

KATMA DEĞER VERGİSİ

Doç. Dr. Muallâ ÖNCEL

1972 yılı bütçesinin komisyon ve meclislerde görüşülmesi sırasında Maliye Bakanlığı yetkilileri, dolaylı vergilerimizde büyük bir reforma gidileceğini, özellikle önümüzdeki yıllarda katma değer vergisi uygulamasına geçmek üzere çalışmalara başlandığını sık sık belirttiler. Gerçekten bu beyanlardan kısa bir süre sonra, 1972 yılı haziran ayı içinde Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi Birinci Taslağı bakanlıkça ilgililerin tetkikine sunuldu. Bilindiği gibi katma değer vergisi bugün, Ortak Pazar üyesi ülkeler de dahil olmak üzere, hemen hemen bütün Avrupa ülkelerinde uygulanmakta olan en modern gider vergisi tipidir. Ortak Pazar'ın kurulmasından çok daha önce, 1954 yılında Fransa bu vergiyi benimseyen ilk Avrupa ülkesi olmuştur. Ortaklığın kurulmasından sonra, dolaylı ve dolaysız vergi sistemlerinin uyumlulaştırılması sorunlarına dikkatle eğilen ortaklık üyeleri yürürlükteki satış vergilerini, müşterek gider vergisi tipi olarak benimzedikleri katma değer vergisi ile değiştirmişlerdir. Geçiş dönemini tamamlayıp tam ortak niteliğini kazanırken ülkemizce de bu verginin kabulü gerekli olduğundan, ileriki yıllarda belirecek uygulama güçlük ve aksaklıklarını düzeltmek için yeteri kadar zaman süresine sahip olabileme düşüncesi maliye bakanlığını bu geçişi oldukça erken bir devrede yapmağa yönelten bir etken olabilir. Bununla birlikte, bütün bu düşünceler dışında, diğer satış vergisi türlerine oranla taşıdığı üstün nitelikler nedeniyle de vergi, üzerinde durulup, vergi sistemlerine sokulmağa değer özellik taşımaktadır. Nitekim, katma değer vergisinin kabulü, İkinci Beş Yıllık Plânda vergi reformu tedbirlerinden biri olarak öngörülmektedir. Söz konusu plân, ilgili dönemde, «istihsal vergisinin yerini almak üzere daha ileri bir vergi niteliği gösteren katma değer vergisinin uygulanması hazırlıklarına başlanılacağı»na işaret etmektedir¹. Üçüncü Beş yıllık Plân da katma değer vergisine geçilmesini açıkça hüküm altına almıştır². Yine aynı nedenledir ki, bu-

¹ Kalkınma Plânı, İkinci Beş Yıl, sh. 109.

² Kalkınma Plânı, Üçüncü Beş Yıl (1973-1977), Resmî Gazete, sayı 1437 (27 Kasım 1972) sh. 276.

gün Ortak Pazar dışında bulunan diğer avrupa ülkeleri de katma değer vergisi uygulamasına geçmiş bulunmaktadırlar. Bu yazımızda katma değer vergisinin zaman içindeki gelişimini, niteliklerini inceleyerek, ülkemizde doğurabileceği uygulama sorunlarını araştıracağız.

I. Katma değer vergisinin gelişimi ve nitelikleri

Satış vergisi uygulamaları insan toplumlarının tarihi kadar eski olmakla beraber toplu ve yayılı gider vergilerinin sakıncalarını kaldırarak, yararlarını bir araya getiren katma değer vergisi, yüzyılımızın ikinci yarısının buluşudur. Gerçi 1919 da ilk kez Almanya'da von Siemens ve 1920 lerde Amerika Birleşik Devletleri'nde Thomas Adams makalelerinde, katma değer üzerinden alınacak verginin mükerrer vergilemeyi ve tamamlanmış teşebbüsler lehine doğan ayırımı önleyeceği fikrini savunmuşlardır; ancak uygulama alanına girişi hayli geç olmuştur. Gerçi oldukça erken tarihlerde bir kısım ülkeler gider vergilerine kısmen de olsa katma değeri esas alan bir nitelik vermişlerdir. Örneğin 1935 yılında Arjantin ve 1948 de Fransa, vergiyi imalâtçının satış fiyatına uygulamak yerine, bugün bizde olduğu gibi, matrahı saptarken toplam satışlarından, üretimlerinde kullandıkları iptidai maddeler için ilk madde indirimi yapmak olanağını tanımışlardır³. Bu anlamda 1927 yılında kabul edilen Türk imalât muamele vergisini de, bünyesinde taşıdığı ilk madde indirimi müessesesi nedeniyle, bugünkü modern vergiye ön adımları teşkil eden ilkel katma değer vergilerinin ilk örneklerinden biri sayabiliriz. Zamanla katma değeri vergileendirme ilkesi, üretim ve dağıtımın tüm aşamalarına uygulanarak günümüzdeki mükemmel sistemlere ulaşılmıştır. Modern şekli ile katma değer vergisini uygulama teşebbüsüne girişen ilk ülke Japonya olmuştur. Vergi sistemine reform getirmek üzere Japon hükümetince çağırılan Prof. Carl Shoup başkanlığındaki uzmanlar grubunun tavsiyesi üzerine Japonya, 1950 yılında katma değer vergisi kanununu çıkarmış, fakat büyük bir muhalefetle karşılaşıldığından uygulama iki kez ertelenmiş, sonunda hiç uygulamaya konulamadan yürürlükten kaldırılmıştır. İkinci uygulama 1953 yılında Birleşik Amerika'nın Michigan eyaletinde olmuş (1953-1967), onu 1954 te Fransız uygulaması izlemiştir. Daha sonra 1967 de Danimarka, 1968 de Federal Almanya, 1969 da İsveç, Norveç, Belçika, 1970 te Hollanda, 1971 de Lüksemburg ve 1973 de İtalya ve Avusturya bu vergiyi kabul etmişlerdir. İngiltere'de hazırlanmış olan tasarı geçtiğimiz nisan ayında yürürlüğe girmiştir. Böylece Finlandiya, Yunanistan, Portekiz ve İs-

³ John F. Due : Indirect Taxation in Developing Economies, The Johns Hopkins Press, Baltimore and London, 1970, sh. 125.

panya dışında bütün batı avrupa ülkeleri katma değer vergisi uygulamasına geçmiş bulunuyorlar. Amerika Birleşik Devletlerinde de federal devlette, katma değer vergisinin kısmen ya da tümüyle kurumlar vergisi yerine geçirilmesi yolunda bir fikir akımı bulunmaktadır⁴. 1965 yılında Luisiana eyaleti bir yandan perakende satış vergisinin kapsamını biraz daha genişletirken, bir yandan da vergiye katma değer vergisi niteliği verdi. Bu arada Lâtin Amerika ülkeleri de katma değer vergisine ilgi göstermeğe başladı. 1965 yılında Brezilya, 1968 de Uruguay bu vergiyi kabul ettiler. Meksika, Arjantin ve Şili de katma değer vergisine geçmek üzere bulunuyorlar.

Katma değer vergisi, yayılı muamele vergisi ve üretim ve el değiştirme sürecinin aşamalarından yalnız birinde alınan toplu muamele vergisi gider vergisini toplamının üç ayrı yöntemini oluştururlar. Toplu muamele vergilerinde, üretim ve el değiştirme zincirinin yalnız bir halkasında vergi alınır ve vergiye genellikle alındığı aşamanın adı verilir. İstihsal vergisi, toptan satış vergisi, perakende satış vergisi gibi. Halbuki yayılı gider (satış) vergilerinde mallar, nihai tüketiciye ulaşınca kadar geçtikleri her aşamada ve her seferinde vergi oranı *toplam satış fiyatına* uygulanmak suretiyle vergilendirilir. Böylece bir üreticinin işleyip, üzerine vergisini de ekleyerek sattığı ve diğer teşebbüsler için ham madde niteliğinde olan mal, ikinci, üçüncü ve daha sonraki üreticiler tarafından biraz daha işlenerek satılırken tekrar tekrar vergiye konu olacağından, fiyatlar mükerrer vergilemenin etkisi ile çığ gibi büyür. Bu nitelikleri yüzünden çok aşamalı (yayılı) gider vergilerine şelâle vergiler adı verilir. Katma değer vergisi de, yayılı gider vergileri gibi, üretim ve değişimin her halkasında alınmakla birlikte, vergi konusunun, her seferinde yalnız o aşamada mamule eklenen değerden oluşmasıyla bu vergilerden ayrılır. Katma değer, teşebbüsün ara malı olarak aldığı maddeye kendi üretim faaliyeti sonucu kazandırdığı değer artışını ifade eder. Vergi oranı mamulün tüm değerine değil, değerindeki bu artışa uygulanır. Örneğin, 150 liralık bir kumaşın 220 lira değerinde bir hazır elbise olarak fabrikadan çıktığını, elbiseyi bu fiyata satın alan toptancının 250 liraya perakendecilere dağıttığını ve bu sonuncuların da 275 liraya tüketiciye sattıklarını varsayalım. Katılan değerler sırası ile: $150 + (220 - 150) + (250 - 220) + (275 - 250) = 275$ olup bunların toplamı mamulün fiyatını verir. Açıklamanın da ortaya koyduğu gibi, katma değer vergisi görünüşte yayılı gider vergisine benzer; fakat etkileri toplu gider vergi-

⁴ Richard E. Slitor : «The Value-Added Tax as an Alternative to Corporate Income Taxation», (Alternatives to Present Federal Taxes, Tax Institute of America, Princeton 1964) içinde, sh. 35-54.

lerininkine yakındır. Çoğu kez daha da olumludur; ve her aşamada aynı bir oranı uygulamak kaydı ile, perakende satış vergisi ile aynı hasılatı sağlar. Bu üç yöntem arasındaki farkı, % 10 oranında satış vergisi alındığı varsayımı altında, yukarıda verdiğimiz rakamlı örnekle daha açık olarak belirleyebiliriz.

Tablo I
Aynı Oranlı Üç Satış Vergisi Tipinin Karşılaştırılması (% 10)

Malın her aşamadaki değeri	Katılan Değer	Yayı Gider Vergisi		Toplu G. Vergisi (Perakende Satış) Vergisi	Katma Değer Vergisi	
		Vergili Değer	Vergi			
Hammadde : Kumaş	150	150	—	15	15	
İmalât : Elbise	220	70	235	23,5	7	
Toptan Satış	250	30	273,5	27,35	3	
Perakende Satış	275	25	302,35	30,23	2,5	
Alınan Vergi :				96,08	27,5	27,5

Tablodan da görüldüğü gibi, yayılı gider vergisinde mamulün taşıdığı vergi yükü, mükerrer vergileme nedeniyle çok ağır olmakta, katma değer vergisinde, her teşebbüsün yalnız kendi faaliyeti sonucu hasılaya yaptığı net katkının vergilendirilmesiyle bunun önüne geçilmektedir.

II. Katma değer vergisini saptama yöntemleri

Katma değer vergisinin saptanması için izlenebilecek başlıca iki yol vardır: «çıkarma» ve «toplama» yöntemleri. Çıkarma yöntemi de «vergi indirim» ve «masraf indirim» olmak üzere iki ayrı şekilde düzenlenebilir. Masraf indiriminde, teşebbüsün ara mallara yaptığı harcamalar vergiye tabi satışlarından indirilir. Yukarıdaki örnekte ara malı olarak kumaşın değeri 150 lira olduğu halde, elbiseye dönüştükte 220 liraya yükselmekte, toptancının elinde bu değer 250, perakendecinin elinde de 275 lira olmaktadır. Herbir aşamada mamulün taşıdığı değerden o aşamanın başındaki değeri indirilerek söz konusu aşamada katılan değerlere ulaşılır. Örneğin, elbise yapımcısı kendisi için ara malı niteliğinde olan kumaşın değerini, imal ettiği elbiselerin değerinden indirerek aradaki 70 birim üzerinden vergi öder.

«Vergi indirimi» olarak isimlendirilen ikinci usulde ise müteşebbis, kumaşı satın alırken ödediği katma değer vergisini, elbisenin satışı sırasında ödemesi gereken vergiden indirir. Örneğimizde müteşebbis kumaşı satın alırken $150. \% 10 = 15$ lira vergi ödemiştir. İmal ettiği elbiseyi satarken ödemesi gereken vergi ise $220. \% 10 = 22$ liradır. Bu miktarın kendi yarattığı değere düşen kısmı $22-15 = 7$ liradır. Böylece konfeksiyoncu kendi üretiminin vergisi olarak yalnız 7 lira ödeyecektir. Çıkarma yönteminin bu iki çeşidini yukarıdaki varsayımsal örneğimizi kullanarak II numaralı tabloda gösterebiliriz.

Tablo II

Çıkarma Yönteminin İki Çeşidi: «Vergi indirimi» ve «Masraf indirimi» (Vergi oranı: % 10)

Aşamalar	Satış Fiyatı	Masraf indirimi		
		Katılan değer	Satış fiyatına eklenecek vergi	Vergi indirimi
Ham madde: Kumaş	150	150	15	$15 - 0 = 15$
İmalât : Elbise	220	70	7	$22 - 15 = 7$
Toptan satış	250	30	3	$25 - 22 = 3$
Perakende satış	275	25	2,5	$27,5 - 25 = 2,5$
			Alınan Vergi: 27,5	27,5

Birtakım basitleştirici varsayımlar altında çıkarma yönteminin her iki çeşidinin aynı sonucu verdiğini görüyoruz. Bunlar başlıca, vergi muafiyet ve istisnalarının bulunmadığı, bütün aşamalarda aynı vergi oranının uygulandığı ve «ara malı» kavramının aynı şekilde tanımlandığı varsayımlarıdır. Bu varsayımlar terkedildikte varılan sonuçlar farklı olmaktadır.

Katma değer bulunmasında izlenebilecek ikinci yol olan «toplama» yönteminde ise hasılayı oluşturmada kullanılan üretim unsurlarına yapılan ücret, faiz, kâr vb. ödemeler bir araya getirilerek toplanır. Bu yöntemde de çıkarma yöntemi ile aynı sonuçlara varılması yukarıdaki varsayımların saklı tutulup tutulmamasına bağlıdır. Gerçekten, aşamalardan bir ya da birkaçında oran farklılaştırılmasına gidildiği, muafiyet ve istisnalar tanındığı veya farklı «ara malı» tanımları benimsendiği takdirde bu iki yöntemin verdiği sonuçlar aynı çıkmaz. Örneğin toplama yönteminde, bir müteşebbisin ödediği kiralar üretim unsuru ödemesi sayılarak diğer faktörlere yapılan ödemelerle bir arada top-

lanırken, çıkarma yönteminde ara malıya yapılan harcama sayılarak matrahın saptanmasında toptandan düşülürse bu durum doğar.

Katma değer vergisinin saptanmasında izlenebilecek bu üç yol içinde tercihe değer olanı çıkarma yönteminin vergiyi vergiden indirme usulüdür. Çünkü, çeşitli üretim aşamalarında oranlar farklılaştırıldığı taktirde, nihai mamulün taşıdığı fiili vergi oranı ancak bu usulde, nihai mamul için kanunun öngördüğü orana eşit olabilmekte, başka bir deyişle, diğer aşamalardaki oran farklılaşmalarını ne olursa olsun, mamulün nihai vergi yükünü son aşamadaki vergi oranı belirlemektedir. Masraf indirimi usulünde ise oran farklılaşmalarının yapıldığı aşamanın nihai tüketiciye yakınlık uzaklık derecesine göre fiili oran kanuni oranın altında ya da üstünde kalabilmektedir⁵. Ortak Pazar ülkelerince benimsenen usul de verginin vergiden indirilmesidir.

Çıkarma yönteminin «vergi indirimi» ve «masraf indirimi» yollarının verdiği bu farklı sonuçları varsayımsal örneğimizde gösterebiliriz. Tablo III te ilk kez her aşamada % 10 olan vergi oranının daha sonra sırasıyla hammadde, imalât, toptan satış ve perakende satış aşamalarında % 20 olarak farklılaştırıldığını varsayalım. Aşağıdaki tablodan da görüldüğü gibi «vergiden vergi indirimi» usulünde her seferinde kanun koyucunun nihai mamul üzerinde öngördüğü oran elde edilmekte, buna karşılık masraf indirimi usulünde aynı sonuç, yalnız tek oran sisteminde gerçekleşmektedir. İlk aşamada oran farklılaştırılmasının yapıldığı a sütununda nihai mamul üzerindeki vergi yükü % 10 değil, % 15,45 e çıkmakta; oran farklılaştırılmasının perakende satış aşamasında yapıldığı d sütununda ise nihai mamul üzerindeki kanuni oran % 20 olduğu halde fiili oran bunun çok altında kalmaktadır (% 10,9). Fiili oranlardaki farklılık ihracatta vergi iadesinde büyük güçlüklerle sebep olur.

Vergiden vergi indirimine ait sütunlarda görülen (—) eksi işaretli rakamlar alış fiyatına uygulanan oranın satış fiyatına uygulanan orandan daha yüksek olması nedeniyle devlet için doğan vergi iadesi yükümlülüğü olup bu paragrafımızın konusunu teşkil edecektir. Diğer usullere oranla daha elverişli görünmekle birlikte, vergi indirimi, uygulamada, devlet için vergi iadesi yükümlülüğü yaratması yönünden güçlükler doğurmaktadır. Yukarıda da işaret edildiği gibi bu usul, mükellefin satışları üzerinden ödemesi gereken vergiden, alımları sırasında ödediği tüm verginin çıkarılmasını önerir. Ancak, bazı hallerde

⁵ Clara K. Sullivan : The Tax on Value Added, Columbia University Press, İkinci basılış, New York ve Londra 1965, sh. 10.

Tablo III
Farklılaştırılmış Oranlarda Çıkarma Yönteminin
«Vergi İndirimi» ve «Masraf İndirimi» Yolları

			Masraf İndirimi			
Mamulün her aşamadaki değeri	Katılan değer	Tek Oran % 10	a	b	c	d
			1. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20	2. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20	3. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20	4. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20
Hammadde : Kumaş	150	150	15	30	15	15
İmalât : Elbise	220	70	7	7	14	7
Toptan satış	250	30	3	3	3	3
Perakende satış	275	25	2.5	2.5	2.5	5
Alınan Vergi :		27.5	42.5	34.5	30.5	30
			Vergi İndirimi			
Mamulün her aşamadaki değeri	Katılan değer	Tek Oran % 10	a	b	c	d
			1. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20	2. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20	3. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20	4. aşamada farklılaştırılmış oran : % 20
Hammadde : Kumaş	150	150	15 — 0 = 15	30 — 0 = 30	15 — 0 = 15	15 — 0 = 15
İmalât : Elbise	220	70	22 — 15 = 7	22 — 30 = -8	44 — 15 = 29	22 — 15 = 7
Toptan satış	250	30	25 — 22 = 3	25 — 22 = 3	25 — 44 = -19	50 — 22 = 28
Perakende satış	275	25	27.5 — 25 = 2.5	27.5 — 25 = 2.5	27.5 — 50 = -22.5	55 — 25 = 30
Alınan Vergi :		27.5	27.5	27.5	27.5	55

indirilecek vergi miktarının, satışları üzerinden ödenecek vergiyi aşması mümkündür. Böyle bir durum, zararına satış, bedelsiz satışlar, alış fiyatına uygulanan vergi oranının satış fiyatına uygulanan orandan daha yüksek olması⁶ ve benzeri nedenlerle doğabilir. Bu taktirde yükümlüye, indiremediği miktarda vergi iadesi yapılması gerekir. Üç numaralı tabloda ele alınan % 10 oranlı katma değer vergisinde oranın çeşitli aşamalarda % 20 olarak farklılaştırıldığı a-b-c sütunlarına yeniden göz atalım. Örneğin imalât aşamasında oranım % 20 olarak farklılaştırıldığı b sütununda, alış fiyatına uygulanan vergi oranı satış fiyatına uygulanan orandan daha yüksek olan toptancıya devletin 19 lira vergi iadesinde bulunması gerekmektedir. Böylece toptancı, perakendeci müşterisine 25 lira vergi yansıtacak, nihai mamulün taşıdığı vergi oranı kanunî oranı (% 10) aşmayacaktır.

Vergi iadesi işleminin doğuracağı sorunları önlemek amacı ile Fransız kanunu «tampon kuralı»nı (buffer rule) uygulayarak, ihracat ya da firmanın işine son vermesi halleri dışında, devletin vergi iadesi yükümlülüğünü kaldırmıştır. Ancak belli bir aya ait olup, o ayda mahsubu yapılamayan vergi alacağı fazlalarının gelecek aylara nakline izin verilmiştir⁷.

III. Katma değer vergisinde matrahın bulunması

Katma değer vergisinin önemli konularından biri matrahın saptanmasında dikkate alınacak vergi indirimlerinin ve indirilebilecek giderlerin kapsamının belirlenmesidir. Üretimde kullanılan makina ve teçhizat alımları, diğer ara mallarına yapılan harcamalar, yapıldıkları yılda tümüyle matrahtan indirilebilecek midir? Hasılatın üretildiği yıl içinde satılmayan kısmının stoklara eklenmesi, ya da belli bir yılın tüm hasılası ile birlikte geçmiş veya daha önceki yıllar stoklarının da satılması halinde matrahta gösterilmeleri nasıl olacaktır? Bunlar ve benzeri sorunlar çeşitli şekillerde çözümlenebilir.

Stoklar bakımından iki yol izlenebilir. Bunlardan biri malların satılmasına veya stoklara eklenmesine bakılmaksızın söz konusu yıldaki tüm üretimi dikkate alarak, diğer teşebbüslerden satın alınan ham mad-

⁶ Ortak Pazar otoriteleri, mümkün olduğu kadar, bu problemi yaartacak derecede indirimli oranlar uygulamaktan kaçınılmasını önermektedir: National Economic Development Office: «Value Added Tax», Her Majesty's Stationary Office, Londra 1969, sh. 12.

⁷ Tampon kuralının Fransa'daki uygulaması hakkında bkz: National Economic Development Office: Value Added Tax, age, sh. 35, 36; Aykon Doğan: «Fransız Katma Değer Vergisi», Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., Ankara 1971, sh. 55 vd.

de, ara malı, teçhizat vs. nin o yıl üretime sokulanlarının giderlerini üretimden indirmektir. Bu usulde üretildikleri yılda satılmayarak stoklara eklenen mallar satılincaya kadar ödenen vergi bağlı kahr. İkinci usul ise, ister söz konusu yılın üretiminden, isterse stoklardan olsun, verginin, teşebbüsün bir yılda yaptığı tüm satıştan alınmasıdır. Bu usulde, söz konusu malların üretimi için yapılacak giderler satış hasılatından düşülür. Prof. Cosciani, bu yollardan ilkini gerçek üretime dayanan matrah, diğerini ise mâli matrah olarak isimlendirmektedir⁸. Daha kolay ve daha az sakıncalı olması nedeniyle Ortak Pazar ülkelerince bu ikinci yol benimsenmiştir.

Sermaye mallarına yapılan harcamaların indirilmesinde de çeşitli sistemler uygulanabilir. Örneğin Fransa'da olduğu gibi, sermaye teçhizatı alımlarının tümü aynı devrede matrahtan çıkarılarak, bunlar için ödenmiş olan vergilerin tümünün bir seferde indirilmesi öngörülebilir. Bu yol, yatırımı teşvik bakımından önem taşır. Ancak, yoğun yatırım devrelerinde verginin veriminde büyük düşmelere sebep olur. Yukarıdakinin aksine teçhizat alımlarının indirilmesi yasaklanabilir. Bu taktirde hem sermaye ve teçhizatın, hem de bunlarla üretilen malların vergilendirilmesi vergi mükerreriğine yol açar. Üçüncü bir yol ise teçhizat alımlarını matraha sokmakla beraber yıllık amortisman paylarının indirilmesine izin verilmesidir. Böylece ödenen vergiler teçhizatın ömrü boyunca kısım kısım indirilmiş olur.

Yapılan indirimlerin niteliğine göre Prof. Carl Shoup katma değer vergisini, gelir tipi, tüketim tipi, ücret tipi ve gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisi türlerine ayırmaktadır. Satışlardan hammadde ve ara malı alımlarına yapılan ödemelerle sermaye ve teçhizatın yıllık aşınma paylarının indirilmesi öngörülüyor, buna karşılık sermaye mallarına yapılan yatırımın matrahı saptarken satışlardan indirilmesi yasaklanıyorsa bu tür vergiye gelir tipi katma değer vergisi denilir. Buna karşılık satışlardan ara malı ve hammadde alımları ile birlikte sermaye teçhizatına yapılan harcamaların da bir seferde indirilmesine izin veriliyorsa bu tür vergiye tüketim tipi katma değer vergisi denilir. Birtakım basitleştirici varsayımlar altında (başka türlü dolaylı vergiler, muafiyet ve istisna hükümleri bulunmadığı, verginin eksiksiz bütün mallara, hizmetlere ve tarıma uygulandığı vb.) gelir tipi katma değer vergisinin matrahı yıl içinde üretilen safi milli gelir, ikincide ise toplam tüketime eşittir. Böylece gelir tipi katma değer vergisinin matrahı diğerinden yatırımlar kadar büyük olmaktadır.

⁸ Cesare Cosciani : Katma Değer Vergisi (çev: İlhan Özey), İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, 18. Seri, Sene 1969, Fakülteler Matbaası İstanbul, 1969, sh. 139.

Açıklamalarımıza göre gelir tipi verginin matrahı gelir üzerinden alınacak düz oranlı genel bir gelir vergisinin matrahına eşittir. Eş oranlar uygulanmak kaydıyla, sağladıkları hasılat da aynı olur; bu nedenle birinin diğeri yerine ikamesi vergi yükü dağılımını etkilemez. Bununla birlikte, söz konusu benzerlik düz oranlar uygulandığı, muafiyet ve istisnalara yer verilmediği, kurumların dağıtılmayan kârları vergilendirildiği sürece geçerlidir.

Katma değer bulunmasında yalnız makina ve teçhizat alımları değil, bunların amortisman paylarının indirilmesi de yasaklandığı taktirde gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisinden söz edilir. Michigan eyaletinin vergisi 1955 yılına kadar ne aşınma paylarının, ne de sermaye alımlarının çıkarılmasına izin vermiştir⁹. Bu tür uygulama, mükerrer vergilemeye yol açacağından, sakıncalıdır.

Matrahın bulunmasında uygulanabilecek diğer indirimler de farklılıklar gösterebilir. 1967 yılına kadar Michigan'da uygulanan katma değer vergisi bu yönden çok geniş kapsamlı olup, mal ve hizmet alımı için diğer firmalara yapılan ödemeleri (sermaye ve teçhizat alımları hariç), aşınma ve amortisman paylarını, kira ve faiz ödemelerini içine alan uzun bir indirim listesi öngörüyordu. Bu indirimler gayrisafi satış hasılatının % 50 sini bulmadığı takdirde, yükümlüye bu miktarda götürü bir indirim seçme hakkını veriyordu.

VI. Katma değer vergisinin diğer satış vergisi türleri ile karşılaştırmalı yarar ve sakıncaları

A) İdari yönden:

1) Vergi yükümlüsü sayısı, idari denetim ve kolaylık: Satış vergilerinde yükümlü sayısı ne kadar fazla olursa toplama masrafları o ölçüde artar ve idarenin etkin bir denetim sağlaması aynı derecede zorlaşır. Yükümlü sayısının çokluğu bakımından katma değer vergisi, yayılı gider vergileri ile aynı paraleldedir. Satış vergisi türleri içinde vergi yükümlüsü sayısı en az olanı toplu satış vergilerinden üretim aşamasında alınan istihsal vergisidir. 1954 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde, sayıları 300.000 olan üreticilere karşılık 3 milyon perakendeci bulunduğu saptanmıştır. Bunun gibi, yakın geçmişte katma değer vergisi uygulamasına başlayan İsveç'te vergi yükümlüsü sayısı 167.

⁹ James A. Papke : Michigan's Value Added Tax After Seven Years, National Tax Journal, Cilt XIII, No. 4 (Aralık 1960), sh. 358; Clarence W. Lock ve diğerleri : The Michigan Value Added Tax, National Tax Journal, Cilt VIII, 1955, sh. 359-360.

800 den 331.200 e, Danimarka'da ise 45.000 den 350.000 e yükselmiştir¹⁰. Katma değer vergisi İsveç'te perakende satış vergisinin, Danimarka'da ise toptan satış vergisinin yerini almıştır.

Yükümlü sayısının azlığı nedeniyle idari denetimin en kolay olduğu gider vergisi türleri toplu gider vergilerinden olan istihsal vergisi ve toptan satış vergisidir. Sayıca azlık kadar, üretici ve toptancıların genellikle büyük teşebbüsler olmaları, muntazam defter ve kayıtlar bulundurmaları da idari denetimi kolaylaştırır. Öte yandan, küçük teşebbüslerin bir işe başlayıp, kısa süre sonra o alanı terketmeleri daha kolaydır. Birleşik Amerika'da 1952 yılı için yapılan bir tahmin, işe girip çıkan perakendeci teşebbüslerin üreticilerden 200.000 kadar fazla olduğunu göstermiştir¹¹.

Yükümlü sayısı yönünden toplu gider vergilerinin sağladığı idari kolaylık katma değer vergisinde görülmemekle birlikte, sistemin niteliği dolayısıyla ortaya çıkan bir denetim kolaylığı vardır. Diğer gider vergisi türlerinde imalatçı, toptancı veya perakendeci, vergi nedenleri ile, satış fiyatlarını mümkün olduğu kadar düşük göstermeğe çalışırlar. Bu hareketleri müşterilerinin ve kendilerine mal satanların çıkarlarına dokunmadığı sürece herhangi bir tepki ile karşılaşmazlar. Halbuki katma değer vergisinde üretici, toptancı ve perakendecinin bu konuda çıkarları birbirine zıttır; yani vergi indiriminden yararlanabilmek için faturalı alış verişi yapmak ve faturalarda gerçek miktarları göstermek zorunluğunda bulduklarından bir oto-kontrol sağlanmış olur. Böylece katma değer vergisinde yalnız perakendeciler, o da yalnız kendi satış kârlarına isabet eden kısımla sınırlı kalmak üzere, vergi kaçırabilirler¹². Kuşkusuz, Due'nun da belirttiği gibi, mali idarenin denetimi katılmadıkça, oto-kontrol otomatik olarak gerçekleşemez¹³. Bununla birlikte, özellikle Danimarka ve İsveç'te vergi idarecileri, vergi kaçırma için, yapılan satışlarda sadece üçüncü şahsa yalan bilgi vermekle amaca ulaşmak yerine, vergi borcunu saptarken vergi indiriminden

¹⁰ Numan Özsoy : Gider Vergilerinde Reform Sorunu, Konferanslar 2, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi : 40, Sevinç Matbaası, Ankara 1971, sh. 94.

¹¹ Donald C. Miller : Federal Sales Taxation : Manufacturers' or Retail Levy? «Proceedings of the Forty-Seventh Annual Conference on Taxation, 1954 (California 1955)» içinde, sh. 250-251.

¹² Lars G. Sandberg : A Value Added Tax for Sweden, National Tax Journal, Cilt. XVII, No. 3 (Eylül 1964), sh. 295; Björn Mathiason : Katma Değer Vergisi (Finance and Development, Mart 1970 sayısından çev: Zekeriya Yıldırım), Maliye Bülteni, Nisan 1971, sayı 666, sh. 93; Numan Özsoy : agm, sh. 94.

¹³ John F. Due : age, sh. 130.

yararlanabilmek için yanlış bildirimde bulunmak zorunluğunun yükümlüyü vergi kaçırmağa teşebbüsten alıkoymakta çok daha etkili olduğuna inanmaktadırlar¹⁴. Katma değer vergisi ile sağlanan oto-kontrol gelir vergisi yönünden de denetimi kolaylaştırır, gelir vergisi kaçakçılığını önler.

2) Matrahın saptanması: Matrahın saptanması bakımından en büyük idari kolaylık yayılı gider vergilerindedir. Her üretim ve dağılım aşamasında vergi alındığından vergi konusu işlemlerin tanımlanması güçlük arzuetmez. Oysa toplu gider vergileri, matrahın saptanabilmesi için, çözümlenmesi gereken birçok sorunlar yaratır. Örneğin istihsal vergisinde üretim (imal) ve üretici (imalâtçı), toptan satış vergisinde «toptan satış fiyatı» ve «toptancı», perakende satış vergisinde «perakende satış» kavramlarının tanımı gerekir. İstihsal vergisinde, toptancı ve perakendecinin hizmetlerini de bünyesinde toplayıp doğrudan doğruya tüketiciye satış yapan üreticinin vergi matrahı ne olmalıdır? Kırpıntı ve döküntülerden, hurda eşyadan yeni mal imal edenler, başka teşebbüslerce üretilen parçaları bir araya getirenler üretici sayılmalı mıdır? Toptan satış vergisinde toptan satış fiyatı her işlemde gerçek satış fiyatı mı olmalıdır? Değilse vergiye tabi fiyat nasıl saptanmalıdır? İskontolu satışlarda vergi nasıl alınmalıdır? Mallarını doğrudan doğruya tüketiciye veya perakendeciye satan üreticiler toptancı sayılmalı mıdır? Bu sorunlar ya da benzerleri katma değer vergisinde de kendisini gösterir¹⁵. Özellikle matrah tesbitinde dikkate alınacak vergi indirimleri ve diğer indirimlerin tayini bu verginin başlıca uygulama güçlüklerinden birini teşkil eder. Buna karşılık, verginin konusunu tarım ve hizmetler alanını kapsayacak şekilde genişletmek mümkündür. Gerçi doktrinde, söz konusu alanlarda katma değer, ilgili kişilerin faaliyetleri sonucu ortaya çıktığı, bu nedenle katma değer vergisinin adı geçen faaliyetlere diğer alanlardaki kadar iyi uygulanamayacağı ileri sürülür¹⁶. Yukarıda değindiğimiz Michigan uygulamasında olduğu gibi, yükümlüye satış hasılatının belli bir yüzdesi kadar gerçek, ya da götürü indirim tanıdığı takdirde, katma değer gayrisafi satış hasılatına oranının büyük olduğu tarım ve hizmetler kesimindeki teşebbüsler aleyhine bir durum yaratılması önlenebilir.

¹⁴ Carl C. Shoup : Experience With the Value-added Tax in Denmark and prospects in Sweden, Finanzarchiv, Neue Folge, Band 28, J.C.B. Mohr, Tübingen 1969, sh. 239.

¹⁵ Çeşitli gider vergisi türlerinde idarenin matrah tesbitinde karşılaştığı sorunlar hakkında bkz: Muallâ Öncel : Gider Vergileri, Sevinç Matbaası 1967, sh. 21-23, 29-31, 37-38.

¹⁶ P. Studenski : Toward a Theory of Business Taxation, Journal of Political Economy Cilt. XLVII (Ekim 1940), sh. 649.

3) Vergi iadesi: Katma değer vergisinin diğer gider vergisi türlerine oranla üstün yönlerinden biri, malların ihracı halinde bunlardan daha önce alınan verginin iadesi ve iade edilecek miktarın saptanmasındaki kolaylıktır. Özellikle yayılı vergilerde ihraç edilen mallar üzerindeki vergi yükünün gerçek miktarını saptamağa olanak yoktur. Oysa katma değer vergisinde bu miktar kesinlikle önceden bulunabilir¹⁷.

B) Ekonomik etkileri yönünden:

1) Vergi yükü: Ekonomik etkileri bakımından katma değer vergisi gerek yayılı gider vergisinden, gerekse toplu gider vergisi türlerinden daha üstündür. Bilindiği gibi yayılı satış vergilerinde aynı cins malların taşıdığı vergi yükü, geçtikleri üretim aşamalarının sayısına bağlı olarak değişir. Perakende satış vergisi dışındaki toplu gider vergisi türlerinde de malların tüketiciye ulaşmaya kadar geçtikleri üretim ve dağılım aşamalarının farklı oluşu ve her birinde uygulanan kâr oranlarının maldan mala değişmesi yüzünden mamuller üzerinde yeknesak bir vergi yükü sağlanamaz. Mallar üzerinde eşit bir vergi yükünün sağlanabildiği gider vergisi türleri perakende satış ve katma değer vergileridir.

2) Mükerrer vergileme: Katma değer vergisinde mükerrer vergileme doğmaz. Yayılı gider vergilerinde mallar her aşamada toplam satış fiyatı üzerinden alındığından bir aşamada vergilenen ara malı, geçtiği diğer aşamalarda da tekrar tekrar vergi konusu olur. Oysa katma değer vergisi, her müteşebbisin ara malına eklediği yeni değerden alındığından mükerrer vergileme ortadan kalkar. Mükerrer vergilemeyi önlemesi bakımından toptan satış ve perakende satış vergileri katma değer vergisi ile aynı paraleldedirler. İstihsal vergisinde ise, gider vergisine konu olmuş ara malların, makina ve teçhizatın yine vergiye tabi mallar üretiminde kullanılması ve bunlar için vergi indrimi tanınmaması halinde bir dereceye kadar vergi mükerrerliğinden söz edilebilir.

3) Vergi piramidi: Katma değer vergisinde vergi piramidi de oluşmaz¹⁸. Vergi piramidi verginin vergisini almaktan doğar. Örneğin yayılı gider vergilerinde bir aşamada alınıp fiyata eklenen vergi sonraki

¹⁷ Jeffery English : Explanation of the Value-added Tax, «Value Added Tax and The Bill Explained, A Butterworth and Co., Londra 1972» içinde, sh. 29-30.

¹⁸ Vergi piramidi hakkında bilgi için bkz : John F. Due : Sales Taxation, University of Illinois Press, İkinci bası, Urbana 1959, sh. 19-20.

aşamada, fiyatın bir parçası olarak, verginin saptanmasında matraha girer. Bu tür vergi piramidi toplu satış vergilerinde ortadan kalkar. Bununla birlikte satış fiyatının bulunmasında izlenen yöntemden toplu satış vergilerinde ikinci tür bir vergi piramidi oluşur. Teşebbüsler genellikle gider vergisini de diğer masraf unsurları gibi fiyata katar, toplam üzerinden kârlarını saptarlar. Bu yüzden fiyatlar vergi miktarından daha fazla yükselir. Böylelikle müteşebbisler verginin tümünü yansıtmış olmakla kalmaz, aynı zamanda verginin varlığından dolayı bir miktar da kazanç sağlarlar. Örneğin % 10 oranında bir toptan satış vergisi yürürlükte iken, kâr oranı % 20 olan toptancı, 250 liraya imalâtçıdan aldığı hazır elbiseyi 330 liraya satacaktır: $[250 + (250 \cdot \% 10) \text{ vergi}]$. % 20 kâr yüzdesi = 330 Vergi bulunmasa idi toptancı elbiseyi $[250 + (250 \cdot \% 20) \text{ kâr yüzdesi}] = 300$ liraya satardı. Verginin varlığından dolayı fiyattaki artış 30 liradır. Bunun 25 lirası vergi olarak devlete ödenir. Kalan 5 lira ise toptancının kâr yüzdesini vergiye de uygulaması yüzünden sırf verginin varlığı nedeniyle elde ettiği haksız kazanç olmaktadır.

Bilinen niteliklerinden dolayı katma değer vergisinde birinci tür vergi piramidi doğmaz. Ancak ikinci tür vergi piramidine benzer fiyat artırıcı etkinin bugünkü katma değer vergisi uygulamasından da ortaya çıktığı belirtilmektedir. Bu etki tüccarların katma değer vergisinin tamamı kadar fiyatlara zam etmelerinden, buna karşılık kaldırılan vergilerin tamamını fiyattan indirmemelerinden doğmaktadır¹⁹. Bu şekilde verginin gerçek yükünün ağırlaşmasını önlemek amacıyla Fransa, 1970 yılından itibaren, vergi miktarı da dahil olan ciro üzerinden tarhiyatı kaldırarak, oranların vergi miktarı hariç olmak üzere ciroya uygulanması esasını benimsemiştir²⁰.

4) Teşebbüslerin tamamlanmaya teşviki: Yayılı gider vergilerinin aksine, katma değer vergisi tamamlanmış teşebbüsler lehine doğan ayırımı ortadan kaldırır. Aynı cins mallar, üretim ve dağılım aşamaları ne uzunlukta olursa olsun aynı vergi yükünü taşırlar. Bu nedenle katma değer vergisi «nötr» bir vergi olarak tanımlanır. Bununla birlikte, niteliği farklı ve hacmi küçük te olsa, tamamlanmış teşebbüsler lehine bir farklılık varlığını sürdürür. Çünkü tamamlanmış teşebbüsler, diğerlerine oranla, ilk aşamalarda ödemeleri gerekli vergiyi geciktirmiş olurlar²¹.

¹⁹ Mehmet Akmansu : Katma Değer Vergisi ve Memleketimizde Uygulama Olanağı, Maliye Bülteni, Ocak-Şubat 1971, sayı 665, sh. 20.

²⁰ Paul Amselek : Katma Değer Vergisi, 1972, sh. 11 (1972 yılı Mart ayında Fransız Kültür Derneği'nde verilen konferans metni teksiridir. Çev: Ahmet Kumrulu).

²¹ National Economic Development Office : Value Added Tax, age, sh. 13.

Öte yandan toplu satış vergileri üretimin yalnız bir aşamasında alındıklarından bütün etkilerini ve ağırlığını o aşamada gösterirler. Oysa katma değer vergisi üretim zincirinin bütün halkalarına dağıldığından etkileri daha az hissedilir²².

5) Otomasyonu teşvik: Katma değer vergisi işgücü yoğun üretim tekniklerini kullanan teşebbüsler aleyhine yaratacağı ayırım sebebiyle tenkid edilir²³. Gerçekten, sermayece yoğun üretim tekniklerini kullanan teşebbüslerin aşınma paylarını veya teçhizat alım giderlerini satış hasılatından çıkarmalarına karşılık, işgücü yoğun teknikleri kullanan teşebbüslere böyle bir indirim tanınmaz. Verginin tümünün yansıtılabildiği hallerde bu ayırım gerçek olmaktan çok görünürde kalırsa da, tüm verginin yansıtılamadığı hallerde, daha fazla iş gücü kullanan teşebbüslerin diğerlerine oranla daha fazla vergi ödemeleri gerekir²⁴.

6) Muafiyet ve istisna uygulamaları: Katma değer vergisi muafiyet ve istisna uygulamaları için pek elverişli değildir. Toplu satış vergilerinde, firmaların satışlarını vergili ve vergisiz satışlar olarak bölmek ve belli bir malın satışını tümüyle vergi dışı bırakmak kolaydır. Oysa katma değer vergisinde bir malın, örneğin hazır elbisenin perakende satış vergi dışı bırakıldıkta, aslında vergilenmeyen, hazır elbisenin tümü değil, hazır elbiseye sadece perakendecinin katmış olduğu değer kısmıdır. Perakendeci müşterilerine yaptığı satışlardan vergi kesmeyeceği için satın aldığı malların taşıdığı vergiyi de mahsup edemez. Öyle olunca, indirmedeği vergiyi malın fiyatına ekliyerek müşterilere yansıtır. Böylece müşteriler, «gizli olarak» vergilendirilmiş olurlar. Yukarıdaki varsayımsal örneğimizde hazır elbiseler % 10 oranındaki katma vergisi dışında bırakılmış olsun. İki numaralı tabloda perakendeci, satış fiyatı olan 275 lira üzerinden 27.5 lira vergi kesmekte, ancak bundan, malı alırken ödediği 25 lira verginin mahsubunu yaparak, devlete elbise başına 2.5 lira vergi yatırmaktadır. Oysa, perakende satışa istisna tanınması halinde vergi mahsubu olanağı kalktığından elbisenin kendisine maliyeti $250 + 25$ (vergi) = 275 liraya yükselecek, buna, % 10 kâr payını da ekliyerek 300 liraya satacaktır. Böylece malın vergisiz perakende satış fiyatı 275 liradan 300 liraya yükselecek-

²² OEEC : The Influence of Sales Taxes on Productivity, OECC, Paris 1958, sh. 36; John F. Due (Çev : İ. Hakkı Ülkmen) : Muamele Vergisi Şekilleri, İktisat ve Maliye, Cilt II, sayı 9 (Aralık 1955), sh. 399.

²³ Aksi fikir için bkz: John F. Due : Indirect Taxation..., age, sh. 135.

²⁴ Martin Bronfenbrenner : Second Thoughts on Value Added Taxation, Finanzarchiv, Band 16, 1955-56, sh. 310; John F. Due : Sales Taxation,... age, sh. 136; Mehmet Akmansu : agm, sh. 17.

tir²⁵. Perakendecinin aldığı mallardaki vergiyi fiyatlara aksettirmemesi halinde ise, vergisiz satış nedeniyle, alımlarında ödediği vergilerin iadesi gerekecektir ki, bunun saptanması karışık ve uzun işlemlere yol açar. Vergiden muaf işlemlerin yarattığı vergi iadesi sorununu çözümlemek amacı ile, uygulamada, istisna hükümleri yerine «sıfır» vergi oranına başvurulmaktadır. Böylece vergi indirimini muaf işlemlere de uygulamak mümkün olmaktadır. Nitekim Hollanda katma değer vergisi kanununda bir kısım işlemler için sıfır oranı kabul edilmiştir.

Açıkladığımız sonuçları nedeniyle muafiyet ve istisnalar katma değer vergisi uygulamasında mükerrer vergilemeye yol açar. Çünkü vergilenmeyen bir aşamanın araya girmesi ile, bir önceki aşamada alınan verginin sonraki satışlarda mahsup olanağı kalktığından, bir önceki aşamada vergilenen değer parçası tüm vergileme sürecinde iki kez vergilendirilmiş olur²⁶. Dört numaralı tabloda muafiyetsiz vergi uygulamasında, satış fiyatı 302.5 lira olan elbise 27.5 lira vergi taşıdığı halde, imalât aşamasına vergi muafiyeti tanıdığı zaman 42.5 lira vergi alındığını görüyoruz. Birinci halde vergisiz satış fiyatı 220 lira olan imalatçı için ikinci durumda bu fiyat 235 liraya yükselmiştir. Öte yandan imalât vergi dışı bırakıldığından, imalâtçının, hammaddesi olan kumaş alırken ödediği 15 lira katma değer vergisi için mahsup olanağı kalkmıştır. Bu nedenle bir önceki aşamada katılan değer, bir sonraki aşamada yeniden vergilendirilir.

Katma değer vergisinde istisna ve muafiyet uygulamalarında karşılaşılan güçlük, görüş açısına göre lehte veya aleyhte yorumlanabilir. Verginin mümkün olduğu ölçüde geniş kapsamlı tutulması, birçok muafiyet ve istisnalarla kaynakların dağılımının etkilenmemesi düşüncesinde olanlar için kuşkusuz bu, iyi bir niteliktir. Ancak, küçük istisnalar dışında bütün mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi, devletin vergi politikası amaçları ile yapacağı tasarruflara engel olur.

7) Katma değer vergisinde fiyat indirimlerinin stokların değerinde yarattığı düşmelerden doğan vergi kayıpları teşebbüslerin değil, devletin sırtında kalır²⁷. İstihsal ve toptan satış vergilerinde perakendeci henüz elindeki stokları satmadan fiyat düşmesi olursa bundan, verginin daha önceden ve eski yüksek değer üzerinden tahsil edilmiş olması nedeniyle, perakendeci zararlı çıkar. Oysa katma değer vergisinde malların fiyatlarındaki düşmeler sadece perakendecinin ödeye-

²⁵ Jeffery English : agm, sh. 31-32; Björn Matthiason : agm, sh. 93-94; National Economic Development Office : Value Added Tax, age, sh. 16.

²⁶ National Economic Development Office : Value Added Tax, age, sh. 16.

²⁷ Jeffery English : agm, sh. 26-27.

ceği vergi miktarını azaltır. Varsayımsal örneğimizde perakendeci, fiyat düşmesi nedeniyle, hazır elbiseyi 275 lira yerine 260 liraya satıyorsa, artık müşteriden 27.5 lira değil, 26 lira vergi kesecek ve bundan, daha önce ödediği 25 lirayı mahsup ederek maliyeye elbise başına 2.5 lira yerine 1 lira vergi yatıracaktır.

Tablo IV
Muafiyet Uygulamasından Doğan Vergi Mükerrerliği

Malın her aşamadaki değeri	Muafiyetsiz vergi uygulaması	
	Vergili satış fiyatı	Net Katma Değer v.
Hammadde : Kumaş 150	165	15
İmalât : Elbise 220	242	7
Toptan satış 250	275	3
Perakende satış 275	302,5	2,5
	Alınan Vergi :	27,5

Malın her aşamadaki değeri	İmalâtın vergi dışı bırakılması	
	Vergili satış fiyatı	Net Katma Değer v.
Hammadde : Kumaş 150	165	15
İmalât : Elbise 235	—	—
Toptan satış 250	275	25
Perakende satış 275	302,5	2,5
	Alınan Vergi :	42,5

V. Türk vergi sistemi ve katma değer vergisi

Başlarken de işaret ettiğimiz gibi, katma değer vergisi, gider vergileri evriminde son aşamayı temsil etmektedir. Gerek bu niteliği, gerekse Ortak Pazara üyeliğimizin söz konusu olmaya başlaması ile birlikte vergiye yurdumuzda da ilgi gösterilmeğe başlanmış ve katma değer vergisi kanunu tasarısına ilişkin ilk taslak bir süre önce hazırlanmıştır. Bu bölümde söz konusu verginin sağlayabileceği yararlar ve doğurabileceği birtakım güçlükler incelememize konu olacaktır.

Bilindiği gibi, 1926 yılından bu yana ülkemizde gider vergisinin çeşitli türleri denenmiş, 1957 yılından bu yana ise bugün yürürlükte bulunan gider vergisi türünde karar kılınmıştır. İmalât aşamasında alınan gider vergisinin en basit şekli, başka bir deyimle ilk istihsal maddeleri vergisi olarak tanımlanan bu vergiye paralel olarak 1960 yılında çıkarılan Finansman Kanunu ile bir kısım eşyanın satışı ve bazı hiz-

metler üzerine işletme vergisi adı ile perakende satış vergisi konulmuştur. Böylece gider vergileri uygulaması, belli bir sistemden uzak, karışıklık içinde kalmıştır. Katma değer vergisine geçildiği taktirde çeşitli kanunlarla getirilmiş olan bu farklı uygulamaların bir sistem altında birleştirilmesi sağlanmış olacaktır. Bunu, Katma Değer Vergisi Kanun tasarısı ve Gerekçesinin 68. maddesinden görmek mümkündür. Bir an için verginin hiçbir güçlükle karşılaşmadan uygulanabileceğini varsayarsak, bugün bilinen sakıncaların büyük bir kısmı ortadan kalkacaktır. Şöyle ki,

a) Bugünkü gider vergisi kanunu ilk istihsali tanımlayarak verginin konusunu genel olarak belirlemek yerine, vergilendirmek istediği maddeleri beş tablo içinde saymış, bunlar dışında kalan emtiayı vergi dışı bırakmıştır. Bu hali ile gider vergileri kanunu genel bir gider vergisinden çok, bazı maddeler üzerindeki tüketim vergilerini bir araya toplayan bir kanun niteliği taşımaktadır. Muafiyet ve istisna hükümleri sistem gereği dar tutulmuş ve bütün ticari ve sınıai faaliyetleri konusuna alan bir katma değer vergisi bugünküne oranla daha geniş kapsamlı olacağından, bir kısım sanayi dallarının gider vergisi dışında bırakılmasından doğan, vergi yönünden rekabet eşitliğini zedeleyici durum ortadan kalkacaktır.

b) Vergi, üretim ve dağılımın her aşamasına yayılacağından, ağırlığını yalnız ilk istihsal malları safhasında göstermeyip, etkileri her aşamaya dağılacaktır. Yine bu nedenle oranlar da daha küçük tutulabilecek, böylece ağır oranlı ilk üretim malları vergisinden doğan şikâyetler azalacaktır²⁸. Vergi oranlarının düşüklüğü, yükümlüleri vergi kaçırmağa itmede daha az rol oynıyacaktır. Diğer yandan bütün alım ve satımların zorunlu olarak fatura ile yapılması ve bu konuda alıcı ve satıcının yararları arasındaki çelişme de kaçakçılığı önleyici ve vergi idaresinin denetim yükünü hafifletici etki yaratacaktır.

c) Vergilenen ilk üretim maddelerinden, daha sonraki aşamalarda çok çeşitli nitelikte mallar üretilebilmektedir. Basit bir işçilikle tüketime sunulan mallar ile, birçok üretim aşamasından geçerek büyük değer kazanmış mallar üzerindeki vergi miktarı aynı olduğundan, ikinciler birincilere oranla daha hafif vergi yükü taşırlar. Katma değer vergisinde her mamul kendisine eklenen değer ölçüsünde vergi yükü taşıyacağından bugünkü adaletsiz uygulamaya son verilmiş olacaktır.

²⁸ İlhan Özer : Gider Vergileri Reformu, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, 19. Seri, Sene 1969, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1969, sh. 204.

d) Bugünkü gider vergisi sistemimiz, bünyesinde taşıdığı «ilk maddede indirim» müessesesi nedeniyle ilkel bir katma değer vergisi niteliği taşımakla birlikte, yapılacak indirimlerin gerçek miktarlara göre değil de Maliye Bakanlığınca götürü şekilde saptanması, vergi mükerrerliğini önleme amacını gerçekleştirilememekte, fiyat dalgalanmalarının seyrine göre hazine ya da yükümlü aleyhine durumlar yaratmaktadır. Başarılı bir katma değer vergisi uygulaması ile bu sorun da tümü ile ortadan kalkar.

Yukarıda bir kısmını saydığımız çeşitli yararların gerçekleşmesi, büyük ölçüde, uygulamada gösterilecek başarıya bağlıdır. Etkin bir vergi idaresini, gelişmiş bir muhasebeyi ve denetim sistemini gerektiren çok geniş kapsamlı bir gider vergisi, ekonomik ve sosyal gelişimi tamamlanmış sınıai toplumların vergisidir. Gerek vergi idaresi, gerekse yükümlüler yönünden koşulların, bu vergiyi halen uygulamakta olan ülkelerdekinden çok farklı bulunduğu yurdumuzda uzun süre uygulama güçlükleri ile karşılaşmak, yer yer başarısızlığa uğramak doğal görünmektedir²⁹. Yetkililerin de belirttiği gibi katma değer vergisinin uygulanmasıyla, bugün 9.000 civarında olan yükümlü sayısı birkaç yüzbine çıkacaktır³⁰. Yükümlü sayısındaki artışın büyük bir oranını hiç defter tutmayan veya tutamayan, ya da tutturma olanığında bulunmayan küçük teşebbüslerin oluşturacağı bir gerçektir. Bu tür te-

²⁹ Bkz. Björn Matthiason : agm, sh. 97.

³⁰ H. İbrahim Uzun : Katma Değer Vergisi ve Türkiye'de Uygulama Olanakları, Maliye Bülteni, Sayı 671, Ocak-Şubat 1972, sh. 118.

1968-1970 yılları arasında gider vergisi yükümlüsü olan müesseselerin sayısı aşağıdaki tablodan görülmektedir.

Tablo V

Yükümlü grupları	Vergi yükümlüsü sayısı		
	1968	1969	1970
Gider vergileri :			
1) İstihsal vergisi	3015	3181	3577
2) Banka ve Bankerler	2831	3145	3501
3) Sigorta Şirketleri	709	835	742
4) Taşıma müesseseleri	1830	1143	1263
5) PTT Hizmetleri v.	1	1	1
Toplam	7386	8305	9084

Kaynak : Devlet Gelirleri Bülteni, 1971 Bütçe yılı, sayı 26, Damga Matbaası, İstanbul 1972, sh. 174.

şebhüslerin çoğunlukta olduğu bizimki gibi bir ekonomide katma değer vergisini uygulamanın en büyük zorluğu perakendecilerin vergilendirilmesinde kendini gösterir. Gerçi birkısım perakende satışlar iki yılı aşkın süredenberi zaten vergilendirilmektedir. Ne var ki işletme vergisinin kapsamı dardır ve daha çok hizmetleri içine almaktadır. Bu nedenle işletme vergisindeki tecrübe dolayısıyla katma değer vergisini kolaylıkla uygulayabilecek perakendecilerin sayısı çok azdır.

Perakendecilerin vergilendirilmesi konusunda çeşitli çözüm yolları düşünülebilir. Bunlardan biri, perakende ticarete işletme vergisi uygulamasına devam edilerek, bu alanı katma değer vergisi dışında bırakmaktır. Ancak, yukarıda da açıklandığı gibi, vergi yükümlüsü olmayan perakendeci vergi indiriminden yararlanamayacağından, sattığı malların taşıdığı toplam vergi yükü daha ağırlaşacaktır. Yukarıdaki örneğimizi yeniden ele alarak perakende hazır elbise satışlarının katma değer vergisine uyruk tutulmadığını, buna karşılık satışlar üzerinden % 3 oranında işletme vergisi alındığını varsayalım. Aşağıdaki tablodan da görüldüğü gibi, perakende satışların ayrı bir vergi konusu olması, malların taşıdığı vergi yükünü daha ağırlaştırmaktadır. Örnekte toplam vergi yükü 33,25 liraya yükselmektedir.

Tablo VI
Katma Değer Vergisi ve İşletme Vergisi Müsterek Yükü

Aşamalar	Satış fiyatı	Katma değer	Satış fiyatına uygulanacak KDV: % 10	Perakende satışlara uygulanacak işletme vergisi: % 3
Hammadde: Kumaş	150	150	15	—
İmalât: Elbise	220	70	7	—
Toptan satış	250	30	3	—
Perakende satış	275	25	0	8,25
Katma Değer Vergisi:			25	
İşletme Vergisi:			8,25	
Toplam Vergi Yükü:			33,25	

Perakende satışların tümüyle vergi dışı bırakılması istenilmezse, bu durumda toplam vergi yükünü fazla ağırlaştırmamak için bugünkü işletme vergisi oranlarında indirim yapmak gerekir.

Perakende satışların her türlü dolaylı vergiden muaf tutulması da düşünülebilir. Bu durumda perakendecilerin vergi indiriminden

yararlanamamalarından doğan sorun devam eder. Üstelik perakende ticareti tanımlayıp, sınırlarını çizmek çok zordur. Ürettiği malların aynı zamanda toptan ve perakende satışını yapan imalâtçılar ile, toptan satışları yanında perakende satış ta yapan toptancılar bakımından vergisiz işlemleri vergili işlemlerden ayırmakta güçlükle karşılaşılabilir. Öte yandan bu teşebbüslerin, araçların hizmetlerini ortadan kaldırarak daha ucuza maletmeleri ve vergi avantajı elde edip aynı malların perakende satışını yapanlara oranla üstünlük sağlayarak rekabet eşitliğini bozmaları da mümkündür. Aynı durum, toptan satış aşamasındaki katma değer vergisinden kaçınmak için doğrudan doğruya imalâtçıdan alışveriş yapan perakendeciler için de geçerlidir.

Ortalama bir çözüm yolu olarak perakendecilerin götürü vergilendirilmeleri düşünülebilir. Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi Birinci Taslağında benimsenen yol da budur. Tasarının gerekçesinde «küçük işletmelerin götürü usulde vergilendirildiği» (sh.18) belirtilmekte, «katma değer vergisinin uygulanmasını kolaylaştırmak için küçük esnaf vergi dışı bırakılırken, bir kısım teşebbüslerin de götürü usulde vergilendirilmeleri gerekli bulunmuş, bu amaçla götürü usul müessesesine sistemde yer verilmiştir» (sh.22) denilmektedir. Ne var ki, tasarıda benimsenen küçük işletme tanımı diğer kanunlarına uymamaktadır. Götürü usulden yararlanacak işletmelerin tesbitinde ölçü yıllık iş hacmidir. Tasarının 19. maddesine göre:

1) Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık satışları 440.000 lirayı aşmayanlar,

2) Birinci bent dışındaki işlerle uğraşmış bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 80.000 lirayı aşmayanlar,

3) 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 440.000 lirayı aşmayanların ödeyecekleri katma değer vergisi götürü olarak saptanacaktır.

Görüldüğü gibi bu ölçüler Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde birinci sınıf tüccarlar için saptanan sınırı vermektedir. Yani Tasarının yükümlü saydığı kimseler yalnız bilanço usulüne uyruk olanlardır. Gelir vergisi yönünden gerçek usulde vergilendirilen, defter ve kayıt tutmak zorunluğunda olan 2. sınıf tüccarlar ise götürü yükümlülüğe sokulmaktadır. İki ana vergi kanununun vergi yükümlüsü anlayışı arasındaki çelişkinin giderilerek bu yönden bir paralellik sağlanması gerektiği kanısındayız. Gerçi gelir vergisinin yıllarca önce saptadığı götürü vergileme ölçüleri, fiyat hareketleri sonucu, bugün gülünç sayılabilecek miktarları ifade etmektedir. Ancak, gelir vergisinde öngörülen ölçüleri

daha yükselterek ve katma değer vergisindekileri indirerek her iki verginin götürü yükümlüleri arasında paralellik sağlanabilir. Aksi halde, gerçek usule giren bir gelir vergisi yükümlüsünün katma değer vergisinde götürü yolla vergilendirilmesi vergi kaybına yol açabilir. Gerçi yine 19. madde ile kurumlar vergisi yükümlüleri, ticaret şirketleri, gayrimenkul, gemi alım satım ve inşaa işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler, ihracatçılar ile tavassut işi yapanların götürü usulden yararlanamayacakları belirtilmekte ise de, bunların çoğu esasen işleminin hacmi gereği bilânço usulüne giren işletmelerdir.

Öte yandan, 19. maddede verilen ölçüler içinde bulunsalar bile, vergi indirimi zincirinin kırılmaması için, götürü usule uyruk yükümlülerin perakendecilerle sınırlandırılması gerekir. Tasarımın, götürü usulde vergilenenlerin, yatırım malları dışındaki alımlarına vergi indirimi tanımamış olması nedeniyle bu konu üzerinde önemle durmak gerekir (Tasarı Md. 29). Küçük teşebbüslerin vergilendirilmesi bakımından götürü usulde karar kılınması halinde, bugünkü işletme vergisi uygulamamızda görüldüğü gibi³¹, perakendecinin götürü olarak ödediği miktar üzerinde topladığı vergi, kendi kârına ekliyeceği bir gelir teşkil edecektir.

Perakendeciler dışında, katma değer vergisinin getireceği yeni yükümlü grubu, bir kısım imalâtçılar ile toptancı tacirdir. Gelir vergisi yükümlülüğü nedeniyle esasen defter ve kayıt tutmağa alışkın olan bu grup için verginin doğuracağı sorunların fazla büyük olmaması gerekir.

Katma değer vergisinin uygulama alanındaki başarısının, her üretim ve dağılım aşamasını vergilendirmeye ve muafiyet hükümlerini mümkün olduğu kadar dar tutmağa bağlı olduğu gerçeğinin tasarıda büyük ölçüde göz önünde bulundurulduğu söylenebilir. Bununla birlikte, bir yandan 2. maddeyle tarım alanının vergilendirilmesini yalnız kurumlar vergisi yükümlüleri ile sınırlandırmağa çalışırken öte yandan bazı gelir vergisi yükümlülerini de tarım alanı kapsamına sokmak maddenin tümü itibariyle bir çelişki yaratmaktadır. Gerçekten, 2. maddenin 8. fıkrasında «Ticaret şirketleriyle, özel kanunlarına göre kurulmuş istihlak, istihsal, kredi, satış ve sair kooperatiflerin zirai faaliyetlerinin de bu kanunun uygulanmasında ticari ve sınai iş sayılacağı» belirtilmektedir. «Ticaret şirketi» kapsamına kurumlar vergisi yükümlüleri kadar, gelir vergisi yükümlüsü ortaklıklar da girebileceğine göre, şahıs şirketi niteliği taşıyan gelir vergisi yükümlüsü ortaklıklar katma değer vergisi kapsamına alınırken, ferdi zirai işletmeler yükümlülük

³¹ H. İbrahim Uzun : agm, sh. 107.

dışında bırakılmaktadır. İki gelir vergisi yükümlüsü grubu arasında yapılan ayırımın nedenini anlamak güçtür.

Katma değer vergisi uygulamasında oranlar yönünden de güçlüklerle karşılaşılabilir. Uygulamada basitliğin sağlanması tek oran sistemini benimsemekle mümkündür. Oranlar farklılaştırıldığı ölçüde teşebbüslerin hesapları ağırlaşacağı gibi, idarenin denetimi de güçleşir. Uygulama da farklı oranlara yer verilmesi, yukarıda da işaret edildiği gibi, alımlarında ödedikleri vergi oranları satışlarında uygulayacakları orandan daha yüksek vergi yükümlülerine devletin vergi iadesinde bulunmasını gerektirir. Vergi iadesi idari güçlükleri bir kat daha arttırır. Bu gibi güçlükleri önlemek amacıyla tasarının 25. maddesi «mükellefin teslim ettiği malların, yaptığı hizmetlerin düşük bir nisbete tabi olması veya maliyetlerinin altında bir bedelle teslim edilmesi halinde, bunlara ilişkin, indirilecek katma değer vergisi, teslim edilen veya yapılan hizmet üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden fazla ise aradaki farkın indirimine konu olamayacağı»nı belirterek bazı Ortak Pazar ülkelerinin uyguladığı «tampon kuralı»nı getirmiştir. Bunun dışındaki durumlarda ise, belli bir dönemde indirilecek vergi toplamı, yükümlünün vergiye tabi işlemleri üzerinden saptanan vergi toplamından fazla olduğu takdirde aradaki farkın iade edilmeyip ilerideki döneme devredileceği öngörülerek vergi iadesinden doğacak idari güçlüklerin önüne geçilmiştir. Bununla birlikte, böyle bir uygulama çok yaygın hal alır ve miktarları büyük rakamlara ulaşırsa, vergi denetiminin çok zayıf olduğu ülkemizde, hesaplarda karışıklığa ve vergi kaybına yol açılması mümkündür.

İngiltere'de Ulusal Ekonomik Kalkınma Dairesi'nin katma değer vergisi hakkında yayınladığı raporda, birden fazla oran uygulamanın idari masrafları %50-80 oranında arttıracığı, önceden tahmini güç olmakla birlikte aynı durumun teşebbüsler için de geçerli olduğu belirtilmiştir³². Ne var ki, tek oran sistemini uygulamak, basitliği temin uğruna, verginin politika aracı olarak kullanılması olanağından vazgeçmeyi gerektirir. Bilindiği gibi, bugünkü gider vergisi sistemimizde malların zorunluluk derecelerine göre % 75 e kadar yükselen oranlar bulunmakta, böylece kaynakların dağılımını etkilemek mümkün olmaktadır. Özellikle plânlı kalkınma çabası içinde bulunduğumuz günümüzde devletin, uygulamada basitliği sağlayabilmek için bu önemli politika aracına tümüyle sırt çevirerek tek oran uygulayabileceğini düşünmek güçtür. Nitekim tasarı, temel oranı % 13 olarak belirledikten sonra, birinci tabloda gösterilen işlemler için indirimli % 7, ikinci tab-

³² National Economic Development Office : Value Added Tax, age, sh. 37.

loda gösterilen işlemler için zamlı % 20 ve üçüncü tabloda gösterilen işlemler için de özel % 40 oranını kabul etmiştir. Zorunlu ihtiyaç malları olarak niteliyebileceğimiz mal ve hizmetler % 7 oranında indirimli tarifeye uyruk tutulmuş olmakla birlikte, ülkemizin koşulları göz önünde bulundurulursa, dolaylı vergilerin, ödeme gücü düşük gelir sınıfları üzerindeki yükünün ağır basacağı bir gerçektir. Öte yandan gider vergisinin % 75 e kadar yükselen oranlarına karşılık tasarıda yer alan en yüksek oran % 40 tır. İkinci ve üçüncü tablolardaki farklılaştırılmış oranlar, ülkemiz koşullarına göre lüks sayabileceğimiz maddelerin pek azını kapsamına almaktadır. Televizyon, buz dolabı, çamaşır makinası gibi aletler, fotoğraf makinaları, güzellik malzemeleri bu tablolarda yer almadıklarına göre genel orana uyruk olacaklardır. Lüks kavramı zamandan zamana, toplumdaki topluma ve aynı bir toplumda bireylerin görüş açılarına göre farklı anlamlar taşıyabilmektedir; ancak yurdumuzdaki genel yaşama düzeyi göz önüne alınarak bu kavramın açık bir tanıma kavuşturulması zorunludur. Bununla birlikte, indirilmiş oranlı birinci tablo bir yana bırakılırsa, diğer tablolarda yer alan maddelerin sayıca azlığı, oranların bugünkülerden daha düşük saptanması uygulamada basitliği sağlayabileceği gibi, «vergi nisbetlerinin yüksekliğinden doğan —vergi ziyayı cazibesi—»ni de azaltabilir³³.

Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı Birinci Taslağı ince bir eleştiriden geçirildikte söylenebilecek sözler kuşkusuz yukarıdakilerle sınırlı değildir. Ancak, taslağın çeşitli yönleri ile yeniden ele alınıp incelenerek zamanla daha fazla işlenip geliştirileceği bir gerçektir. Bu nedenle yazımızda taslağın ayrıntılarına inmekten çok ilk bakışta akla gelen uygulama sorunları üzerinde durmakla yetiniyoruz. Gerçek olan şudur ki, bu modern verginin gerektirdiği koşullara henüz sahip olmamamıza rağmen tasarı, dolaylı vergiler reformu yönünden atılmış önemli bir adımdır. Taslağın geliştirilip kanunlaştırılmasına kadar geçecek süre içinde, bir yandan da mali idarenin hızla yenileştirilip güçlendirilmesi bugün için duyulan endişelerin bir dereceye kadar ortadan kalkmasına yardım ederek, karşılaşılabilecek sorunların çözümlenmesine ve uygulamanın başarısına oldukça büyük katkıda bulunabilir.

³³ İhan Özer : Tüketim Vergileri ve Türk Gider Vergileri Sistemi, Maliye Bülteni, sayı 674 (Temmuz-Ağustos 1972), sh. 29.