

# TEORİDE VE UYGULAMADA KATMA DEĞER VERGİSİ

Numan ÖZSOY

## I. Teoride Katma Değer Vergisi

### A. Katma Değer Kavramı:

Katma değer vergisi adından da anlaşılacağı üzere, vergilemede katma değeri esas olan bir vergidir. O halde önce, katma değer kavramının açıklığa kavuşturulması gereklidir.

Katma değeri (Value added veya valeur ajoutée) bir mal ve hizmet üretimi faaliyetinde üretime katılan iktisadi faktörlerin yarattıkları ek değer olarak tanımlamak mümkündür. Üretim faktörlerinin yarattıkları bu ek değerlerin toplamı bize, milli ekonomi bakımından, milli geliri (NNP) veya gayrisafi milli hasılayı (GNP) verir. Üretim faktörlerine, ödenen paylar ise bilindiği üzere, kâr, faiz, kira, ve ücrettir. Bu payların toplamı bize yine milli geliri verecektir. Demek oluyor ki katma Değer, ülke itibariyle milli gelirdir. Bu nedenle katma Değer vergisine, (dolaylı gelir vergisi) de denmektedir.

Yukarıda açıklamadan anlaşılacağı gibi, firma seviyesinde, katma değeri iki yoldan hesaplamak mümkündür:

- (1) Toplama metodu
- (2) Çıkarma metodu,

1) Toplama metodunda, üretim faktörlerine ödenen, kâr, ücret, faiz ve kira toplanır. Kâr, aynen gelen Vergisi bakımından hesaplanan miktardır. Yukarıdaki kâr, amortisman düşülmeden hesaplanmışsa, bu paylar toplamı (faktör fiyatları ile gayrisafi katma değerdir.) Buna dolayı vergiler eklenirse (piyasa fiyatları ile gayrisafi Katma Değer) elde olunur. Amortisman payı ve dolaylı vergiler, düşüldükten sonra hesaplanan katma değer ise «faktör fiyatları ile net katma değerdir.»

2) Çıkarma metodunda ise üretim değerinden mal ve hizmet alışları düşülerek katma değer bulunur. Bir döneme ait üretimin tümü satılmışsa, bu satıştan, üretimin tamamı satılmamışsa, satışlarla stok artış toplamından alışlar düşülmek suretiyle katma değer hesaplanabilir.

Çıkarma ve Toplama metodunda katma değerinin hesaplanış şekli aşağıdaki örnekte daha iyi görülebilir.

|   | Üretim Değeri   | Katma Değer    | Alışlar Amortisman ve dolaylı vergiler |
|---|-----------------|----------------|--|
| 1) Ücretler   | 400             | 400            | —                                      |
| 2) Faiz   | 50              | 50             |  |
| 3) Kira   | 40              | 40             |  |
| 4) Alışlar<br>(Ham madde, enerji nakliye hizmeti v.b) | 400             | —              | 400                                    |
| 5) Dolaylı vergiler                                   | 20              | —              | 20                                     |
| 6) Amortisman   | 20              | —              | 20                                     |
| 7) Kar  | 70              | 70             | —                                      |
|   | <u>1000. TL</u> | <u>560. TL</u> | <u>440. TL</u>                         |

Yukarıdaki Tabloda üretimin değeri (satış fiyatı ile) 1000.TL dir. Toplam maliyet olan 930 lira içinde, alışlar, dolaylı vergiler, amortisman ve faktör paylarına ödenen ücret, faiz, kira vardır. Görüleceği üzere, *Satışlar ile maliyet arasındaki fark bize katma değeri vermeyip sadece kârı vermektedir.* Katma değer ise, çıkarma metodu ile hesaplanacak olursa, satış bedelinden alışlar, dolaylı vergiler ve amortisman payının düşürülmesinden sonra kalan miktardır. Yani  $1000-440=560$  TL.dir. 560-liralık katma değer ise, «Toplama metodu ile» üretim faktörlerinin paylarının toplanması suretiyle de bulunabilir.

Yukarıdaki tabloyu daha yakından inceleyecek olursak 560-liralık katma değer, faktör fiyatları ile net Katma Değer «olduğunu görürüz. Faktör fiyatları ile gayrisafi katma değer ise, amortisman payı olan 20-liranın eklenmesi ile 580 lira olarak bulunacaktır. Dolaylı vergileri düşmezsek, piyasa fiyatları ile gayri safi Katma Değeri» 600-lira olarak hesaplayabiliriz.

Yukarıdaki tablo da, üretim değerinden düşülen alışlar sadece, hammadde enerji gibi üretilen malın bünyesine giren değerlerdir. Oysa, aynı üretim için, amortisman tabi bir iktisadi sabit kıymet alınmış olabilir. Örneği-

mizde, bu sabit kıymetin sadece amortisman payı düşülmüştür. Örneğimizdeki katma değer, bu nedenle *gelir tipi* olarak adlandırılır. Eğer amortisman payı yerine, alınan sabit değer bir başka ifade ile yatırımların tüm değeri düşülürse bu takdirde, gelirtipinden uzaklaşmış ve «Tüketim tipi» olarak adlandırılan Katma değeri bulmuş oluruz. Katma değeri hesaplarken, amortisman payını düşmezsek, «gayrisafi gelir tipi» «gros product» Katma değeri elde ederiz.

Gelirtipi katma değer üzerinden alınan vergi, dolaylı bir gelir Vergisi mahiyetinde olduğu halde, tüketim tipi Katma değer üzerinden alınan vergi, bu özelliğini kaybetmektedir.

Buraya kadar, Katma değer kavramını açıklamaya çalıştık. Ancak katma değer hesabı vergileme yönünden daha farklı ve basit olmakta, daha doğru bir ifade ile, katma değer üzerinden alınacak vergi için katma değer hesaplanmasına bile lüzum kalmamaktadır. Bu durum ileriki bölümlerde daha ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

#### B) Katma Değer Vergisinin Mahiyeti ve Çeşitli Vergiler İçindeki Yeri:

Katma Değer Vergisi bir satış vergisidir. Zira Vergi satış bedeli üzerinden alınır. O halde, satış bedeli üzerinden alınan bu vergi, neşekilde katma değeri vergilemiş olmaktadır? Bu sorunun cevabını vermeden önce Katma Değer Vergisinin satış vergileri içindeki yerini belirtmek gereklidir.

Bilindiği üzere vergiler genellikle üç ana konu üzerinden alınmaktadır.

- (1) Gelir
- (2) Servet
- (3) Gelir veya servetten yapılan harcama

Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir ve kurumlar vergileridir.

Servetten alınan vergiler ise, veraset ve intikal vergisi, Emlâk vergisi, gayrimenkül kıymet artışı vergisi gibi vergilerdir.

Bir kişi bir dönem itibariyle elde ettiği gelirin bir kısmını harcar, bir kısmını da tasarruf eder. Tasarruf edilen gelir yatırıma tahsis edilir ve bu yatırım, müteakip dönemlerde servete dönüşür. Şu halde bir kimsenin gelirini müterakki bir gelir vergisi ile vergileyebilirsek, Vergiden beklenen mali, ekonomik ve sosyal amaçlara en uygun bir vergilemeyi yapmış oluruz. Ancak, uygulamada bu gayeyi, tek başına geliri vergilemekle elde etmek de her zaman mümkün değildir. Gelirin bu gayeye uygun vergilene-

bilmesi için, onun diğer vergileme araçları ile desteklenmesi gereklidir. Zira, gelir vergisinde sosyal ve ekonomik amaçlarla konulan istisna ve muafiyetler, vergiyi malî amacı gerçekleştirmekten uzaklaştırdığı gibi, diğer gayelerinde tam gerçekleşmesini engellemiş olur. Servet üzerinden sosyal amaçla alınan vergiler, sosyal gayeyi desteklemeye yönelmiştir. Harcamalar üzerinden alınacak vergiler ise, daha ziyade gelir vergisiyle gerçekleştirilemeyecek gayelerin elde edilmesine yardımcı olmak bakımından önem taşırlar. Kişinin gelir vergisi ile kavranamıyan mali gücünü servet veya gelirinden yaptığı harcamayı vergileme yolu ile kavrayabiliriz. Kaynakta tevkif veya «peşin ödeme,, usulünün tatbik edilmediği hallerde, gelir vergisinin, ekonomide, talep idaresinin bir aracı olarak kullanılması ola-nağı zayıftır. Bu olanak, harcama veya satış vergileri ile elde edilmiş olur. Harcama dolayısıyla satışlar üzerinden alınan vergiler bu nedenle vergilemeden beklenen amaçları gerçekleştirme de gelir vergisini destekleyen, ona yardımcı olan vergilerdir. Bir satış vergisinin bu fonksiyonunu ifa edebilmesi, onun hangi şekilde ve tipte uygulandığına bağlıdır. Kapalı bir ekonomi düşünüldüğünde, satış vergilerinin de genellikle iki çeşit olduğu görülür.

#### *Satış Vergileri:*

- (1) Yayılı (çok safhalı, şelâle «cascade tipi») vergiler
- (2) Toplu (Tek safhalı) vergiler.

Bir mal, üretim ve dağıtım ameliyesi süresince, üreticiden tüketiciye kadar bir çok safhalardan geçerek tüketiciye intikal eder. Bu safhalar,

Üretici — tüketici

Üretici — Perakendeci — Tüketeci

Üretici — Toptancı — Perakendeci — Tüketeci

Üretici — Satış temsilcisi — Perakendeci — tüketici

Üretici — Satış temsilcisi — Perakendeci — tüketici şekillerinde

olabilir. Bunlar arasında en çok görüleni üretici — toptancı — perakendeci — tüketici şeklinde olanıdır. Bu şekle göre vergileri adlandırmak gerekirse, her safhada alınan vergiler yayılı, geniş, tabanlı, çok safhalı satış vergileri olarak adlandırılır. Vergi, malın üreticiden toptancıya veya perakendeciye intikalinde alınıyorsa ilk safhada alınan teksafhalı veya toplu satış vergisi olarak adlandırılır. Yalnızperakendeciden tüketiciye

satışta alınan bir vergi de tek safhalı bir satış vergisidir. Vergi hangi safhada alınıyorsa ona göre de isim alır. İstihsal vergisi, toptancı satış vergisi, perakendeci satış vergisi gibi. Bizim uygulamamızda istihsal vergisi tek safhalı, toplu bir satış vergisidir. İşletme vergisi tek safhalı perakendeci satış vergisidir.

Katma Değer vergisi, yukarıda belirtilenlerden hangisine girmektedir?

Katma Değer Vergisi, teoride ve uygulamada, çok safhalı yayılı bir satış vergisidir. Ancak şelale tipi «cascade» satış vergisinden vergi mükerrerliğini önleme ve matrah yönünden ayrılır. Aşağıdaki tabloda bu fark gösterilmiştir. (Vergi oranı % 10) olduğuna göre)

|                    | Vergi hariç satış değeri | Cascade tipi vergi | Perakende satış vergisi | Vergi hariç Katma değer | Katma değer vergisi |
|--------------------|--------------------------|--------------------|-------------------------|-------------------------|---------------------|
| İmalatçı           | 100-TL                   | 10                 | —                       | 100                     | 10                  |
| Toptancı           | 125-TL                   | 13,50              | —                       | 25                      | 2,5                 |
| Perakendeci        | 200-TL                   | 21,35              | 20                      | 75                      | 7,5                 |
| Malın rihaî Değeri | 200.TL                   | —                  | —                       | 200                     | —                   |
| Toplam vergi yükü  | —                        | 44,85              | 20                      | —                       | 20                  |

Yukarıdaki tabloda cascade şelale tipi vergi ile, katma değer vergisi ve tek safhalı bir vergi (perakende satış vergisi) görülmektedir. İmalâtçı safhasında üretilen 100-liralık malın alışının (0) olduğu farz edilmiştir. Görüleceği üzere, Katma değer vergisi, matrah yönünden, şelale tipi vergiden ayrılmakta ve vergi üzerinden vergi alınması söz konusu olmamaktadır. Oysa şelale tipi satış vergisinde matrah satış bedeli olup, bir evvelki safhada alınan vergi de bu matraha eklenmekte ve nihai değeri 200 lira olan bir malın vergisi % 10 nispeti ile 44,85 lira yükselmektedir? Katma değer vergisi ise toplam Katmadeğer üzerinden sadece 20-liradır.

Katma Değer Vergisi ile Perakende satış vergisi arasındaki fark, birinin tek safhada, diğerinin çok safhada alınmasıdır. Vergi miktarı her ikisinde aynıdır. Perakendeci safhasında, vergi bir kerede alındığı halde, katma değer vergisinde, verginin tahsili bir önceki safhalarda da yapılmaktadır. Bu nedenle, *Katma Değer vergisine, vergi tahsilâtı bir önceki safhalarda da yapılan perakendeci satış vergisi demek te mümkündür.*

Perakendeci satış vergisinin, tam aksi ilk üretim veya imalât safhasında alınan istihsal vergisidir. İlk safhada alınan bu tip verginin, matrahı, perakendeci satış vergisinden tabiatıyla düşüktür. Dolayısı ile, aynı geliri sağlamak için vergi oranının istihsal vergisinde, gerek perakende satış vergisi gerekse katma değer vergisi oranından yüksek olması gereklidir.

Katma Değer Vergisinin mahiyetinin daha iyi anlaşılması için onun tiplerini bilmek gerekmektedir. Müteakip bölümde Katma Değer kavramına paralel olarak verginin tipleri açıklanmıştır.

### C) Katma Değer Vergisinin Tipleri:

Katma değer vergisi, bir teşebbüsün, diğer teşebbüslerden aldığı mallara teşebbüs ve işgücü veya sermayesi ile eklediği değer üzerinden alınmaktadır. Teşebbüsün diğer teşebbüslerden aldığı mallar, ham maddeler veya sermaye mallarıdır. Sermaye mallarının alış bedellerinin, satış bedellerinden indirilme şekline göre katma değer vergisi tiplere ayrılır

#### 1) Gayrisafi hasıla tipi K.D.V. (gross product VAT)

Bu tip katma değer vergisinde sermaye malları dışındaki alışlar satış bedelinden indirilerek, katma değer veya vergi matrahı hesaplanır. Sermaye ve yatırım malları, amortismanına tabi iktisadi kıymetler olup, bir işletmede bir yıldan fazla kullanabilen değerlerdir. Bina, makina, teçhizat, mobilya gibi. Milli gelir, bilindiği gibi, kapalı bir ekonomide (yani ithalat ve ihracatın olmadığı farzedilirse) harcama yönünden yatırım ve tüketim mallarına yapılan harcamalardan ibarettir. Bilinen formül şöyledir.

$$Y = C + I$$

$$y = \text{Milli gelir} = w (\text{ücret}) + p (\text{Kâr, kira}) + D (\text{Amortisman})$$

$$c = \text{Tüketim}$$

$$I = \text{Yatırım.}$$

Denklemin her iki tarafına ara ve ham madde (hizmet dahil) alışlarını eklersek denklik bozulmuyacaktır.

Ara ve Ham maddeleri (A) ile ifade edersek denklemi şöyle yazabiliriz.<sup>1</sup>

$$A + Y = C + I + A$$

<sup>1</sup> Ara mallar açıklık vermek için yazılmıştır. Aslında C+I formülü bize tüm satışları verdiği için, ara malların Maliyeti de yatırım ve tüketim malları maliyetine dahildir.

(A + Y) bize tüm üretimin satış fiatı ile değerini verir Bu bedelden ara ve ham madde alışlarını düşerek, Katma değer vergisi matrahı yine  $Y = C + I$ , bir başka ifade ile (GNP) gayrisafi milli hasıladır. Bu matrah üzerinden alınan vergi ise gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisidir.

## 2) Gelir Tipi Katma Değer Vergisi:

Gayrisafi hasıla tipi Katma Değer Vergisinde, satışlardan sadece, sermaye mallar ıdışındaki malların alış bedellerinin düşüldüğü belirtilmişti. Gelir Tipi'nde ise sermaye mallarının amortisman payı ara ve ham maddelerle birlikte düşülür.

$$Y = W + P + D = C + I$$

vergilenecek matrah buna göre,

$$C + I - D = w + P \text{ dir.}$$

Böylece matrah, bir başka deyimle makro düzeyde milli gelir yani gayrisafi milli hasıladan amortisman payı düşülmek suretiyle elde edilen safimilli hasıladır.

3) Tüketim tipi katma değer vergisi: Satış fiatı ile üretim değerinden, sermaye malları dışındaki alışların düşülmesi halinde, gayrisafi hasıla tipi Katma Değer vergisinin matrahının; bu matrahtan da, amortisman payının düşülmesi ile gelir tipi Katma değer vergisi matrahının elde olunacağını belirtmiştik. Eğer satış, bedelleri toplamından, ara ve ham maddelerle birlikte yatırım malları alışları yani tüm alışlar düşülürse, Tüketim tipi Katma Değer Vergisi matrahı elde olunur. Yani:

$$A + Y = C + I + A$$

$$A + Y - I - A = C$$

$$Y - I = C$$

Görüleceği üzere tüketim tipi katma değer vergisinde, sadece tüketim, yani tüketim malları (hizmet dahil) satışları vergilendirilmiş olmaktadır. Bu tip katma değer vergisi anlaşılacağı gibi (genel istihlâk — Tüketim vergisi) niteliğindedir.

Buraya kadar açıklamalarımızda kapalı bir ekonomiyi düşündük. Yani ithalat ve ihracatın olmadığını farzettik. İthalât ve ihracat işlemlerinin olması halinde, milletlerarası ticarete katma değer vergisinin nasıl işlediğinin tetkiki önem arzeder.

*D) Milletlerarası Ticarete Katma Değer Vergisi:*

Bu verginin son 10-15 yıldır bu kadar ilgi çekmesinin ve inceleme konusu yapılmasının nedeni, onun milletler arası ticaret bakımından arzettiği önemdir.

Bilindiği gibi, Roma andalaşması ile 6 Avrupa ülkesi arasında, ekonomik entegrasyon hareketi başlamıştı. Ekonomik alandaki bir hedef, aralarında malların serbestçe mübadelesini sağlamak ve bunun için mevcut engelleri ortadan kaldırmaktı. Bu amaçla gümrük vergileri duvarı kaldırılmıştı. Ancak, vergi yönünden, gümrük vergilerini kaldırmak meselenin halli için kâfi değildi. Zira, ülke içinde uygulanan diğer vasıtalı vergilerin, gerek oran, gerekse matrah bakımından farklı oluşu, aralarındaki ticari rekabeti bozan ve malların eşit vergi yükü ile tedavüllerine olanak sağlamayan önemli bir unsurdu. Bu nedenle Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) Konseyi, üye ülkelerin ortak bir muamele vergisine geçmelerini öngördü. AET nin öngördüğü ortak muamele vergisi ise Katma Değer Vergisi olmuştur. Katma Değer vergisinin ortak muamele vergisi olarak secilmesindeki en önemli neden, onun ticari muamelelerde, tarafsızlığı sağlamasıdır. Ortak pazarın hedefi, üye ülkeler arasındaki mübadelelerin hiç bir engel olmaksızın, bir ülkenin dahili piyasasında olduğu gibi yapılmasıdır. Bu nedenle ülkeler arasında malların aynı vergi yükünü taşıması ticari rekabeti bozmaması gerekmektedir. Bu amacın sağlanması için, milletlerarası ticarete Katma Değer Vergisi ya «Kaynak-origin) veya (... Destination) prensibine göre uygulanır.

1) Kaynak (origin) ilkesi: Bu prensibe göre, ihraç edilen mallar vergiye tabi olup ihracatta her hangi bir vergi iadesi veya muafiyet uygulanmaz. İhraç edilen bu malları, ithal eden ülke vergilemez. Eğer heriki ülkede Katma Değer vergisi oranı aynı ise aynen bir ülke dahili piyasasında olduğu gibi ticaret konusu mallar aynı vergi yükünü taşır.

2) Destinasyon (Destination) prensibi (varış) Destinasyon prensibine göre de milletler arası ticarete konu olan mallar ithal eden ülke tarafından *ithal sırasında vergilenir*; İhraç eden ülke tarafından vergilenmez.

Her iki prensibi sayısal bir örnekle gösterebiliriz. (A) ülkesinde imal edilen bir mal ihracatçı eli ile (B) ülkesine ihraç edilsin. (A) ülkesinde bu mal imalatçısı tarafından (B) ülkesindeki ithalatçıya 150 liraya satılsın. (B) ülkesinde de ithalâtçı tarafından toptancıya 200 liraya toptancı tarafından da perakendeciye 240 liraya, perakendeci tarafından da tüketiciye 310 lira ya satılsın. Her iki prensibe göre, Katma Değer Vergisi tahsilâtı A ve B ülkesinde şöyle olacaktır: (Vergi oranı % 10 olduğuna göre)



|                       | Kaynak prensibi |           | Destinasyon prensibi |           |
|-----------------------|-----------------|-----------|----------------------|-----------|
|                       | A               | B         | A                    | B         |
| İmalatçının satışı    | 10 TL.          | —         | 0                    | —         |
| İhracatçının satışı   | 5               | ...       | 0                    | —         |
| İthalat               | —               | 0         | —                    | 15        |
| İthalatçının satışı   | —               | 5         | —                    | 5         |
| Toptancının satışı    | —               | 4         | —                    | 4         |
| Perakendecinin satışı | —               | 7         | —                    | 7         |
| <b>Toplam</b>         | <b>15</b>       | <b>16</b> | <b>0</b>             | <b>31</b> |

Destinasyon prensibine göre ihraç eden ülke (A) ihraç edilen mallardan hiç bir vergi almamaktadır. (A) ülkesinde, imalatçının satışı vergilenmekte ise de ihracatçı, kendisine fatura edilen bu vergiyi geri aldığından vergi yükü yine (O) olmaktadır. İthal eden ülke yaratılan değerler üzerinden 31 lira vergi alacaktır. Orginin (Kaynak) prensibine göre ise, ihraç edilen ülkede yaratılan katma değer vergilenmekte, ithal eden ülkede, ise destination prensibinin aksine sadece ithal edildikten sonra yaratılan katma değer vergilenmektedir. Böylece ithal eden ülkenin vergi tahsilatı (Origin prensibine geçişte) 31 TL. den 16 liraya düşmekte, ihraç eden ülkenin tahsilatı ise (O) dan 15 liraya yükselmektedir. Görüleceği üzere, ithalattaki vergi yükü ile tüketiciye intikal eden vergi her iki prensipte aynı olmakla beraber, iki ülkede tahsiledilen vergi miktarında farklılıklar olmaktadır.

## II) Katma Değer Vergisinin Hesaplanması:

Katma değer hesaplanmasında, toplama ve çıkarma metodlarından söz etmiştik. Oysa katma değer vergisinin hesaplanmasında üç metod vardır. Bunlar Toplama, Çıkarma ve vergi indirimi, metodlarıdır. Bunları biraz daha açıklamada yarar vardır.

### A) Toplama Metodu:

Katma Değeri üretim faktörlerine ödenen paylar toplamı olarak tanımladığımızı göre, gelir tipi katma değer vergisi, üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz kira ve kâr toplamı üzerinden, bir orana göre hesap edilir. Bir işletmede, işçilerin ücreti, ödenen faiz ve kira bellidir. Kar, gelirtipi katma değerde, aynen gelir vergisinin de olduğu gibi amortisman payı düşülmek ve yılbaşı ve sonu stokları nazara alınmak suretiyle hesaplanır.

Gayrisafi hasıla katma değer vergisinde kar, amortisman payı düşülmeden brüt olarak vergi matrahına dahil edilir.

Tüketim tipi katma değer vergisinin hesabı için toplama metodu pek elverişli olmamaktadır.

#### *B) Çıkarma Metodu:*

Çıkarma metodunda verginin matrahı, satış bedelleri toplamından, alışlar düşülmek suretiyle bulunur.

Sadece yatırım malları dışındaki alışlar düşülürse, gelir tipi katma değer vergisinin matrahı elde edilir. Alışların tamamının düşülmesi halinde tüketim tipi katma değer vergisinin matrahı bulunur.

Gayri safi hasıla tipi katma değer vergisinin matrahını bulmak için gelir tipi katma değere amortisman payının eklenmesinin gerekeceği tabidir.

#### *C) Vergi İndirimi Metodu:*

Bu metod çıkarma metodunun bir nevi olup, bu metoda vergiden verginin indirimi demek daha uygundur. Zira, bu metoda göre, katma değer vergisi; satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturasında gösterilen verginin indirilmesi suretiyle hesap edilir.

Yatırım malları dahil bütün alışlara ait vergilerin, satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi ile, tüketim tipi katma değer vergisi hesaplanmış olur.

Yatırım malları hariç diğer alışlara ait vergiler hesaplanan vergiden indirilirse, gayri safi hasıla tipi katma değer vergisi bulunur.

Eğer satış vergisinden yatırım mallarına ait amortisman payına ve diğer alışlara ait vergiler düşülürse gelir tipi katma değer vergisinin hesaplanması mümkün olur. Ancak görüleceği üzere vergi indirimi metodu, daha ziyade tüketim tipi verginin hesaplanmasına daha uygun olmaktadır.

### **III) Uygulamada Katma Değer Vergisi**

Buraya kadar, Katma Değerin ve Katma Değer vergisinin tipleri ve hesaplanış şekillerinden söz ettik.

Bunların bazılarının uygulanmasında güçlükler olacağı tabidir. Ancak, bu vergi uygulamada son derece basit ve kolay bir şekilde yürütülmektedir. Bunun nedeni Katma Değer vergisinin, Tüketim tipi olarak ve vergiden verginin indirilmesi metodu ile uygulanmasıdır.

Gerçekte AET Konseyi, Katma Değer vergisini, bu basit ve kolay şekli ile üye ülkelerin uygulayacakları ortak bir muamele veya satış vergisi olarak kabul etmiştir.

*A) AET Modeli (Ortak Pazar Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi)*

Katma Değer kavramlı Vergiler daha önce gerek pratikte, gerekse teoride, yeri olmakla beraber Katma Değer vergisi ilk defa Fransada 1955 yılından itibaren, geniş uygulama alanı bulmuştur.

Ortak pazara üye olan ülkelerin vergilerinin ahenkleştirilmesi söz konusu olduğunda, Fransız modeli esas alınarak üye ülkelerin en geç 1.1.1972 tarihine kadar katma değer vergisine geçmeleri öngörülmüş ve Ortak pazar (AET) konseyi 11. Nisan 1967 tarihli ve 1 ve 2 numaralı Direktifleri ile uygulanacak katma değer vergisinin genel prensiplerini tesbit etmiştir. Bu direktifler, katma değer vergisinde mevzu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah ve muafiyet gibi kanun tasarisının hazırlanmasına ve uygulanmasına esas olacak ilkeleri ve tanımlamaları belirlemektedir.

Ortak pazar ülkeleri için kabul edilen bu ilkelere göre verginin işleyişi aşağıda belirtilmiştir.

1) Verginin mevzuu ve vergiyi doğuran olay:

Katma Değer vergisinde verginin mevzuu ve vergiyi doğuran olay malların teslimi ve hizmetlerin ifası ile malların ithalidir.

Malların ithali vergilenmiş olmakla Ortak pazar destination (Varış ülkesinde vergileme) prensibini kabul etmiş demektir. Ancak, Ortak pazarın hedefi, üye ülkeler arası ticarete origin (çıkış ülkesinde vergileme) prensibini uygulamaktır.

Uye ülkeler kendi özelliklerine göre mevzu maddesinin kapsamının dışına bazı faaliyetleri çıkarabilirler. Genellikle tarım faaliyetleri bazı hizmetler, Banka ve Sigorta hizmetleri vergiden istisna edilmektedir. Ancak tarım faaliyetlerinin ne şekilde vergileneceği konusundaki esasların tespiti çalışmaları yapılmaktadır.

İhracat muafıdır. Bu, «destination,» ilkesinin bir gereğidir.

Keza ülkeler, perakendeci safhaya bu vergiyi uygulamakta, Konseyin önceden iznini almak şartıyla muhtardırlar. İstisna, muafiyet pek az uygulanmalıdır.

## 2) Verginin mükellefi

Verginin mükellefi vergiye tabi muameleleri ticari veya mesleki faaliyet çerçevesinde ifa edenlerdir. İthalde mükellef, ithalatı bilfiil yapandır.

## 3) Matrah:

Ortak pazar vergi modelinde, *verginin matrahı satış bedelidir. Matrah katma değer değildir.* Bu nokta son derece önemlidir. Zira katma değer hesaplanması ayrı, verginin hesaplanması ayrı bir husustur. Katma Değer hesaplanmasına gerek kalmadan da vergi hesaplanabilir. Bunu sağlayan, vergiden verginin indirilmesi usulüdür.. Ortak pazarın seçtiği tüketim tipi ve vergi indirim usulü bu nedenle uygulamada kolaylık ve basitlik sağlamaktadır. Karışık ve güç bir muhasebeye gerek yoktur. İşletme hesabı usulüne göre defter tutan hergelir vergisi mükellefi bunu yapabilir. Bütün iş alıştaki vergileri, satış bedeli üzerinden ve faturada gösterilen vergileri ayrı ayrı (bir dönem itibarı ile) yazıp, satıştaki vergi ile alıştaki vergi arasındaki farkı hazineye ödemekten ibarettir.

Oysa Katma Değer Vergisi hakkında çıkan bazı yazılarda bunun muhasebesinin, çok güç olduğu, mükelleflerin bilgili veya bu işi bilen elemanlara ihtiyacı olacağı ileri sürülmektedir. Bu görüş, yukarıda bahsettiğimiz usul için tamamen yanlıştır. Mevcut dünya tatbikatı incelenmeden bu şekilde sorumsuzca yazılan yazılar vergi hakkında yanlış kanaatlerin doğmasına sebep olabilmektedir.

4) Vergi İndirim<sup>1</sup> Usulü:

AET konseyi, ortak pazar için vergiden verginin indirilmesi usulünü benimsemiştir. Bu usulde katma değer ayrıca hesabına gerek yoktur. Ancak sonuçta katma değer üzerinden vergi hesaplanıp ödenmiş olmaktadır. Aşağıda birmalın üretimden tüketiciye kadar intikali sırasında vergilenme durumu gösterilmiştir.

| Vergi Oranı % 10                 |                              |                   |                    |                |
|----------------------------------|------------------------------|-------------------|--------------------|----------------|
|                                  | Satış bedel.<br>K.D.V. hariç | Alıştaki<br>vergi | Satıştaki<br>vergi | Ödenecek vergi |
| İmalatçının toptancıya satışı    | 100 TL                       | 0 TL              | 10                 | 10-0 =10 TL    |
| Toptancının perakendeciye satışı | 150                          | 10                | 15                 | 15-10=5        |
| Perakendecinin tüketiciye satışı | 190                          | 15                | 19                 | 19-10=4        |
|                                  |                              |                   |                    | 19 TL          |

İmalatçının alışının (0) olduğu, dolayısıyla alıştaki verginin (0) olduğu varsayımı yapılmıştır. İmalatçının satış faturasında satış bedeli vergi hariç 100, vergi dahil 110-lira görünecektir. Ancak vergi faturada ayrı olarak gösterilmiştir.

Toptancının alış bedeli vergi dahil 110-liradır. Toptancı 50-lira bir ekdeğer ilavesi ile satarsa, satış faturası şöyle tanzim edilecektir:

Satış bedeli : 150  
 % 10 KDV : 15  
 Toplam fatura bedeli : 165 TL.

Toptancının Defter ve hesaplarına şöyle geçer:

Alışta :

Mal Hesabı : 100 TL  
 Vergi Hesabı 10  
 Kasa H. 110 TL.

Satışta :

Kasa H. : 165 TL  
 Mal hesabı : 150 TL  
 Vergi hesabı: 15 TL

Verginin Mal.yeye Ödenmesi :

Vergi hesabı: 5 TL  
 Kasa hesabı: 5 TL

Mükellef Maliyeye böylece 5 lira ödeyecektir.  
 (T) ile gösterirsek :

| Kasa Hesabı       | Mal Hesabı        | Vergi Hesabı    |
|-------------------|-------------------|-----------------|
| 165 (2)   110 (1) | (1) 100   150 (2) | (1) 10   15 (2) |
| 5 (3)             |                   | (3) 5           |

Perakendeci Malı K.D.V. si Hariç 150 Tl ye almıştır. Buna 40 liralık bir değer katarak satarsa satış bedeli üzerinden 19 lira vergi tahakkuk ettirecek, ancak alış faturasında 15 lira görüldüğünden  $19-15=4$  Tl yi maliyeye ödeyecektir.

İndirilecek vergi ancak alış faturasında ayrıca gösterilen vergidir. Alınan malın vergiden muaf olması halinde, veya verginin faturada gösterilmemesi halinde vergi indirimi söz konusu değildir.

İndirilecek vergi, satıftaki vergi miktarından Fazla olursa, fark ya müteakip döneme ait beyannamede indirilir veya maliyece mükellefe iade olunur.

Satış vergiden muafsa her hangi bir vergi indirimi yine söz konusu değildir. Bu nedenle, alıftaki vergi mükellefin uhdesinde kalacağından, muafiyet bazen, vergiye tabi olmaktan daha avantajlı olmamaktadır.

Satışların bir kısmı muaf, bir kısmı vergiye tabi ise, alıftaki vergilerin indirilmesi, vergiye tabi satışların genel satışa oranlanması ile bulunacak bir orana göre yapılır. Buna «prorata» usulü denir.

#### 5) Vergi Oranı:

AET Konseyi vergi oranının ne olması gerektiği hususunda bir direktif vermemiştir. Ancak, dahilde ve ithal de uygulanacak oranların aynı olmasını keza, mallarla hizmetlere aynı oranın uygulanmasını öngörmüştür. Vergi oranının tek olması idealdir. Ancak normal oranın altında ve üstünde indirimli veya zamlı birer oran tesbit olunabilir.

#### 6) Vergilendirme Dönemi:

Vergilendirme dönemi bir aydır. Yani bir ay içinde yapılan satışların vergileri toplanır. O aya ait alışların vergileri de toplanır. Aradaki fark müteakip ayda ödenir.

Vergilendirme dönemi 3 ayda olabilir.

Götürü vergilendirmede, dönem 1 yıldır.

#### 7) İhracatta Vergi İdaesi

AET konseyinin ikinci direktifinin 10 uncu maddesi, ihraç olunan mallarla ihracata ilişkin hizmetlerin vergiden muaf olmasını öngörmüştür. Ayrıca ihraç olunan Malların girdilerine ait vergiler de iade olunacaktır. Bunun için kanunda özel bir hüküm olmak gerekir. Aksi halde muaf vergi indirimden yararlanamazdı. Bazı ülkeler ihracata (0) nispeti uygulamak suretiyle, vergi indirimine ve iadesine imkan vermektedirler. Diğer iki halde de girdilere ait vergiler alış faturasında görüleceğinden mahsup veya iade kolayca yapılabilir.

#### 8) Vergi muafiyetinden feragat:

Katma Değer vergisinde ideal olan bütün muamelelerin vergiye tabi olmasıdır. Ancak, bazı nedenler ve ülkenin özellikleri gereği bazı muamele-

lere veya bazı gerçek veya tüzel kişilere muafiyet tanınır. Ancak vergiden muafiyet vergi yükünden kurtulma anlamına gelmez. Bunu bir örnekle açıklayalım: Bir ekmek fırınına vergi muafiyeti tanındığını düşünelim. Bu durumda ekmek fırını işletmesi ekmek satışlarında vergi ödemiyecek, katma değer için defter ve vesika düzenlemeyecektir. Ancak bu ekmek fırını işletmesi elektrik havagazı un, su, kömür, odun gibi girdileri dolayısı ile alış faturalarında, satıcıya vergi ödemiştir. Girdilerin % 10 oranında; satışlarının da zaruri gıda maddesi olması nedeni ile indirimli % 7 oranında vergiye tabi olduğunu farzederek 1000 liralık alışta satıcıya 100 lira vergi ödeyecek, 1400-lira ekmek satışında (1000 liralık girdiye 400 lira değer ilave etmiştir.) 98 lira vergi tahakkuk ettirecek, fakat vergi indirimi daha fazla olduğundan Maliyeye bir vergi ödemiyecekti. Aksine 2lira vergi iadesi alacaktı. Böylece vergi yükü, satışının vergiye tabi olması nedeni ile 100 lira yerine 98 lira olacaktı. Oysa vergiye tabi olmamakla vergi yükü 2 lira fazlası ile 100 lira olmaktadır.

Vergiden muaf olmanın mükellef yönünden başka bir sakıncası daha vardır. Oda bu muaf işletmelerden mal alacak olan vergiye tabi teşebbüsler muaf işletmeden alışlar dolayısı ile vergi indirimi hakkına sahip olmayacaklarından, bu muaf işletmeden mal alma yerine vergiye tabi müesseselerden mal almayı daha yararlı bulabileceklerdir.

Bu nedenlerle, kanunen vergi muafiyeti tanınan işletmelere muafiyetten feragat hakkı verilmiş bulunmaktadır.

#### 9) Götürü mükellefiyet.

Muafiyet defter tutma ve vesika düzenlemeden kurtulmayı sağlamakla beraber, bir önceki bentte belirttiğimiz gibi işletme bakımından bazı sakıncaları taşımaktadır. Bu nedenle küçük işletmelere her ay beyanname verme ve her satış için vesika düzenleme yerine yıllık olarak tesbit edilen matrah üzerinden götürü vergi verme olanağı sağlanmıştır. Götürü usule tabi mükellefler isteyen mükelleflere fatura vermek ve faturada vergiyi göstermek imkanına sahiptirler. Ayrıca alışlarına ait vergileri de, indirebilirler. Ancak götürü mükellefiyet hududunun geniş tutulması sistemin normal işlemlerini aksatabilir.

#### 10) Sisteme geçişte alınması gereken tedbirler:

Mevcut sistemden, Katma değer vergisine geçişte yatırım malları ile stoktaki malların durumu önemlidir.

Tüketim tipi Katma Değer vergisinde, yatırım mallarına ait vergiler de indirileceğinden, Katma Değer vergisinin uygulanmasına kadar müteşeb-

bisler yatırım malı alışlarını sistemin uygulanmasına kadar geçiktirebilirler. Bu sebeple, geçiş döneminde, AET konseyi,

- a) Vergi indiriminin taksitlerle yapılabileceğini veya,
- b) Yatırım malları için indirimlerin bir müddet yapılmayabileceğini,
- c) veya vergi yürürlüğe girdiği zaman, henüz amortisman süresi tamamlanmamış yatırım malları için götürü bir indirim yapılabileceğini önermiştir.

Aynı problem ticari stoktaki mallar için, de vardır. AET'nin ikinci direktifinin 17'inci maddesi bu konuda da iade yapılabileceğini önermiş bulunmaktadır.

Ancak, her ülkenin, bu geçiş döneminde, Katma Değer Vergisinin yerini alacağı vergilerin durumuna göre gereken tedbirleri alacağı tabiidir.

Katma Değer Vergisinin uygulaması ile ilgili özelliklerin hepsi burada belirtilmeyip, sadece önemlileri üzerinde durulmuştur.

### *B) Türkiye Ve Katma Değer Vergisi*

Maliye Bakanlığı Gelirler genel Müdürlüğüne bu konuda bir tasarı hazırlanmış ve bir müddet önce ilgililere görüşleri alınmak üzere gönderilmiştir.

Tasarının gerekcesinde, Katma Değer vergisinin mahiyeti, işleyişi, ve önerilen hükümler hakkında gereken açıklamalar yapılmıştır.

Türk Katma Değer Vergisi, tabiatı ile, ekonomik ve sosyal gerçeklerimizle, vergi sistemimizin gerekleri ve bu alandaki tecrübelerimiz göz önünde bulundurularak ele alınmıştır.

Gerçekten Türkiye, satış ve muamele vergileri alanında uzun bir tecrübeye sahiptir. Hattâ Katma Değer Vergisine benzer vergiyi ilk uygulayanlar arasında Türkiye de sayılmaktadır. Nitekim 1957 yılından önceki muamele vergisi tüm imalatı kapsamına alan, ve götürüde olsa iptidai madde indirimi ile imalatta katma değeri vergileyen bir sistemdi. Daha önceleri muamele vergisi toptancı safhasını da kapsamına alıyordu.

3843 sayılı muamele vergisi kanununun götürü indirim yerine fatura-daki verginin gerçek usulle indirilmesi kabul edilseydi, bugünkü katma değer sistemine çok yakın bir sistemden kolaylıkla geçilebilirdi. Oysa 1957 yılında tam bunun aksi yapılmış ve ilk istihsal maddelerine dayalı, istihsal vergisi sistemine geçilmiştir. O günün şartları bugün için çok değişmiş ve



istihsal vergimiz, ekonomik bünyemizin gelişmesine ayak uyduramaz hale gelmiştir.

Diğer vergilerden bir kısmı satış vergileri sistemini ve piyasada rekabet düzenini bozmuş bulunmaktadır. Katma Değer vergisini uygulayan ülkelerde bütün ithalat vergiye tabi olduğu halde, bizim istihsal vergimizde, pek çok mallar istihsal vergisine tabi olmadan ithal edilebilmektedir. Bu nedenle ithalata bazı hallerde diğer ülkelerden daha çok taviz verilmiştir.

Katma Değer Vergisine geçildiğinde, istihsal vergisi, işletme Vergisi, spor toto vergisi, nakliyet vergisi, PTT hizmetleri vergisi, gibi vergiler ilga edilecektir. Ayrıca inşaat, Taşıt alım vergilerinin Katma Değer vergi sistemine uydurulması gereklidir.

Sistemin böylece, mükellefin karşılaştığı pek çok vergi, yerine bir tek vergiye dayalı, kendi kendini kontrol eden yayılı bir hale getirilmesi Türkiyede Gelir ve Emlâk Vergileri reformundan sonra gider vergileri alanında yapılacak en büyük vergi reformu olacaktır.

Bu reform Türkiyeye neler sağlayacaktır. Bu soruyu özetle şu şekilde cevaplandırabiliriz:

1) İstihsal vergisinin mahzurları bertaraf edilecektir.

Bu gün için istihsal vergisi esas itibariyle ilk istihsal maddelerini vergileyen, bu nedenle yatırımları engelleyen, tüketici yönünden tersine müte-rakki, ilk madde indirimi dolayısı ile bazan idare bazan da mükellef aley-hine işleyen uygulaması teknik bakımından güç bir vergi haline gelmiştir.

2) Vergi sistemimiz dikey ve yatay olarak yayılı hale gelecektir. Geniş tabanlı ve yayılı bir vergi, verginin otomatik etkenliğini ve ekonomide politika aracı olarak kullanılma olanağını artıracaktır.

3) Katma Değer vergisi bünyesinde taşıdığı oto-kontrol mekanizması sebebiyle tüm vergilerin özellikle gelir vergisinin randumanını arttıracaktır. Vergi kaçaklığı azalacaktır.

4) Hazineye devamlı gelir gelecek ve hazine muamelelerinin ve para politikasının idaresi kolaylaşacaktır.

5) Yatırım ve teknoloji gerçek anlamda teşvik edilmiş olacak, mal stoklaması gibi spekülasyonlar güçleşecektir.

6) Verginin tarafsız olması nedeni ile gerek dahili gerekse milletler arası ticarete serbest piyasa mekanizmasının normal işlemlerini güçleştir-ren engeller kalkmış olacaktır. Ortak pazar Katma protokolü gereği güm-

rüklerde yapılan indirimler ve istihsal vergisinin ithalde pek çok malı kapsamına almaması nedeni ile bu gün için rekabet şartları, yerli müteşebbislerimiz aleyhine esasen bozulmuş bulunmaktadır.

7) Katma Değer Vergisi, ihracatta gerçek vergi iadesi yapılması olacağını sağlayacak, vergi iadesi uygulaması son derece basitleşecektir.

8) Katma Değer vergisinin bütün dünyada son derece revaç bulmasının nedenlerinden bir kaçını, Türkiye açısından yukarıda belirtmiş olduk. Bunlara daha başkaları da eklenebilir.

Türk Vergi sisteminin özellikle satış vergileri alanında, bir reforma muhtaç olduğu bir gerçektir. Bu reformun esas yönü plân ve programlarda ve son III. 5 yıllık plânda da belirtildiği üzere, Katma Değer vergisidir. Vergi sisteminde yapılacak geliştirmelerle birlikte vergi idaresinin geliştirilmesi gereği de tabii bir sonuç olarak meydana çıkmaktadır. Bu alanda bir an önce yapılacak çabalar ise semeresini verecek niteliktedir. Zira bir ülkede kamu idaresinin düzgün işlemesi, her şeyden önce, o ülkenin sağlam bir Maliyesi olmasına bağlıdır. Sağlam bir maliye politikasının temeli ise vergidir. Ülke gerçeklerine ve kalkınma hedeflerine ve stratejisine uygun bir vergileme olmaksızın ülkenin Bütçe, Hazine, para, yatırım, hatta fiat ve döviz politikasının düzgün işlemesine imkan yoktur.

Katma Değer Vergisine geçişle, vergi sisteminde ve vergi idaresini iyileştirme yönünde yapılacak bir reform, bu yönlerden de son derece önem arz etmektedir.

Numan Özsoy