

Abstract

Located in the Value Added Tax expenditures are an important tax revenues collected from income tax in developing countries and among the indirect taxes.

VAT for a better understanding and more particularly countries in equitable distribution of income and what type of calculation methods when creating the base needs to be monitored and implementation that is more fair.

Countries using the VAT as will be explained below KDV are using several types of calculating the tax base. In this study, the first of Value Added Tax After discussing the history and value-added concept Type and Value Added Tax Value Added Tax base calculations explain , the Value Added Tax will describe the type implemented in Turkey .

Keywords: Value Added , Expenditure Tax, Fiscal Anesthesia

Özet

Harcama vergileri arasında yer alan Katma Değer Vergisi dolaylı vergiler arasında yer almakta ve gelişmekte olan ülkelerdeki toplanan gelirler arasında önemli bir vergi gelir kalemini oluşturmaktadır.

Bir tüketim vergisi olarak KDV'nin iyi anlaşılması ve özellikle adaletli bir gelir dağılımı için KDV'yi kullanan ülkelerde hesaplama yöntemleri ve matrahını oluştururken hangi tipin daha adil olduğunu ve uygulanmasının denetlenmesi gerekmektedir.

Aşağıda açıklanacağı üzere Katma Değer Vergisi'ni kullanan ülkeler KDV matrahını hesaplarken birkaç tip kullanmaktadırlar.

Bu çalışmamızda önce Katma Değer Vergisi'nin tarihçesine kısaca değinip, katma değer kavramını ele aldıktan sonra Katma Değer Vergisi Tiplerini ve Katma Değer Vergisi matrah hesaplamalarını açıklayıp, Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi Tipini anlatacağız.

Anahtar Kelimeler: Değer Katma, Harcama Vergisi, Mali Anestezi

Katma Değer Vergisi kavram olarak **değer katma** manasında bir ifadeye karşılık gelmekle birlikte, ilk olarak 1. Dünya Savaşı sırasında, savaşı finanse etmek amacıyla Fransa ve Almanya tarafından uygulanmasına ilişkin çalışmalar yapılan bir harcama vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanan, kolay toplanması, dolaylı vergiler arasında yer alması, mali anestezi özelliği ve devletlerin bütçelerinde önemli bir yere sahip olması açısından Katma Değer Vergisi devletlerin vazgeçilmez bir gelir kalemi olmaktadır.

A. TARİHÇESİ

Bir harcama vergisi olarak karşımıza çıkan Katma Değer Vergisi Birinci Dünya Savaşı yıllarında savaşı finanse etmek isteyen Fransa ve Almanya ile uygulanması için çalışmalar yapılan ve ilk kez Alman sanayici Von Siemens tarafından önerilen bir vergi olmuştur.

Von Siemens 1918 yılında Almanya'da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak yerlerine Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Ancak ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlanmıştır.

Fransa'dan sonra 1968 yılında Almanya başta olmak üzere Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında Avrupa Topluluğu'nun 1957 tarihli Roma Antlaşmasının **vergilerin, topluluk üyeleri arasında uyumlaştırılması** ile ilgili 99. maddesi sebebiyle hızlı bir şekilde yayılmıştır.

1960'ların ortasında, Finlandiya ve Fransa dışındaki hiçbir OECD ülkesinde uygulama alanı bulamayan Katma Değer Vergisi, 1990 yılı başından itibaren, birçok dünya ülkesinde uygulamaya başlamıştır.

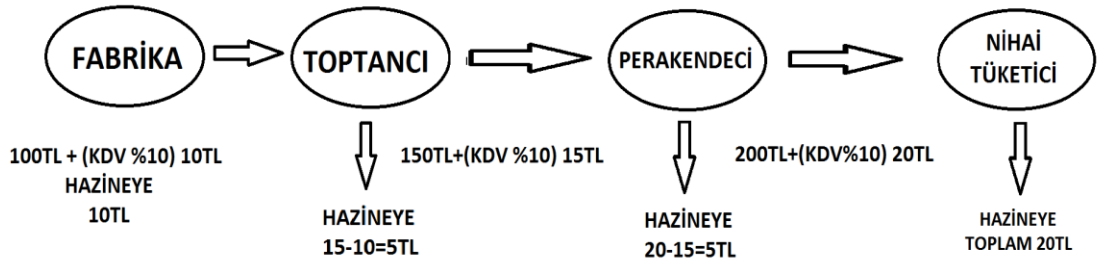
Türkiye'de 1957 yılında araştırmalar yapılmaya başlanmış ve o yılda Fransız Katma Değer Vergisi incelenmiş ancak özellikle altyapı sorunu sebebiyle eleştirilere konu olmuştur. 1970 yılından sonra Fransız Katma Değer Vergisi Türkçe'ye çevrilmiştir. KDV kanun tasarısı 1974 yılında hazırlanmıştır.

1980 yılına kadar üzerine çeşitli tartışmalar yapılan ve bir kaç defa TBMM'den dönen KDV Kanun tasarısı 3065 sayılı yasa ile 1984 yılında kabul edilerek 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur. 3065 sayılı KDV Kanunu, Alman KDV Kanunundan esinlenilerek hazırlanmıştır.

B. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI

Katma Değer Vergisi kısaca; bir mal veya hizmetin üretiminden nihai tüketicisine kadar geçen her evreyi kapsayan, vergi indirimine imkan tanıyan, değer artışı temel alan, gayri şahsi, genel bir harcama vergisidir.

Katma Değer ne kadar çok olursa iyi bir hizmet veya mal elde edilmiş olmaktadır. Bu bahisle basit bir anlatım ile Katma Değerin nasıl oluştuğunu incelersek **değer katma** kavramını daha iyi anlayacağımız kanısındayım.



Şekil (Kaman,169)

Yukarıda bulunan Şekil 1'de görüleceği üzere malı imal eden fabrika 100TL'ye ürettiği malı %10 KDV ile 110TL'ye toptancıya satıyor. 10TL toptancıdan tahsil edilerek malın imalatçısı fabrika tarafından hazineye aktarılıyor. Toptancı bu malı 150TL artı %10 KDV ile 165TL'ye perakendeciye satıyor. Toptancı, fabrikaya ödediği 10TL KDV'yi indirerek, 5TL KDV'yi hazineye aktarıyor. Perakendeci 165TL'ye aldığı malı 200TL artı %10 KDV ile 220TL'ye nihai yani son tüketiciye satıyor. Perakendeci toptancıya ödediği 15TL KDV'yi nihai tüketiciden tahsil ettiği 20TL'den indirerek 5TL KDV'yi hazineye aktarıyor. Böylelikle nihai tüketicinin ödediği 20TL hazineye toplam aktarılan KDV'yi ifade etmiş oluyor.

C. KATMA DEĞER VERGİSİ TİPLERİ

1. Gayrisafi Hasıla Tipi

Matrahı gayrisafi katma değerdir. Prof Dr. İsmail TÜRK Kamu Maliyesi kitabında "output değerler - input değerler farkı bulunur" demektedir. (1992:188)

Bir işletmeden alınan hammadde, ara malı ve hizmetlerin bedelleri, malı veya hizmeti üreten işletmenin sattığı değer üzerinden düşülmek suretiyle ancak bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir.

Bu tip KDV uygulaması sermaye yoğun üretim gerçekleştiren işletmeleri cezalandırmaktadır. Çünkü sermaye yoğun üretim gerçekleştiren işletmeler önce sermaye mallarını satın aldığı anda sonra amortisman ayrıldığı anda olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir.

Kapalı bir ekonomide gayrisafi hasıla tipi KDV'nin makro düzeyde toplam matrahı;

Matrah = GSMH = Tüketim + Yatırım = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman

şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından KDV matrahı ise;

Matrah = Katma Değer = (Satışlar + Stoklar) - Alışlar,

şeklinde hesaplanmaktadır.

(<http://mkarayel.blogcu.com/maliye-ders-notlari/1055914>)

2. Gelir Tipi

Satın alınan sermaye mallarının bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilememekte bu yönüyle Gayrisafi hasıla tipi KDV'ye benzemektedir.

Ancak, Gayrisafi hasıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından indirilebilmektedir. Bu sayede Gelir tipi KDV'nin toplam matrahı milli gelire eşit olmakta aynı zamanda sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi önlenmiş olmaktadır.

Gelir tipi KDV'nin makro düzeydeki matrahı;

Matrah = Tüketim + Yatırım - Amortisman = Ücret + Kar + Faiz + Rant, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından matrah ise;

Matrah = (Satışlar + Stok Artışları) - (Alışlar + amortismanlar), şeklinde hesaplanmaktadır.

(<http://mkarayel.blogcu.com/maliye-ders-notlari/1055914>)

3. Tüketim Tipi

Diğer işletmelerden satın alınan mal ve hizmet bedelleri sermaye mallarının bedelleri de dahil olmak üzere firmanın satış hasılatından düşülmektedir.

Bu sayede amortismanların bu KDV tipinde vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Başka bir ifade ile bu tip KDV'de sermaye malları vergiden istisnadır.

Kapalı bir ekonomide Tüketim tipi KDV'nin matrahı;

Matrah = Tüketim = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman - Yatırım,

şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından matrah ise;

Matrah = Satışlar - Alışlar

(Özbilen,1997:412-413)

4. Ücret Tipi

Bu tip vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrahı oluşturması, işletmelerin tercihini emek yoğun üretim yerine sermaye yoğun üretime doğru olacak şekilde değiştirmeye itmektedir. Bu durum ise ülkedeki istihdam düzeyinde azalmaya sebep olacaktır.

Ekonomideki toplam ücretlerden oluşan Ücret tipi KDV'nin matrahı;

Matrah = Milli Gelir - Kar- faiz - Rant = Ücret,

şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma düzeyinde matrah;

İşletmenin ödediği ücretlerdir.

(Özbilen, 1997:414)

D. KATMA DEĞER VERGİSİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Üç şekilde hesaplama yapılmaktadır. Bunlardan ilk ikisi dolaysız, üçüncüsü dolaylı hesaplama yöntemidir.

1. Toplama Yöntemi

Toplama yöntemi; Gelir Tipi KDV'ye uygun bir hesaplama yöntemi olup KDV'nin matrahı üretim faktörleri olan emek, sermaye, hammadde ve girişimciye yapılan ödemelerin toplamıdır. Başka bir anlatımla KDV matrahını ücret, kar, rant ve faizin toplamı oluşturmaktadır. Ancak kar hesap edilirken yukarıda Gelir Tipi KDV bölümünde anlatıldığı üzere amortismanların indirilmesi gerekmektedir.

2. Çıkarma Yöntemi

Bu hesaplama yöntemi Tüketim Tipi KDV'ye uygundur. Bu yöntem stok değerlendirmelerine ve amortisman ayrılmasına ihtiyaç göstermemesi sebebiyle kolay bir hesaplama yöntemidir.

İşletmelerin yaptığı satışlardan alışlar ve sermaye mallarının indirilmesi sonunda KDV matrahına ulaşılabilir. İşletmelerin ürettikleri yatırım malları ve stok artışları toplam yatırıma dahil olduğundan, bunların matrahtan düşülmesi gerekmektedir.

3. Vergi Mahsubu Yöntemi

Ülkemizde ve KDV'yi uygulayan ülkelerde de bu yöntem uygulanmakta olup dolaylı hesaplama yöntemi adını da almaktadır. Bu yöntemde ödenecek KDV'yi bulurken, satışlar üzerinden

hesaplanan KDV'den alışlar üzerinden ödenen KDV'nin mahsup edilmesiyle hesaplanmaktadır. (Uluatam, 2001:393)

Yöntemin başlıca yararı toplam vergi yükü ve hasılatı azaltmadan, üretimin ve dağıtımın çeşitli evrelerine ait vergi oranlarının değişiklik gösterebilmesine imkan tanınmasıdır. Bu avantajın uygulanması toplama ve çıkarma yöntemlerinde mümkün değildir. Mahsup yönteminin diğer bir yararı ise hem kendi bünyesinde hem vergi sisteminin bütününde bir otokontrol sağlamasıdır. Bu otokontrol nasıl olmaktadır?

KDV'ye tabi mükellef, indirim yapabilmek için kendisine mal tesliminde bulunan satıcılardan belge talep edecek ve bu şekilde bütün alımlar ve satışlar belgeye tabi olacaktır. Diğer yandan mükelleflerin KDV ile talep ettikleri bu belgeler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının tespitinde de kullanıldıkları için bu vergilere ait hasılatlarının da garantiye alınması mümkün bulunmaktadır.

E. TÜRKİYE'DE UYGULANAN KATMA DEĞER VERGİSİ TİPİ

1999 yılına kadar; KDV Kanunu'nun 31. maddesinde "*Amortismanına tabi iktisadî kıymetlere ait indirim:Madde 31 1. Amortismanına tabi iktisadî kıymetlerin katma değer vergisi, bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 3 (84/8837 sayılı BKK ile (1) yıl) içinde ve üç eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılır. 2. Yatırımların teşviki amacıyla sektör veya mal grupları itibariyle Bakanlar Kurulu, bu süreleri azaltmaya yetkilidir. Ancak, bu iktisadî kıymetlerin en az üç yıl işletmede kullanılması şarttır. Bu iktisadî kıymetlerin üç yıldan daha kısa bir süre içinde satılması, işletmeden çekilmesi, işletme dışı amaçlarla kullanılmaya başlanması halinde indirim konusu yapılan vergi düzeltilir.*" denilmektedir. (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>)

Ancak, yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda kullanılacak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisi bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı tarihten 1 yıl içinde indirim konusu yapılabilir. Böylelikle teşvik belgeli yatırımlar için tüketim tipi, yatırımlar için ise gelir tipi KDV uygulanmakta iken, 1999 yılında KDV Kanunu'nun 31. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle ülkemizde tüketim tipi KDV'nin uygulandığını söylemek mümkündür

Sonuç

Harcama vergisi deyince akla gelen ilk vergi olan Katma Değer Vergisi dolaylı vergilerden olup 2014 yılı bütçesi içinde vergi gelirlerinin %33.7'sini oluşturmaktadır.

Üretilen her ürüne katma değer oluşturan bu vergi ile adaletli bir gelir dağılımı amaçlayan maliye politikası, gözle görülür şekilde gelir dağılımı adaletsizliğini körüklemektedir. Ne var ki böyle ciddi bir gelir kaynağından vazgeçmek bir devlet için olur şey değildir. Ancak yeni düzenlemeler sayesinde iyileştirilmesi veyahut vatandaşlar üzerinde vergi bilinci oluşturularak iyi işlemesi sağlanabilir.

Ülkemizde Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi ve vergi mahsup yöntemi uygulanmaktadır. İşletmelerin satış hasılatlarından yine işletmelerin sermaye mallarına ve diğer alışlarına ödedikleri vergi düşülmek suretiyle uygulanan bu katma değer vergisi tipi, dünyada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanan bir modeldir.

Bir ülkede devletin herhangi bir vergi çeşidini koyma nedeni sadece gelir elde etme amacını taşımadığı bir gerçektir.

Katma Değer Vergisi'nin ülkemizde uygulanış şekli ile mükellefleri pozitif yönde etkilese de mükellef olmayan nihai tüketicilerin ister istemez ürün daha ucuz olsun diye vergi ödememeye ittiği

ve alıcıların satıcılara söylediği artık alışıla gelmiş bir söz olan "Fiş almasak kaçır olur." sözü ile iyi bir şekilde anlatılmaktadır. Çoğunlukla satıcının dükkanında yazdığı "KDV Dahildir" ibaresi bir aldatmacanın olduğuna alıcıları inandırmakla birlikte fiş almasak kaçır değil de kaçır olur düşüncesini topluma anlatmak ve kayıt dışı ile mücadele etmek ülkemizin de olmazsa olmazları arasında yer almalıdır. Bu bahisle Katma Değer Vergisi'nin uygulanabilirliğini artırarak gelire göre katma değer ödemesi gereken nihai tüketiciyi vergi yükü altında ezdirmemenin gerekli olduğuna inanmaktayım.

KAYNAKÇA

1. Abdulkadir IŞIK, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınları, 3.Baskı, Bursa, Kasım-2014
2. Abdulkadir, IŞIK, Vergi ve Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınları, 2005 Bursa , 2005
3. Necdet KAMAN, Vergi Kanunları ve Mevzuatı, Yargı Yayınları, 2. Cilt, Ankara-2014
4. Prof. Dr. İsmail TÜRK, Kamu Maliyesi, Turhan Kitapevi,1992.
5. Prof. Dr. Özhan ULUATAM, Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık 7. baskı, 2001.
6. Şevki ÖZBİLEN, Kamu Maliyesi, Ünyay Yayıncılık - 2. Baskı, Muğla-1997.
7. <http://felsefeportal.blogcu.com/vergiler-2/2094767>
8. http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/153/merter_acar_arslan.pdf
9. <http://mkarayel.blogcu.com/maliye-ders-notlari/1055914>
10. <http://www.genelbilge.com/verginin-tanimi-ve-vergilerin-siniflandirilmesi.html/>
11. T.C. Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Vergi Özel İhtisas Raporu , Ankara-2014
12. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>