV tutarı; $130.000 \times 0,50 = 65.000$ TL olarak hesaplanırken, aynı nitelikte olan ancak ÖTV matrahı 180.000 TL olan bir binek aracın ÖTV tutarı, $180.000 \times 0,70 = 126.000$ TL olmaktadır (ÖTV tutarında 36.000 TL'lik bir artış söz konusudur).

Dolaysız vergi uygulamalarında adalet ilkesinin (yatay ve dikey adaletin) sağlanması için geliştirilen dilim usulü artan oranlı vergi tarifesine benzer tarifelerin dolaylı vergi uygulamalarında vergilendirme ölçütü olarak kullanılmasının tek amacının vergilemede adaleti sağlamak olduğu söylenemez. Çünkü matrahın oldukça geniş kapsamlı olarak belirlendiği ve önceden vergiye muhatap kişinin bilinmediği dolaylı vergi uygulamalarında adaletin sağlanması için başvurulacak yöntem öncelikle oran farklılaştırılması, bunun yeterli olmadığı alanlarda ise istisna düzenlemeleri, bir başka deyişle, vergi oranını sifira kadar indirme, yoluna gidilmesidir. Bu uygulamada ikincil amaç olarak gözüken yerli üretimin korunması ve teşvik edilmesi, vergilemede adaletin sağlanması gerekçesinin önüne geçmektedir. Uygulamanın bir diğer amacının ise bütçe gelirlerini artırmak olduğu söylenebilir. Amaç her ne olursa olsun yeni uygulama, dolaylı vergi sistematiğinden sapmakta ve verginin hesaplanmasında dolaysız vergi uygulamalarında benimsenen bir mekanizmayı kullanarak dolaylı bir verginin dolaysız vergi uygulamasına yakınsaması sonucunu doğurmaktadır.

3.2.2. Cep Telefonlarının Vergilendirilmesinde ÖTV Uygulaması

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8517.12.00.00.11 GTİP numarasında yer alan ve teknik olarak "Alıcısı bulunan verici portatif (Cellular) telsiz telefon cihazları" şeklinde isimlendirilen cep telefonları ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı Liste içerisinde yer almaktadır. (IV) sayılı Listede yer alan malların vergilendirilmesinde olduğu gibi cep telefonlarının da ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı sırasında bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV alınır. ÖTV, tek aşamalı bir dolaylı vergi olduğu için bir kez ÖTV uygulandıktan sonra cep telefonlarının sonraki el değiştirmelerinde ÖTV aranmaz.

ÖTV Kanununun 11. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, (IV) sayılı listedeki mallar için verginin matrahı, bu malların teslimi ve ithali ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında, hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder (ÖTV IV Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği). Bu şekilde tespit edilen matraha ilgili eşya için belirlenmiş ÖTV oranı uygulanmak suretiyle eşyanın tesliminde uygulanacak ÖTV tutarı belirlenir. Örneğin, ÖTV matrahı 2.000 TL olan bir cep telefonunun ithalinde ödenecek ÖTV tutarı (ÖTV oranının %25 olduğu varsayımından hareketle) $2.000 \times 0,25 = 500$ TL olarak hesaplanacaktır. Ancak yukarıda binek otomobillerin vergilendirilmesinde yaşanan sürecin bir benzeri cep telefonlarının vergilendirilmesinde de yaşanmıştır. 7166 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 9. maddesi ile 4760 sayılı ÖTV

Kanununun 12. maddesinin iki numaralı fıkrasının (d) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12. maddesinin ikinci fıkrasının (d) bendinde yer alan “indirmeye %25'e kadar artırmaya,” ibaresi “indirmeye; 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı mallar için %50'ye, diğer mallar için %25'e kadar artırmaya; 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı mallar için belirlenen oranlara esas özel tüketim vergisi matrahlarının alt ve üst sınırlarını dörtte birine kadar indirmeye, dört katına kadar artırmaya,”

Buna göre, (IV) Listede “Alıcısı bulunan verici portatif (Cellular) telsiz telefon cihazları” olarak adlandırılan cep telefonlarının vergilendirilmesinde de ÖTV matrahlarına göre farklılaştırma yapılması konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde cep telefonlarının vergilendirilmesinde uygulanacak güncel tarife aşağıdadır.

Tablo 3. Cep Telefonlarının Vergilendirmesinde Uygulanacak Güncel Tarife

GTİP No	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
8517.12.00.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif (Cellular) telsiz telefon cihazları	
	-Özel tüketim vergisi matrahı 1.500 TL'yi aşmayanlar	25
	-Özel tüketim vergisi matrahı 1.500 TL'yi aşmış, 3.000 TL'yi aşmayanlar	40
	-Diğerleri	50

Kaynak:https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/19042022_IV_sayili_liste.pdf adresinden derlenen bilgiler ile tarafımızca hazırlanmıştır.

Bu tarifenin de GVK'nin 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesiyle benzerliği dikkat çekmektedir. Dolaylı vergilerdeki matraha sabit bir vergi oranı uygulanmak suretiyle verginin hesaplanması ilkesinden burada da sapılmıştır.

Yeni sisteme geçilmeden önce örneğin ÖTV matrahı 1.300 TL olan cep telefonunun ÖTV tutarı, (ÖTV oranının %25 olduğu varsayımından hareketle), $1.300 \times 0,25 = 325$ TL olarak hesaplanacaktır. Aynı nitelikteki matrahı 1.600 TL olan bir cep telefonunun ÖTV tutarı ise $1.600 \times 0,25 = 400$ TL olacaktır. Matrah arttığı için hesaplanan vergi tutarı da buna koşut olarak kendiliğinden artacaktır. Ancak yeni sistemde cep telefonları için matraha göre artan oranlı bir tarife uygulanması gerekmektedir. Yeni vergilendirme rejimine göre örneğin, ÖTV matrahı 1.300 TL olan cep telefonuna ait ÖTV tutarı; $1.300 \times 0,25 = 325$ TL olarak hesaplanırken, aynı nitelikte olan ancak ÖTV matrahı 1.600 TL olan cep telefonunun ÖTV tutarı, $1.600 \times 0,40 = 640$ TL olmaktadır (ÖTV tutarında 240 TL'lik bir artış söz konudur).

Yerli üretimin korunması ve teşvik edilmesi ile vergilemede adaletin sağlanması gibi benzer gerekçelerle getirilmiş olan bu uygulamada da dolaylı vergi sistematüğinden sapılmakta ve verginin hesaplanmasında dolaysız vergilerin kullandığı bir mekanizma kullanılmaktadır.

4. Değerlendirme ve Sonuç

Dolaylı vergileri dolaysız vergilerden ayıran farklılıklar vardır. Bu farklılıklar uygulamaya dolaylı vergi denilmesinin de gerekçelerini oluşturur. Dolaysız vergiler, verginin maddi ve şekli ödevinin aynı kişi üzerinde birleştiği vergilerdir. Bu kişi aynı

zamanda verginin yasal mükellefidir. Dolaysız vergilerde yükümlü, kural olarak kendisine ait vergiyle ilgili şekli ödevleri yerine getirir ve vergisini yine kendisine ait mal varlığından öder. Bu açıdan bakıldığında dolaysız vergi uygulamalarında vergi sorumlusunun yeri de kolaylıkla görülür. Dolaysız vergilerde vergi sorumlusu vergiyle ilgili şekli ödevleri yerine getiren ve vergiyi asıl yüklenicisi olanlardan (onlara yapacağı ödemelerden) kesip vergi dairesine yatırmaktan sorumlu olan kişidir.

Dolaylı vergi uygulamalarında ise vergi yükümlüsüne/mükellefe yüklenen görev/fonksiyon tam da yukarıda dolaysız vergilerdeki vergi sorumlusuna yüklenen görevle benzerdir. Dolaylı vergi uygulamalarında yasanın mükellef olarak belirlediği kişi, verginin nihai yüklenicisi olmayıp vergiyle ilgili şekli ödevleri yerine getiren ve alıcı/nihai yükleniciden vergiyi tahsil edip yüklendiği vergiyi düştükten sonra kalan tutarı vergi dairesine yatıran kişidir. Bu noktadan hareketle dolaylı vergi uygulamasındaki vergi sorumlusunun niteliği ortaya çıkar. Dolaylı vergi uygulamasında vergi sorumlusu, iktisadi olarak yüklenicisi olduğu verginin yasal olarak da yüklenicisi konumuna gelen kişidir. Normal uygulamada malı teslim eden veya hizmeti ifa edene (KDV'nin yasal yükümlüsüne) mal veya hizmet bedeli ile birlikte ödemesi gereken vergiyi, tevkifat uygulaması sonrasında KDV'nin yasal mükellefi olan satıcıya ödemeyip kendisi doğrudan vergi dairesine yatırır.

Bu çalışmada, ülkemizde uygulanan genel ve yayılı bir harcama vergisi olan KDV'de tevkifat uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verildikten sonra dolaylı vergilerin uygulama mantığına neden ters düştüğü vurgulanmıştır. Ayrıca AB'nin KDV tevkifatı (reverse charge) uygulamasına yaklaşım tarzı da ortaya konulmuştur. AB'nin bu konudaki katı tutumunun KDV'nin, Birliğin en önemli gelir kaynağı olmasına yönelik hassasiyetten kaynaklandığı iddia edilebilirse de asıl üstünde durulan hususun KDV uygulamasının öz niteliğinin korunması ve uygulamanın vergi yolsuzluğunu bir diğer üye ülkeye kaydırıp kaydırmayacağına yönelik endişe olduğu görülmektedir. Ülkemizde ise geçici süreli uygulanması gereken bir vergi güvenlik müessesesi olan KDV'de tevkifat uygulamasının kapsamı her geçen gün daha fazla genişletilmekte, son yapılan isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ile de KDV'nin dolaylı vergi olma özelliği adeta yok edilerek KDV neredeyse dolaysız bir vergi niteliğine dönüştürülmektedir. Bugünkü gerekçesi ne olursa olsun bir verginin sistematığının yok edilmesi ilerleyen dönemlerde hem mükellefler ve hem de vergi idaresi açısından ilave külfetlere sebebiyet verebilecektir.

Bu çalışmada, dolaylı vergi uygulamasından sapma olarak ele alınan ikinci konu, vergiye tabi bazı işlemlerde vergilendirmenin dolaysız vergi uygulamalarındakine benzer dilim usulü artan oranlı bir tarifeye göre yapılmasıdır. ÖTV kapsamındaki 87.03 GTİP no.lu binek otomobiller ile 8517.12.00.00.11 GTİP no.lu cep telefonlarının vergilendirilmesinde başvurulan bu yöntemin dolaylı vergi uygulamalarının mantığına ve işleyişine aykırı olduğuna vurgu yapılmıştır. Zira dolaylı vergi uygulamalarında geniş bir şekilde tanımlanan ve kısaca işlem karşılığında alınan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat olarak ifade edebileceğimiz matrah, gelir vergisi tarifesinde olduğu gibi dilim usulü belirlenmiş bir tarifeye bağlanmakta ve her dilime ayrı bir vergi oranı uygulanması öngörülmektedir. Dolaysız vergilerde yatay ve dikey vergi adaletini sağlamak amacıyla geliştirilen bu yöntem dolaylı bir vergi uygulaması olan ÖTV'ye taşınmaktadır. Oysa dolaylı vergilerde vergilemede adaleti sağlayacak mekanizmalar indirimli oran uygulaması ve istisnalardır. Bununla birlikte söz konusu uygulamalarda tek

amacın vergilemede adaleti sağlamak olmadığı, yerli sanayiye geliştirmek ve teşvik etmek ayrıca vergi gelirlerini artırmak amacına ulaşmak için bu yöntemden yararlanıldığı değerlendirilmektedir. Çalışmada ele aldığımız konular ve değerlendirmelerimiz aşağıdaki sonuç tablosunda özetlenmiştir.

Tablo 4. Sonuç Tablosu

Konu	Sapmaya/Yakınsamaya Neden Olan Uygulama	Sapma/Yakınsama Nedeni
Mükellefiyet	KDV Tevkifatı (KDV'de Sorumluluk) Uygulaması	KDV uygulamasında verginin yasal yükümlüsü (teslim ve hizmet ifasında bulunanlar) ile iktisadi yüklenicisi (alıcı/nihai tüketici) ayrı kişilerdir. KDV Tevkifatı uygulaması ile vergiye yönelik maddi ve şekli ödevler, dolaysız vergi uygulamalarındaki mükellefe benzer şekilde KDV'nin iktisadi yüklenicisi olan alıcı/nihai tüketici üzerinde birleşmektedir. Bu durum dolaylı bir vergi uygulaması olan KDV'de bir sapma niteliğini taşımakta ve mükellefiyet bağlamında KDV uygulamasının dolaysız vergi uygulamalarına yakınsamasına neden olmaktadır.
Matrah ve Oran	ÖTV'de Dilim Usulü Artan Oranlı Tarifeye Göre Vergilendirme	Dolaylı vergiler, vergiye kimin muhatap olacağı önceden bilinemeyen "anonim" karakterli vergilerdir. Bu nedenle dolaylı vergi uygulamalarında verginin matrahı oldukça geniş tanımlanmış ve belirlenen matraha sabit (düz/tek) bir vergi oranı uygulanması öngörölmüştür. Dilim usulü artan oranlı tarife yapısı ise vergilendirmede adalet ve eşitliği sağlamak adına, vergilenecek gelir tutarının yanı sıra gelirin elde edildiği kaynağın, geliri elde eden kişinin şahsi ve ailevi durumu gibi öznel göstergelerin önemli olduğu dolaysız vergi uygulamalarında (özellikle de şahsi gelir vergisinde) başvurulan bir yöntemdir. Bu vergilendirme yönteminin dolaylı bir vergi uygulaması olan ÖTV'ye taşınması, matrah ve oran bağlamında dolaylı vergi uygulamasından bir sapma olarak değerlendirilmekte ve ÖTV uygulamasının dolaysız vergi uygulamalarına yakınsamasına sebebiyet vermektedir.

Söz konusu uygulamalarla hedeflenen amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığı ayrı bir çalışmanın konusunu oluştursa da dolaylı vergi uygulamalarında tevkifat ve dilim usulü artan oranlı tarifeye göre vergilendirme, dolaylı vergilerin işleyiş mantığından ve niteliğinden uzaklaşılmasına ve bu uygulamaların dolaysız vergilere yakınsamasına neden olmakta ve dolaylı vergilerin melezişmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu gelişmelerden hareketle, doğrudan harcama/tüketim vergilerinin yakın bir zamanda gündeme gelebileceği ve yoğun bir biçimde tartışılacağı değerlendirilmektedir.

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Ticari Bilimler Fakültesi Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir. Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

Yazar Katkıları

Bu çalışmanın hazırlanmasında önemli ölçüde katkı Mehmet Bahattin AKÇAY tarafından gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla 1. yazarın katkı oranı: %60, 2. yazarın katkı oranı: %40.

Çıkar Beyanı

Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Research and Publication Ethics Statement

The authors declare that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In case of detection of a contrary situation, Journal of Commercial Sciences has no responsibility and all responsibility belongs to the authors of the study. This study does not require ethics committee approval.

Author Contributions

A significant contribution to the preparation of this study was made by Mehmet Bahattin AKÇAY. Therefore, 1st author's contribution rate: 60%, 2nd author's contribution rate: 40%.

Conflict of Interest

There is no conflict of interest between the authors.

Kaynakça

Akdoğan, A. (1989). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları.

Akkaya, M. (2012). (Ed.) *Genel Vergi Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.

Council Directive (2006). Legislation Council Directive /112/EC of 28 November 2006 (KDV Direktifi), <https://www.legislation.gov.uk/eudr/2006/112/contents> (Erişim tarihi: 15.04.2022)

Çakıcı, Ö., Küçükçü, A., Akçay, M.B. ve Ersan, M. (2012). *KDV Tevkifatı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık ve Ticaret A.Ş.

Interinstitutional File: 2016/0406 (CNS), Council of The European Union, 28 September 2018, Brussels, https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016_406 (Erişim tarihi: 18.05.2022)

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği,
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm
(Erişim tarihi: 19.05.2022)

Kirmançoğlu, H. (2021). *Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Öncel, M. (1973). *Katma Değer Vergisi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 29 (3), 289-312.

ÖTV II Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150418-8.htm> (Erişim tarihi: 20.05.2022)

ÖTV IV Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150820-6.htm> (Erişim tarihi: 25.05.2022)

Şenyüz, D., Yüce, M. Gerçek, A. (2022). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Basın Yayın.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>
(Erişim tarihi: 20.04.2022)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
(Erişim tarihi: 22.04.2022)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf> (Erişim tarihi: 28.04.2022)

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4760.pdf> (Erişim tarihi: 02.05.2022)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5520.pdf> (Erişim tarihi: 05.05.2022)

<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>,
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/05072022_II_sa_yili_liste.pdf (Erişim tarihi: 08.05.2022)

<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>,
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/19042022_IV_sa_yili_liste.pdf (Erişim tarihi: 09.05.2022)

<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim tarihi: 06.05.2022)

Extensive Summary

Deviations in Indirect Tax Practices and Hybridization Problem in Indirect Taxes

Introduction

Although indirect taxes entered the tax system later, they have become the favorite of public finance policymakers and managers in a short time, with the large and rapid financing opportunities they provide and their effectiveness in influencing and changing consumption and spending patterns.

General and distributed transaction taxes such as taxes on transactions/consumption/expenses, value-added tax (VAT) levied only on the value added at the relevant stage, on all goods and services at each exchanging stage, and economic circulation (production, import, sales, consumption, etc.) show a dual structure as collective transaction taxes levied only in one phase.

After theoretical discussions and trials on how indirect taxes would be collected on transactions/consumption/expenditures, the VAT application, which is a general and diffuse transaction tax, has been developed. In this context, VAT represents the last stage in the evolution of expense taxes (Öncel, 1973: 291). The aforementioned practice has been adopted by international/supranational organizations such as the European Union, OECD, IMF, and especially developed countries, and has been recommended for member countries or made compulsory as a condition of membership. As of 1/1/1985 in our country, VAT has been implemented. With the entry into force of VAT, it was aimed to tax all goods deliveries and service performances in the economic circulation, but as of 1/8/2002, the SCT application, which deals with only certain and few goods groups, has been put into effect. Although SCT was implemented in the last 5 months of 2002, it provided a significant increase in total tax revenues.

VAT and SCT practices, which are adopted as indirect tax practices in our tax system, are implemented within the framework of the systems, methods, and mechanisms of indirect taxes. However, it is seen that some systems, methods, and mechanisms, which were mainly developed for direct tax applications, have been transferred to VAT and SCT, especially with some recent regulations. The basis of our study is whether the systems, methods, and mechanisms of direct tax practices comply with the logic and systematics of indirect taxation, whether these practices lead to the departure from VAT and SCT systematics, and thus the convergence of indirect taxes to direct taxes, in other words, whether these taxes cause hybridization. Before proceeding with this evaluation, a general framework will be drawn regarding the taxpayer/taxpayer and tax officer, as well as the subject of tax base and rate.

Legislation Review

In this section, firstly, the place of taxpayer and tax officer in the general tax legislation and the theoretical background of these concepts are given. In the following sections, in order to compare the concepts of taxpayer and taxpayer in terms of direct and indirect taxes, taxpayer and tax officer are defined in terms of both tax types, and their scopes are revealed. The second issue we deal with in this section is the tax base and tax rate/tariff. After giving a brief definition of the aforementioned

concepts, these concepts are examined separately in terms of direct and indirect taxes.

The procedural provisions of the tax laws applied in our country are included in the Tax Procedure Law (VUK) No. 213. This law determines the general application principles of taxes in our tax system. The taxpayer or taxpayer is defined in the first paragraph of Article 8 of the TPL as "a natural or legal person who incurs a tax debt according to tax laws". In the second paragraph of the same article, the definition of a tax officer is included. According to this, "The taxpayer is the person who is the addressee against the creditor tax office in terms of the payment of the tax."

In terms of tax practices, which are expressed as direct taxes and consist of two main items in our tax system, income, and corporate tax, taxpayer and taxpayer are regulated in their relevant laws. In the Income Tax Law (GVK) numbered 193, which regulates the taxation of real persons in our country's tax system, the principle of personality (nationality) is prioritized in terms of taxation, and in some cases, taxation is based on the principle of property/locality.

In the context of indirect taxation practices in our country, VAT as general consumption/expenditure tax and SCT on a limited number of goods/products, as well as special communication tax (SCT) collected over communication and communication services, commissions received in return for banking services, interest, foreign exchange transactions, etc. Banking and insurance transactions tax (BSMV) on banking transactions, games of chance tax (ŞOV) on all kinds of joint betting and lottery games, audio, visual or digital content presentation in electronic media, advertising services in digital media, etc. digital service tax taxing services, hotels, motels, hostels, etc. overnight stay, eating, drinking, etc. offered in accommodation places. There are tax applications such as accommodation tax on services. In our study, the concepts of taxpayer and taxpayer will be briefly mentioned in terms of VAT and SCT, which constitute two main items of indirect taxation.

Practices that deviate from Indirect Tax Principles

Indirect taxes are taxes with different dynamics. They differ from direct taxes in terms of their basic principles and application methods. The most important difference that separates indirect taxes from direct taxes arises in terms of liability. Because in indirect taxes, the legal taxpayer is not at the same time the economic contractor of the tax, as indirect taxes. Another difference between direct and indirect tax practices is in terms of base and tax rate/tariff. Direct taxes are taxes that take into account the personal and family situation of the taxpayer, in which the taxation approach is at the forefront in terms of providing justice (Kirmanoğlu, 2021: 275). Indirect taxes, on the other hand, are taxes with an anonymous character, whose ownership of the related tax issues is not known beforehand. For this reason, the tax base is determined comprehensively and the tax is calculated by applying a fixed rate to this broad base (Akdoğan, 1989: 231). In this section, the application of withholding in VAT, which we describe as a deviation from the indirect taxation practice, and the taxation according to the tranche method progressive tariff implemented in some goods subject to SCT are discussed.

Conclusion and Discussion

There are differences between indirect taxes and direct taxes. These differences also constitute the reasons why the practice is called an indirect tax. Direct taxes are taxes on which the material and formal duties of the tax are combined on the same person, in other words, the person on whom the formal duties related to payment and taxation are realized, and on whom the tax laws have incurred tax liability. In direct taxes, the taxpayer, as a rule, fulfills his own tax-related duties himself and pays the tax from his own property. From this point of view, the position of the tax officer in direct tax practices can be easily seen. In direct taxes, the taxpayer is the person who fulfills the tax-related formal duties and is responsible for deducting the tax from the main contractor and depositing it with the tax office.

In this study, after explaining the withholding application in VAT, which is a general and widespread expenditure tax applied in our country, it is emphasized why indirect taxes contradict the logic of implementation. In addition, the approach of the EU to the VAT withholding (reverse charge) application has also been revealed. Although it can be claimed that the strict attitude of the EU on this issue stems from the sensitivity toward VAT being the most important source of income for the Union, it is seen that the main focus is on the preservation of the essence of the VAT application and the concern whether the application will shift the tax fraud to another member state. In our country, the scope of the withholding application in VAT, which is a tax security institution that should be applied temporarily, is being expanded more and more every day, and with the latest optional full withholding application, the indirect tax feature of VAT is almost destroyed and VAT is transformed into an almost direct tax. . Regardless of the current reason, the destruction of the system of a tax may cause additional burdens for both taxpayers and tax administration in the future.