

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK ESASI VE TÜRKİYEDE UYGULANMA İMKANLARI

Doç. Dr. S. Yenal Öncel
İktisat Fakültesi

Katma Değer Vergisi, genel satış vergileri uygulamasının tarihi gelişimi içinde ulaştığı en son safha olarak görülmektedir. Bu vergi ile toplu ve yayılı muamele vergilerinin pürüzlü etkilerinin ortadan kalkacağı kabul edilmektedir. (1). Başta Avrupa Ekonomik Topluluğuna bağlı ülkeler olmak üzere muhtelif devletlerde Katma Değer Vergisinin uygulaması hızla gelişmektedir. Bugün Katma Değer Vergisi AET ülkelerini de içine alan 30 a yakın ülkede uygulanmaktadır.

Bilindiği gibi muamele vergisi, üretim-tüketim zinciri içinde yer alan satış, bir hizmetin görülmesi, devir ve teslim şeklindeki ekonomik işlemleri konu eder. Bu vergiye değinilen zincirin bir halkasından alınıyorsa toplu muamele vergisi, her aşamasından tahsil ediliyorsa yayılı muamele vergisi denilmektedir.

Konumuz olan Katma Değer Vergisi ise yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi üretim tüketim zincirinin her aşamasından alınmaktadır. Ancak verginin matrahı yayılı muamele vergilerinde malın tüm satış bedeli olduğu halde Katma Değer Vergisinde her aşamada mamüle katılan değer esas alınmaktadır. Diğer bir deyimle vergi oranı her aşamada katılan değere uygulanmaktadır.

Katma Değer Vergisinin diğer vergi türlerinde olduğu gibi teorik bir temeli vardır. Vergi uygulamaya konduğunda bahsi e-

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

dilen teorik çatının kanunların hazırlanmasına esas teşkil edeceğine şüphe yoktur. Bu bakımdan konu iki kısımda ele alınmıştır. Birinci kısımda katma Değer Vergisinin teorik yönü incelenecektir. İkinci kısımda ise Türkiye'de Katma Değer Vergisinin uygulanma imkânları, hazırlanan tasarılar ve bu tasarılar ile getirilmek istenen modeller üzerinde durulacaktır.

BİRİNCİ KISIM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN MAHİYETİ, TANIMI, TÜRLERİ VE EKONOMİK YÖNLERİ

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

1 — 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, 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 tarafından üretilen ürünün bünyesine hemen girmektedir. (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 al-

diği girdilere kendi iş gücünü, sermayesini, binalarını, makinalarını kullanarak bir değer katmaktadır. Bunlara katma değere dahil olan firma içi girdiler de denilebilir. (2).

Bu anlamda Katma Değer, bir üretim veya dağıtım birimi dahilinde bulunan emek, sermaye, teşebbüs gibi faktörlerin üretim süreci boyunca kattığı değeri ifade etmektedir. Bunların yanı sıra 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 diğer firmalardan aldığı girdilerden bir kısmı fizikî olarak ürünün bünyesine dahil olan, bir kısmı da dahil olmayan girdilerdir. Ancak özellikle diğer firmalardan alınmış olan makina ve teçhizat gibi sermaye malları, üretilen veya dağıtıma tâbi tutulan mamülün bünyesine dolaylı olarak katılmaktadır. Bunlar, uzun bir üretim döneminde yıpranan ve sonuçta tükenen dayanıklı sermaye mallarıdır. Sermaye mallarının bu aşınma payı mamülün bünyesine dolaylı olarak girdiğinden net katma değerın bulunması için bu yıpranma paylarının da çıkarılması gereklidir.

2 — KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ VE BUNLARIN EKONOMİK ETKİLERİ

Katma Değer Vergisi, sermaye mallarına uygulanan indirim metoduna ve bunlara indirim tanınıp, tanınmama durumuna göre bir ayırma tabi tutulmaktadır.

1. Sermaye mallarına hiçbir şekilde indirim tanımayan sistem:

a) Gayri safi hasıla tipi Katma Değer Vergisi:

Katma Değer Vergisinin matrahı, üretim ve dağıtım süreci-ne dahil bulunan firmaların diğer firmalardan aldığı girdilere

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

kendi faaliyeti sonucunda kattığı değer olduğuna göre, bu katma değer kavramı eğer dayanıklı sermaye mallarının üretim sürecince yıpratılan paylarının değerini de ihtiva ediyorsa, verginin matrahı gayri safi katma değere ulaşır (3).

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

Kapalı bir ekonomi 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;

$GNP = C + I = \text{ücret} + \text{rant} + \text{faiz} + \text{kâr} + \text{amortisman}$
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, indirimine tâbi tutulmayacak olan sermaye mallarının açıkça tanımının yapılması zorunlu hale gelmektedir. Çünkü sermaye malları bakımından, indirim rejiminde, diğer mallar lehine olacak şekilde bir ayırım yapılmaktadır.

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

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

Ancak zaman unsuruna bağlı bu tür bir ayırım yeterli olmayacaktır (4). Zira dönem başında alınıp 8 ay süre ile kullanılan bir varlık sermaye malı addedilmeyeceği halde gene 8 aylık kullanımını 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, takdiri olarak kalmaya mahkûmdur.

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

Firmalar açısından verginin matrahi :

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 daht «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

4) C. S. SHOUP, a.g.ö. s. 251.

ve dolayısıyla yatırımları daha ağır şekilde vergilendirmektedir. Bu sebeple 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 olacaktır (5).

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 yansıması ve maliyetin bir oranı olarak kârın tesbit edilmesi hallerinde ise, indirim imkânı tanınmayan yatırım malları üzerindeki vergiler, kısmen veya tamamen vergi matrahına girecektir. Bu durumda, fiyatların alınan 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 gelmektedir (6).

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

2. Sermaye Mallarına İndirim Tanıyan Sistemler :

Sermaye malları için kısmen veya tamamen indirim tanıyan

5) B. OCAKÇIOĞLU, Katma Değer Vergisi Teorisi ve Uygulama İlkeleri, (Yayınlanmamış doktora tezi), s. 11-15.

6) J. F. DUE, Sales Taxation, Urbana 1957, s. 20; B. OCAKÇIOĞLU, a.g.e., s. 71-74; M. LAVRE, La Taxa sur La Valcur Ajoutée, Paris 1952

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 içinde 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;

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

şeklinde ifade edilebilir. Bu durumda verginin matrahı :

ücret + rant + faiz + kâr = 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 sürecince 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 olacaktır. 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 tabi tutulması, millî gelir hesaplarında vergi matrahını tüketim harcamalarına eşit hale getirir. Bundan dolayı KDV'nin bu türüne tüketim tipi denilmektedir.

Tüketim tipi katma değer vergisinin 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 açısındanadır. Alışlar üzerindeki vergilerin derhal mahsubu imkânı mevcut olduğundan ileriki sene-

lere 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 itibarıyla 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 olmaktadır (7).

Şüphesiz tüketim tipi katma değer vergisi uygulamasında, yatırımların hızlandığı yıllarda devlet gelirlerinin azalması, buna mukabil yatırımların düştüğü dönemlerde de nisbi olarak gelirlerin artması beklenebilir (8). Bu açıdan konjonktürel maliye politikasının bir aracı olarak kullanılması imkânı sınırlıdır. Hatta 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 göstereceklerdir.

7) C. S. SHOUP, a.g.ö., s. 253,

8) B. OCAKÇIOĞLU, a.g.m., s. 120.

Buraya kadarki açıklamalarda katma değer vergisinin muhtelif türleri üzerinde duruldu. Tüketim tipi dışındakiler daha çok katma değer vergisinin teorik incelemelerinde ve gelişmelerinde 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.

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 metoden çeşitli sakıncaları 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 methodur. 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:

$t (s - a)$ olacaktır.

Vergi mahsubu metoduna göre ise:

$ts - ta$ şeklinde ortaya çıkacaktır.

Vergi mahsubu usulü esas itibariyle tüketim tipi katma değer vergisinin hesabına uygundur. Vergi mahsubu usulünün diğer usüllere göre bazı üstündekileri vardır. Bunları kısaca sayacak olursak;

Birincisi; diğer usüllerden 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 dağıtımına doğru belli bir aşamanın 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 farklılaşırma imkânı sınırlıdır (9).

IV — KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYGULANMASI İLE İLGİLİ BAŞLICA ÖNERİLER :

Burada verginin uygulanması ile ilgili bazı genel konular ele alınacaktır.

1. Verginin Mevzuu ve Kapsamı :

Katma Değer Vergisinin uygulandığı saha, prensip itibarıyla tarım dahil bütün ticarî ve sınaî faaliyetler ile hizmetlerdir. Aynı şekilde vergi, ekonomik faaliyetlerin bütün aşamalarına uygulanır. Bunun dışında ithalât da 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 bozmaktadır (10). 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

9) K. BULUTOĞLU, a.g.e., s. 331.

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

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 sakıncalara 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 etkiler (11). Tarım işletmeleri açısından girdileri (diğer firmalardan satın aldıkları) 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 otokontrol 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.

11) A. HEREKMEN, «Tarım Sektörünün Katma Değer Vergisi Kapsamına Alınması», Türkiye'de Katma Değer Vergisi, İstanbul 1974, s. 99; Taxation for farmers and small traders under value added tax systems, OECD, March 1972.

b) Perakende safhanın Katma Değer Vergisi dışında tutulması :

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

aa) Vergi idaresi açısından mükelleflerin bütünü 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 kümülatif olarak artar. Bu durum ise geniş ve etkin bir vergi idaresini gerektirir. 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 ayırmacı uygu-

laması yoktur (12). 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 yararların birleşmesi halinde vergi güvenliği zedelenecektir (13).

— Perakende safhanın vergi kapsamı dışına çıkarılması, ancak toptan veya perakende satış tanımlarının tam olarak yapılmasına bağlı olacaktır. 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 imalâtçılar yapılan çoğu satışlarda, girdiler üzerindeki vergilerin mahsubu imkânı ortadan kalkacaktır. Çünkü artık vergi fiyatla kaynaşmış olmaktadır.

— Vergileme boyutları, toptancılar safhasında kalacağı için vergi oranlarında 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.

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

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

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 amaçlar için istisna hükümleri konmaktadır. Ayrıca kamu hizmetleri içinde yer alan ve piyasa faaliyeti olarak şekillenen bazı kamu işletmeleri de istisna hükümlerinden yararlanmaktadır. Aynı düşüncelerle 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 tercihli mükellefiyet» müessesesine ihtiyaç duyulmuştur (14). 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 edilmektedir. Böylece ihrac edilen mallar, üzerindeki dolaylı vergilerden büyük ölçüde arındırılmış olmaktadır.

14) A. A. DOĞAN, a.g.m., s. 51,

Ihracatın vergi kapsamı dışına alınması çeşitli usullerle yapılabilir. Bunlar sırasıyla; ihracata (O) nisbet uygulaması, ihraç malları için vergisiz alış imkânı sağlanması veya ihracatın tamamen vergi dışında tutulmasıdır.

3. Vergileme Usulleri ve Vergi Oranları :

Katma Değer Vergisinde esas itibarıyla 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 uygulaması, oran çeşitlendirilmesine uygun değildir. Bu husus muhtelif sebeplere bağlanmaktadır.

a) Katma Değer Vergisinde oranın tek olmasını teklif edip, bunun iktisadî yönünü ele alanlar daha çok verginin tarafsızlığı üzerinde duranlardır (15). 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 optimal bozacağı ileri sürülmektedir. Konunun tartışılması yazının sınırlarını aşacağı için burada sadece bu düşüncüyü belirtmekle yetiniyoruz.

b) Katma Değer Vergisinde oran yapısının çeşitlendirilmesini sınırlayan en önemli unsur vergi idaresidir. Gerçekten, tarifede oran 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 artıracaktır. Ancak vergi adaleti ve ben-

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

zeri sebeplerle sınırlı sayıda olmak üzere oran farklılaştırmasına gitmek zorunlu hale gelmektedir.

Uygulamada en çok 4 türlü oran görülmektedir; Normal, indirilmiş, orta ve yükseltilmiş oranlar, Belçika ve Fransa haricindeki ortak pazar ülkelerinde normal ve indirilmiş olmak üzere ikili oran yapısı kabul edilmiştir.

Oran yapısı ile ilgili olarak ileri sürülen bazı prensipler vardır. Bunlardan,

Birincisi; indirilmiş oran 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 geciktikçe, o kesim üzerinde kronik bir vergi birikimi teşekkül eder. Buna mukabil vergi iade süresi kısaltıldıkça, ilgili firma devamlı olarak bir sübvansiyon almış olur.

İkinci prensip de vergi ahenkleştirmesi ile ilgilidir. Buna göre «varış ülkesinin vergisi» esasına 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 itibarıyla 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 hızlı bir

düşüş meydana gelmesi, yatırım kararlarının verginin uygulanacağı döneme kadar ertelenmesi gibi sakınca lar, bunlar arasında sayılabilir. Vergiye geçiş dönemlerinde, bazı ülkeler yatırım mallarına başlangıçtan 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 sıfıra 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 kısmi bir indirim imkânı doğmaktadır (16).

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

Değ inilen iadelerin 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 idari açıdan sakıncalıdır. Bu sebeple değ inilen 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

16) B. OCAKÇIOĞLU, «Katma Değer Vergisinde İndirimler», a.g.m., s. 132 — 134.

başlıca genel satış vergileri ana hatlarıyla ve kısaca karşılaştırılacaktır. Bu vergiler, kümülâtif muamele vergileri (şelâle vergileri) ile toplu muamele vergileridir.

1. Kümülâtif (Yayılı) Muamele Vergileri ile Katma Değer Vergisi :

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

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

— Yukarıda değindiğimiz ayırımın doğal bir sonucu olarak yayılı Muamele Vergileri işletmelerin dikey bütünlemesine 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, nihai ürünler üzerindeki vergi yükünü hesaplamak oldukça zor ve hatta imkânsızdır. Ürünlerin geçirdiği safhalar, firmaların maliyet yapıları v.b. gibi hususlarda bazı sınırlayıcı varsayımlar yapılarak vergi yükü hesaplanabilirse de bunun daima tahmini bir rakam 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, kümülâtif 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 üzerindkilerden mahsup etme imkânı bulunduğundan, mükellefleri arasında bir menfaat zıtlaması mevcuttur. Bu durum, sistem olarak Katma Değer Vergisine oto-kontrol özelliği verir.

— Yayılı Muamele Vergilerinde sermaye malları kümülatif 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 mükellef 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 nitelikleri 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 fiyatların 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 gösterir. Bu bakımdan mali idaresi yeterince kurulamamış, ekonomik yapısı küçük ve orta büyüklükte dağınık 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 arz eder. 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 ayrıma büyük ihtiyaç duymaz.

— 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 sunî parçalanmalara sebebiyet verirler.

KDV bu açıdan tarafsızdır. Bir safhada katma değerinin 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 uygulanan her iki vergi de, aynı matrah üzerinden eş hasıla sağlarlar. Genel olarak uygulandıkları takdirde kapsamı 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 yayılı muamele vergisinde olduğu gibi dikey entegrasyona (bütünleşmeye) sebebiyet vermez. Perakende satış vergilerinin uygulama alanını aynen Katma Değer Vergisinde olduğu gibi tarım faaliyetlerine ve hizmetlere de teşmil etme imkânı vardır.

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

— Benzeri yönleri ve etkileri dolayısıyla Avrupa Ekonomik Topluluğunda ortak bir genel tüketim vergisi aranırken özellikle bu iki vergi mukayese edilmiş ve neticede Katma Değer Vergisi tavsiye edilmiştir. Bunun sebeplerini, 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 değer vergisi kadardır. Kaldı ki daha sonraki aşamalarda bu vergi telafi edilebilir.

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

— Gelişmiş ülkelerde her iki verginin tatbiki güç olmakla beraber, perakende satış vergilerin bünyesinde oto-kontrolü sağlayacak unsurlar bulunmadığından, KDV ye oranla vergi kaçırma imkânı daha fazladır. Bütün bu karşılaştırmalardan sonra Katma Değer Vergisinin başlıca özelliklerini şu başlıklar halinde özetleyebiliriz.

Birincisi Katma Değer Vergisi selektif oran uygulamaya imkân veren bir yapıya sahiptir. Gerçekten bir mal kaç aşamadan geçerse geçsin nihai vergi yükünü son kademedeki oran tayin etmektedir. Bu nedenle ürünlerin vergi yükünü ihtiyaca göre azaltıp çoğaltmak mümkündür. Gerçekten ilaç yapımı dışında da çeşitli sanayiye girdi veren bir maddeyi ilaç yapımında kullanıldığı anda (O) vergi yüküne düşürmek mümkündür.

İkincisi Vergi yükünün hesabı Katma Değer Vergisinde kolaydır. Bu nedenle verginin idaresi daha etkin şekilde yapılabilir.

Üçüncüsü Katma Değer Vergisi tarafsız bir vergidir. Gerçekten bir defa, vergi yükü tam olarak hesaplanabildiğinden, ihracatta vergi idaresi ve ithalatta vergi konması tam olarak gerçekleşebilmekte, bu nedenle dış ticaret hareketlerine karşı vergi tarafsızdır denilebilir. Daha sonra piramitleşmeye yol açmadığından üretimin aşamalarına karşı da tarafsızdır. Nihayet emek yoğun, veya sermaye yoğun teknolojiler karşısında da tarafsız bir vergidir.

Bu kısmın sonucu olarak denebilir ki, 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, mali idaresi yetersiz, gelir ve servet dağılımı dengesiz olan az gelişmiş ülkelerde uygulaması oldukça zor ve hatta elverişsizdir.

İKİNCİ KISIM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYGULAMA ŞARTLARI

İkinci beş yıllık plânda hâlen uygulanmakta olan gider vergilerinin aksayan yönleri vurgulanmış ve ileri bir vergileme tekniğine sahip bulunan katma değer vergisine geçmek için çalışmalar yapılması öngörülmüştür. Özellikle 1970 yılından sonra bu konuda ki çalışmalar ağırlık kazanmış ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan tasarılar çeşitli üniversite veya kuruluşlarca tartışılmaya başlanmıştır (1). Şimdiye kadar dört civarında hazırlanmış olan tasarıların sonucusuna nihai şeklini verebilmek için Maliye Bakanlığınca kurulmuş bulunan bir komisyon gerek mükellefler ve gerekse idare bakımından pilot uygulama çalışmaları yapmıştır (2).

Bu kısımda önce Katma Değer Vergisinin yerini alması öngörülen gider vergilerinin aksayan yönleri kısaca ele alınacak ve Katma Değer Vergisinin tercih nedenleri üzerinde durulacaktır. Daha sonra çeşitli tasarılarla şekillenen Katma Değer Vergisi sistemi temel noktaları itibariyle incelenecektir.

I — GİDER VERGİSİ SİSTEMİNİN ELEŞTİRİSİ

Gider Vergisi sistemi içinde yer alan istihsal vergisinin incelenmesi esas itibariyle bu yazının boyutlarını aşacak ve baş-

1) Örnek: İktisadi Araştırmalar Vakfı, *Türkiye'de Katma Değer Vergisi*, İstanbul 1974; Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, *Katma Değer Vergisi Eskişehir 1976*; Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, *Katma Değer Vergisi semineri*, Ankara 1973.

2) Anonim, *Katma Değer Vergisi Örnek Uygulama Sonuçları*, Haziran 1977.

lı başına ele alınacak bir konudur. Bu bakımdan burada istihsal vergisine yöneltilen genel eleştiriler başlıklar halinde verilecek, tartışmasına girilmeyecektir. Bu eleştirileri şu başlıklar halinde toplamak mümkündür.

1 — Vergi yükü ve dağılımı açısından yapılan eleştiriler :

Istihsal vergisi özellikle ilk kademe mal üretimini hedef aldığından ve bu aşamada zorunlu olarak vergi matrahı diğer aşamalara oranla düşük olacağından, bunun doğal bir sonucu olarak da vergi oranı yüksek tesbit edilecektir. Vergiyi kanunî olarak da yansıtacağı söz konusu olsa bile ilk kademe üretimi ile uğraşan işletmeler bir süre ağır bir vergi yükü altında kalmaktadır.

Kaldı ki belirli ekonomik bunalım dönemlerinde gecikmeli olarak vergiyi yansıtabilen işletmelerin finansman durumlarının daha da güçleşeceği ileri sürülmektedir (3). Ancak bir kısım yazarlar bunun şimdiye kadar ciddi bir sakınca meydana getirmediğini, vergi ödeme sürelerinin uzatılması veya vergiyi erteletme müesseselerinin bu sorunu hafiflettiği görüşünü savunmaktadır (4).

Burada konunun tartışmasına genel olarak girmeden denebilir ki istihsal vergisinin bugünkü uygulaması, sadece ilk madde üreticisi işletmeleri değil daha sonraki aşamalardaki firmaları da gereğinden fazla finansman sermayesi ile çalışmaya zorlamaktadır.

Ayrıca ilk kademe vergisi daha öncede değindiğimiz gibi piramitleşmeye yol açtığından, tüketicilerin vergi dolayısıyla katlandıkları yük, kanuni vergi oranını aşmaktadır. Üretim - tü-

3) İlhan Özer, «İstihsal vergisinin belirli sanayi dalları üzerindeki yükü ve etkileri», İktisadi araştırmalar vakfı, a.g.s., s. 200.

4) Sabahattin Teoman, «Katma Değer Vergisinin Az Gelişmiş Ülkeler ve Türk Sanayi Yönünden Sorunları» Ankara İktisadi ve Tic. İlimler Akademisi, a.g.s, s. 149.

ketim zincirinin her aşamasındaki satış fiyatı içinde vergi de yer aldığından ve böylece katma değerler haricinde içindeki vergiden de vergi alınması durumu ortaya çıktığından geriye doğru gidildiği oranda piramitleşme artmaktadır. Böylece vergi dolaşısıyla fiyatta meydana gelen artış devletin aldığı toplam vergiyi fazlasıyla aşmakta, aradaki fark kâr şeklinde tüketime kadar olan kademelerdeki firmalara gitmektedir.

Vergi yükü ve dağılımı ile ilgili olarak yapılan eleştirilere ek olarak ileri sürülen ve gerçek payı büyük olan iddialardan biri de vergi yükü dağılımında (prosedürün karışık olması dolayısıyla bir belirsizlik olmakla beraber) sistemin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek bazı dengesizliklerdir. İlk kademede alınan vergiden sonraki işlemlerde ürünlerin kazanacağı katma değerler farklı olduğu halde, mevcut uygulamada bu değer artışlarını vergilendirmek mümkün değildir (II nolu tabloda belirtilen mamuller hariç). Bu durum katma değeri fazla olan mamullerin gerçek vergi oranını düşürecek ve dolayısıyla vergi yükü dağılımı bakımından bir dengesizlik ortaya çıkacaktır.

2— Vergilemede adalet açısından yapılan eleştiriler:

Vergi tüketim işleminden çok önceki bir aşamada doğduğundan vergilemede adalet sağlamak güçleşmektedir. Yukarıda değindiğimiz gibi vergi yükünün bazı ürünlerde katma değerle ters orantılı olarak teşekkül etmesi vergilemede adalet açısından önemli bir sorun olmaktadır. Gerçi nihai kullanım yerleri dikkate alınarak oranlarda yapılacak ayarlama ile bu durumu yumuşatmak mümkünse de üretim - tüketim sürecinin uzun ve karışık olması nedeniyle başarı şansı azdır. Örneğin Türkiye sanayinde maliyet unsuru olarak vasıtalı vergiler konusunda yapılmış bir araştırmaya göre 1 TL.'lik pamuk ipliğinde 19,3, Pamuk sentetik iplikde 30, Nakış - dikiş ipliğinde 34,4 kuruş vasıtalı vergi bulunmaktadır (5). Bunların aynen kullanılması veya değer katarak kullanılması halinde vergi yüklerinin birincisinin aleyhine olarak teşekkül edeceği açıktır.

5) İ. Ü. Maliye Enstitüsünün D.P.T. ye yaptığı aynı adlı araştırma.

3 — İstihsal Vergisi matrahının aşınması ile ilgili eleştiriler.

İstihsal vergisi esas itibariyle pek az sayıdaki ilk maddeyi konusuna almış ve bunlardan 5 civarındaki kalem üzerine hasılat yönünden aşırı derecede yüklenmiştir. Ancak verginin bu durumu 1957 yılına kadar daha da elverişsiz bir durum yaratıyordu. Gerçekten 1957 yılına kadar muamele vergileri bir tekstil vergisi haline gelmiş ve toplam muamele vergileri içinde tekstilin payı % 65.6 ya çıkmıştı. Gider vergileri kanunu ile tekstil yanında bazı kalemler de önem kazanmıştır. Bu kalemler sırasıyla Tekel maddeleri; akaryakıt; yün, pamuk ve diğer iplikler; madenlerdir. Bunları takip eden fakat payları diğerlerine oranla hızla düşen ağaç sanayi, çimento, cam, kâğıt ve kimya sanayi vardır. Ancak ağırlık ilk 4 madde üzerinde toplanmıştır.

Montaj istisnasının kaldırılması ile mamul maddeler tablosunda yer alan kalemlerde bunlara eklenmesine rağmen, genişleyen üretim - dağıtım faaliyeti yanında gider vergilerinin matrahı vergi yükü bakımından maksimum noktaya ulaşmıştır. Nitekim vergi hasılasını artırabilmek amacıyla istihsal vergisi kanununa ekli tablolara muhtelif ilâveler yapılmaktadır. Bu ilâvelerin yönüne bakacak olursak bir bakıma belirli bir limite ulaşmış ilk kademe vergilerinden üretim aşamasına doğru bir gelişme izlenmektedir. Bu sistem içinde yer alan ilk madde indirimi de Katma Değer Vergisinin küçük bir uygulaması olmaktadır.

4 — Vergileme Tekniği ile ilgili eleştiriler :

Bu konudaki eleştirileri şu başlıklar altında toplamak mümkündür :

Birincisi; Vergi oranının yüksek olmasının vergi kaçakçılığını çekici hale getireceği iddia edilmektedir. Ancak gerek mükellef adedinin az olması (6) ve gerekse mükelleflerinden önemli bir bölümünün devlet veya devlet kurumlarına ait bulunması deği-

6) Toplam Gider Vergisi mükellef sayısı 1974 yılı itibariyle 10.364, Dahilde alınan istihsal vergisi mükellef sayısı 4124'dür.

nilen sakıncayı nisbeten azaltmaktadır. Kaldı ki mükellef adedinin azlığı verginin idaresini de etkin hale getirmektedir.

İkincisi: İlk madde indirimi gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi bakımından önemli zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Verginin hesabı bazı varsayımlarla gerçekleştirildiği gibi her oran değişiminde de bu işlemler yenilenmek zorunda kalmaktadır.

Üçüncüsü; ihracatta ve ithalatta telafi edici vergi indirimi veya vergi yüklenmesi işlemi, üretim - tüketim işlemleri tam olarak bilinmediğinden gene bazı varsayımlara göre yapılmaktadır. Gerçekten mamuller üzerindeki vasıtalı vergilerin hesaplanması son derece güç teknikleri gerektirmektedir. İthalatta diğer ülkelerle vergi sistemi farklılığı olduğu için en azından rekabet eşitliğini gerçekleştirmek imkânı son derece düşük bulunmaktadır.

Dördüncüsü: tablolar özellikle yukarda değindiğimiz hasılat ihtiyacı dolayısıyla devamlı değişmiş ve başlangıçta var olan belli bir prensibe dayanmama ve düzensizlik durumu gittikçe ağırlaşmıştır. Örneğin mamul veya yarımamul durumunda olan cam veya itriyat ve tuvalet malzemeleri, demir, bakır, akaryakıtlarla birlikte ilk istihsal maddeleri tablosunda yer almıştır. Belli bir esasa dayanmayan bu durum diğer tablolarda da gözükmektedir.

5 — Gider vergilerinin yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemesi, ile ilgili eleştiriler.

Gider vergilerinin yatırım malları için bir istisna getirmemiş olması ve özellikle çimento, demir, kereste gibi yatırım faaliyeti içinde önemli yer alan maddelerin ağır bir vergi yükü altında kalması, yönetilen eleştirilerin bir diğeri olmaktadır.

Bütün bu eleştiriler gider vergilerinin uygulamaya başladığı yıldan beri giderek artmıştır. Bunun için çeşitli öneriler yapılmış ve çözüm açısından Katma Değer Vergisine geçilmesinin ihtiyacı olduğunu ileri sürenlerin sayısı hızla artmıştır. Maliye Ba-

kanlığı da bu konuyu önemle ele almış ve uygulamaya yönelik çalışmalarını artırmıştır. Özellikle diğer satış vergilerine oranla Katma Değer Vergisinin sahip olduğu avantajlara dikkat çekilerek böyle bir yön tayin edilmiştir.

Bu konuda tartışmaya girmeden belirtmeli ki son derece teknik olan bu vergide Türkiye açısından belirecek en önemli sorun verginin idaresi noktasında olacaktır. Burada vergi idaresi kavramı, Katma Değer Vergisinin sadece maliye idaresine değil ve fakat buna ek olarak vergi mükelleflerine yükleyeceği külfetleri de kapsamaktadır. Özellikle bu konularda hazırlık yapılmadan verginin uygulamaya konulması, yeni bir işletme vergisi örneği ile bizi karşılaştırabilir.

II — TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ OLARAK HAZIRLANMIŞ OLAN TASARILARIN YAPISI

Başlangıçta da belirtildiği gibi bugüne kadar Maliye Bakanlığınca bir seri tasarılar hazırlanmış ve bunlar çeşitli kuruluşlarda tartışılmaya açılmıştır. Şüphesiz tasarı kanunlaşmadan önce pek çok değişiklikler geçirebilir. Ancak Katma Değer Vergisi ile ilgili olarak hazırlanan tasarılarından belirli bir yapı oluşmuştur. Değinilen yapı tebliğin bu kısmında incelenecektir.

1 — Verginin Konusu :

Tasarıda yere alan **ticarî ve sınaî faaliyet kavramı** ile gelir değer vergisine tabi tutulmuştur :

a) Ticarî, sınaî ve ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimler ve hizmetler,

Tasarıda yer alan ticarî ve sınaî faaliyet kavramı ile gelir vergisi kanunundaki kavram arasında bir paralellik kurulmuştur.

Gelir Vergisi ile Katma Değer Vergisi arasında organik bir bağ bulunmaktadır. Gelir Vergisinin konusu olan «gelir» ile katma değer vergisinin matrahını oluşturan «katma değer» a-

rasında sadece firma içi girdi farkı vardır. Ücret ve kâr'ın yer aldığı ikili bir üretim biçiminde, bulunan katma değerden firma dahilinde meydana gelen girdiyi teşkil eden ücret çıkarıldığı zaman «gelire» yaklaşmak mümkündür. Bu nedenle katma değer vergisi kanunu ile gelir vergisi kanunu arasında gerek konu gerekse vergilendirmeye ilgili işlemler açısından bir paralellik bulunması doğaldır.

Katma değer vergisi ile ilgili olarak oluşturulan modelde, aynen gelir vergisi kanununda olduğu gibi ticari işletme ve Esnafın tarif ve kapsamı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tayin ve tesbit olunmaktadır. **Zirai faaliyet ve serbest mesleke faaliyeti** olarak da gene gelir vergisi kanununda yer alan tanımlar esas alınmıştır.

Tasarıda yer alan **Teslim** işlemi ise, «bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi» şeklinde tanımlanmıştır. Teslim işleminde temel unsur mal üzerindeki tasarruf etme veya mülkiyet hakkının devredilmesidir. Bu nedenle örneğin mal alıcıya gönderilecekse nakliyesinin başladığı veya sürücüye verildiği anda teslim yapılmış sayılır.

Trampa işlemi karşılıklı iki ayrı teslim sayıldığı gibi aynı malın zincirleme olarak el değiştirmesi halinde de her safha ayrı ayrı teslim sayılmaktadır. Verginin temel kavramlarından biri olan teslim kavramının tereddüt yaratmaması için Gider vergisi kanununda olduğu gibi teslim sayılan hallerin geniş olarak belirtilmesi doğaldır. Nitekim bunlar teslim sayılan haller malların işletme veya vergiye tabii faaliyetler dışındaki bir amaçla kullanılması, işletmeden çekilmesi, öztüketim, malların personele ücret vb. adlar altında verilmesi, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlar şeklinde, tasarıda yer almıştır.

Hizmetler kavramı ise bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiraya vermek, bir duruma veya bir muameleye tahammül etmek veya bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek, şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca, serbest meslek faaliyetleri, her türlü taşıma işleri, özel okul ve benzeri yerlerin işletilmesi, özel hastahane hizmetleri, her türlü aracılık işleri, tavassut işleri, reklam, ilân, depolama, menkûl değerlerin alım-satımı, gayrimenkullerin kiraya verilmesi, motorlu vasıtaların kiraya verilmesi, imtiyaz, telif, lisans gibi hakların kiraya verilmesi, bir işletmeye personel sağlanması işlemleri de hizmetler arasında sayılmıştır .

b) Diğer İşler

Tasarıda yer alan ve katma değer vergisine tabi tutulan ikinci kalem» diğer işlerden doğan teslimler ve hizmetlerdir.» Bunlar PTT hizmetleri ile Radyo ve Televizyon yoluyla yapılan hizmetler, sportoto, at yarışları ve benzeri talih oyunları; belirli yerlerde yapılan açık artırma yoluyla satışlar, hava parası ve peştemallık; sportif faaliyetler, gösteriler, maç ve yarışlardır.

c) Her Türlü İthalat

Katma Değer Vergisine tabi tutulan üçüncü işlem ithalattır. Bilindiği gibi özellikle AET ülkelerinde Destinasyon ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır. Buna göre mal çıkış ülkesinden vergiden arındırılarak (ihracat istisnası) gönderilecek ve vergilendirme işlemi varış ülkesinde yapılacaktır. Türk Katma Değer Modelinde de bu ilkeye uyularak, ihracat istisnası yanında ithalat vergiye tabii tutulmaktadır.

İthalat için gümrük kanununda belirtilmiş olan Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçiş esas alınmaktadır .

2 — Vergiyi Doğuran Olay ile Muafiyet ve İstisnalar

Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay, teslimin yapıldığı veya hizmetin ifa edildiği anda meydana gelmektedir. Ancak bazı işlemlere özel düzenlemeler getirilmiştir.

Bunlardan birincisi; elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve sair şekillerdeki enerji dağıtımında mükellefiyet doğurucu olay, bedelin hesaplandığı anda meydana gelmektedir .

İkincisi, kısım kısım mal teslimi ile ilgilidir. Gerek ticari gelenek ve gerekse tarafların anlaşması sonucunda kısım kısım mal teslimi hallerinde, mükellefiyet doğurucu olay, her kısmın teslimi anında meydana gelmektedir.

Üçüncüsü, Peşin ödeme veya önceden belge düzenlenmesi halinde mükellefiyet doğurucu olay, fatura ve benzeri belgelerle sınırlı olmak üzere, bu belgelerin düzenlendiği anda meydana gelmesidir. Bu tür vergilendirmelerde malın teslim edildiği ayın beyannamesinde gerekli düzeltmeler yapılacaktır.

Dördüncüsü, Komisyoncu ve acentalar vasıtasıyla konsinyasyon suretiyle yapılan satışlardır. Bu tür satışlarda mükellefiyet doğurucu olay, malların alıcıya teslimi anında meydana gelir.

Beşincisi İthalatta mükellefiyet doğurucu olaydır. Gümrük kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapıldığı anda, mükellefiyet doğurucu olay meydana gelmektedir.

Katma Değer Vergisi tasarısında yer alan **Muafiyet ve İstisnalar**: bilindiği gibi muafiyet ve istisnalar genellikle kültürel, sosyal, idari ve teknik nedenlerle vergi kanunları içinde yer alırlar. Katma değer vergisi tasarılarında da bunlar geniş şekilde bulunmaktadır. Her çeşit yayınların teslimi ve kiralanması ile ilgili istisna kültürel amaçlı; sağlık personelinin insan ve hayvan sağlığı ile ilgili serbest meslek faaliyetlerine tanınan istisna sağlık nedeni; bakımevi, aşevi hizmet ve yardımları ise sosyal amaçlı; ihracat istisnası ise doğrudan teknik nedeni istisnadır.

3 — Katma Değer Vergisinin mükellef, matrah oran ve indirimleri

Tasarıya göre katma değer vergisinin mükellefi: mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta malı ithal edenler, sportoto oyununda spor-toto teşkilat müdürlüğü, diğer talih oyunlarında bunları düzenleyenlerdir .

Teslim ve hizmet işlerinde, katma değer vergisinin **matrahı**, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. İthalatta **verginin matrahı**, aşağıda belirtilen kalemlerin toplamıdır:

— İthal edilen eşyanın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti; gümrük vergisinden muaf ise CIF değeri; CIF değer de bilinmiyorsa maliyet bedeli,

— İthal sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ile mal gümrükten geçene kadar yapılan diğer giderler.

Katma Değer Vergisinin oranı ilk tasarıya göre oldukça değişikliğe uğramıştır. Gerçekten ilk tasarıda çoklu tarife tercih edilmiş ve 4 ayrı oran öngörülmüştü. Ancak diğer ülkelerdeki Katma Değer Vergisi uygulamaları göstermiştir ki tarifeye her yeni oran eklenmesi idari masrafları hızla artırmaktadır. Buradaki idari masraflar sözü gerek vergi idaresinin ve gerekse mükelleflerin katlanacakları yükü kapsamaktadır.

Bu nedenle son tasarıda katma değer vergisinin **oranı** birer indirilmiş ve % 12 olarak teklif edilmektedir.

Katma Değer Vergisinin işlerliğini sağlayan **indirim sistemi** ise tasarıda yer almaktadır. Buna göre mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu işlere ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim veya hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda yer alan katma değer vergisi ile ithal olunan mallar dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilirler. Amortisman tabi yatırım mallarına ait katma değer vergilerinin ise kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 5 yıl içinde indirilmesi öngörülmektedir.

4. Katma Değer Vergisinde öngörülen vergilendirme usulleri, vesika ve kayıt düzeni.

Katma değer vergisi tasarısında üç çeşit **vergilendirme usulü** öngörülmektedir:

Birincisi, gerçek usûlde vergilendirmez. Bilanço esasına göre defter tutmak durumunda olanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar, gerçek usulde katma değer vergisine tabidirler. Gerçek usulde vergilendirme dönemi gider ve işletme vergilerinde olduğu gibi bir aydır.

İkincisi basit usulde vergilendirmez. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar basit usulde katma değer vergisine tabidir. Basit usulün gerçek usulden tek önemli farkı, vergilendirme dönemi ile ilgilidir. Gerçekten basit usulde vergilendirme dönemi 6 ay olarak kabul edilmiştir. Her iki usulde de verginin hesabı ve diğer işlemler aynıdır.

Üçüncü götürü usûlde vergilendirmez.

Yukardaki iki usûlde de tabi olmayan mükelleflerin götürü usûle göre vergilendirilmeleri öngörülmüştür. Bu usûlde mükelleflerin katma değer vergisi, götürü olarak bulunacak hasılatlarına vergi oranının uygulanması yoluyla bulunacak tutardan, alışlarına veya giderlerine ait katma değer vergileri indirilerek hesaplanır. Alışlardaki gerçek indirimın gerekçesi, vergi ziyanına yol açacak kapalı bir saha bırakmamak ve fatura sistemini genişletmektir.

Götürü olarak bulunacak hasılat konusunda muhtelif teklifler mevcuttur. Bunlardan birisi son tasarıda (Ocak 1977) yer alan ve ortalama kâr hadlerinden kaynaklanan metottur. Bu metoda göre götürü hasılat, mükelleflerin götürü gelir vergisi matrahlarının, 1 rakamının faaliyet konusu işle ilgili ortalama kâr haddi nisbetine bölünmesi sonucunda elde edilecek katsayı ile çarpımı suretiyle bulunmaktadır.

Örneğin, götürü gelir vergisi mükellefinin yaptığı faaliyetle ortalama kâr haddi oranı % 20 ise kat sayı $(1 \times 100/20) = 5$ olacaktır. Mükellefin bulunduğu derecenin karşısında yer alan gelir vergisi matrahı 8000 ise, götürü hasılat $(8000 \times 5) = 40000$ olacaktır. Buna % 12 K.D.V. oranı uygulanırsa tahsil edilen vergi 2800 lira olacaktır. Bundan mükellefin alışları sırasında ödediği önvergiiler düşülerek tahakkuk ettirilecek K.D.V. bulunacaktır.

Gerçek ve basit usûde vergilendirmeye tabi olanlar **fatura düzenlemek**, vermek ve almak zorundadırlar. Götürü mükelleflerin ise sadece alış faturaları ile masraf belgelerini saklamaları öngörülmüştür. Katma değer vergisi kanun tasarısının **fatura ve vesika düzeni** ile ilgili kısmında, yapılan mal teslimi veya hizmete ait gerekli bilgilerin gösterildiği bir sistem öngörülmektedir.

Ancak, idari etkinlik açısından fatura ve vesika yerine kassa rulosu, satış vesikası gibi tedbirler yanında, özellikle geniş çapta tüketicilere hizmet yapan veya perakende satış yapan belli mükelleflere, fatura ve vesika yerine geçecek makinalı kassalar teklif edilmektedir.

Tasarıda yer alan **kayıt düzeni** ile ilgili kısımda ise gerçek usul ve basit usul için ayrı sistem öngörülmüştür. Gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri, defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve denetimine imkân verecek şekilde düzenlemek zorundadırlar.

Firmalar yapmış oldukları alışverişleri ile ilgili olarak alış bedelini, satış bedelini, önvergiyi (kendisinin daha önceki alışları dolayısıyla ödediği), vergiyi (K.D.V. oranı uygulanarak bulunan ve alıcıdan tahsil edilen) vergi borcunu (hazine lehine doğan vergi borçlarını) gösterecek şekilde kayıtlarını düzenlerler. Bu konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım:

| Kademeler | Alış Bedeli | Satış Bedeli | Ön Vergi | Vergi | Vergi Borcu | Yükü |
|-----------|-------------|--------------|----------|-------|-------------|------|
| Firma A | — | 100 | — | 12 | 12 | — |
| Firma B | 100 | 150 | 12 | 18 | 6 | — |
| Firma C | 150 | 200 | 18 | 24 | 6 | — |
| Tüketici | 200 | — | 24 | — | — | 24 |
| | | | | | 24 | 24 |

Örnekte görüldüğü gibi Firma (A), Firma B den tahsil ettiği 12 lirayı vergi dairesine ödemektedir. Firma (B) ise (C) den tahsil ettiği 18 liradan kendi ödediği 12 lirayı ödeyerek 6 lirayı

vergi idaresine yatırmaktadır. Sonuçta vergiyi tüketici yüklenmektedir. Tüm firmalar kayıt düzeninde yukardaki bilgileri tam olarak göstermek zorundadır. Esasında kayıtlarda ilk ikisi mevcut olduğuna göre sadece vergi hesaplarının düzenlenmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda Türkiye' de uygulanmak istenen Katma Değer Vergisi sisteminin belirli noktalarını ele aldık. Konunun genişliği ve tebliğin hudutlarını aşacağı nedeniyle tartışmalara girilmemiştir.

S O N U Ç :

Tebliğin ilk kısmında da belirtildiği gibi Katma Değer Vergisinin sistem olarak diğer Genel satış vergilerine oranla muhtelif üstünlükleri bulunmaktadır. Ancak üretim - tüketim zincirinin bütün halkalarında yer aldığı için uygulanması da o derece zor bir vergidir. Verginin etkinliği ve kayba uğramaması içinde muafiyet ve istisnaların son derece sınırlı tutulması gereklidir. Zira üretim - tüketim zincirindeki boşluklar bir taraftan verginin denetimini güçleştirirken, diğer taraftan K.D.V. dışında kalan genel satış vergilerinin eleştirilen etkilerini ortaya çıkarır (malın fiyatı içinde vergi kalması, piramitleşme gibi). Ancak daha önce de belirtildiği gibi Katma Değer Vergisi, özellikle vergi idaresi etkin olan AET ülkeleri dahil 30 civarında ülkede uygulanmaktadır.

Katma değer vergisi, mükelleflerinin çoğunluğu tarafından ileri düzeydeki muhasebe teknikleri uygulanan, etkin bir vergi idaresine sahip olan, yaygın bir kayıt ve belge sistemi bulunan gelişmiş ülkelerde başarı ile uygulanabilir.

Bu açıdan Türkiye' de bugünkü verilerle, katma değer vergisinin uygulanması halinde başarı şansını önemli ölçüde azaltacak çeşitli nedenler bulunmaktadır.

Bunlardan birincisi, etkin bir vergi idaresine sahip olunamamasıdır. Son derece az sayıda mükellefi bulunan ve bunlardan önemli bir bölümünün de kamu iktisadi teşebbüsleri olan

gider vergilerinde dahi etkin bir vergi idaresi olduğunu ileri sürmek zordur. Mükellef adedi gittikçe artan gelir vergisinde bu etkinliğin önemli ölçüde kaybolduğunu söylemek mümkündür. Bu örnekler bize mükellef sayıları milyonlara ulaşacak katma değer vergisinin idaresi açısından iyimser olma imkânı vermemektedir.

İkincisi, mükellef açısından mevcut yetersiz şartlardır. Gerçekten Türkiye'de ticari ve sınıfl faaliyetin önemli bir bölümü, küçük ve orta işletmeler tarafından yürütülmektedir. Bunlar ise günümüzde etkin bir kayıt ve belge sistemine sahip olmadıkları gibi yeterli bir muhasebe düzeninden de yoksundurlar. Vergi idaresi bakımından da bu çapta ki firmaların kavranmadıkları bilinmektedir.

Kaldığı tasarıda Katma Değer Vergisi ile gelir vergisi arasında teorik nedenlerle bir bağ kurulmaktadır. Bunun sonucunda vergilendirme açısından gelir vergisi kanununda yer alan ölçüler esas alınmaktadır. Bu ölçülerin enflasyon nedeniyle hızla aşınması sonucu mükellef açısından değinilen engeller daha da artmış bulunmaktadır. Halen gelir vergisi içinde yer alan tarım kazançlarının vergilendirilmesinde, götürü esastan gerçek usule geçilememesinin nedenleri ile katma değer vergisi kanun tasarısında götürü usule tabi olacak mükelleflere gerçek giderlerinin bulunması için konan şartlar arasındaki çelişkiyi açıklamak zordur. Halen gerçek usule kavranması mümkün olmayan ve bu işlemlere hazır olmayan mükelleflerden, katma değer vergisinin tekniklerini uygulamasını istemek, fazla iyimserlik olarak değerlendirilebilir.

Türkiye'de bugünkü verilerle Katma Değer Vergisinin uygulanması konusunda **üçüncü** olumsuz etken vergileme adaleti açısından dır. Katma Değer Vergisinin başarı şansını artıran önemli faktörlerden birinin üretim - tüketim zinciri içinde tüm işlemleri kapsaması olduğunu daha önce belirtmiştik. Katma Değer Vergisi tasarısında tek oran öngörüldüğüne göre zarurî tüketim maddeleri bakımından ayrı bir oran uygulaması mümkün değildir. Bu konuda tek imkân bunların muafiyet veya istisna kapsamına alınmasıdır.

Vergilemede adalet sağlamak amacıyla bu kapsamın geniş tutulması teorik açıdan uygun bulunmadığına göre, ya etkin bir vergileme sistemi kurulacaktır, ya da vergilemede adalet ilkesine uyulmayacaktır. Kaldı ki Türkiye’de vergi oranlarının düzenlenmesine ışık tutacak bir aile bütçesi anketi de yapılmamıştır. Bu durumda mevcut veriler açısından uygulanmak istenen Katma Değer Vergisinin, vergilemede adaleti sağlayacağını savunmak en azından zordur.

Dördüncüsü Katma Değer Vergisinin konulması sırasındaki mükellef reaksiyonları ile ilgilidir. Katma Değer Vergisi uygulamaya konurken çeşitli ölçülerde mükellef reaksiyonları ile karşılaşacaktır. Kaldırılacak vergiler arasında ilk aşamada istihsal, nakliyat, PTT hizmetleri, işletme, spor toto vergileri, ikinci aşamada taşıt alım, emlak alım, şeker istihlak, damga, bina, inşaat ve nihayet banka ve sigorta vergileri bulunmasına rağmen, bu vergiler konusunda gerek hasılat ve gerekse vergi adaleti açısından meydana gelecek gelişmeler henüz tahmin aşamasındadır. Bu bakımdan diğer vergilerde (özellikle gelir vergisinde) Katma Değer Vergisi ile uyum sağlayacak düzenlemelere gerek vardır.

Özetlersek, bütün bu olumsuz etkenler kaldırılmadan ve gerekli önlemler alınmadan katma değer vergisinin uygulamaya konulması, bu verginin başarı şansını önemli ölçüde azaltacaktır.