

TEORİDE VE UYGULAMADA KATMA DEĞER VERGİSİ

Doç. Dr. Aykut HEREKMEN

G İ R İ Ő

Türkiye'de İkinci Dünya Savaşı döneminde hazırlanan ve 1950 yılında kanunlaşan Gelir Vergisi Kanunu, kaldırmış olduğu Kazanç Vergisine kıyasla önemli ve hatta devrimci bir adım olmuştur. Ne yazık ki aynı reform gider vergileri sahasında gerçekleştirilememiş, çeşitli adlar altında yıllar boyu gelirin yanı sıra giderin de vergilendirilmesine uğraşılmıştır. Yalnız bu durum, sadece Türkiye bakımından değil bütün diğer devletler için de söz konusudur diyebiliriz. Oysa, doğrudan doğruya mal ve hizmetin maliyetine girerek satış fiyatına etki eden gider vergilerinin iç ve dış ekonomik dengenin kurulmasında istikrarlı bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir.

Nitekim, Avrupa Ekonomik Topluluğunda rekabet çeşitliğinin temel sorunlarından biri gider vergilerinin ahenkleştirilmesi konusu olmuştur (1). Gider vergilerinin ahenkleştirilmesi için de, Fransa'nın uygulamada öncülüğünü yapmış olduğu Katma Değer Vergisinin diğer üye ülkelerce de benimsenerek uygulanması tavsiye edilmektedir.

(1) Bu konu hakkında bkz.: Halil NADAROĞLU, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergilerin Ahenkleştirilmesi Hareketi ve Bu Açından Türk Vergi Sistemi, 1967; Turan TÜRKOĞLU, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergilerin Ahenkleştirilmesi ve Bu Konuda Türkiye'de Yapılan çalışmalar, S.B.F. Maliye Enstitüsü Konferansları 1967, No. 282, Ankara 1969, s. 191-210; AET de Vergi Harmonizasyonu, İ.K.V. yayınları, No. AET/7, Eylül 1967.

Bu yüzden AET ülkelerinde en önemli mali ve hatta siyasî bir konu haline gelen Katma Değer Vergisi ileride topluluğa katılacağı-mız nedeniyle bizi de yakından ilgilendirmektedir.

Biz bu kısa etüdümüzde, Türkiyede de uygulanabilme bakımın-dan çeşitli tartışmalara yol açan ve daha da açacağına inandığımız Katma Değer Vergisini üç konuda inceledik .

Birinci konuda, Katma Değer Vergisinin teorik esasları, ikinci konuda, Fransa'daki uygulama şekli incelenmiş; son konu olan üçün-cü konuda ise, Katma Değer Vergisinin Türkiye yönünden değer ve önemi eleştirilmeye çalışılmıştır.

K O N U I

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK ESASLARI

I — Katma Değer Kavramı ve Katma Değer Vergisinin Matra-hının Hesaplanış Şekilleri.

Katma değer deyimine son yıllarda iktisat ve maliye literatü-ründe sık sık rastlanır olmuştur. Girdi-çıktı analizlerinde, millî mu-hasebe hesaplarında katma değer hesaplamalarından hareket edil-mektedir.

Katma değer, hasıla yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşımdan yararlanılarak tanımlanabilmektedir (1).

Hasıla yaklaşımına göre katma değer, üretim değeriyle sektöre giren girdiler (ara mallar) maliyeti arasındaki fark olarak kabul edilmektedir. Bu tanımı daha açık olarak şu şekilde de ifade edebi-liriz : Katma değer, bir sektör içindeki toplam üretim değeri ile di-ğer sektörlerden alınan girdiler için yapılan ödemeler arasındaki farktır.

Gelir Yaklaşımına göre ise, katma değer, bir sektör içinde de-ğer yaratılması ile ilgili unsurların toplamıdır şeklinde tanımlan-maktadır. Bu durumda katma değer, bir sektörde değer yaratma

(1) Bu tanımlar hakkında geniş bilgi için bkz. : Clara K. SULLIVAN, The Tax On Value Added, Columbia University Press, New York And Lon-don 1965, s. 183 ve devamı.

unsurları olan işçilik, amortisman, faiz, kâr, ilk madde ve malzeme tutarları toplamına eşittir.

Bir işletmede bu şekilde bir değer yaratılması ise daha somut ve malî terminolojiye uygun olarak net muamele deyimi ile ifade edilmektedir. Bu durumda işletme içerisindeki toplam üretim değerine diğer bir ifade ile teşebbüsün bir dönemdeki satışlarının gayri safi tutarına brüt muamele veya ciro, diğer sektörlerden alınan gir-dilere de ön muamele denilmektedir (2).

Gelir yaklaşımına göre katma değer vergisini hesaplamak istersek o halde, işletme içindeki değer yaratılması ile ilgili unsurların toplanması ile bulunan net muameleden hareket edilmesi gerekmektedir. Bu hesaplama şekline ekleme usulü veya toplayıcı metod denilmektedir.

Hasıla yaklaşımına göre katma değer vergisi ise brüt muameleden ön muameleleri çıkartmak suretiyle bulunan net muamele üzerinden hesaplanmaktadır. Bu hesaplama şekline de çıkartma usulü veya çıkartıcı metod denilmektedir.

Katma değer vergisi, işte bu iki methoddan herhangi birinden yararlanılmak suretiyle, üç ayrı vergi matrahı modelinden hareket edilerek hesaplanabilmektedir. Bu modeller :

- i — Net gelir modeli vergi matrahı (3).
- ii — Tüketim modeli vergi matrahı (4),
- iii — Gayri safi hasıla modeli vergi matrahıdır (5).

Tablo I, ve II ve III de bu modellere göre her iki methoddan yararlanılarak vergi matrahının nasıl hesap edileceği gösterilmiş bu-

-
- (2) Selâhattin TUNCER, Alman Katma Değer Vergisi, ESADER cilt : V, sayı : 2, s. 111.
 - (3) Net gelir modeli vergi matrahı, Shoup'un katma değer gelir modeli tanımından ortaya çıkmaktadır. Bkz.: SHOUP «Theory and Background of the Value-Added Tax,» Proceedings of the Forty-Eighth Annual Conference of the National Tax Association, 1955, s. 9.
 - (4) Tüketim modeli vergi matrahı, Shoup'un katma değer ikinci bir tanımını olarak yaptığı, tüketim modelinden ortaya çıkmaktadır. Bkz. SHOUP, s. 9.
 - (5) Katma değer tanımında gayri safi hasıla modeli tüketim modeline karşı Adams tarafından teklif edilmiştir. Bkz. Adams, Fundamental Problems of Federal Income Taxation», Quarterly Journal of Economics, S. XXXV, Ağustos 1921, s. 553.

lanmaktadır (6). Tabloların incelenmesinde, bu hesaplamaların çap-
raşık olduğu ve katma değer vergisi uygulamasında oldukça büyük
güçlükler yaratacağı ortaya çıkmaktadır. Nitekim, bu nedenden do-
layı Avrupa Ekonomik Topluluğu Ülkelerinde yavaş yavaş uygula-
masına geçilen katma değer vergisi hesabında bu modellerin hiç
birisinden yararlanılmayarak pratik bir metod tercih edilmiştir (7).

T A B L O I
NET GELİR MODELİ VERGİ MATRAHI

<u>Toplayıcı Metoda göre</u>	<u>Çıkartıcı Metoda göre</u>
1 — Ücret ve aylıklar	1 — Satış, Kira, hizmet ve faiz gelirleri
2 — Kişilere ödenen faizler	2 — Firma içi olanaklarla yaratılan sermaye malları
3 — Katma değer karları	3 — Stok birikimi
Toplamı	Toplamı, eksi
	1 — Firma sahibinin firma mamûllerinden kişisel tüketimi
	2 — Diğer firmalardan alınan mal ve hizmetler
	3 — Amortismanlar

(6) Tablolar hakkında bkz.: SULLIVAN, s. 204, 210, 212.

(7) Japçnlar uygulamış oldukları katma değer vergisinin hesabında 1949 yılına kadar çıkartıcı metoddan yararlanmış sonra toplayıcı metoda geçmişlerdir. Bkz.: Sullivans, s. 134, 137.

T A B L O II
TÜKETİM MODELİ VERGİ MATRAHI

Toplayıcı Metoda göre	Çıkartıcı Metoda göre
1 — Yatırım giderleri	1 — Satış, hizmet, kira ve faiz gelirleri
2 — Kişilere ödenen faizler	2 — Firma sahibinin firma ürünlerinden kişisel tüketimi
3 — Gelir modeli katma değer karları	
4 — Amortismanlar	
Toplamı, eksi	Toplamı, eksi
1 — Ücret ve aylıklar	1 — Diğer firmalardan yapılan alımlar
2 — Stoklara yapılan net ilaveler	

T A B L O III
GAYRI SAFİ HASILA MODELİ VERGİ MATRAHI

Toplayıcı Metoda göre	Çıkartıcı Metoda göre
1 — Ücret ve aylıklar	1 — Satış, hizmet ve kira, faiz gelirleri
2 — Kişilere ödenen faizler	2 — Firma içi olanaklarla yatırılan sermaye malları
3 — Gelir modeli katma değer karları (sübvansiyonlar hariç)	3 — Stok birikimi
4 — Amortismanlar	4 — Firma sahibinin firma ürünlerinden kişisel tüketimi
Toplamı	Toplamı, eksi
	1 — Diğer firmalardan alınan mal ve hizmet bedelleri

Ön vergi indirim metodu veya vergi mahsubu usulü denilen bu metoda göre ilk önce brüt muamele üzerinden vergi hesaplanmakta sonra ön muameleler esnasında in'ikas etmiş olan ve ön vergi olarak deyimlendirilen vergiler bu vergilerden düşülmek suretiyle katma değer vergisi bulunmaktadır.

Ön vergi indirim metodu, verginin hesaplanmasını kolaylaştırdığı gibi muhasebe kayıtlarının da daha basit olarak tutulabilmelerini sağlamakta, ayrıca, firmalar alımlarında satıcı firmalardan fatura istemelerine sebep olduğu için de, firmalararası fatura düzeyini kuvvetlendirmektedir.

Muhasebe tekniğinin kolaylaşmasına sebep, bu methodda stok hareketlerinin izlenmemesinden ileri gelmektedir. Çünkü, ön vergi indirim metodunda sadece satışlar ve alımlar dikkate alınmakta stok hareketleri hesaba katılmamaktadır. Bu durum bir yanda kolaylık sağlarken diğer yanda metodun en büyük sakıncasını da meydana getirmektedir. Nitekim belli bir dönem başına kıyasla stok eriten bir firma, gerçekte yarattığı katma değer in daha büyük bir kısmının vergisini ödemekte, buna karşılık stok biriktirmekte olan bir firma, alımları çok satışları az olduğu için, o dönemde vergi açısından daha istifadeli bir durumda kalmaktadır. Ancak uygulamada vergi aylık olarak hesaplandığı için stok dalgalanmalarının etkileri yıla oranla daha hafif olmaktadır.

Ön vergi indirim metodu firmaların üretim kararlarına etki edebilme olanağı yönünden de diğer methodlara göre bir üstünlük sağlar. Şöyleki;

Ön vergi indirim methoduyla belli bir üretim dalında üretim aşamalarının vergi oranları farklılaştırılabilir. Böylece, tüketicinin kullandığı çeşitli ürünlerin vergi yükü farklılaştığı gibi (yatay farklılaşma) bu ürünlere girdi veren kesimlerde de firmaların vergi yükünde farklılaşma (dikey farklılaşma) olur. Bu sayede çok sayıda sanayi koluna ürün veren temel sanayi kollarında vergi yükünü hafif tutmak, sonra bu ürünler lüks tüketim türlerine doğru yönelirse vergi yükünü yükseltmek suretiyle, geniş kütlelerin kullandığı ürünlere doğru, firmaların üretim konularını kaydırabilme olanağı doğmaktadır (8).

(8) Bkz : Kenan BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul 1971, s. 330, 331, Ayrıca Ön Vergi İndirim Usulüne geçiş nedenleri hakkında bkz : Ali ALAYBEK, Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar, İstanbul 1965, s. 93-100.

II — Katma Değer Vergisinin Genel Vergi Tasnifi İçerisindeki Yeri.

Katma değer vergisi, üretimin bütün safhalarında, üretim maliyetine girmesi ve malın satış fiyatına eklenmek suretiyle de son kullanıcıya kadar kanunî olarak yansıyabilmesi nedeniyle vasıtalı vergi niteliğindedir. Nitekim işletme iktisadı yönünden yapılan :

- i — Masraf unsuru niteliğindeki vergiler,
- ii — Kazançtan pay niteliğinde olan vergiler,

şeklindeki bir tasnifte de ⁽⁹⁾ bütün vasıtalı vergiler gibi masraf unsuru niteliğindeki vergiler gurubu içerisine girmektedir.

Katma değer vergisinin vasıtalı vergiler içerisindeki yerinin tesbitine gelince : Böyle bir tesbitin yapılması maliye ilmi yönünden, vasıtalı vergilerin tasnifi ve terminolojisi daha henüz yerleşmemiş ve bir istikrara kavuşmamış olduğundan, oldukça güçleşmektedir. Biz etüdümüzde, son yıllarda vergi uygulamalarında kullanılan terimlerden ve teorik vergi kitaplarındaki tasniflerden yararlanmak suretiyle katma değer vergisinin vasıtalı içerisindeki yerini Tablo IV de tesbite çalıştık ⁽¹⁰⁾.

Yaptığımız bu tasnifte görüleceği üzere, katma değer vergisi, yaylı muamele vergileri grubu içerisine girmektedir. Burada hemen şunu belirtmek isteriz ki katma değer vergisi, yaylı muamele vergisinin bir uygulanış şekli olmayıp, bu vergilerin, teknolojik gelişmeyi ve yatırımları önleyici karakterini ortadan kaldırmak suretiyle ⁽¹¹⁾ amaç, teknik ve organizasyon yönünden reforme edilmesiyle ortaya çıkarılan tamamen yeni bir vergidir ⁽¹²⁾.

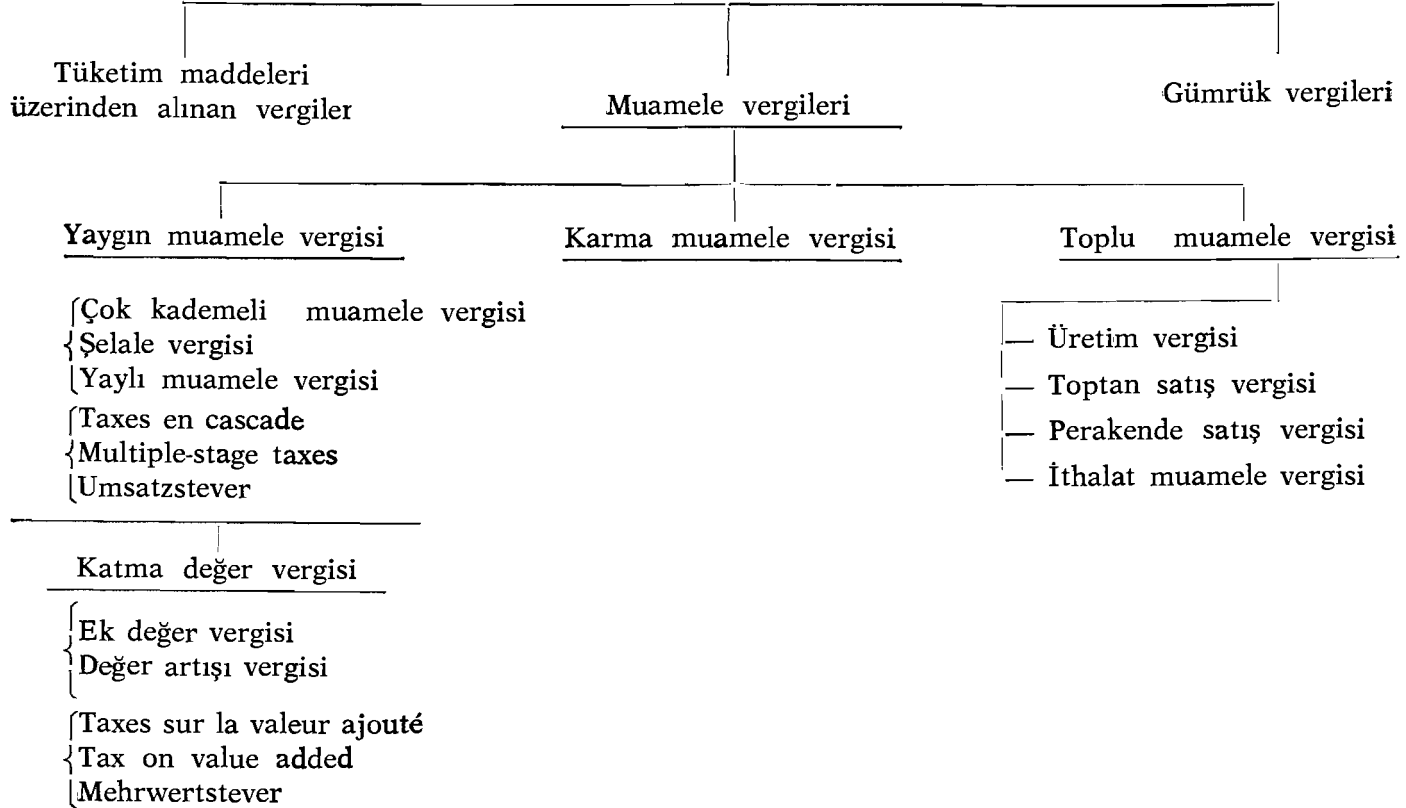
(9) Salih ŞANVER, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1968, s. 132-134.

(10) Vasıtalı vergilerin çeşitli tasnifleri ve terminolojisi hakkında Bkz. : Akif ERGİNAY, Maliye dersleri, Ankara 1969-1970; Maurice DUVERGER, Finances publiques, Paris 1965, s. 370; Nesmi EREN, İstihsal Vergisi ve Türkiye'deki Tatbikatı, Damga matbaası.

(11) Yaylı muamele vergilerinin yatırımları ve teknolojik gelişmeyi önleyici karakteri üretim için kullanılan sermaye mallarının tedarikinde ödenen vergilerin mamulün satışında ödenecek vergiden düşülememesinden ileri geliyordu.

(12) Bkz. : Bu etüd dipnot 10.

T A B L O IV
VASITALI VERGİLER



Not : Yaygın muamele vergisi ile katma değer vergisinin altına Türk mali literatüründe aynı anlamda kullanılan diğer terimler ile bu vergilerin Fransızca, İngilizce ve Almanca karşılıkları konulmuştur.

Yaylı muamele vergileri üretimin birden fazla safhalarında alınan vergilerdir. Bu yönden katma değer vergisi, yaylı muamele vergisine benzemektedir. Fakat, yaylı muamele vergileri üretimde bütün firmalar arası satış muamelelerinden alındığı halde, katma değer vergisi teorik olarak firmaların millî hasılaya yapmış olduğu katkıdan yani katma değer esas olarak alınmak suretiyle, hesaplanmaktadır. Bu yüzden de teoride verginin konusu ve matrahı bakımından büyük bir fark ortaya çıkmaktadır. Yalnız uygulamada, her iki verginin de satış fiyatı üzerinden hesaplanması ve önceki safhalarda ödenmiş olan vergilerin bu vergiden düşülmesi suretiyle ödenecek verginin bulunması, eklenen değer vergisi ile yaylı muamele vergilerinin birbirine karıştırılmasına yol açmaktadır. Aslında dikkat edilecek olunursa uygulamada da ikisi arasında fark mevcuttur. Yaylı muamele vergilerinde indirim, vergi mükerrerliğini önlemek amacıyla sadece ilk madde tedarikinde ödenen vergiler için bahis konusudur. Oysa katma değer vergisindeki indirim sermaye malları tedarikinde ödenen vergileri de içine almakta ve indirim vergi mükerrerliğini önleme amacıyla değil katma değer hesaplanmasında bir metod olarak uygulanmaktadır.

Konunun aydınlatılması bakımından bir örnek verelim :

1 — İlk madde tedarikinde ödenen vergiden mamûle düşen pay	60,—
2 — Sermaye malları tedarikinde ödenen vergiden mamûle düşen pay	20,—
3 — Mamûlün satış fiyatı üzerinden hesaplanan vergi	200,—

A — İşletme yaylı muamele vergisine tabi ise :

$$200 - (60) = 140,— \text{ lira vergi ödeyecektir.}$$

B — İşletme katma değer vergisine tabi ise :

$$200 - (60 + 20) = 120,— \text{ lira vergi ödeyecektir.}$$

Örnekde görüldüğü üzere her iki vergide satış fiyatı üzerinden hesaplandığı halde indirimlerin farklılığı yüzünden yaylı muamele vergisinde ödenecek vergi, katma değer vergisinden daha fazla olmaktadır ⁽¹³⁾.

(13) DUVERGER, s. 492 de bu konu ile ilgili bir aliminyum tencere satıcısı örnek vermiş ve aynı sonuca varmıştır

K O N U II

FRANSIZ KATMA DEĞER VERGİSİ

Fransa'da 1954-1955 vergi reformunda belli başlı iki amaç üzerinde durulmuştur. Birinci amaç, çok karışık olan ve çeşitli şekillerde harcamalar üzerinden alınan vergilerin basit ve genel bir vergi içersinde toplanması, ikincisi ise, konacak böyle bir verginin, tüketim vergisinde olduğu gibi işletmelerin teknolojik gelişmesini ve yatırımlarını engelleyici olmamasıdır (1).

Katma değer vergisi işte bu amaçları gerçekleştirebilecek bir vergi olarak Fransa'da 1955 vergi reformuyla kabul edilerek uygulamasına geçilmiştir (2). Yalnız bu uygulamada perakende ticaret ve hizmet sektörü, verginin konusu dışında bırakılmıştır. Böylece, vergilemenin esas amaçlarından biri olan, harcamaların genel bir vergi kapsamı içersine alınması, yani genellik kaidesi oldukça zedelenmiş ve bunun sonucu olarak da piyasadaki rekabet eşitliği bozulmuştur.

1966 yılında çıkarılan yeni vergi kanunu ile bu aksaklık giderilerek hizmet ve perakende ticaret sektörü de 1 Ocak 1968 tarihinden itibaren katma değer vergisi kapsamı içersine alınmak suretiyle, ticari muamelelerde rekabet eşitliği optimal seviyeye çıkarılmıştır (3).

1968 yılında yürürlüğe giren Alman katma değer vergisi de aynen Fransa'daki gibi iktisadî faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır (4).

(1) DUVERGER, s. 492.

(2) Bkz.: Code Général des Impôts, Md. 256-269; Fransa'da katma değer vergisinin uygulanışı hakkında bilgi için bkz.: A. TURQ Fiscalité de l'entreprise, Paris 1967, M. LAURE, La taxe à la valeur ajoutée, Paris 1953; M. LAURE, Au secours de la T.V.A., Paris 1957, MONTEIL, «Les privileges fiscaux et la T, V, A., Revue de science et de legislation Financier, 1958, s. 793, PIQUEMAL-PASTRE, «La valeur ajoutée financière et ses saputations», Revues de Science financière, 1964, s. 245; Alain BARRERE, Economie et enstitutions financières Tome I, Paris 1967, s. 207.

(3) Perakende ticarete mahalli vergi (taxe locales), hizmet sektöründe hizmet vergisi (taxe sur les prestations de service) adları altında, muamele vergisi tipinde vergiler alınmakta, idi, mahalli vergi, mahalli idarelerce tahsil edilmekteydi.

(4) TUNCER, s. 113.

I — Verginin konusu ve vergiyi doğuran olay.

Fransız katma değer vergisinin konusu içersine aşağıdaki iktisadî faaliyetler girmektedir :

- i — Menkul mal satışları
- ii — İthalat
- iii — Hizmetler
- iv — İnşaat işleri
- v — Kendi, kendine teslimler

Katma değer vergisi aynı zamanda kendi, kendine teslimler üzerinden de alınmaktadır. Örneğin, bir dokuma fabrikası ipliği kendisi üretiyorsa fabrikanın iplik kısmı dokuma kısmına ipliği teslimde emsal piyasa satış fiyatı üzerinden katma değer vergisi öder. Böylece ipliği satın alan ile kendi üreten arasında, vergi yönünden eşit rekabet fırsatı sağlanmış olur.

Vergiyi doğuran olay ise, yukarıda saymış olduğumuz verginin konusu içersine giren iktisadî faaliyetlerin Fransa'da yapılmasıyla ortaya çıkmaktadır.

II — Verginin Mükellefi.

Fransız katma değer vergisinde iki türlü mükellef vardır. Bunlardan birincisi mecburi olarak vergi mükellefi durumunda olanlar yani vergi kanununun emretmiş olduğu vecibeleri mecburi olarak yerine getirenler, ikincisi ise vergi kanunu tarafından, verginin mükellefi durumuna girmeleri kendi iradelerine bırakılmış olanlardır.

I — Mecburi Mükellef (assujettis obligatoires) .

Katma değer vergisinin mecburi mükellefleri, üreticiler, tüccarlar, hizmet arz edenler, inşaat müteahhitleri, sanatkârlar, ithalâtçılar, tarım kooperatifleri, tarımsal üretimde bulunanlar ve serbest meslek sahipleridir.

Katma değer vergisinde, üretici tabiri cari lisandakinden daha geniş bir anlama sahiptir. Vergi kanununa göre üretici bir malı :

- İmal eden,

- Yeni bir şekil veren,
- Şeklini değiştiren,
- Piyasaya arz için hazırlayan,

tüzel veya özel kişilerdir.

Görüldüğü gibi bir malın piyasaya arz için hazırlanışı da üretim faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Yalnız burada dikkat edilecek husus yapılan işlemin malın bizzatı satış kıymetinde bir değer artışı meydana getirmesidir. Örneğin, bir kimse başka bir işletme tarafından yapılan kolonyayı, sadece şişeye doldurup satıyorsa üretici kavramı içersine girmemekte, fakat bu kolonyayı kendi patenti altında bulunan lüks şişelere koyup piyasaya arz ediyorsa üretici olarak kabul edilmektedir.

Nakliyecilik, tamircilik, komisyonculuk, lokantacılık, otelcilik gibi işlerle uğraşanlar da hizmet arz edenler olarak katma değer vergisi mükellefidirler. 1 Ocak 1968 tarihinden önce bunlar hizmet vergisi (taxe sur les pretations de service) mükellefi idiler. Şayet, isterlerse katma değer vergisine tabi olabiliyorlardı. Yani ihtiyari mükellef durumundaydılar. Perakende ticaretle uğraşanlar da mahalli vergi (taxe locale) yerine aynı şekilde katma değer vergisini isterlerse kabul edebileceklerinden ihtiyari mükellefdiler. Fakat onlar da 1968 den itibaren katma değer vergisinin mecburî mükellefi olmuşlardır.

Tarım sektörü genel olarak katma değer vergisi kapsamı dışında olmakla beraber, takım ürünlerinin üretimi, saklanması, satışı için kurulan tarım kooperatifleri ticari bir karakter arz ediyorsa katma değer vergisi mükellefidir. Aynı şekilde tarımsal üretimde bulunanların faaliyetleri sanayici ve tüccarların faaliyetlerine benziyorsa, bu faaliyetler tarımsal üretimin bir devamı olsa dahi, katma değer vergisi konusu içersine girmekte, üretici vergi mükellefi olmaktadır. Örneğin, özel bir yerde tarımsal mahsullerin çiftçi tarafından doğrudan doğruya tüketiciye satılması çiftçi-yi vergi mükellefi durumuna getirmektedir.

2 — İhtiyari Mükellef (Assujestis Facultatifs)

Kanun, bazı mükelleflerin arzu ederlerse katma değer vergisine tabi olabileceklerini belirtmektedir. Aklımıza burada % 20 gibi yüksek bir tarifeye sahip olan vergiyi kimin tercih edeceği şeklinde

bir sual gelmektedir. Örneğin 1968 yılından önce nisbeti % 8,5 olan hizmet vergisi % 2,7 olan perakende satış vergisi mükellefleri de bazen katma vergisini tercih ediyorlardı. Bunun sebebi katma değer vergisinde, daha önce ödedikleri vergileri düşebilmeleriydi. Çünkü, ön vergi indiriminden sonra kalan net katma değer vergisi, diğerlerinden az ise, katma değer vergisi, mükellef yönünden daha avantajlı bir duruma geliyordu.

Bu gün :

- i — Tarımsal üretimde bulunanlar,
- ii — Kamu teşebbüsleri,
- iii — Serbest meslek erbabı,
- iv — Ticarî veya endüstriyel faaliyetleri nedeniyle mahalli idareler,

katma değer vergisini tercih hakkına sahip olduklarından, ihtiyari katma değer vergisi mükellefi olabilirler.

Alman katma değer vergisinde ise, ihtiyari mükellef olanlar mecburi mükellef durumundadırlar ⁽⁵⁾. Bu yüzden Almanya uygulamasının Fransaya nazaran mükellefiyet bakımından daha geniş olduğunu söyleyebiliriz.

III — Verginin Matrahı ve Tarifesi.

1 — Verginin Matrahı

Eklenen değer vergisinin matrahı, bir mal veya hizmetin vergili satış bedelidir.

Satış bedeline, mal veya hizmetin bedeli, ambalaj masrafları ⁽⁶⁾, satıcıya ait olan nakliye masrafları, kredili satışlarda faiz tutarı ⁽⁷⁾ araçılara ödenen komisyon ücretleri girmektedir.

(5) TUNCER; s. 114.

(6) Ambalaj masrafları satış fiyatı içersine ancak mal ile birlikte satılıp geri alınmıyor veya kullanıldıktan sonra tüketiyorsa girmektedir. Ambalaj depozito karşılığı veriliyorsa depozito malın satış fiyatına ilâve edilerek vergi hesaplanır. Ambalajın iadesi ile ambalaja isabet eden vergi satış üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İade edilmezse satılmış sayılır.

(7) Kredili satışlarda, malın teslimi ile vergi tahsil edilebilir hale gelir. Alıcı sonradan borcunu ödemezse satıcı ödemiş olduğu vergiyi kârından düşebilir.

Fransa'da eklenen değer vergisi satış bedeline verginin kendinin de ilavesiyle hesaplandığından, vergi kanununun belirtmiş olduğu verginin kanunî oranı (taux légal) yanında verginin bir de gerçek oranı vardır. (taux réel) Gerçek oran şu şekilde bulunur.

T = Nominal oran

T' = Gerçek oran

T = T'(100—T)

$$T' = \frac{T}{100-T}$$

Örnek : Bir malın satış bedeli (vergi dahil değil) 10.000,— liradır. Verginin kanuni oranı % 20 dir. Şimdi gerçek oranı ve kanunî oranı tesbit edeceğimiz vergili satış fiyatını bulalım.

$$\text{Gerçek oranı : } T' = \frac{20}{100-20} = \frac{20}{80} = \% 25$$

$$\text{Vergili satış fiyatı : } \frac{10.000 \times 25}{100} = 2500 + 10.000 = 12500$$

$$\text{Ödenecek vergi : } \frac{12.500 \times 20}{100} = 2500$$

Görüldüğü şekilde satış bedeline verginin de ilavesiyle matrahın bulunması oldukça karışıklıklar meydana getirmektedir. Oysa katma değer vergisinde matrah vergisiz satış bedeli olduğundan hesaplamalar daha kolaydır. Bu yüzden Alman katma değer vergisinin teknik bakımdan da Fransa uygulamasının islâh edilmiş bir şeklidir diyebiliriz.

2 — Verginin Tarifesi

Verginin tarifesi üç türlü orandan meydana gelmektedir (8).

- (8) Katma Değer Vergisi tüketim üzerinden alındığı için Tüketim Vergilerinde olduğu gibi fedakârlıkta eşitlik prensibini gerçekleştirilmesi yönünden elverişli değildir. Bu nedenden Fransız Katma Değer Vergisinde ayırmalı, dengeli tarife kullanılmak suretiyle bu prensibin gerçekleştirilmesini çalışılmıştır. Tüketim Vergilerinin ödeme tesirleri hakkında Bkz.: Kenan BULUTOĞLU : Vergi Politikası, İstanbul 1962, s. 146.

- i — Normal oran (taux normal)
- ii — Alçak oran (taux réduits)
- iii — Yüksek oran (taux majorés)

Ekonomik, sosyal ve malî amaçlar göz önünde bulundurularak tesbit edilen bu oranlar (TABLO V) de gösterilmiştir. Tablonun incelenmesinde görüleceği üzere normal oran % 16 2/3, zorunlu ihtiyaç maddelerine uygulanan alçak oran % 6 ile % 13, lüks mallara uygulanan yüksek oran % 20 olarak tesbit edilmiştir. Alman katma değer vergisinde bu oranlar daha düşüktür : Normal oran % 11, zorunlu ihtiyaç maddelerine uygulanan oran da % 5,5 dir.

IV — İstisnalar.

Katma değer vergisinden istisna edilen satış ve muameleler mümkün olduğu kadar az tutulmak istenmesine rağmen bazı iktisadî, sosyal ve ekonomik nedenler aşağıda belirtmiş olduğumuz istisnaları zorunlu kılmıştır. Alman katma değer vergisinde de aynı nedenler dolayısıyla bazı istisna ve muafiyetlere yer verilmiştir (9).

Fransız katma değer vergisinden istisna edilen konular şunlardır :

- i — İhracat muameleleri,
- ii — Mali muameleler,
- iii — Petrol ürünleriyle ilgili muameleler,
- iv — Basın işleri,
- v — Normal tarım işleri,

V— Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması.

Fransız katma değer vergisinde katma değer ön vergi indirim sistemine göre hesaplandığı için, indirim bir muamele hacminin diğer muamele hacmini düşmek suretiyle değil, vergiden vergiyi düşmek suretiyle uygulanmaktadır. Alman katma değer vergisi de aynı esasa dayanmaktadır.

Fransız katma değer vergisinde iki türlü indirim vardır.

- i — Fiziki indirim (déduction physique)
- ii — Malî indirim (déduction financière)

(9) Bkz, TUNCER; 115.

T A B L O V
KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİFESİ

TARİFELER	ORANLAR %	UYGULANDIKLARI MAL VE HİZMETLER	UYGULANIŞ TARİHLERİ
NORMAL TARİFE	16 2/3	Genel olarak, Katma değer vergisine tabi bü-tün mal ve hizmetler	1 Ocak 1968 den itibaren
ALÇAK TARİFE	6	Otelcilik hizmetleri, zaruri gıda maddeleri (sütlü mamûlleri, yağ, şeker, şokolata, kümes hayvanları, balık), tarımda kullanılan gübre ve diğer maddeler.	1959'dan itibaren
	13	Enerji (kömür, elektrik, gaz v.s.), odundan mamûl ürünler, % 6 lık oran uygulanmayan gıda maddeleri, içkiler, insan nakliyatı hizmetleri, zanaatkârların yaptıkları işler, inşaat işleri, sosyal karakterli hizmetler (berberlik, yüzme havuzları, çamaşırhaneler v.s.)	
YÜKSEK TARİFE	20	Binek otoları, sinema ve fotoğrafçılık, aletleri, televizyon ve radyo cihazları, tütün ve kibrit, ziynet eşyaları.	10 Ocak 1968 den itibaren

1 — Fizikî İndirim

Fiziki indirim, mal veya hizmetin üretilmesinde, doğrudan doğruya kullanılan maddelerin satın alınması sırasında ödenen katma değer vergisinin, mamûlün satış bedeli üzerinden hesap edilen katma değer vergisinden düşülmesidir. Mal veya hizmetin üretilmesinde doğrudan doğruya kullanılan maddeler, ürünün fiziki varlığı içersine giren ham maddeler ile bu fiziki varlığın meydana getirilmesi için tüketilen enerjidir.

2 — Malî İndirim

Malî indirim, mal veya hizmetin üretilmesinde doğrudan doğruya kullanılan maddelerin dışında kalan, sermaye malları ile enerji ve hizmetlerin tedarikinde ödenen Katma değer vergisinin, mamûlün satış bedeli üzerinden ödenen vergiler düşülmesidir⁽¹⁰⁾ Örneğin; makinalar, aletler, binalar gibi yatırım malları ile binaların ısıtılmasında, aydınlatılmasında kullanılan enerji ve tamir hizmetleri malî indirim konusu içersine girmektedir.

Fizikî indirim veya malî indirim konusu içersine giren mal veya hizmetler dışardan tedarik edilmeyip de, işletmenin bünyesi içersinde üretiliyorsa, aynen dışardan tedarik ediyormuş gibi emsal satış bedeli üzerinden ödenen katma değer vergisi mamûlün satış bedeli üzerinden ödenen katma değer vergisinden düşülür. Bunun nedeni de yine, işletmeler arası rekabet tarafsızlığını sağlamak amacına dayanmaktadır.

Fizikî indirimle malî indirim arasında indirimin uygulanışı bakımından da büyük fark vardır. Fizikî indirimde derhal veya tam indirim esası uygulandığı halde, malî indirimde, malî indirim konu olan mal ve hizmetlerin üretimde kullanılma müddet ve oranları esas alınmak suretiyle indirim uygulanır. Genellikle bu

(10) Muamele vergilerinde sadece fiziki indirim uygulanıyor Malî indirim uygulanmıyordu. Bu yüzden işletmeler yatırım malları tedarikinden vaz geçiyor veya makine yerine iş gücü kullanmak suretiyle modern teknolojiye ayak uyduramıyorlardı. İşte Katma Değer Vergisi malî indirim sayesinde bu sakıncaı ortadan kaldırıyor ve muamele vergilerine kıyasla daha modern bir vergi karakterini alıyor. Bu konuda hakkında bkz, Hubert BROCHIER Pierre TABATON; Economic Financière; Paris 1959; s. 369.

hesaplama, malî indirim konu mal ve hizmetlerin yıllık amortismanları üzerinden yapılır (11).

İndirimlerle ilgili konuyu bitirmeden, indirimleri sınırlandıran iki kural üzerinde duralım.

Bunlardan birincisi : İndirilecek verginin, ödenecek vergiden yüksek olması halinde uygulanan Tampon Kuralı (la règle du butoir); ikincisi, işletmenin faaliyetlerinin sadece bir kısmının katma değer vergisi konusu içersine girmesi halinde indirilecek vergilerin miktarını belirten uygun oranlı kuraldır (la règle du prorata).

Tampon kuralına göre yapılacak fizikî ve malî indirim ödenecek katma değer vergisinden yüksek ise, geri ödeme yapılamaz. Yani indirim ödenecek katma değer vergisi ile sınırlandırılmıştır. Çünkü, burada indirim bir vergi iadesi olup ödenen verginin telâfi si değildir (12).

Konuyu açıklamak amacıyla şimdi bir örnek verelim.

Örnek :

Malın alış bedeli	10.00,—
Alış bedeli üzerinden in'ikas eden K.D.V.	2.000,—
Malın zararına satışı	9.000,—
Satış bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V.	1.800,—
Sınırlı indirim	1.800,—
Ödenecek K.D.V.	0

Örnekde görüldüğü üzere, 2.000,— lira olması gereken indirimin sadece hesaplanan katma değer vergisi kadarı indirime esas olarak alınmıştır.

Uygun oranlı kurala göre, şayet bir işletmenin faaliyetlerinin sadece bir kısmı katma değer vergisi konusu içersine giriyor, fakat üretim araçlarının hepsi tüm üretime tahsis ediliyorsa, bunlara ödenen vergilerin ancak katma değer vergisine konu olan muamelelere düşen payı katma değer vergisinden düşülebilir. Uygun oranlı kural yıllık olarak hesaplanan bir kat sayı (coefficient) ile uygulanmaktadır :

(11) DUVERGER; s. 578.

(12) DUVERGER; s. 579.

$$\text{Kat sayı} = \frac{\text{toplam muamele tutarı}}{100 (\text{K.D.V. tabi satışlar})}$$

Konuyu şimdi bir örnek ile açıklayalım :

1965 Yılında K.D.V. tabi satışlar	199.750,—
1965 Yılında K.D.V. tabi olmayan satışlar	32.250,—
Toplam muamele hacmi	235.000,—

$$\text{Kat sayı} = \frac{100 (199.750)}{235.000} = \% 85$$

1965 Yılı uygun oranlı kural kat sayısı % 85 dir.

Bu durumda işletme 1966 yılında kendisine in'ikas eden katma değer vergisinin sadece % 85 ini, satışlar üzerinden ödeyeceği katma değer vergisinden düşebilecektir.

VI. Verginin Ödenmesi

Katma değer vergisi mükellefleri vergiye tabi muamelelerini bir beyanname ile ertesi ayın 25 ine kadar vasıtalı vergiler bürosuna bildirirler. Ödemede aynı zamanda yapılır. Şayet ödenecek vergi ayda 200 F. geçmiyorsa beyan ve ödeme üç ayda bir yapılabilir.

Katma değer vergisi götürü olarak da hesaplanabilmektedir. Muamele hacmi 2 yıl üst üste :

— Sadece mal satışlarında 500.000 F. geçmemesi veya,

— Çeşitli ticaretle 125.000 F. geçmemesi halinde mükellef götürü olarak vergilendirilir ⁽¹³⁾.

Mükelleften sağlamış olduğu bilgilere dayanarak vergi dairesi götürü vergiyi tesbit ederek mükellefe bildirir. 20 gün içersinde mükellef buna itiraz edebilir.

(13) Alman katma değer vergisinde götürü usul, defter tutmaya, yıllık envanter düzenlemeye mecbur olmayan müteşebbisler ile vergiye tabi muamelelerinin tutarı 250.000 DM'ı aşmayan mükelleflere uygulanır, Bkz; TUNCER. 116.

K O N U III

TÜRKİYE'DE GİDER VERGİLERİ VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRKİYE YÖNÜNDEN DEĞER VE ÖNEMİ

I — Türkiye'de Muamele Vergileri (1)

Türkiye'de ilk muamele vergisi aşarın kaldırılmasıyla 1926 yılında konulmuştur. Genel satış vergilerinin, o devirde en iyi uygulaması olan Alman Muamele Vergisinden (unsatsteuer) mülhem olarak hazırlanan bu vergi, yaylı muamele vergisi tipinde olup Umumî İstihlâk Vergisi adını taşımaktaydı. İthalât, ihracat, perakende satışlar üzerinden alınan bu genel istihlâk vergisinin nisbeti % 2,5 gibi çok düşük olarak tesbit edilmiş olmasına rağmen çok büyük vergi kaçakçılığına sebep oldu. Alıcı ve satıcı yapmış oldukları muamelelerin büyük çoğunluğunu idareden saklı tuttular; küçük esnaf ve ticaret erbabı genellikle defter tutma zorunluğuna uymadı ve neticede de vergiye tabi muamelelerin ancak küçük bir kısmı vergilendirilebildi.

Umumi İstihlâk Vergisinin uygulanmasındaki bu başarısızlıklar, verginin 1927 yılında kaldırılarak yerine, vergiye tabi satış işlemleri çok daraltılmak suretiyle, Muamele Vergisi adı altında yeni bir verginin getirilmesine sebep oldu.

Muamele Vergisi, üretim safhasındaki bütün satışları vergiye tabi tuttuğundan, bu safhada aynı malın birden fazla kerreler vergilendirilmesi bahis konusu idi. Kanun bu vergi mükerrerliğini ortadan kaldırmak amacıyla, üreticilerin daha önceki safhalarda malın satış değeri üzerinden ödemiş oldukları vergileri, son satış tutarı üzerinden hesaplanan vergiden düşmelerine imkân tanımıştı.

Kanunun getirmiş olduğu bu sistem dolayısıyla 1927 tarihli Muamele Vergisini, «İmalât safhasında alınan ve vergi kredisi usulüyle toplanan bir eklenen değer vergisi» olarak kabul eden ve hatta eklenen değer vergisinin belkide dünyada ilk uygulaması olduğunu belirten bir görüşün ortaya atıldığı görülür (2). Bunun-

(1) Türkiye'de muamele vergileri hakkında bkz.: Orhan Dikmen; Vasıtalı Vergiler, İstanbul 1950; İ. Hakkı Ülküman, Muamele ve İstihlâk Vergileri. İstanbul 1939; A. Necmi EREN, İstihlâk Vergisi ve Türkiye'de Tatbikatı, Damga Matbaası, 1966.

(2) Kenan BULUTOĞLU, Türk vergi sistemi, İstanbul 1967, s. 256.

la berabe rböyle bir görüşün yerinde olmadığı kanısındayız. Çünkü, 1927 muamele vergisindeki ön vergi indirimi sadece fiziki indirim niteliğinde idi ve mali indirimi kapsamıyordu. İndirimin amacı ise, vergi mükerrerliğini mümkün olduğu kadar ortadan kaldırmaktı. Oysa, katma değer vergisinde esas, katma değer in vergilendirilmesi olup, ön vergi indirimi Katma değer in hesaplanması için uygulanan bir metoddur (3). Zaten 1927 tarihli muamele vergisindeki bu ön vergi indirimi uygulamada büyük bir problem oldu ve fiilen de uygulanamadı (4). Bu yüzden de 1931 yılında konan üçüncü Muamele Vergisi 1927 tarihli Muamele Vergisi Kanununun getirmiş olduğu bu ön vergi indirimi sistemini tamamen ortadan kaldırıldı. Yerine de daha basit olan götürü ilk madde indirimi sistemi kabul edildi.

Götürü ilk madde indirimi sistemine göre, işletmelerin alımlarının farazi değerleri indirimde esas olmakta, ve mamûlün imalinde kullanıldığı kabul edilen maliyet unsurlarının yalnız belli bir yüzdesi indirimde tabi tutulmakta idi.

1927 tarihli muamele vergisi, 1934, 1940, 1947 yıllarında çıkarılan yeni kanunlarla çeşitli değişikliklere uğramış, mükellefiyet yönünden : Küçük işletme muafiyetinin daraltılması, toptan satış safhasına uygulanması ,götürü usulün kaldırılması nedenleriyle genişletilmiş, fakat ilk madde indiriminin kaldırılmasıyla de vergi tekniği bakımından geriletilmiştir.

30 yıldan beri bu şekilde çeşitli değişikliklerle uygulanan muamele vergisi pek çok tenkitlere yol açmıştır. Bunları burada kısaca şu şekilde özetleyebiliriz (5).

— Vergilemede genellik kaidesine uyulmamış, bilhassa küçük sanat muafılığı hadleri büyük işletmelerin parçalanmasına, küçük işletmelerin de vergiye tabi olmamak için birleşmesine veya büyümesine engel olmuştur. Böylece memlekette sanayiye gitmesi gere-

(3) Bkz. : Bu etüd, s.

(4) Bu konu hakkında Bkz. : Cezmi EMİROĞLU; Türkiye'de vergi sistemi, Damga Mat. 1935, s. 110.

(5) Muamele vergisinin tenkidi ve istihsal vergisine geçişin nedenleri hakkında geniş bilgi için Bkz. : EREN : s. 63. Gülten KAZGAN, Haydar KAZGAN, Türkiye'de Maliye Politikası (1950-1960), İstanbul 1946, s. 79-80. Muamele vergisi Komisyonu raporu, İstanbul 1949. Vergi Reform Komisyonu Raporu, İstanbul 1969; s. 50-52.

ken fonlar küçük tüccar ve esnaf elinde kalarak kaynakların kötü bir şekilde kullanılmasına sebep olmuştur.

— Vergi kaçakçılığı, muamele vergisinde yaygın bir şekil almış, bu yüzden de piyasada rekabet eşitliği bozulmuştur.

— Memleket ekonomisinin disiplinden yoksun oluşu ve rasyonel bir organizasyona sahip olmaması, vergi tekniği bakımından modern bir vergi olan yaylı muamele vergisinin uygulanmasında teknik bakımdan çıkmazlara sebep olmuştur.

Bütün bu aksaklıklar nedeniyle 1957 yılında muamele vergisi kaldırılarak, yerine Gider Vergisi Kanunu içinde düzenlenen İstih-sâl Vergisi getirilmiştir.

II — Türkiye’de İstih-sâl Vergisi

İstih-sâl Vergisi adı altında getirilen bu yeni vergi, eski muamele vergisinden ayrı bir karaktere sahip olup, geniş bir tüketim vergisi niteliğindedir (6) Çünkü, muamele vergilerinde genel olarak üretim, alışveriş safhası vergiye tabi tutulur ve tek tek malların isimleri ancak istisnaların belirtilmesinde sayılır. Oysa İstih-lâk Vergisinde, kanun vergiden istisna edilmiş olan maddeleri değil, vergi konusu maddeleri saymaktadır (7). Nitekim, 1957 İstih-sal Vergisinde genel olarak verginin konusu tarif edilmek suretiyle tayin edilmiştir. Kanuna ekli I, II, III nolu tablolarda vergi konusu içersine giren maddeler teker, teker sayılmış ve bu maddelere uygulanacak vergi nisbeti de maddelere göre tablolarda ayrı ayrı gösterilmiştir.

Tablolarda yer alan maddelerin «Türkiye’de istih-sal ve imal olunanları müstahsil veya amilleri tarafından teslimi veya kendi imalatlarında sarfedilmesi» istih-sal vergisini doğuran olay olmak-

(6) Bazı yazarlar ise istih-sal vergisini «nev’i şahsına munhasır» bir vergi olarak kabul etmektedirler. Bu yazarlara göre istih-sal vergisi bir umumî istih-lâk vergisi değildir, çünkü bir çok istih-lâk maddelerinden vergi alınmamaktadır. Hususi istih-lâk vergisi de değildir o halde «özel yapıya sahip» bir vergidir. Bkz.: Esat TEKELİ, «Nevi şahsına münhasır bir vergi istih-sal vergisi, Vergi Mecmuası, 1956, cilt : VIII, s. 31.

(7) BULUTOĞLU; s. 262.

tadır (8). Türkiye’de istihsal ve imal olunan maddelerin müstahsil veya amilleri de kanunî mükellef durumundadırlar.

İstihsal vergisinin matrahı, tablolarda belirtilen maddelerin satış bedelidir.

Satış bedelinden :

- Teslim edilen maddelerin istihsal vergisi,
- Müşteriye ait taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- Peşin satışlarda iskonto,
- İadesi mümkün ambalaj karşılığı depozitolar,

indirilecek unsurlardır.

Satış bedelinden aşağıda belirtilen unsurlar ise indirilmemektedir :

- Kanunun düşülmesine mücade etmediği vergi ve resimler,
- İadesi mümkün olmayan ambalaj giderleri,
- Prim, beyiye, ikramiye, reklam bedeli, komisyon ve faiz gibi giderler,
- Mutad satış yerine kadar yapılan taşıma yükleme ve boşaltma giderleri.

İstihsal vergisinde matrah, bazen de satış bedeli olmamakta, bazı maddelerin üzerinden alınan vergiye matrah olarak miktarla tesbit edilen fiziki bir ölçü kabul edilmektedir. Yani bu maddelere spesifik tarife uygulanmaktadır.

İstihsal vergisinde, vergi mükerrerliğini önlemek amacıyla vergiye tabi maddelerin her biri için ilk madde indirimi tesbit edilmiştir. İlk madde indirimi, vergiye tabi maddeler tetkik edilerek iç-

(8) Bazı yazarlar İstihsal Vergisi tablolarında yer alan maddelerin teslim ve sarf edilmesini verginin konusu olarak kabul etmektedir. Bkz; Hakkı MUSABAHALI; «Türk Gider ve Gümrük Vergilerinin Esasları; Özel Galatasaray İktisat ve Ticaret Okulu Dergisi; 1969, s. Yeni Seri 2, s. 117-118. Yazarların bu kanaatinin yanlış olduğu düşüncesindeyiz. Çünkü verginin konusu : Verginin üzerinden alındığı «şey» veya «işlemler» şeklinde tanımlandığına göre istihsal vergisinde verginin konusu tablolarda teker, teker belirtilen maddelerdir. Bu maddelerin teslim veya sarf edilmesi ise vergiyi doğuran olay olmaktadır.

lerindeki vergiler maddeleri karşılayabilecek miktarda götürü olarak hesaplanmaktadır.

Vergi, mükellefin beyanı üzerine tarh edilir, mükellef, vergi beyanını, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dairesine her ayın 15 inde bir beyanname ile yapar.

III — Katma Değer Vergisinin Türkiye Yönünden değer ve önemi.

Buraya kadar yapmış olduğumuz kısa açıklamada, görmüş olduğumuz gibi, Türkiye’de satış vergilerinin geçirmiş olduğu safhalar çok ilginçtir. Batı ülkeleri uygulamalarında satış vergileri: İstihlak vergisi, Toplu muamele vergisi, Yaylı muamele vergisi ve Katma değer vergisi şeklinde, teknik, organizasyon bakımından bir gelişme gösterirken Türkiye’de aksi olmuştur. Çünkü, Türkiye’de bu gün satış vergisi olarak uygulanan İstihsal Vergisi esas itibarıyla ilk istihsal safhasında alınan bir istihlak vergisi karakterinde olduğundan satış vergilerinin en basit bir tipidir. Bu yüzden de ekonominin bu günün teknolojik gelişmesine ayak uydurmasını önlemektedir. Zira, vergi tek bir safhada alındığı için sanayi ağır bir vergi yükü altında kalmakta, bu yükü in’ikas ettirdiğinde de ürünün fiyatı vergiden de çok artmaktadır ⁽⁹⁾ Vergiye tabi maddelerin teker, teker sayılarak tablolar halinde ilanı güçlükler yaratmakta, tablolarda yer almayan maddeler yerine tam rekabet bozulmakta ve bazı maddelerin hangi nisbete tabi oldukları hakkında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Götürü usulde tatbik edilen indirimler dolayısıyla bazı maddelerden mükerrer vergi alınmakta ve üretimin bu maddeler aleyhine başka maddelere kaymasına sebep olmakta- maddeler aleyhine başka maddelere kaymasına sebep olmaktadır.

Bütün bu nedenler dolayısıyla Türkiye’de modern bir satış vergisinin uygulanması zorunluluğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Kanaatimizce de bu verginin katma değer vergisi olması gerekmektedir. Çünkü, Avrupa Ekonomik Topluluğuna girmemiz konusu artık kesin bir hal almış ve yapılan anlaşmaya göre de hazırlık döneminden, geçiş dönemine geçmiş bulunuyoruz. Bu dönem zarfında, Avrupa Ekonomik Topluluğunda vergi harmonizasyonu bakımın-

(9) Ursula RICKS, Public Finance, Combridge university Press 1947, s. 254-255.

dan topluluğa üye ülkelerde uygulanmasına geçilen katma değer vergisinin Türkiye’de de uygulanmaya başlaması gerekecektir.

Türkiye’de katma değer vergisinin uygulanması gerektiğini böylece belirttikten sonra, şimdi de ikinci bir sorun olan katma değer vergisi uygulamasına ne zaman geçilmesi gerektiği üzerinde duralım.

Katma değer vergisinin Türkiye’de bu gün için uygulanmasını erken bulanlar bunun nedenlerini şu şekilde açıklamaktadırlar ⁽¹⁰⁾ :

i. Mali idare ve ekonomik hayat Türkiye’de daha henüz katma değer vergisi uygulanmasına geçilinecek kadar organize değildir.

ii. Katma değer vergisi kaçakçılığa sebebiyet verecek bu yüzden faturasız yapılacak muameleler gelir vergisi ve Kurumlar Vergisini de ziyaa uğratacaktır.

iii. Katma değer vergisi sanayi işletmelerinin parçalanmasına yol açarak ekonomik kalkınmayı önleyecektir.

Katma değer vergisinin bugün için aleyhinde olan bu yazarların ileri sürmüş oldukları görüşlere karşı bazı yazarlar da şu fikirleri ileri sürmektedirler ⁽¹¹⁾.

i — Gelir vergisi gibi modern bir vergi uygulanılabilen ülkelerde modern bir satış vergisinde uygulanabilir. O halde Türkiye’de de Katma değer vergisi uygulaması için gerekli, organize bir malî idare ve ekonomik ortam mevcut demektir. Gelir vergisine tabi olanlar zaten muhasebe kayıtları tutmaktadır. Bu yüzden Katma değer vergisi için gerekli kayıtları da tutabilirler. Gelir vergisi dışında kalanlar ise götürü olarak vergilendirilirler.

ii — Bugünde Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahını düşük göstermek için faturasız satışlar yapılmaktadır. Katma değer vergisi kabul olduğunda, çok kademeli bir vergi olduğu için, mükellefler satmış olduğu malın vergisini fatura ile in’ikas ettirecektir. Ma-

(10) Bu yazarlar hakkında bkz.: İsmail TÜRK, İktisadî Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası, Ankara 1961, s. 135; İlham UÇKUN, Türkiye’de Vergi Politikası ve meseleleri, İstanbul 1969, s. 83.

(11) Bu yazarlar hakkında bkz.: Hüsnü KIZILYALLI, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara 1969, s. 185; Alison MARTİN and Arthur LEWIS, Patterns of Public Revenue and Expenditure «The Machesster Scool of Economic and Social Studies», Eylül 1956, s. 228-227.

lı alan da malın tekrar satışında ödediği vergiyi ödeyeceği vergiden düşeceğinden fatura almaya dikkat edecek böylece belki de faturalı satışlara şimdikinden daha çok dikkat edilecektir.

iii — Katma değer vergisinin büyük işletmeleri parçalıyacağı da şüpheyle karşılanmaktadır. Çünkü, katma değer vergisinde küçük işletmeler muaf değil, götürü olarak vergilendirilecektir. Götürü vergileme de, vergi indirimlerinden yararlanamayacağı için, küçük işletmelerin aleyhine olacaktır. Ayrıca, katma değer vergisi çok safhalı bir satış vergisi olduğu için de, dikey entegrasyona yol açacaktır. Böylece de lüzumsuz araçlar ortadan kalkarak malın perakende satış fiyatında bir düşme olacaktır.

Katma değer vergisinin Türkiye’de bu gün için uygulanabilmesi ile ilgili bu karşılıklı görüşler sonucunda ortaya, verginin uygulanabilmesi ile ilgili en büyük sorun olarak görüldüğü üzere, malî teşkilâtın yetersizliği çıkmaktadır. O halde , teşkilâtın yeterli bir hale getirilmesi ile bu verginin Türkiye’de çok çeşitli olan ve bilhassa son vergi kanunları ile de yamalı bir bohçaya dönen bütün satış vergilerinin tek bir vergi olarak, katma değer vergisi şeklinde, kanunlaştırılmasında fayda vardır. Zaten, dışında kalamayacağımız dış ekonomik ilişkilerde bizi böyle bir vergiyi uygulamaya zorunlu kılmaktadır.