

KATMA DEĞER VERGİSİ VE UYGULAMA ESASLARI

Doç. Dr. S. Yenal ÖNCEL
İktisat Fakültesi

Katma Değer Vergisi, genel satış vergileri uygulamasının tarihî gelişimi içinde ulaştığı en son safha olarak görülmektedir. Bu vergi ile toplu ve yayılı muamele vergilerinin pürüzlü etkilerinin ortadan kalkacağı kabul edilmektedir¹. Başta Avrupa Ekonomik Topluluğuna bağlı ülkeler olmak üzere muhtelif devletlerde Katma Değer Vergisinin uygulaması hızla gelişmektedir.

Bu yazıda esas itibariyle Katma Değer Vergisinin Teorik yönü üzerinde durulacak ve bu arada yerini aldığı diğer türdeki genel satış vergileri ile muhtelif açılardan karşılaştırılması yapılacaktır.

I — KATMA DEĞER VERGİSİNİN TANIMI

Katma Değer Vergisinin matrahı, üretim ve dağıtım sürecine dahil bulunan iktisadî birimlerin (firmaların) kendi faaliyeti sonucunda, diğer iktisadî birimlerden aldığı girdilere kattığı değerdir. Belli bir firma diğer firmalardan kendi üretiminde kullanmak üzere hammadde, yarı mamül madde, mamül madde ile, enerji, lisans ve patent gibi gayrimaddî haklar ve yatırım malları alışlarında bulunmaktadır.

Diğer firmalardan alınan bu girdilerden bir kısmı üretimi yapılan malın doğrudan doğruya bünyesine girmektedir (hammadde, yarı mamül madde gibi). Diğer bir kısmı ise fizikî olarak firma ta-

1) C. S. SHOUP, Public Finance, Weidenfeld and Nicolson, 5 Winsley St. London W., 1970. s. 250.

rafından üretimi yapılan mamûlün bünyesine girmemektedir (enerji, yatırım malları gibi). Bu ikinci türden olan girdiler, uzun bir üretim süreci boyunca kullanılmaktadır.

Katma Değer Vergisi, ticarî firmaların diğer firmalardan aldığı mal ve hizmetler üzerine (yukarıda saydığımız firma dışı girdilere) kattığı değer üzerinden alınmaktadır. Firmalar satın aldığı girdilere kendi iş gücünü, sermayesini, binalarını, makinalarını kullanarak bir değer katmaktadır. Bunlara katma değere dahil olan firma içi girdiler de denilebilir².

Bu anlamda Katma Değer, bir üretim veya dağıtım birimi dahilinde bulunan emek, sermaye, teşebbüs gibi faktörlerin üretim süreci boyunca kattığı değeri ifade etmektedir. Bunların yani işgücüne verilen ücretin, sermayenin geliri olan rant ve faizin, müteşebbisin payı olan kârın toplamı, firma içi katma değer toplamına eşittir.

Yukarıda da değindiğimiz gibi firmaların diğerlerinden aldığı girdilerden bir kısmı fizikî olarak mamûlün bünyesine dahil olan, bir kısmı da dahil olmayan girdilerdir. Ancak özellikle diğer firmalardan alınmış olan makina ve teçhizat gibi sermaye malları, üretilen veya dağıtımına tâbi tutulan mamûlün bünyesine dolaylı olarak katılmaktadır. Bunlar, uzun bir üretim döneminde yıpranan ve sonuçta tükenen dayanıklı sermaye mallarıdır. Sermaye mallarının bu aşınma payı mamûlün bünyesine dolaylı olarak girdiğinden net katma değer bulunması için bu yıpranma paylarının da çıkarılması gereklidir.

II — KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ VE BUNLARIN ETKİLERİ

Katma Değer Vergisi, sermaye mallarına uygulanan indirim metoduna ve bunlara indirim tanınıp, tanınmama durumuna göre türlere ayrılmaktadır.

2) B. OCAKÇIOĞLU, "Katma Değer Vergisinde İndirimler", Türkiye'de Katma Değer Vergisi, İktisadî Araştırmalar Vakfı, İstanbul 1974, s. 112.

1. Sermaye mallarına hiçbir şekilde indirim tanımayan sistem :

a) *Gayri safî hasıla tipi Katma Değer Vergisi :*

Katma Değer Vergisinin matrahı, üretim ve dağıtım sürecine dahil bulunan firmaların diğer firmalardan aldığı girdilere kendi faaliyeti sonucunda kattığı değer olduğuna göre, bu katma değer sayet dayanıklı sermaye mallarının üretim sürecince yıpratılan paylarının değerini de ihtiva ediyorsa, verginin matrahı gayri safî katma değere ulaşır³.

Verginin bu tipinde diğer firmalardan alınan mal ve hizmetlerden makina, teçhizat, mobilya, motorlu vasıtalar veya yaptırılan binalar hiç bir şekilde indirime tâbi tutulmamaktadır. Değinen kapital malları satın alınan vergileme döneminde tamamen kullanılmamakta ve uzunca bir süre üretime hizmet etmektedir. Bu sebeple firma dışında imâl edilmelerine rağmen indirime tâbi tutulmakla, dolaylı yoldan firma içi katma değere dahil olmaktadır.

Kapalı bir ekonmi modelinde, bütün mal ve hizmetler (üretim ve dağıtım sürecine dahil olan) gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi ile vergilendirilmiş olsaydı, verginin matrahı, makro plânda, gayrisafî millî hasılaya eşit olurdu (GNP). Bu değer kapalı ekonomi modelinde;

$GNP = C + I = \text{ücret} + \text{ranç} + \text{faiz} + \text{kâr} + \text{amortisman}$
şeklinde ifade edilebilir.

Firmalar açısından gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisinde, vergi matrahı ise;

Satışlar — diğer firmalardan alışlar (sermaye teçhizatı hariç)
+ stok değişimleri'dir.

Bu sistemin bazı *sakıncaları* vardır :

aa) *Vergi idaresi açısından :*

Bu sistemin uygulanmasında, sermaye malları ile diğerleri arasında ayırım yapıldığından, indirime tâbi tutulmayacak olan ser-

3) K. BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul 1971, s. 327;
C. K. SULLIVAN, The tax on value Added, New York : Columbia University Press, 1965. s. 18.

maye mallarının açıkça tanımının yapılması zorunlu hale gelmektedir. Çünkü sermaye malları bakımından, indirim rejiminde, diğer mallar lehine olacak şekilde bir ayırım yapılmaktadır.

Sermaye mallarını diğerlerinden ayırmak için kullanılan en önemli faktör zaman unsurudur. Çoğu kere vergi kanunlarında, aşınmaya ve değer kaybetmeye tâbi bulunan varlıklardan, kullanımı bir takvim yılı aşanlar sermaye malı olarak kabul edilmektedir.

Ancak zaman unsuruna bağlı bu tür bir ayırım yeterli olmayacaktır⁴. Zira dönem başında alınıp 8 ay süre ile kullanılan bir varlık sermaye malı addedilmeyeceği halde gene 8 aylık kullanımı olan fakat yıl ortasında alınan aynı tür varlık sermaye malı kabul edilecektir. Bu sebeple, üretim süreci boyunca aşınmaya ve yıpranmaya uğrayan sermaye malları için zaman veya değer takdirlerine dayanarak yapılacak bir ayırım, indî olarak kalmaya mahkûmdur.

Ayrıca vergi borcunun hesaplanmasında ve ödenmesinde de gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi güçlük arzeder.

Firmalar açısından verginin matrahı :

Firma satışları — başka firmalardan alınanlar + stok artışı (dönem sonu envanter — dönem başı envanter).

şeklinde olduğundan, verginin hesabında stok değişmelerinin de dikkate alınması gereklidir. Bu durum ise verginin idaresini zorlaştırır. Mükellefler açısından verginin hesabında ve ödenmesinde envanter ayarlamalarına ihtiyaç gösterir.

Buna bağlı olarak verginin bir yıldan kısa sürelerde tahsili de zordur. Gerçekten verginin hesabı yukarıda değinmiş olduğumuz envanter ayarlamalarını gerektireceğinden, kesin sonuçlar ancak dönem sonunda alınabilecektir. Gelir vergisinde dahi "kazandıkça öde" esasına göre kısa sürelerde tahsilât imkânı aranırken, katma değer vergisinin gayrisafî hasıla türü bu gaye için elverişli olmayacaktır.

bb) İktisadî etkileri açısından :

Gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi, yatırım mallarını ve dolayısıyla yatırımları daha ağır şekilde vergilendirmektedir. Bu se-

4) C. S. SHOUP, a.g.e., s. 251.

beple vergi kapital mallarına ihtiyaç duyan üretim metodları üzerinde ağır şekilde tazyik yaratmaktadır. Gerçekten sermaye malları alınışında bir kere vergilendirilmektedir. Buna ekli olarak firma ürünlerinin değerlerine yıpranma payı olarak gireceklerinden ücret + rant + faiz + kâr + amortisman) ikinci kere vergiye tâbi olacaktır⁵.

Bu sebeple gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi, diğer türlerine oranla, yatırımlar ve özellikle sermaye yoğun teknoloji seçimi üzerinde olumsuz etkiler yapar. Şüphesiz teknoloji seçimi ülke şartlarına göre değerlendirilmesi gerekir.

Ayrıca verginin yansımaları ve maliyetin bir nisbeti olarak kârın tesbit edilmesi hallerinde ise, indirim imkânı tanınmayan yatırım malları üzerindeki vergiler, kısmen veya tamamen vergi matrahına girecektir. Bu durumda, fiyatların alman vergiden daha fazla artmasına yol açan, piramitleşme olayı meydana gelecektir. Bilindiği gibi piramitleşme, ileriye doğru yansıyan vergi miktarının, matraha dahil olarak, tekrar vergilendirilmesi sonucu meydana gelmektedir⁶.

Verginin bu tipi ile ilgili olarak yukarıda değinilen iki iktisadî mahzur (yatırımlara olumsuz etkileri, vergide piramitleşme etkisi) şüphesiz verginin ileriye yansıyor yansımaması ile yakından ilgilidir. Ancak verginin yansımaları mümkün kılan sebepler mevcut olsa dahi firmalar açısından yatırımlar dolayısıyla hiç olmazsa başlangıçta bir likidite sıkıntısı yaratılacağı açıktır.

2. Sermaye Mallarına İndirim Taniyan Sistemler :

Sermaye malları için kısmen veya tamamen indirim taniyan sistemleri kısaca inceleyecek olursak şu şekilde bir sıralama yapmak mümkündür.

a) Gelir tipi katma değer vergisi :

Katma Değer Vergisinin bu tipinde de sermaye mallarının bütünüyle indirimi mümkün değildir. Dayanıklı tüketim mallarının yıl

- 5) B. OCAKÇIOĞLU, Katma Değer Vergisi Teorisi ve Uygulama İlkeleri, (Yayınlanmamış doktora tezi), s. 11 - 16.
- 6) J. F. DUE, Sales taxation, Urbana 1957, s. 20; B. OCAKÇIOĞLU, a.g.e., s. 71 - 74; M. LAURE, La Taxa sur la Valeur Ajoutée, Paris 1952.

çinde meydana gelen, aşınma ve yıpranma payının (amortismanlar) katma değerden düşülmesine imkân tanıyan sisteme gelir tipi katma değer vergisi denilmektedir.

Kapalı bir ekonomi modelinde, tüm olarak kamu ve özel sektör mal ve hizmetlerini kapsadığı takdirde, gelir tipi katma değer vergisinin matrahı millî gelire ulaşır. Bu tutar makro plânda;

$$\text{tüketim (C) + yatırım (I) — aşınma}$$

şeklinde ifade edilebilir. Bu durumda verginin matrahı :

$$\text{ücret + rant + faiz + kâr} = \text{firma satışları — alımlar + stok değişimleri — aşınma}$$

olarak belirlenir. Gelir tipi katma değer vergisinin de muhtelif *sakıncaları* vardır.

aa) *İdarî sakıncaları :*

Aynen gayrisafi hasıla tipinde olduğu gibi gelir tipinde de envanter ayarlamalarının önemi büyüktür. Amortisman hesaplarının tutulması ve takibi, yatırım mallarının tayini, stok değişimlerine göre verginin ayarlanması ihtiyaçları verginin uygulanmasında idarî güçlükler yaratacak niteliktedir.

bb) *İktisadî etkileri :*

Gelir tipi katma değer vergisi, gayrisafi hasıla tipine oranla yatırımlar üzerinde daha az olumsuz etkilere sahiptir. Ancak gelir tipinde, müteşebbisler tarafından bir defada ve toplu olarak ödenmiş bulunan sermaye mallarına ait vergiler amortisman dönemleri süresince tedricen mahsup edilebilmektedir. Bu ise yatırımlar açısından bir likidite sorunu çıkarabileceği gibi dönemlerle ilgili belli bir faiz kaybına yol açmaktadır.

Gelir tipi katma değer vergisi uygulamada kullanılmamakla beraber geçiş dönemlerinde bir benzeri tatbik edilmektedir. Bu uygulama, geçiş dönemlerinde yatırım malları üzerindeki vergilerin anı indirimi sonunda ortaya çıkan problemlere ve yatırım kararlarına olan olumsuz etkilerine mani olmak için yapılmıştır.

b) Tüketim tipi katma değer vergisi :

Firmaların diğer firmalardan satın aldığı (bazı hallerde kendi yaptığı) tüm sermaye mallarının bedellerinin indirilmesine (veya vergiden vergi çıkarma metodunda vergisinin mahsup edilmesine) imkân tanıyan bir sistemdir. Verginin bu tipinde, yatırımlar üzerindeki vergiler diğer carî giderlerinki gibi mahsup edilebilmeleri mümkün olmaktadır. Yani kapital malları ile diğer carî giderler arasında indirim bakımından bir ayırım yapılmamaktadır.

Bu verginin matrahı (kapalı ekonomi modelinde ve makro plânda)

gayrisafi millî hasıla — yatırım masrafları = tüketim
olmaktadır. Diğer bir ifade ile;

ücret + kâr + faiz + rant + amortismanlar — yatırımlar

Bu ifade aynı zamanda gelirden tüketime ayrılan kısmı göstermektedir. Tek bir firma açısından verginin matrahı ise,

Satışlar — alışlar

şeklinde formüle edilebilir.

Böylece sermaye mallarının tümüyle indirime tâbi tutulması, millî gelir hesaplarında vergi matrahını tüketim harcamalarına eşit hale getirir. Bundan dolayı KDV nin bu türüne tüketim tipi denilmektedir.

Tüketim tipi katma değer verginin matrahı, bir bakıma toplam katma değerleri en son safhada vergilendiren, perakende satış vergilerinin matrahına özdeştir. Tüketim tipi katma değer vergisinin birçok faydaları vardır.

Birincisi mükellefler açısındandır. Alışlar üzerindeki vergilerin derhal mahsubu imkânı mevcut olduğundan ileriki senelere veya dönemlere vergi aktarılmaz ve amortismanlarla ilgili hesapların özellikle takibi gerekmez. Aynı şekilde katma değer vergisi ile ilgili işlemler için envanter düzeltmeleri ve muhasebe tekniği yönünden oldukça güç olan stok hareketlerinin izlenmesine gerek yoktur. Böylece verginin bu tipinde, tahsilâtın aylık dönemler itibariyle yapılması imkân dahiline girer.

İkincisi, yatırım kararlarına tesir eden diğer etkenler veri iken, tüketim tipi katma değer vergisinin yatırımlar üzerinde teşvik edici bir rolü olacağı açıktır. Gerçekten bu şekildeki uygulama ile vergiye, % 100 oranda kabul edilen bir hızlandırılmış amortisman karakteri kazandırılmış olmaktadır⁷.

Şüphesiz tüketim tipi katma değer vergisi uygulamasında, yatırımların hızlandığı yıllarda devlet gelirlerinin azalması, buna mukabil yatırımların düştüğü dönemlerde de nisbî olarak gelirlerin artması beklenebilir⁸. Bu açıdan konjonktürel maliye politikasının bir aracı olarak kullanılması imkânı sınırlıdır. Hatta ters etkileri ve şiddetlendirici tesirleri görülebilir. Bu bakımdan tüketim tipi katma değer vergisi uygulamaya konurken genellikle istikrarlı dönemler tercih edilmelidir. Nitekim fiyatların artış gösterdiği ülkelerde, katma değer vergisinin yürürlüğe konulması ile birlikte enflasyonist temayülün şiddetlendiği görülmüştür.

c) *Ücret tipi katma değer vergisi :*

Katma Değer Vergisinin bu tipinde, sermaye mallarının bedelleri veya yıpranma payı değil de, sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusudur. Sermayenin gelirlerini, kâr + faiz + rant şeklinde gösterirsek, vergi matrahı ücret ödemelerine eşit olur. Buna göre verginin makro plânda matrahı,

$$\text{millî gelir} - (\text{rant} + \text{faiz} + \text{kâr}) = \text{ücret}$$

olacaktır. Vergi mükellefleri ise yaptıkları ücret ödemelerini, matrah olarak ittihaz edecektir.

Buraya kadarki açıklamalarda katma değer vergisinin muhtelif türleri üzerinde duruldu. Tüketim tipi dışındakiler daha çok katma değer vergisinin teorik incelemelerinde ve geliştirmelerinde kullanılmaktadır. Uygulamada ise tüketim tipi katma değer vergisi ağırlık kazanmaktadır. Bu gün gerek Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerinde ve gerekse diğerlerinde tüketim tipi katma değer vergisi esas olarak kabul edilmiştir.

7) C. S. SHOUP, a.g.e., s. 253.

8) B. OCAKÇIOĞLU, a.g.m., s. 120.

III — KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ İLE HESAPLANMA METODLARI ARASINDAKİ BAĞINTI

Katma değer vergisinin üç türlü hesaplanma metodu vardır.

1. Toplama Metodu :

Bu metoda göre kâr dahil bütün üretim faktörleri gelirleri toplanarak vergi matrahı bulunur. Kârın hesaplanmasında amortismanlar düşülür ve stok artışları ilâve edilir.

Toplama metodu bu veçhesi ile yukarıda belirtilen gelir tipi katma değer vergisinin hesaplanmasına uyar. Ancak bu metodu çeşitli mahzurları dolayısıyla pratik bir değeri yoktur ve uygulanmamaktadır.

2. Çıkarma Metodu :

Katma Değer Vergisi matrahına, firma satışlarından alışlarının (sermaye malları dahil) düşülerek ulaşılmasına çıkarma metodu denilmektedir. Bu metod gerek gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisine ve gerekse tüketim tipi katma değer vergisine uygundur.

3. Vergi Mahsubu (vergiden vergi çıkarma, vergi kredisi) Metodu :

Bu usul katma değer vergisi hesaplanmasında en çok kullanılan bir metoddur. Firmaların satışları üzerinden tahsil ettiği katma değer vergisinden alışları üzerindeki mahsup ederek (indirerek) idareye ödeme usulüdür.

Çıkarma metodu ile farkını belirlemek bakımından şu formülü vermekte yarar vardır. Satışlar (s), alışlar (a) ve vergi oranı (t) ile gösterilecek olursa :

Çıkarma metoduna göre verginin hesabı :

$$t(s - a) \text{ olacaktır.}$$

Vergi mahsubu metoduna göre ise :

$$ts - ta \text{ şeklinde ortaya çıkacaktır.}$$

Vergi mahsubu usulü esas itibarıyla tüketim tipi katma değer vergisinin hesabına uygundur. Vergi mahsubu usulünün diğer usullere göre bazı *üstümlükleri* vardır. Bunları kısaca sayacak olursak;

Birincisi; diğer usullerden farklı olarak, stok hareketlerini ve amortisman hesaplarının izlenmesini gerektirmemesinden dolayı, muhasebe tekniği yönünden kolaylık arzeder.

İkincisi, firmalar ancak faturalı alışları üzerindeki katma değer vergilerini mahsup etme imkânına sahip olacaklarından fatura düzeninin kuvvetlenmesine yol açar. Gerçekten firmalar fatura alma ve verme bakımından karşılıklı zıt menfaatlere sahip olurlar. Bu ise vergi güvenliğinin çok önemli unsuru olan oto - kontrolü sağlar.

Üçüncüsü; Fatura metodu, üretimden muhtelif dağıtım kademelerine doğru (imalât, toptancı, perakendeci) mevcut bulunan muhtelif aşamalar arasında vergi oranlarının farklılaştırılmasına imkân tanır. Böylece üretim ve dağıtım sürecinde, kademeler arasında girdiler üzerindeki vergi yükünün ayırıcı olarak uygulanması mümkündür. Buna dikey farklılaştırma denir. Dikey farklılaştırma ile üretimden dağıtıma doğru belli bir safhanın vergi yükünün hafifletilmesi veya sıfıra indirilmesi mümkündür.

Aynı şekilde bu usulle tüketicinin kullandığı muhtelif malların vergi yükünün farklılaştırılması imkânı da vardır. Buna yatay farklılaştırma denir.

Katma Değer Vergisinin diğer hesaplanma metodlarında ise her safhada ödenmiş olan Katma Değer Vergisi daha öncekilerden bağımsız olarak hesaplandığı için yatay ve dikey farklılaştırma imkânını sınırlıdır⁹.

IV — KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYGULAMA İLKELERİ

Burada verginin uygulanması ile ilgili bazı genel konular ele alınacaktır.

9) K. BULUTOĞLU, a.g.e., s. 331.

1. Verginin Mevzuu ve Kapsamı :

Katma Değer Vergisinin uygulandığı saha, prensip itibarıyla tarım dahil bütün ticarî ve sınıî faaliyetler ile hizmetlerdir. Aynı şekilde vergi, ekonomik faaliyetlerin bütün aşamalarına uygulanır. Bunun dışında ithalâta vergiye tâbidir.

Verginin kapsadığı (yukarıda belirtilen) saha içindeki bütün kademeler ve faaliyetler, uygulama açısından birbiri ile organik bir bağ teşkil ederler. Ancak uygulamada teknik ve idarî sebeplerle bir kısım safha ve faaliyetler Katma Değer Vergisi konusu dışında tutulmaktadır.

Özellikle tarım faaliyetleri ile perakende safhanın tamamen vergi dışında tutulduğu uygulamada görülmektedir. Ancak yukarıda da değindiğimiz gibi bunların vergi dışında tutulması Katma Değer Vergisinin bütünlüğünü bozmaktadır¹⁰. Bu iki konuyu kısaca ele almakta fayda vardır.

a) Tarım faaliyetinin Katma Değer Vergisi kapsamı dışında tutulması :

Yukarıda da değindiğimiz gibi uygulamada çoğunlukla tarım sektörü Katma Değer Vergisinin dışında tutulmaktadır. Tarımı Katma Değer Vergisine dahil eden ülke sayısı son derece azdır. Bu konu, vergileme tekniği ve özellikle de idarî sebeplere bağlı bulunmaktadır. Bu sebepler, tarım faaliyetinin Katma Değer Vergisi dışında tutulması ile ortaya çıkacak mahzurlara ağır bastığı oranda geçerli olmaktadır.

Tarım faaliyetinin Katma Değer Vergisi dışında tutulmasının ortaya koyduğu sonuçları ana hatlarıyla şöylece özetleyebiliriz :

aa) Tarım sektörünün Katma Değer Vergisinin dışında tutulması, tarım işletmelerinin teknolojisini olumsuz yönde etkiler¹¹. Ta-

10) A. A. DOĞAN, "Katma Değer Vergisi Sistemi ve Gelişimi", **Katma Değer Vergisi Semineri**, Ankara 1973, s. 40.

11) A. HEREKMEN, "Tarım Sektörünün Katma Değer Vergisi Kapsamına Alınması", **Türkiye'de Katma Değer Vergisi**, İstanbul 1974, s. 98; Taxation of farmers and small traders under value-added tax systems, OECD, march 1972.

rım işletmeleri bakımından girdileri (diğer firmalardan satınaldıkları) üzerindeki Katma Değer Vergisini mahsup etme imkânı bulunmadığı için bunların makina ve teçhizat alımları ağır şekilde vergilendirilmiş olacaktır. Bunun ise gerek makinalaşmada ve gerekse tarım ürünleri fiyat politikasının tayininde olumsuz etkileri olacaktır.

bb) Diğer sektör ve faaliyetlerle devamlı olarak mal ve hizmet akımı söz konusu olacağından, Katma Değer Vergisinin oto-kontrol bağında bir boşluk meydana gelecektir.

Bütün bunlara rağmen genellikle uygulamada tarım faaliyeti Katma Değer Vergisi dışında tutulmaktadır. Bunun muhtelif *sebepleri* vardır :

— Özellikle küçük işletmelerin yaygın olduğu ülkeler bakımından tarım sektöründe Katma Değer Vergisi gibi teknik bir verginin uygulanması idarî güçlükler yaratır.

— Tarım sektöründe satışlardan ziyade alışlar bakımından problem mevcuttur. Tarım işletmelerindeki muhtelif ürünler bakımından girdilerine göre bir ayırım yapmak oldukça güçtür.

b) *Perakende safhanın Katma Değer Vergisi dışında tutulması :*

Katma Değer Vergisinde esas gaye nihaî tüketiciyi vergilemek olduğu halde, perakende safhanın vergileme sahası dışında tutulması muhtelif sebeplerle teklif edilmiştir. Bu *sebepleri* şöylece özetlemek mümkündür.

aa) Vergi idaresi açısından mükelleflerin bütününe kavramak mümkün olamıyorsa veya etkin bir vergi idaresi mevcut değilse, Katma Değer Vergisinde perakende safhanın konu dışında bırakılması uygun görülmektedir. Gerçekten üretim safhasından perakende safhaya gidildikçe mükellef adedi kümülâtif olarak artar. Bu durum ise geniş ve etkin bir vergi idaresini gerekli kılar. Katma Değer Vergisi uygulama alanı genişledikçe, eğitilmiş ve yetiştirilmiş çok sayıda personele ihtiyaç gösterir. Uygulamada, bu imkânlar sınırlı oldukça, mükellef adedinin çok ve dağınık bulunduğu perakende safhanın vergi kapsamı dışına alındığı görülmektedir.

bb) Mükellef açısından ise, özellikle küçük işletmeler bakımından vergi işlemlerinin ve kayıtlarının tutulması oldukça zordur.

Küçük çaptaki işletmelerin yaygın olduğu ve kayıt düzeni bakımından kavranamadığı ülkelerde perakende safhanın vergilendirilmesi imkânsız hale gelebilir. Katma Değer Vergisinin ilk olarak uygulandığı Fransa'da bu safha uzun süre ve yakın zamanlara kadar vergi dışında tutulmuştur.

Katma Değer Vergisi uygulamasında perakende safhanın hariç bırakılması muhtelif açılardan *sakıncalıdır*. Bunları özetleyecek olursak;

— Tam olarak uygulandığı takdirde, Katma Değer Vergisinin işletmelerin teşkilatlanması (organizasyonları) üzerinde tarafsız olduğu kabul edilir. İşletmelerin büyük veya küçük çapta teşkilatlanması bakımından Katma Değer Vergisinin ayırımı uygulaması yoktur¹². Bunların teşkilât şemasının boyutları Katma Değer Vergisinden etkilenmez.

Ancak perakende safhanın vergi dışı tutulması ile firmalar, vergiden kaçınmak için ya pazarlama değerlerini bir sonraki safhada (toptancılar için) teşekkül ettirmek veya satışlarını perakende safhaya uzatmak gibi zorlayıcı etkenler karşısında kalacaklardır. Böylece Katma Değer Vergisinin işletme organizasyonları üzerine olan tarafsızlığı kaybolacaktır.

— Katma Değer Vergisinin oto-kontrol özelliği azalacaktır. Bu ise verginin idaresini güçleştirir. Özellikle toptancılarla vergi kapsamı dışında tutulan perakendeciler arasında menfaatlerin birleşmesi halinde vergi güvenliği zedeleneyecektir¹³.

— Perakende safhanın vergi kapsamı dışına çıkarılması, ancak toptan veya perakende satış tanımlarının tam olarak yapılmasına bağlı kalacaktır. Çeşitli satışların, perakende mi, yoksa toptan mı veya imalâtçı satışı mı olduğunu bazı hallerde kesin olarak ayırmak mümkün olamayacağı için birçok zorlayıcı hükümlere ihtiyaç duyulacaktır. Buna ekli olarak imalâtçılara yapılan birçok satışlarda, girdiler üzerindeki vergilerin mahsubu imkânı ortadan kalkacaktır. Çünkü artık vergi fiyatla kaynaşmış olmaktadır.

12) A. ERGİNAY, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, 1973 - 74, Ankara, s. 133.

13) B. OCAKÇIOĞLU, "Katma Değer Vergisinde Perakende Safhanın Vergilendirilmesi", *Türkiye'de Katma Değer Vergisi*, s. 70.

— Vergileme boyutları, toptancılar safhasında kalacağı için vergi oranlarının da aynı hasılayı sağlamak üzere yüksek olarak tesbit edilmesi gerekecektir.

Bütün bunlar ve benzeri sebeplerle Katma Değer Vergisinin tam olarak uygulanabilmesi için perakende safhanın vergi kapsamı içinde tutulması gerekmektedir.

2. Katma Değer Vergisinde Başlıca Muafiyet ve İstisnalar :

Diğer vergilerde olduğu gibi Katma Değer Vergisinde de muafiyet ve istisnalara yer verilmektedir. Özellikle sağlık, eğitim v.b. gibi sosyal faaliyetlerle bazı iktisadî gayeler için istisna hükümleri konmaktadır. Ayrıca kamu hizmetleri içinde yer alan ve piyasa faaliyeti olarak şekillenen bazı kamu işletmeleri de istisna hükümlerinden yararlanmaktadır. Aynı mülâhazalarla vergi idaresi açısından kavranması zor olan veya etkin olmayan küçük çaptaki ticaret ve hizmet işletmeleri de vergi istisnasından yararlanabilir.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, vergi kanunlarına göre istisnaya veya muafiyete tâbi firmalar özellikle bazı hallerde vergi dışında kalmakla dezavantajlı olabilirler. Bu durum satış/alış oranı küçüldükçe yani katma değeri azaldıkça ortaya çıkabilir. Alışları üzerindeki vergi yükü arttıkça firmalar indirimden yararlanamayacakları için vergiden istisna edilmeleri lehlerine olmayabilir. Bu durumu ortadan kaldırmak üzere “bir tercihlî mükellefiyet” müessesesine ihtiyaç duyulmuştur¹⁴. Buna göre mükellef dilediği takdirde belli şartlarla istisna veya muafiyetten vazgeçebilmektedir.

Katma Değer Vergisi uygulamasında üzerinde en çok durulan konulardan biri de ihracat istisnasıdır. Avrupa Ekonomik Topluluğuna dahil bulunan ülkeler vergi ahenkleştirmesine en uygun dolaylı vergi olarak Katma Değer Vergisini benimsemişlerdir. Ülkeler arasında dış ticaret bakımından rekabet eşitliğinin ve özellikle bu konuda vergi tarafsızlığının sağlanması için dahilde üretilen ile ithal edilen malın aynı oranlarda vergilendirilmesi öngörülmektedir. Vergi ahenkleştirmesi çerçevesinde şimdilik kabul edilen “varış ülkesinin vergisi” prensibine uygun olarak ihracat vergiden istisna edilmek-

14) A. A. DOĞAN, a.g.m., s. 51.

tedir. Böylece ihrac edilen mallar, üzerindeki dolaylı vergilerden büyük ölçüde arındırılmış olmaktadır.

İhracatın vergi kapsamı dışına alınması çeşitli usullerle yapılabilir. Bunlar sırasıyla, ihracata (0) nisbet uygulanması, ihrac malları için vergisiz alış imkânı sağlanması veya ihracatın tamamen vergi dışında tutulmasıdır.

3. Vergileme Usulleri ve Vergi Oranları :

Katma Değer Vergisinde esas itibariyle gelir vergilerinde olduğu gibi gerçek usul, zorunlu bir prensip olarak kabul edilmektedir. Ancak vergi idaresi mülâhazaları veya mükelleflerle ilgili teknik imkânsızlıklar nedeniyle bazı boyutlarda götürü usulü de uygulamak zorunlu hale gelmektedir.

Katma Değer Vergisi uygulamasında, oran yapısı ile ilgili olarak çoğunlukla kabul edilen görüş, vergi oranlarının mümkün olduğu kadar az ve hatta tek olmasıdır. Gerçekten verginin uygulanması, oran çeşitlendirilmesine müsait değildir. Bu husus muhtelif sebeblere bağlanmaktadır.

a) Katma Değer Vergisinde oranın tek olmasını teklif edip, bunun iktisadî yönünü ele alanlar daha çok verginin tarafsızlığı üzerinde duranlardır¹⁵. Piyasada teşekkül eden fiyatlarla marjinal maliyetler arasındaki eşitliği optimum olarak kabul edenler, bu dengeyi bozmayacak olan vergileri de tarafsız olarak kabullenmektedirler. Buradan hareketle, Katma Değer Vergisinde oran farklılaştırmasının değinilen optimalite bozacağı ileri sürülmektedir. Konunun tartışılması bu yazımın sınırlarını aşacağı için burada sadece iddiayı belirtmekle yetiniyoruz.

b) Katma Değer Vergisinde oran yapısının çeşitlendirilmesini sınırlayan en önemli unsur vergi idaresidir. Gerçekten vergi nisbetleri sayısı arttıkça vergi idaresi de güçleşecektir. Mükelleflerin, farklı mal satışlarında, muhtelif oranlar uygulaması ve bunları maliyetleri ile irtibatlandırmaları oldukça güçtür. Bu durum idarî masrafları da arttıracaktır. Ancak vergi adaleti ve benzeri sebeplerle sınır-

15) H. KIZILYALLI, "Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri, Ankara 1973, s. 20 - 29.

lı sayıda olmak üzere oran farklılaştırmasına gitmek zorunlu hale gelmektedir.

Uygulamada ençok 4 türlü nisbet görülmektedir : Normal, indirilmiş, orta ve yükseltilmiş nisbetler. Belçika ve Fransa haricindeki ortak pazar ülkelerinde normal ve indirilmiş olmak üzere ikili nisbet kabul edilmiştir.

Nisbetlerle ilgili olarak ileri sürülen bazı *prensipler* vardır. Bunlardan,

Birincisi; indirilmiş nisbet o şekilde tesbit edilmeli ki, bu nisbetin uygulanması ile bulunacak vergi, alışlar üzerindeki vergiden fazla olmasın. Gerçekten alışlarını daha yüksek bir orandan yapan bir firmanın, satışları düşük orandan yapıyorsa (vergi iadesini gerektirecek şekilde), bu firmaların bulunduğu kesim devamlı olarak vergi iadesine ihtiyaç gösterir. İade süresi geçtikçe, o kesim üzerinde kronik bir vergi birikimi teşekkül eder. Buna mukabil vergi iade süresi kısaltıkça, ilgili firma devamlı olarak bir sübvansiyon almış olur.

İkinci prensip de vergi ahenkleştirmesi ile ilgilidir. Buna göre "varış ülkesinin vergisi" esasma uygun olarak ithal edilen mallara, yurt içindeki nisbetlerin, aynısını uygulamak gerekir.

4. Katma Değer Vergisinde İndirimler ve Vergi İadesi :

Katma Değer Vergisi uygulamasında indirim rejimi çok önemli bir yere sahiptir. Prensip itibariyle vergi mahsubu sistemi kabul edildiğinden, indirim uygulaması katma değer vergilendirilmesine dolaylı yönden imkân vermektedir. Uygulamada tüketim tipi Katma Değer Vergisi esas olarak alındığından, firmaların carî ve yatırım malları girdileri üzerindeki vergiler, bir bakıma meydana geldiği anda indirilmektedir.

Ancak özellikle vergiye geçiş dönemlerinde yatırım malları üzerindeki vergilerin tümünün mahsup edilmesi sakıncalı görülmektedir. Anı indirimler dolayısıyla devlet gelirlerinde süratli bir düşüş meydana gelmesi, yatırım kararlarının verginin uygulanacağı döneme kadar ertelenmesi gibi mahzurlar, bunlar arasında sayılabilir. Vergiye geçiş dönemlerinde, bazı ülkeler yatırım mallarına başlan-

ğıktan itibaren azalan oranlar uygulayıp (Almanya'da 1968 senesi için % 8, daha sonraki yıllarda sırasıyla % 7, % 6, % 4, % 2 ve % 0 gibi) belli bir süre sonra oranı sifıra indirdikleri bir sistem uyguladıkları gibi; bazı ülkelerde belli bir oranı aşan yatırım malları vergilerinin indirilmesine izin vermişlerdir. Bu ikinci tip uygulamada, başlangıçtan itibaren azalan taban oranlar tesbit edilmiştir (Belçika'da 1971 için % 10, 1972 de % 7,5, 1973 de % 5 ve 1974 de % 2,5 şeklinde). İlgili yıllarda ödenecek vergi, bu oranı aştıkça yatırım malları için kısmî bir indirim imkânı doğmaktadır¹⁶.

Katma Değer Vergisi uygulamasında firmalar bakımından belli bir dönemde alışlar üzerindeki vergiler satışlar üzerindeki aştıkça ilgili firmanın hazineden bir alacağı doğar. Bu farkın ileriki dönemlere aktarılması ve böylece mahsup edilmesi veya mükelleflere iade edilmesi alternatifleri mevcuttur.

Değinen iadenin ileriki dönemlere aktarılması veya teşebbüsün faaliyet dönemi ile bağlantı kurulması, mükellefler açısından mahzurlar taşır (likidite sorunu gibi). Buna mukabil iadenin her dönem (1 ay gibi) yapılması da idarî açıdan sakıncalıdır. Bu sebeble değinen iki sürenin telif edilmesi gereklidir.

Katma Değer Vergisinin muhasebeleştirilmesi ise büyük ölçüde kaynakta kesilen diğer vergilerinkine benzer. Yevmiye işlemleri aynı usule göre yapılabilir. Büyük defterde ise bir Katma Değer Vergisi hesabı açılarak, gerek işletme içindeki diğer ilgili hesaplarla ve gerekse hazine ile ilgili alacak ve borç kayıtları işlenir.

V — KATMA DEĞER VERGİSİ İLE DİĞER GENEL SATIŞ VERGİLERİNİN MUKAYESESİ

Bu kısımda Katma Değer Vergisi ile alternatifi olmuş olan başlıca genel satış vergileri ana hatlarıyla ve kısaca karşılaştırılacaktır. Bu vergiler, kümülâtif muamele vergileri (şelâle vergileri) ile toplu muamele vergileridir.

16) B. OCAKÇIOĞLU, "Katma Değer Vergisinde İndirimler", a.g.m., s. 132 - 134.

1. Kümülatif (Yayı) Muamele Vergileri ile Katma Değer Vergisi :

Bu iki vergi arasındaki mukayese konuların tartışılmasına girilmeden şu başlıklar halinde özetlenebilir :

— Yayılı Muamele Vergileri az safhadan geçen mallar ile çok safhadan geçen mallar arasında birincinin lehine olmak üzere bir ayırım yapar. Katma Değer Vergisi mamûllerinin safha işlemleri arasında tarafsızdır.

— Yukarıda değindiğimiz ayırımın tabii bir sonucu olarak yayılı Muamele Vergileri işletmelerin dikey entegrasyonuna sebebiyet verir ve böylece işletmelerin örgütlenmesini etkiler. Üretim ve dağıtım sürecinde mamûllerin el değiştirmesi arttıkça, vergi de o nisbette hızla artar. Katma Değer Vergisi ise işletmelerin örgütlenmesi üzerinde tarafsızdır.

— Yayılı Muamele Vergileri uygulamasında, nihaî mamûller üzerindeki vergi yükünü hesaplamak oldukça zor ve hatta imkânsızdır. Mamûllerin geçirdiği safhalar, firmaların maliyet yapıları v.b. gibi hususlarda bazı sınırlayıcı varsayımlar yapılarak vergi yükü hesaplanabilirse de bunun daima takribi bir rakkam olacağı açıktır. Bu durumda ihracat dolayısıyla yapılacak vergi iadelerinde, tam bir iade yapmak mümkün olmayacaktır. Katma Değer Vergisi uygulamasında ise vergi faturalar üzerinde açık olarak görüldüğünden bu imkân mevcuttur.

— Yayılı Muamele Vergileri, kümülatif şekilde verginin piramitleşmesine yol açar. Katma Değer Vergisi ise verginin piramitleşmesine sebebiyet vermez ve bu sebepten meydana gelecek fiyat yükselmelerine engel olur.

— Yayılı Muamele Vergilerinin kendi bünyesinde, vergi güvenliği açısından bir oto - kontrol mevcut değildir. Katma Değer Vergisinde ise firmaların satın aldıkları girdileri dolayısıyla ödedikleri Katma Değer Vergisini, satışları üzerindekilerden mahsup etme imkânı bulunduğundan, mükellefleri arasında bir menfaat zıtlaması mevcuttur. Bu durum, sistem olarak Katma Değer Vergisine oto-kontrol özelliğini verir.

— Yayılı Muamele Vergilerinde sermaye malları kümülâtif şekilde vergilendirilirken, özellikle tüketim tipi Katma Değer Vergisinde sermaye malları vergiden arındırılır.

— Yayılı Muamele Vergileri, vergi idaresi açısından Katma Değer Vergisine oranla daha avantajlıdır (vergi idaresi terimi mükelleflerle ilgili işlemleri de kavramaktadır). Özellikle mükellefler tarafından yapılacak işlemler Katma Değer Vergisinin en büyük dezavantajını teşkil eder. Gerçekten mükelleflerin Katma Değer Vergisi ile ilgili muhasebe işlemleri oldukça ileri bir tekniğe ihtiyaç gösterir. Ayrıca faturalardaki Katma Değer Vergisinin gösterilmesi, beyannamelerin düzenlenmesi v.b. gibi işlemler Katma Değer Vergisi uygulamasında ağırlığını hissettirir.

— Yayılı Muamele Vergilerini Katma Değer Vergisine kıyasla daha düşük oranlarda uygulamak mümkündür.

2. KDV ve Toplu Muamele Vergileri :

Özelliği dolayısıyla tüketim safhasında alınan perakende satış vergileri ayrı bir başlık altında incelenecektir. İmalât ve toptan satış vergilerinin ise özellikleri bakımından birbirlerine yakın etkileri vardır ve hatta uygulamada her ikisinin birden tamamlayıcı vergiler olarak kullanıldığı görülmektedir.

a) İmalât ve Toptan Satış Vergileri ile KDV. :

— İmalât ve toptan satış vergileri, belli bir üretim ve dağıtım aşamasından alındığı halde, KDV daha geniş bir alana uygulanabilmekte ve yayılabilmektedir. Bu bakımdan birincilerde verginin ağırlığı, tesirleri itibariyle bir safhada toplandığı halde KDV de bu dağılmaktadır. Kapsam bakımından da Katma Değer Vergisi, hizmetleri ve tarımı da içine alarak daha geniş bir alana uygulanabilmektedir.

— İmalât ve toptan safhada alınan Muamele Vergileri, vergide piramitleşmeye yol açarak fiatların vergiden daha fazla artmasına sebebiyet verirler. KDV bu bakımdan vergide piramitleşmeye yol açmaz.

— Vergi idaresi açısından ise, mükellef adedi az olmasıyla imalât ve toptan satış vergileri Katma Değer Vergisine üstünlük gös-

terir. Bu bakımdan malî idaresi yeterince kurulamamış, ekonomik yapısı küçük ve orta büyüklükte dağıntık ticarî ve sınaî işletmelerden meydana gelen az gelişmiş ülkelerde Katma Değer Vergisine tercih olunurlar.

— İmalât ve toptan satış vergilerinin uygulamasında, toptancı ve imalâtçı satışlarının tanımı ve tesbiti büyük önem arzeder. Bu durum, bir taraftan vergi kaçakçılığı v.b. gibi idarî sorunlar çıkarırken, diğer taraftan aynı türden mallar arasında önemli vergi yükü farkları meydana getirir. KDV uygulaması ise, bu açıdan toptancı, imalâtçı veya perakendeci şeklinde kesin bir ayırma büyük ihtiyaç duyurmaz.

— İmalât ve toptan satış vergileri, imalâtçıların veya toptancıların, sattıkları üründe pazarlama değerinin bulunmamasına ve bunun kabarmamasına gayret göstermelerine sebebiyet verir. Bu değeri gene kendi kurdukları ve fakat vergi alınmayan safhada faaliyet gösteren firmalarda teşekkül ettirirler veya buna zorlanırlar. Böylece, bu tip vergiler firmalar arasında sun'î parçalanmalara sebebiyet verirler.

KDV bu açıdan tarafsızdır. Bir safhada katma değerini düşük gösterilmesi, daha sonraki safhanın katma değerini büyüteceği için vergileme bakımından parçalanma veya bütünleşmenin önemi kalmaz.

— Toptancı ve özellikle imalâtçı safhada alınan toplu muamele vergilerinde, vergi tabanı dar olduğu için vergi oranlarının Katma Değer Vergisine kıyasla yüksek tutulması gerekir.

b) Perakende Satış Vergileri ile KDV :

— Perakende satış vergileri ile tüketim tipi KDV gerçekte özdeş vergilerdir. Aynı oranda tatbik edilen her iki vergide, aynı maddeler üzerinden eş hasıla sağlarlar. Genel olarak uygulandıkları takdirde kapsamları ve mükellef adetleri bakımından da büyük farklar yoktur.

— Perakende satış vergisi, dış ticarete vergi iade ve telâfisinin tam yapılabilmesi bakımından Katma Değer Vergisinin üstünlüklerini taşır. Perakende satıştan önceki safhaları vergi dışı tuttuğundan Katma Değer Vergisinde olduğu gibi dikey entegrasyona (bü-

tünleşmeye) sebebiyet vermez. Perakende satış vergilerinin uygulanma alanını aynen Katma Değer Vergisinde olduğu gibi tarım faaliyetlerine ve hizmetlere de teşmil etme imkânı vardır.

— Perakende satış vergilerinde vergi farklılaştırması yaparak verginin şahıslştırılması imkânı, Katma Değer Vergisi ile kıyas edilemeyecek kadar fazladır. Katma Değer Vergisinde oran farklılaştırması imkânı sınırlıdır. Bu bakımdan yeniden dağıtıcı vergi politikası aleti olarak KDV uygun değildir.

— Benzer yönleri ve etkileri dolayısıyla Avrupa Ekonomik Topluğunda ortak bir genel tüketim vergisi aranırken özellikle bu iki vergi mukayese edilmiş ve neticede Katma Değer Vergisi tavsiye edilmiştir. Bunun *sebeblerini*, kısaca gözden geçirecek olursak, KDV'nin perakende satış vergilerine oranla sahip oldukları bazı üstünlüklere bağlamak mümkündür.

— Perakende satış vergilerinde, perakende safhada kaçırılan vergiler tamamen zayi olmaktadır. Katma Değer Vergisinde bu kayıp sadece kaçırılan safhanın katma değeri ile ilgilidir.

— Perakende satış vergileri, doğrudan doğruya tüketicilere yapılacak satışlarla üretici işletmelere yapılacak satışlar arasında bir ayrıma ihtiyaç duyurmaktadır. Bu durum ise idarî güçlüklerle ve zorlamalara yol açar.

— Gelişmemiş ülkelerde her iki verginin tatbiki güç olmakla beraber, perakende satış vergilerinin bünyesinde oto - kontrolü sağlayacak unsurlar bulunmadığından, KDV ye oranla vergi kaçırma imkânı daha fazladır.

Sonuç olarak; Katma Değer Vergisi sanayileşmiş, piyasa ekonomisi genişlemiş, eğitim seviyesi yüksek olan gelişmiş ülkelerde etkin şekilde uygulanacak bir vergidir.

Buna mukabil piyasa faaliyetleri dar bölgede kalan, malî idaresi yetersiz, gelir ve servet dağılımı adaletsiz olan az gelişmiş ülkelerde uygulaması oldukça zor ve hatta elverişsizdir.