

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK YÖNÜ

Doç. Dr. Nihat EDİZDOĞAN*

GİRİŞ

Servetleri vergileme bir yana bırakılırsa, vergilemede iki ana sistem mevcuttur: Birincisi kişilerin elde ettikleri gelirlerin doğrudan doğruya, yani gelirin elde edilmesi sırasında vergilendirilmesi, diğeri ise elde edilmiş gelirlerin harcanmasının vergilendirilmesidir. Harcamaların vergilendirilmesi alım satım konusu olan mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi şeklinde olur. Bu nedenle bu vergilenmeye *muamele vergileri* denir.

Muamele (gider) vergilerinin menşei bilinmemekle beraber, ilkel şekliyle doğuşu bir bakıma ilk çağlara kadar gitmektedir. Bir ekonominin düzenli mali sisteme sahip olduğu her yerde bu vergilere rastlamak mümkün görüldüğünden, *doğuşu "toplum tarihi kadar eskidir"* denebilir.

Muamele vergilerinin önemli örnekleri İspanya'da geniş bir şekilde uygulanan "Alcabala" ile 17. ve 18. yüzyılda Hollanda'da uygulanan ve Avrupa'yı etkileyen "Accise" dir¹.

19. yüzyılın sonlarına doğru muamele vergileri giderek önemini kaybetmişse de, randıman, servet ve özel tüketim vergilerinin ön planda yer almasından etkilenmiş, 1. Dünya Savaşı sonlarına doğru büyük bir gelişme göstererek yeni şekil ve nitelikte tekrar önemli bir vergi haline gelmiştir. Buna *"muamele vergilerinin rönesansı"* denilmektedir.

1929 İktisadi Buhranı, yarattığı mali etkiler nedeniyle muamele vergilerinin geçici de olsa kabul edilmesine yol açmıştır. Sağladıkları gelirin bol olduğu görüldüğünden vergiden vazgeçmek mümkün olmamış, aksine tüm ülkeler tüketim vergilerini uygulama çabasına girmişlerdir. Gerçekten Almanya 1916'da savaşın yarattığı mali zorunluklar nedeniyle Damga Resmi (Warenumsatzstempel) şeklinde konulan vergiyi Genel Tüketim Vergisi şekline dönüştürmüş, Fransa 1917'de, eski muamele vergisi yerine tek safhalı Toplu Muamele Vergisini ikame etmiş, 1919'da İtalya, 1921'de Belçika, 1930'da Sovyet Rusya, 1933'de Hollanda vergiyi uygulamaya başlamışlardır. Uzun süre karşı çıkan İngiltere, Danimarka, Finlandiya, İsviçre ve İsveç

* Doç. Dr.; Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

1 Fazla bilgi için bkz. Günter Schmolders, Turnover Taxes, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1966, s. 7-8.

1940-1941 yıllarında II. Dünya Savaşı'nın yarattığı ihtiyaçlar nedeniyle vergiyi uygulamak zorunda kalmışlardır².

İktisadi buhran ve II. Dünya Savaşı'ndan sonraki dönemlerde de muamele vergileri bazı ülkelerde gelir vergisini bile geride bırakmıştır. Bu vergiler hemen hemen tüm uygar devletlerde uygulama alanına konulmuş, ülkelerin vazgeçemeyecekleri bir sistem olmuş ve günümüze kadar gelişerek gelmiştir. Nitekim 1971 ve 1972 yılları içinde muamele vergilerinin vergi gelirleri içindeki paylarına baktığımızda, Belçika'da % 32,1, B. Almanya'da % 24, Danimarka'da % 17,3, Fransa'da % 44,1, İngiltere'de % 8,1, İrlanda'da % 14,7, İtalya'da % 22,7, Lüksemburg'da % 17,1, Hollanda'da % 25,1, Norveç'de % 38,5, Avusturya'da % 31,1, İsveç'de % 16,9, İsviçre'de % 10,7 olduğunu görmekteyiz³.

I. MUAMELE VERGİLERİNİN ÇEŞİTLERİ

Günümüzde uygulanan muamele vergisi sistemlerini tarihsel gelişimleri içinde başlıca üç ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar; Şelale Tipi Muamele Vergileri, Satış Vergileri ve Katma Değer Vergisidir.

1- Şelale Tipi Muamele Vergileri (Yayılı Muamele Vergileri)

Üretim ve dağıtım faaliyetlerini geçtiği her iktisadi işlem (duruma göre imal, satış, teslim, ödeme ya da tüketim) aşamasında kümülatif olarak, satış fiatı üzerinden vergilendiren vergilere Şelale (Cascade) Tipi Vergiler denir. Böylece mallar ve hizmetler imalatçıdan toptancıya, toptancıdan perakendeciye ve perakendeciden tüketiciye satılırken satış fiatı üzerinden vergilendirilirler. Böylece her mamul söz gelişi üç kez el değiştirirse, üç kez vergiye tabi tutulmaktadır. Kuşkusuz işlemler daha az ve daha fazla aşamada cereyan edebilir, aşama adedi de aynı şekilde değişebilir. Ancak vergilemeye esas olan el değiştirme (dağıtım) aşamalarının azalıp çoğalabilmesi vergi yüküne etki eder. Çok el değiştirerek tüketiciye ulaşan mallar daha çok vergi konusu olduğundan vergi yükü de o oranda artar. Bir aşamada alınan vergi, sonraki aşamada vergi matrahına dahil edilerek hesaplandığı için *vergi piramidine yol açar*⁴. Vergi piramidinden, tüketici tarafından ödenen vergi oranının kanuni oranın üstünde olması anlaşılır. Böylece vergi yükü kümülatif olarak büyür ve tüketiciye yansımış olur. Bu nedenle şelale tipi muamele vergisinin uygulandığı ülkelerde, firmalar ödeyecekleri vergiyi azaltarak rekabet gücü kazanmak amacıyla *dikey entegrasyona* gitmişlerdir. Gerek bu nedenle gerekse dış ticarete, ihraç edilen mallar içindeki verginin kesin olarak bilinmemesi ve böylece fiilen ödenenden az ya da fazla vergi iadesi yapılması *ekonomik sapmalar yaratmış*, sistem büyük tenkidlere uğramıştır.

2 Schmölders, a.g.e., s. 8.

3 Annemarie Mennel, Die Steuersysteme in EWG - Staaten EFTA - Staaten und den USA, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe. Herne/Berlin 1974, s. 242.

4 Yayılı muamele vergilerinde iki şekilde ortaya çıkan vergi piramidine ait rakamsal örnekler ve şekiller için bkz. Muallâ Öncel, Gider Vergileri, Ankara Üniversitesi Yayını, No: 226, Ankara 1967, s. 14-17.

Memleketimizde 1925 yılında, Aşarın kaldırılması üzerine meydana gelen gelir boşluğunu kapatmak amacıyla 1926 yılında 735 Sayılı Kanunla Fransa'daki "Chiffre d'affaires" vergisi örnek alınarak "Umumi İstihlak Vergisi" kabul edilmiştir. Yayılı muamele vergisi tipinde olan bu vergi, malların ve taşıma hizmetleri, banka ve sigorta işlemleri gibi bazı hizmetlerin satışlarından, ithalat ve ihracat dahil olmak üzere % 2,5 gibi düşük bir oranda, pul yapıştırılmak suretiyle tahsil edilmiş, ancak uygulamada çok aksaklıklar gösterdiği için 1927 yılında kaldırılmıştır.

Umumi İstihlak Vergisini tamamlama amacı taşıyan ve aynı yılda 737 sayılı Kanunla yürürlüğe konan "Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi" mal ve hizmetlerin, eğlence yerlerinde tüketimini vergilendirmekteydi. Bilet, fatura ve makbuzlarda yazılı bedeller üzerinden % 10-30 arasında farklı oranlarda alınan bu vergi de, pul yapıştırılarak alınmaktaydı⁵. Ancak alışverişlerde taraflar satışları gizleyip vergi tutarını aralarında paylaşmak yoluna gittiklerinden, vergi büyük başarısızlığa uğramış ve kısa bir zamanda terkedilmiştir.

2- Satış Vergileri (Toplu Muamele Vergileri)

Satış vergileri tek safhalı vergilerdir. Esas itibarıyla şelale vergilerinin sakıncalarını gidermek amacıyla düşünülmüş ve konulmuş olan bu vergiler üretim ve dağıtım zincirinin sadece bir halkasından alınır. Örneğin, imalatçının toptancıya satışı ya da perakendecinin tüketiciye satışı vergiye konu olur. Bu bakımdan vergi yükü sabit olup işlem adedine göre değişmez. Ancak vergileme tek safhada cereyan ettiğinden vergi kapsamı daralmakta ve belli bir gelir sağlayabilmek için verginin oranının da yüksek tutulması zorunlu olmaktadır. Verginin bir safhada alınması ve oranının yüksek olması vergi kaçırma özendirilmiştir. Vergiye tabi mal, vergisiz satılırsa alıcı daha ucuza mal satın almakta, satıcının da bundan bir zararı olmadığı kayba uğratan vergiyi tekrar yakalamak mümkün olamamaktadır. Çünkü vergi konusu, olayların gizlenmesi kaçakçılığı teşvik eden bir unsur olmaktadır. Böylece sistemin otokontrol müesseselerinden yoksun olması, satıcı ile alıcının satış sözleşmesini dânişikli bir fiat üzerinden saptamalarına imkân sağlamaktadır.

Satış vergileri uygulamada: *İstihsal muamele vergisi, toptan satış vergisi, perakende satış vergisi, hammadde ve enerji vergisi* olarak başlıca 4 ana gruba ayrılır⁶.

Memleketimizde Umumi İstihlak Vergisinin kaldırılması üzerine 1927 yılında 1039 sayılı ilk "Muamele Vergisi Kanunu" yürürlüğe girmiş ve bu vergi ile toplu muamele vergisi sistemine geçilmiştir. Ancak istisna ve muafıkların çok dar tutulması, ihracatın % 2,5 ve ithalatın % 6 oranında vergilendirilmesi nedeniyle iktisadi hayat üzerinde baskı yarattığı için 1931 de kaldırılmış yerine 1860 sayılı "Muamele Vergisi Kanunu" yürürlüğe konulmuştur. 1927-1931 tarihleri arasında uygulanan verginin bu şekliyle imalatta *Katma Değer Vergisinin dünyada ilk uygulaması olduğu*

5 1970 tarihinde 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile getirilen İşletme Vergisi, kapsamına aldığı eğlence yerleri bakımından "Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi" ne benzemektedir. Bu bakımdan İşletme Vergisine söz konusu verginin 44 yıl sonraki uygulaması gözüyle bakılabilir.

6 Fazla bilgi için bkz. Nihat Edizdoğan, Kamu Gelirleri (Ders Notları), Teksir, Bursa 1979, s. 154-159.

belirtilmektedir⁷.

Muaflık ve istisnaları genişleten, ihracat üzerinden alınan vergiyi kaldıran, vergi mükerrerliğini önleyici "*İlk madde indirimi yöntemi*" ni ilk kez, genel ve basit bir şekilde vergiciliğimize getiren bu vergi, vergi tekniğinde görülen bazı aksaklıklar nedeniyle kaldırılmış ve yerini 2430 sayılı 1934 tarihli "*Muamele Vergisi Kanununa*" bırakmıştır. Bu vergi de 6 yıl uygulandıktan sonra 1940 yılında 3843 sayılı kanunla uygulamadan kaldırılmış ve böylece 5. kez muamele vergisi düzenlemesine geçilmiştir⁸.

Memleketimizde 13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı *Gider Vergileri Kanunu* ile 1957 yılında gider vergilerinde reforma gidilmiştir. Bu kanun üretim ya da satışları genel bir şekilde vergilendiren genel tüketim (satış) vergileri uygulanmasını muamele vergisini kaldırmakla sona erdirmiştir. Bu kanun ile 47 adet kanun kaldırılmış, birçok muamele ve istihlak vergisi birleştirilmiştir. Reform hareketinde başlıca iki amaç güdülmüştür⁹:

- Muamele vergisi ve münferit istihlak vergilerini kaldırmak ve belirli maddeler üzerinden ilk istihlal ya da ithal sırasında vergi almak (*İstihlal vergisi*).
- Banka ve sigorta muameleleri, taşıma ve PTT hizmetleri gibi bazı hizmetleri ayrı bir grup halinde toplamak ve vergilendirmek (*Hizmet vergileri*).

Bu reformun odak noktasını "*İstihlal vergisi*" meydana getirmektedir. Vergi, büyük üretime konu teşkil eden ilk ve ana üretim maddelerine oturtulmuş, dolayısıyla küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri yükümlülük dışına çıkartmıştır. Diğer yönüyle önceleri tek tek tüketim vergisine tabi bulunan maddeleri de kapsama almıştır. Kanunda yer alan tablolarda vergiye tabi maddeler tek tek sayıldığı için bunlara genel bir satış, tüketim ya da gider vergisi demek uygun düşmemektedir. Çünkü satış vergilerinde bir malın vergi dışı kalabilmesi için istisna edilmiş olduğunun açıkça belirtilmiş olması gerekir¹⁰.

Memleketimizde 1957 yılından önce uygulanmış olan muamele vergileri ile halen uygulanmakta olan gider vergisi aynı niteliği taşımakla beraber, bu verginin geniş ölçüde ilk üretim maddelerini konusu içine alması nedeniyle muamele vergilerinin "*İlk istihlal maddeleri vergisi*" şeklinde tanımlanması daha doğrudur.

6802 sayılı Gider Vergileri 1961-1970 arası 8 kanunla değiştikten sonra 29.7.1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanunu ile tekrar değişikliğe uğramıştır.

3- Katma Değer Vergisi

İngilizce'de "*Value-Added Tax*" (VAT), Fransızca'da "*Taxé sur la Valeur Ajoutée*" (TVA), Almanca'da "*Mehrwertsteuer*" denilen Katma Değer Vergisi (KDV), genel satış vergileri uygulamasının tarihi gelişimi içinde ulaştığı en son aşama olarak görülmektedir.

7 Bkz. Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, 5. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976, s. 473-474.

8 Verginin esasları hakkında geniş bilgi için bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt II, Damga Matbaası, İstanbul 1969, s. 264-266.

9 İlhan Özer, *Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi*, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No: 161, Ankara 1974, s. 106.

10 Bulutoğlu, a.g.e., s. 37.

KDV, ödenmesi, üretim ve dağıtım zincirinin her bir safhasında ve mamulün bu safhalarda kazandığı katma değere göre kısım kısım yapılan bir muamele vergisi çeşididir¹¹. KDV, şelale tipi muamele vergileri ile tek safhalı satış vergilerinin başarılı yönlerinin birlikte düşünülmesi şeklinde ifade edilebilir.

KDV, üretim, dağıtım ve hizmet sektörlerini her safhada vergiye tabi tutmakla beraber, sistemin bünyesi içindeki indirim mekanizması vasıtasıyla, bir ön safhada ödenmiş olan verginin indirilmesi suretiyle her safhada eklenen değer teorik açıdan vergilendirilmiş olmaktadır. Sistemin özelliği nedeniyle vergi yükü, el değiştirme sayısına göre kümülatif şekilde artmamakta, üstelik her safhadan vergi alındığından vergi oranlarını yüksek tutmak zorunluğu ortadan kalkmakta, bu nedenle ve vergi indirimi mekanizmasının da etkisiyle vergi kaçırılması temayülü de azalmaktadır. Bu özellikleri ile KDV, yayılı ve fakat kümülatif etkisi bulunmayan bir muamele vergisi çeşidi olmaktadır.

II. MUAMELE VERGİSİ ÇEŞİTLERİNİN KIYASLANMASI (Katma Değer Vergisinin Diğer Muamele Vergilerine Göre Fayda ve Sakıncaları)

Aşağıdaki tabloda, şelale tipi vergi, toplu muamele vergileri çeşitlerinden perakende satış vergisi ve KDV bir arada kıyaslanmaktadır. *Kıyaslamada*, imalatçı-

Safhalar	Açıklama	Katma Değer Vergisi	Şelale Tipi Vergi	Satış Vergisi
İmalatçıdan toptancıya satış	Satış Bedeli Vergi	1000.—	1000.—	1000.—
		100.—	100.—	(Vergi yok)
		<u>1100.—</u>	<u>1100.—</u>	1000.—
Toptancıdan perakendeciye satış	Vergili maliyet Katma Değer Satış tutarı Vergi	1100.—	1100.—	1000.—
		500.—	500.—	500.—
		1600.—	1600.—	1500.—
		50.—	160.—	(Vergi yok)
		<u>1650.—</u>	<u>1760.—</u>	1500.—
Perakendeciden tüketiciye satış	Vergili maliyet Katma değer Satış tutarı Vergi	1650.—	1760.—	1500.—
		400.—	400.—	400.—
		2050.—	2160.—	1900.—
		40.—	216.—	190.—
		<u>2090.—</u>	<u>2376.—</u>	2090.—
Tüketicinin ödeyeceği bedel (vergili)		2090.—	2376.—	2090.—
Tüketicinin vergi yükü		190.—	476.—	190.—

11 Öncel, a.g.e., s. 41. Çeşitli şekillerde mikro ve makro açıdan katma değerden hareketle birçok tanım yapılmıştır. Bunlardan ikisine göre KDV şöyle tanımlanmaktadır: K.D.V., üretim ve dağıtım sürecine dahil olan firmaların kendi işgüçleri, makineleri, teçhizatları ile başka firmalardan edindikleri mal ve hizmetlere kattıkları değerlerden alınan bir vergidir. Carl S. Shoup, Public Finance, Aldine Publishing Company, Second Printing, Chicago 1970, s. 251, Bir firmanın aldığı mallara teşebbüs, işgücü ve sermayesi ile eklediği değer üzerinden alınan bir vergidir. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Gn. Md. Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi, Ankara 1974, s. 10.

nın imalat safhasında vergiye tabi olmadığı, her vergi için % 10 oranının kabul edildiği, vergi konusu malın üç safhada üreticiden tüketiciye ulaştığı, her üç vergide de malın imalatçıdan toptancıya 1000 TL olarak satıldığı, katılan değer aşamalarda vergiler için eşit olduğu varsayıldığında tüketiciye akseden vergi yükleri şöyle olmaktadır^{1 2}.

Tabloda görüldüğü gibi perakende satış vergisi ile KDV'nin tüketici üzerindeki yükü aynıdır. Şelale tipi muamele vergisinde ise, vergi yükü yapılan muamele adedi-ne bağlı olarak yığıla yığıla büyümektedir.

Perakende safha yerine, sadece ilk istihsal safhasında vergi alınsaydı, bütün safhalarda % 10 oranında alınan KDV'ne karşılık, ilk istihsal safhasında % 19 oranında vergi alınması gerekirdi. Böylece ilk istihsale % 19 oranında bir vergi uygulayarak elde edilecek haslayı, oran % 10 düşülerek ve vergiyi KDV'nin prensipleri içinde yaparak elde etmek mümkün olmaktadır.

Her vergide olduğu gibi katma değer vergisinde de faydalı ve sakıncalı sonuçlar meydana gelebilmektedir. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz:

a) Faydaları:

1- Yayılı muamele vergileri (şelale vergileri), az safhadan geçen mallar ile çok aşamadan geçen mallar arasında birinciler lehine bir ayırım yapar. İmalât ve toptan satış vergileri ise belli bir üretim ve dağıtım aşamasından alınır. *Katma değer vergisi, mamullerinin safha işlemleri arasında ayırım yapmadığı gibi, daha geniş bir alana uygulanabilmekte ve yayılabilmektedir. Bu bakımdan verginin ağırlığı ve etkileri dağıldığı gibi, hizmetler ve tarım sektörü de verginin kapsamına alınarak alanı genişletilebilir.*

2- Yayılı muamele vergileri ile imalât ve toptan satış vergileri firmalar arasında sunî parçalanmalara yol açar ve dolayısıyla işletmelerin, örgütlenmesini etkiler. Üretim ve dağıtım sürecinde mamullerin el değiştirmesi arttıkça, vergi de o nispette hızla artar. *Katma değer vergisi işletmelerin üzerinde tarafsız olduğu gibi, bir safhada katma değer düşük gösterilmesi daha sonraki safhanın katma değerini büyüteceği için vergileme bakımından parçalanma veya bütünleşmenin önemi kalmaz.*

3- Yayılı muamele vergileri ile imalât ve toptan satış safhalarında alınan muamele vergileri vergide piramitleşmeye yol açarak fiatların vergiden daha fazla artmasına neden olurlar. *Katma değer vergisi ise vergide piramitleşmeye yol açmaz ve bu bakımdan meydana gelecek fiat yükselmesine engel olur.*

4- Yayılı muamele vergileri uygulamasında, nihai mamuller üzerindeki vergi yükünü hesaplamak oldukça zor ve hatta olanaksızdır. İmalât ve toptan satış vergilerinin uygulanmasında ise, toptancı ve imalât tanımı ve bunların satışlarının saptanması çok önemlidir. Bu durum vergi kaçakçılığı vb. idari sorunlar yarattığı gibi aynı türden mallar arasında önemli vergi yükü farkları da meydana getirir. Özellikle perakende satış vergilerinde, perakende safhada kaçırılan vergiler tamamen kaybol-

12 Güven Boşgelmez, "Katma Değer Vergisi Teorisi", Maliye Dergisi, Sayı: 4, Temmuz-Ağustos 1973, Maliye Tetkik Kurulu, Ankara 1973, s. 13, Aykon Doğan; "Katma Değer Vergisinin Esasları ve Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Özellikleri", Katma Değer Vergisi Semineri Tebliğleri ve Panel Özetleri, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 151/93, Eskişehir 1976, s. 4.

maktadır. *Katma değer vergisi uygulamasında vergi, faturalar üzerinde açık bir şekilde görüldüğünden vergi yükünü hesaplama olanağı bulunduğu gibi, toptancı, imalâtçı veya perakendeci şeklindeki kesin bir ayırım da uygulamada çok gerekli değildir. Ayrıca bu vergide kaçırılan verginin yarattığı kayıp, sadece kaçırılan safhanın katma değeri ile ilgidir.*

5- Toptancı ve özellikle imalâtçı safhada alınan toplu muamele vergilerinde, vergi tabanı dar olduğu için vergi oranlarının katma değer vergisine kıyasla yüksek tutulması gerekir. *Katma değer vergisinin kapsamı çok geniş olduğundan aynı gelir çok daha düşük oranlarla gerçekleştirilebilir.*

6- Yayılı muamele vergilerinin ve perakende satış vergisinin bünyesinde vergi güvenliği açısından bir oto-kontrol yoktur. *Katma değer vergisinde ise, firmaların satın aldıkları girdileri dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini, satışları üzerindeki mahsup etme olanağı bulunduğundan, yükümlüleri arasında bir menfaat zıtlaması vardır. Bu durum sistem olarak katma değer vergisine oto-kontrol özelliklerini verir ve vergi kaçırma olanağını azaltır.*

7- Yayılı muamele vergilerinde sermaye malları yayılı bir şekilde vergilendirilirken özellikle tüketim tipi katma değer vergisinde sermaye malları vergiden arındırılır. Böylece firmaların modernleşmesi ve ileri teknikleri kullanma istekleri de kösteklenmemiş olur.

8- Perakende satış vergileri doğrudan doğruya tüketicilere yapılacak satışlarla üretici işletmelere yapılacak satışlar arasında bir ayırma gerek duyurmaktadır. İdari güçlüklerle ve zorlamalara yol açan bu durum katma değer vergisi uygulamasında görülmez.

9- Katma değer vergisi ile lüks maddelerle zorunlu maddelerin ayrı tarifelere tabi tutulması çok kolay olduğundan düşük gelirler lehine bir ayırım yaratılma olanağı da vardır.

10- Katma değer vergisinin uygulanması ile neticede normal olarak fiatlarda bir artış olacaktır. Bu durum talebin kısılmasına yol açacağından enflasyonla mücadelede iyi bir araç olarak görülmektedir.

b) Sakıncaları:

Katma değer vergisi yukarıda belirttiğimiz üstünlüklerine rağmen bazı zararlı sonuçlar da meydana getirebilmektedir. Şimdi yayılı muamele vergileri, imalat ve toptan satış vergileri ile perakende satış vergileri karşısında bu yönünü inceliyelim.

1- Yayılı muamele vergileri ile imalat ve toptan satış vergileri daha düşük oranlar uygulanması bakımından KDV'ne göre daha avantajlıdır. Genellikle imalat ve toptan satış vergilerinde yükümlü sayısının az olması idarenin işlerini kolaylaştırır. Bu bakımdan mali idareleri yeterince kurulmamış, ekonomik yapısı küçük ve orta büyüklükte dağılık ticari ve sanai işletmelerden meydana gelen az gelişmiş ülkelerde KDV'ne tercih olunurlar.

2- Yükümlülerin KDV ile ilgili muhasebe işlemleri oldukça ileri bir tekniği gerektirir. Ayrıca faturalardaki KDV'nin gösterilmesi, beyannamelerin düzenlenmesi, vb. işlemler KDV uygulamasında ağırlığını hissettirir.

Perakende satış vergileri ile tüketim tipi KDV gerçekte özdeş vergilerdir. Aynı oranda uygulanan her iki vergi de, aynı matrah üzerinden eş hasıla sağlarlar. Genel olarak uygulandıkları taktirde kapsamları ve yükümlü sayıları bakımından da büyük farklar yoktur.

3- Ayrıca perakende satış vergisi, dış ticarete vergi iade ve giderilmesinin tam yapılabilmesi bakımından KDV'nin üstünlüklerini taşır. Perakende satıştan önceki safhaları vergi dışı tuttuğundan KDV'nde olduğu gibi bütünleşmeye (dikey entegrasyon) yol açmaz. Perakende satış vergilerinin uygulama alanını tıpkı KDV'nde olduğu gibi tarım faaliyetlerine ve hizmetlere de yayma olanağı vardır.

Benzer yönleri ve etkileri dolayısıyla AET'nda ortak bir genel tüketim vergisi aranırken bu iki vergi kıyaslanmış ve sonuçta KDV öğütlenmiştir. Bunun nedenleri, KDV'nin perakende satış vergilerine oranla sahip oldukları üstünlüklere bağlanmaktadır. Bununla beraber perakende satış vergilerinin KDV'ne göre bazı üstün yönleri de bulunmaktadır.

4- Nitekim perakende satış vergilerinde vergi farklılaştırması yaparak verginin şahsileştirilmesi olanağının sağlanması KDV'ne göre bu vergilerin üstünlüğüdür. Çünkü, KDV'nde oran farklılaştırması olanağı sınırlıdır. Bu olanak perakende satış vergilerinde KDV ile kıyas kabul edilemeyecek kadar çöktür. Bu bakımdan yeniden dağıtıcı vergi politikası aleti olarak KDV uygun değildir.

5- Katma Değer Vergisi, sanayileşmiş, piyasa ekonomisi genişlemiş, eğitim düzeyi yüksek olan gelişmiş ülkelerde etkin bir şekilde uygulanabilecek bir vergidir. Buna karşılık piyasa faaliyetleri dar bölgede kalan, mali idareleri yetersiz, gelir ve servet dağılımı adaletsiz olan gelişmekte olan ülkelerde uygulanması oldukça zor ve hatta elverişsizdir.

III. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Katma değer vergisi ilk kez Almanya'da, 1919 yılında Dr. Wilhelm Von Siemens tarafından savunulduğu için "Siemens Yöntemi" olarak ifade edilmektedir. Aynı yıllarda Amerika'da Thomas S. Adams, "Ticari ve Sınai Muameleler Vergisi" adı altında açıkladığı, katma değer üzerinden alınacak bir verginin, vergi piramidine ve tamamlanmış teşebbüsler lehinde bir ayrıma engel olacağını işaret etmiştir. Uygulama alanına ise ilk kez 10 Mayıs 1953 yılında A.B.D.'nin Michigan eyaletinde, Adams'ın önerdiği katma değer vergilemesi esaslarını kapsamına alan "İşletme Faaliyetleri Vergisi" adıyla konulmuştur¹³.

Japonya, vergi reformu hazırlamak üzere davet ettiği Carl S. Shoup başkanlığındaki heyetin tavsiyesi ile 1950 yılında KDV kanunu çıkarılmış, fakat büyük muhalefetle karşılaştığından iki kez uygulanması ertelenmiş, sonuçta hiç uygulama alanına konulmadan yürürlükten kaldırılmıştır.

1954 yılında Fransa'da Maliye Müfettişi Maurice Lauré tarafından hazırlanıp isimlendirilen KDV'nin etkin ve sürekli bir biçimde uygulanmasına ilk kez 1954 yılında imalat vergisinin (taxe a la production) KDV ile değiştirilmesiyle Fransa'da başlanılmıştır¹⁴. Hatta KDV, o dönem Fransa ekonomisi üzerinde olumsuz etkileri

13 Bkz. Öncel, a.g.e., s. 41-42; Boşgelmez, a.g.m., s. 16.

14 Sadece üreticilere uygulanan KDV'nin özellikle deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzen tesis ve araçlarının yapımı, onarımı, bakımı ve bunların işletilmesinin vergiden istisna edilmesi ile bu durumun KDV ile birlikte Gelir ve Kurumlar Vergilerinin de verimliliğini arttıracacağı düşünülmüştür. Üstün Akmen, "Katma Değer Vergisi İçin Gerekli Koşullar Hazır mı?", Milliyet Gazetesi, 15 Ekim 1983.

olan fevkalâde karışık dolaylı vergilerin yerine geçirilmek için düşünülmüştür. 1966 yılında başlayan vergi reform çalışmaları sonunda çıkarılan kanunla 1.1.1968'den itibaren hizmetler ve perakende ticaret sektörleri de KDV'nin kapsamına alınarak AET direktiflerine de uyulmuştur.

Daha sonra 3 Temmuz 1967'de Danimarka, 1 Ocak 1968'de Almanya, 1 Ocak 1969'da Hollanda ve İsveç, 1 Ocak 1970'de Lüksemburg ve Norveç, 1 Ocak 1971'de Belçika, 1 Kasım 1972'de İrlanda, 1 Ocak 1973'de İtalya ve Avusturya, 1 Nisan 1973'de İngiltere imalatçı ve perakendeci sektörlerle, hizmetler sektörünün tamamını kapsayan bir KDV sisteminin tam uygulanmasına geçmişlerdir¹⁵.

AET'na dahil tüm ülkeler KDV'ni uygulamak durumundadır. Bu ülkelerin KDV'ne geçmelerinin temel amacı vergi ahenkleştirilmesi "Harmonisation fiscal" ve ortak bir muamele vergisi sisteminin kurulması olmakla beraber, ortak muamele vergisi sistemi olarak KDV sisteminin kabul edilmesinin nedeni, bu sistemin diğerlerine kıyasla *teknik yapıca gelişmiş, ekonomik etkileri yönünden ise daha olumlu olmasındır.*

KDV'nin rekabet eşitliğini bozmayıcı tarafsız niteliği nedeniyle AET Konseyi Topluluğunun Resmi Gazetesinde 1967 yılında iki direktif yayınlanmış ve üye ülkelerin 1970 yılı başından itibaren KDV'ni uygulamalarını zorunlu kılmıştır.

Ancak hemen belirtelim ki, KDV'ne geçen ülkeler, özellikle AET ülkeleri bu sisteme farklı ortamlarda geçmişlerdir. Aşağıda AET ye dahil ülkelerde KDV'nden önce uygulanan sistemler gösterilmektedir.

Ülkeler	Daha Önceki Sistemler
Fransa	Çeşitli muamele vergileri (Yayıllı karakterde olanlar var)
Danimarka	Satış vergileri
B. Almanya	Yayıllı muamele vergileri
Hollanda	Yayıllı muamele vergileri
Lüksemburg	Yayıllı muamele vergileri
Belçika	Çeşitli muamele vergileri (Yayıllı karakterde olanlar var)
İrlanda	Perakende satış vergisi
İtalya	Çeşitli muamele vergileri
İngiltere	Satın alma vergisi ve Seçici istihdam vergisi

Kaynak: Doğan, a.g.m., s. 7. Ayrıca bkz., Shoup, a.g.e., 250 Dpn. 12.

KDV'ne geçişte yayıllı muamele vergilerini (şelâle tipi) uygulayan ülkelerin, bu vergilerin sanayi ve dış ticareti daraltıcı, sapırtıcı etkilerinden kurtulmak, satış vergilerini uygulayan ülkelerin ise daha basit, kolay, etkin ve ekonomi bakımından tarafsız bir sistem kurmak gibi teknik ve ekonomik amaçla hareket ettikleri görülür. Ancak tabloda yer alan ülkelerin KDV'ne geçmeleri o kadar kolay olmamıştır. Çünkü KDV büyük bir sistem değişikliğini, uygulamaya geçmeden önce hazırlıkların çok iyi bir şekilde yapılmasını gerektirmektedir.

Nitekim, B. Almanya'da KDV hazırlıkları 1951 yılında başlamış, yayıllı muamele vergisini KDV ile değiştirip 1966 yılı içinde yürürlüğe koymak üzere 1963

yılında tasarı hazırlamış, meclisten iki kez dönerek 1967 mayısında ancak kabul edilmiş ve 1 Ocak 1968 yılında uygulamaya başlanmıştır¹⁶.

Hollanda, KDV'ni uygulamaya başladığında, konjonktürel bazı nedenlerden ötürü fiyatlar genel seviyesinde önemli sayılabilecek artışlar görülmüştür. Muhalefet bu artışın nedeninin KDV olduğunu ileri sürerek hükümeti sürekli olarak eleştirmiştir. Hollanda'daki durumu yakından izleyen Belçika kamu oyu, hükümetin AET Konseyinin direktifi uyarınca 1970 başında KDV'ni uygulama kararını almış olmasına rağmen KDV'nin (Taxé sur la Valeur Ajoutée) aslında "her şey yükselecektir" anlamına gelen "Tout Va Augmenter" in kısaltılmışı olduğu sloganını etrafa yaymıştır. Belçika hükümeti bu durum karşısında Konseye başvurarak ek süre istemek zorunda kalmış ve uygulamaya ancak ortalık yatıştıktan sonra, 1970 yerine 1971'de yani bir yıl sonra başlayabilmiştir¹⁷.

İtalya, vergi idaresinin ve yükümlü kütlesinin bu yeni vergiye alışık olmadığı gerekçesiyle Konseyden ek süre almış ve KDV'ni 1973 başında uygulamaya koymuştur.

İngiltere'nin geçmişte KDV'ni reddetmesi, sonradan durumun bu vergi lehine değişmesi, genellikle Ortak Pazara girmekle, ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkiler sağlayabileceği düşüncesine bağlanmaktadır.

Avrupa'da bu ülkeler dışında Türkiye, Yunanistan ve Finlandiya gibi ülkeler KDV sistemine geçmiş ya da geçmek üzeredir. Bugün bilindiği kadarıyla 31 ülke KDV'ni kabul etmiş, bazılarında kabul edilme işlemleri aşamasında, diğer bazılarında ise son karara varılmadan önce olumlu ve olumsuz yönlerinin tartışması yapılmaktadır.

Yukarıda belirtilen ülkelerin dışında KDV'ni uygulayan ülkeler arasında; Ekvator, Panama, Uruguay, Peru, Arjantin, Bolivya, Brezilya, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Nikaragua, Meksika ve Honduras gibi Güney Amerika ülkeleri, Tunus, Fas, Senegal, Fildişi Sahili, Madagaskar gibi Afrika ülkeleri, İsrail, Vietnam, Çin ve Kore gibi Asya ülkeleri bulunmaktadır¹⁸. Kuşkusuz bu ülkeler KDV'ni kabul etmeyi AET'ye üye olma probleminden ayrı olarak düşünmektedirler.

Hükümetler KDV'ne geçerken yerini tuttuğu vergilerin hasılatını sağlayıp sağlayamayacağından çok endişe etmişlerse de, gerek AET ve gerekse diğer Avrupa ülkelerinde ilk yılda bile eski vergi hasılatı aşılmıştır. Sadece İsveç'de verginin ilk uygulama yılı olan 1969'da 53 milyon kuronluk bir düşüş görülmüştür.

1973 yılında KDV uygulayan Fransa'da devlet vergi gelirlerinin yarıya yakını, Belçika, İtalya, Avusturya ve Norveç'te 1/3'ünü, F. Almanya, Finlandiya ve Hollanda'da 1/4'ünü, Danimarka, İrlanda, İsveç ve Lüksenburg'da 1/5'ini, İngiltere'de 1/10'unu KDV sağlamıştır¹⁸.

Türkiye'nin AET'ye üye olarak girme kararı karşısında, KDV'ne geçişle ilgili

- 16 Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi (II. Taslak), a.g.e., s.81-82.
- 17 Alan Tait, "Is the introduction of a value - added tax inflationary" (Çev.: Toper Çağlayan, "Katma Değer Vergisi Enflasyonist midir?", Maliye Dergisi, Sayı: 53, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Eylül-Ekim 1981, s. 112), Finance and Development, June 1981, Vol. 18, No: 2, s. 38-42; Halil Nadaroğlu, "Katma Değer Vergisi Bir Yıl Ertelelmeli", Milliyet Gazetesi, 13.11.1984.
- 18 Hüsamettin Kılıç, "Neden KDV", Milliyet Gazetesi, 26.2.1977.

çalışmalar 1971 yılında başlamıştır. Bugüne kadar geçen süre içinde başlıca 8 *kanun tasarısı* taslakları hazırlanmış, bunlar üzerinde teori ve uygulama açısından yapılan tartışmalar sonunda gerekli düzeltmelere gidilerek 25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilen ve 2 Kasım 1984 tarih 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve toplam 63 asıl, 5 geçici maddeden oluşan 3065 sayılı KDV Kanunu ile verginin 1 Ocak 1985 tarihinde uygulamaya geçilmesine karar verilmiştir.

Türkiye'de KDV uygulaması ile, *dahilde alınan İstihsal Vergisi, ithalde alınan İstihsal Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve İşletme Vergisi* yürürlükten kaldırılmaktadır. Böylece yıllık gelirleri düşük, tahsilatı çok masraflı, ekonomik etkileri olumsuz ve bu nedenlerle devlete getirdiği gelirden daha fazlaya mal olan, genelde yüksek oranlı toplu muamele vergileri olan 8 vergi uygulamadan kaldırılmış olmaktadır.

IV. ORTAK PAZAR (AET) KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ

Bilindiği gibi, AET, üyeler arasında ekonomik ve mali birlik sağlama amacını taşıyan bir kuruluştur. 1 Ocak 1958'de yürürlüğe giren Roma Antlaşmasınının 96-100. maddelerinde vergilerin ahenkleştirilmesi konuları düzenlenmiştir. Vergilerin ahenkleştirilmesi amaçlara ulaşmak için elde bulunan önemli bir araç ve çare olmaktadır, yoksa vergi ahenkleştirmesinin kendisi bir amaç değildir¹⁹.

Nitekim AET Komisyonu 1959 yılı başlarında üye devletlerin uzmanları ile birlikte gider vergilerini ahenkleştirme olanaklarını incelemeye başlamış, 5 Nisan 1960'da Fritz Neumark başkanlığında FFC ("The Fiscal and Financial Committee" "Maliye ve Vergi Komitesi") kurulmuştur. Komiteye dolaylı vergiler konusunda incelemede öncelik verildiği gibi, kesin bir görev de verilmiştir.

KDV AET ülkelerince uygulanacak ortak bir muamele vergisi olarak ilk kez Neumark Raporunda tasviye edilmiştir²⁰. Avrupa Parlamentosunda yapılan görüşmeler sonunda KDV'ne geçilmesi kabul edilmiş ve 11 Nisan 1967 yılında ilk iki direktif yayınlanmıştır²¹.

İlk direktif, üye ülkelere, muamele vergileri sistemlerini katma değer üzerinden alınan ortak bir vergi sistemiyle değiştirilmeleri gerektiğini bildirmekte ve bu husus, direktifte kalın çizgilerle oluşturulmaktadır. İkinci direktif ise, öngörülen KDV'nin temel unsurlarını açıklamaktadır. Ana hükümler içinde yer alan 9. madde de, *ithal olunan mallara uygulanan oranın aynı olacağı belirtilmiştir*.

Komisyon daha sonra bir seri direktifle üye ülkeleri verginin ayrıntıları hakkında önceden bilgi sahibi yapmıştır. Bu direktiflerde ortaya konan genel ilkeleri taki-

- 19 Bkz. Nihat Edizdoğan, Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri, Bursa 1981, s. 75.
- 20 Neumark Raporu Roma antlaşmasının konu ile ilgili olan maddelerinin büyütülmüş bir şeklidir. Rapordaki temel düşünce AET ülkeleri için bir tek ülkede bulunabilecek bir vergi sistemine oldukça benzer bir vergi sisteminin yaratılmasıdır. Fazla bilgi için bkz. Douglas Dosser, "Vergi Ahenkleştirilmesinin Teorik Yönleri", İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Konferansları, 22. Seri, İstanbul 1974, s. 363-364.
- 21 Tuncay Gülçur, Vergi Harmanizasyonu ve İngiltere'de Vergi Sisteminin Durumu, MTK. Yayını, No: 1979/209, Ankara 1980, s. 24-25.

ben üyeler uyguladıkları muamele vergilerinin yerine KDV'ni geçirirlerken Fransa, KDV sistemini komisyon önerilerine uydurmak için verginin alanını genişletmiştir.

Ortak Pazar'da uygulanan KDV sisteminin temel özellikleri şöyledir²²:

a) *Verginin kapsamı:* Ortak Pazar ülkeleri tarafından uygulanan KDV sistemleri geneldir. Yani perakende safha dahil üretim ve dağıtımın tüm aşamalarından alınmaktadır.

b) *Verginin şekli:* Tüm KDV sistemleri tüketim tipindedir. Yani cari fiatla sermaye harcamalarının indirilmesine izin vermektedir.

c) *Vergiyi hesaplama yöntemi:* Tüm sistemler verginin hesaplanmasında indirim (Credit "kredi") yöntemini kullanmaktadır. Vergi oranı, satışların toplam değerine uygulanmakta, fakat firmanın satın almalarında ödediği vergiler için indirim hakkı tanınmaktadır.

d) *Verginin matrahı:* Tüketim amacına ayrılmış ürüne, firma içinde eklenen değer vergi matrahını oluşturmaktadır. Hem ithalat ve özel tüketim vergileri, hem de ürünün içinde yer almış diğer tüm vergiler de matraha dahildir. Ancak KDV'nin kendisi vergi matrahının dışında bırakılmıştır. İhracat sıfır oranlı olarak vergilendirilmesine rağmen ithalat vergiye tabidir.

e) *Verginin oranı ve istisnalar:* KDV her ülkede değişik oranda hesaplanmaktadır.

Aşağıdaki tablo 1.1.1973'de üyelerce uygulanmakta olan KDV'nin oranlarını göstermektedir.

Ülkeler	İndirilmiş (Düşük)	Orta	Standart (Normal)	Lüks (Yükseltilmiş) (%)
Belçika	6	14	18	25
Fransa	7	17.65	20	33.33
F. Almanya	5.5	—	11	—
İtalya	6	—	12	18
Lüksemburg	5	—	10	—
Hollanda	4	—	16	—
Danimarka	—	—	15	—
İrlanda	5.26	11.11	16.37	30.26
İsveç	—	—	17.65	—
Norveç	—	—	20	—
İngiltere	—	—	10	—

Kaynak: Guido Naets, "Vergi Eşitliği", Avrupa Topluluğu Dergisi, Sayı: 10, Ankara 1976, s. 24; Hüsamettin Kılıç, "Katma Değer Vergisi", İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Konferansları, 24. Seri, İstanbul 1978, s. 170, Gülçür, a.g.e., s. 27.

NOT: Sıfır oranlar, bazı ülkelerde (Örneğin Hollanda, Danimarka) istisna iken İngiltere'de geniş bir alan için planlanmıştır.

Tablodan görüldüğü gibi, ilk yıllarda tek oran uygulayan ülkeler bulunduğu gibi dört oranlı KDV uygulamasına yer veren ülkeler de vardır.

22 Gülçür, a.g.e., s. 26-27.

İstisnalar yönünden üye ülkeler arasında geniş farklılıklar vardır. Küçük teşebbüslerin normal KDV sistemine tabi olmaları güçlüklerle karşılaşabileceği için, üye devletlere kendi ulusal ihtiyaçları ve olanaklarına çok daha iyi bir şekilde uyabilecek özel bir sistemi uygulama olanağı tanınmıştır.

Üyeler vergi oranlarını ve istisnaları, geniş sınırlar içinde, bağımsızca belirlemede serbesttirler. *Normal oranlar* mümkün olduğu kadar geniş bir mal listesine uygulanmak istenmekte, fakat yüksek ya da düşük oranların uygulanmasına bazı şartlarda izin verilmektedir. *İthal malları yurt içindeki benzer mallarla aynı oranda vergilendirilmelidir.* Bununla beraber, mali sınırların kaldırılmasından sonra, ortak oran ve istisnaların tümü, devletlerce kabul edilmesi zorunlu tutulacaktır.

İkinci direktifte, devletlerin hükümlerinde olduğu topraklar dışında teslim edilen mallar ve hatta bu mallarla ilgili olarak ifa edilen hizmetler ile transit geçen malların vergi dışı bırakılması istenmiştir. Böylece "*varış yeri prensibi*" (*Destinasyon*) fiilen önerilmektedir²³. Böyle bir sistemde üye devletlerin satın alma yapıları ve sağladıkları gelirden istenmeyen bozulmaların görülmemesi için topluluk içinde vergi oranlarının eşleştirilmesinin gerekli olduğu görülecektir. Oranların aynı hizaya getirilmesinin ilk aşamasında üç öneri içinde, her bir üye ülkede uygulanacak oran sayısının ikiye indirilmesine öncelik tanınması, hem yükümlüler hem de idare için KDV'nin tahsil işlemlerini basitleştireceğinden, tavsiye edilmiştir.

Türkiye'de 1972 Haziran'ında yayınlanan KDV Kanun Tasarısı ve Gereğininin (1. Taslak) 23. maddesinde; normal % 13, indirilmiş % 7 ve yükseltilmiş % 20 olarak üç çeşit oran öngörülmüştür. Ayrıca tasarıda yer alan (Tablo: III'de gösterilen) işlemler için de özel % 40 oranı uygulanacağı belirtilmiş, Haziran 1974'de yayınlanan 2. Tasarıda ise, zorunlu ihtiyaç maddeleri için % 8 indirilmiş oran (II Numaralı tabloda gösterilmiştir), lüks olarak nitelendirilen mal ve hizmetler için % 20 yükseltilmiş oran (III Numaralı tabloda gösterilmiştir) uygulanacağı belirtilmiş, bu tablolar dışında kalan teslim ve hizmetlerde ise (vergiden istisna edilenler hariç) % 14 normal oranın uygulanacağı kabul edilmiştir²⁴.

KDV Kanununda vergi oranı % 10 olarak öngörülmüştür. Ancak temel gıda maddelerinde Bakanlar Kuruluna % 10 kadar indirme yetkisi verilmiştir. % 10 oranı kabul edilirken, kaldırılan vergilerin yükü, basitlik ve diğer ülkeler uygulaması gözönüne alınmıştır. Bu oran halen uygulanmakta olan istihsal vergisinin ortalama oranına göre % 50 daha düşüktür.

Farklı oran uygulanmaması, oran sayılarının aritmetik dizi olarak artmasına karşın uygulamada işlem ve formalite sayısının geometrik dizi ile arttığının saptanmasına dayandırılmıştır. Tek vergi oranının uygulanması ile hem vergi idaresinin hem de yükümlülerin ilk uygulama yıllarında büyük güçlüklerle karşılaşmalarını önleyeceği gibi, verginin bir sistem olarak yerleşmesini de kolaylaştıracaktır. Kaldı ki,

23 Topluluk içinde üretilen mallar sınırlardan geçerken bu malların üretildiği ülkenin vergilerini taşıırken (çıkış ülkesi prensibi), topluluk dışından gelen malların, bu malların tüketildiği ülkenin vergilerini taşımasını (varış yeri prensibi) ifade eder. Böylece, varış yeri prensibine göre, ihrac edilen bir mal çıkış ülkesinde vergiden arındırılmakta, ithal eden ülkede ise, vergiye tabi tutulmaktadır. Fazla bilgi için bkz., Shoup, a.g.e., s. 262-263.

24 KDV Kanun Tasarısı ve Gereğesi (II. Taslak), s. 37, m. 28.

bu oran hesaplama kolaylığına da sahiptir ve diğer ülkelerin çoğundaki "standart" oran uygulamasının altındadır. Ayrıca kaldırılan vergilerle doğacak hasılat kaybını giderecek büyüklüktedir²⁵.

Kanunda *götürü yükümlüler ve telif edici vergilendirme yöntemine tabi perakendeciler için öngörülen % 13 oranı* farklı oran anlamına gelmemektedir. Aradaki fark bu kademelerde eklenen (katma) değer *% 30* olacağı varsayımına dayanmaktadır.

V. KATMA DEĞER KAVRAMI, HESAPLANMASI VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ

Teorik yönden KDV, vergilemede katma değeri esas alan bir vergidir. Bu nedenle önce, bu verginin ismini aldığı katma değer kavramını tanımlamak gerekir. Katma değer kavramı yatırımlarda ve proje değerlendirilmesinde kullanılan bir ölçüdür. Bu kavramın sonradan vergicilikte kullanılması ilgi çekici bir gelişme sayılmaktadır.

1- Katma Değer Kavramı

Katma değer, firmanın ara malı olarak aldığı maddeye kendi faaliyetleri sonucu kazandırdığı değer artışıdır. Başka bir deyişle *katma değer*; üretim sırasında yeniden yaratılan iktisadi değerler toplamına denir. Tanımda yer alan *yeniden yaratılan* ve *iktisadi değer* kavramları açıklandığında katma değer de açıklığa kavuşabilir.

Katma değer üretimin değerinin bir bölümüdür. Üretim değerinin içinde, diğer üretim faaliyetleri dolayısıyla yaratılan değerler bulunduğu halde, *katma değer sadece belli bir mal ve hizmet üretimi dolayısıyla yaratılan değerleri kapsar*. Örneğin, ekmek üretiminde; ekmek yapmak için un, su, tuz gibi hammaddelere, üretim işlemini sağlayacak makine, diğer araçlar ve işgücüne, pişirilmesi için odun, kömür, elektrik gibi enerjilere gerek vardır. Ekmek pişmiş durumda fırından çıktığı zaman ekmeğin değerinde, onun üretimi için gerekli tüm bu unsurların değeri bulunmaktadır.

Bu unsurlar incelendiğinde, bunların bir kısmının (un, tuz, su, kömür, odun, elektrik, maya, vb.) diğer üretim faaliyetlerinde yaratılan değerler olduğu görülür. Ekmek üretimi faaliyeti bunları yaratmamaktadır. Maddi mal olabilecekleri gibi hizmet de olabilen ve ara tüketim malları denilen bu unsurlar diğer iktisadi birimlerden (veya sektörlerden) satın alınmakta ve ekmek üretiminde başka değerler yaratmak için kullanılmaktadır. *Ekmek üretimi dolayısıyla yaratılan (yeniden yaratılan) değerleri bulmak için üretim değerlerinden, diğer iktisadi birim (veya sektörlerden) satın alınan değerlerin (ara tüketim değerleri) çıkarılması gerekir*. Ara tüketim değeri giderlerin belli bir bölümüdür ve sadece diğer sektörlerden satın alınan mal ve hizmetleri kapsar. Oysa diğer gider kalemleri katma değer *unsurlarıdır*. Ödenen maaş ve ücretler, kiralar, faizler, kâr, vb. üretim dolayısıyla yaratılan değerlerdir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi, *iktisadi değerler*, ücret, maaş, kira, faiz,

25 İsmail H. Sezgin, "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Kısa Açıklaması", Bursa Hakimiyet Gazetesi, 1.2.1984.

vb. değerlerdir. Başka bir deyişle, üretime katılan üretim faktörlerinin bu üretim dolayısıyla yarattıkları değerlerdir.

Özet olarak bir firmanın üretim-dağıtım zincirinin belirli bir aşamasında yarattığı katma değer, stokları bir yana bırakırsak, firmanın satış hasılatı ile satın aldığı mal ve hizmetlerin maliyet bedeli arasındaki farktır. Bu fark firmanın kullandığı üretim faktörlerinin gelirlerini ifade eder, yani firmanın katma değeri, vergi konusu mal için ödediği maaş ve ücretler, faizler, kiralara ile amortismanlar ve kârların toplamından oluşur. Bu şekilde hesaplanan katma değer verginin matrahını teşkil etmektedir.

Uygulamada KDV'nin matrahının saptanması çeşitli katma değer tiplerine göre değişmektedir.

2- Katma Değerin Hesaplanma Yolları

Katma değerın hesaplanması üç yoldan olur: Toplama yöntemi ya da gelir yolu, çıkarma yöntemi ya da üretim yolu, vergi mahsubu ya da vergiden vergi çıkarma (vergi kredisi) yöntemi²⁶.

a) Toplama Yöntemi (Addition Method)

Bu yöntemde göre katma değer, üretim faktörlerine üretime katılma karşılığında yapılan ödemeler (ücret, faiz, kira ve kâr) toplamını ifade eder. Kârın hesaplanmasında amortismanlar düşülür ve stok artışları eklenir.

Toplama yöntemi çeşitli sakıncalar yarattığı için uygulanmamaktadır.

b) Çıkarma Yöntemi (Substraction Method)

Bu yöntemde katma değer, toplam üretim değerinden mal ve hizmet alışları için yapılan ödemeler çıkarılmak suretiyle bulunur. Pratik yönden bu hesaplama, bir dönemde üretimin tümü satılmışsa, ondan, üretimin tümü satılmamışsa, satışlar ile stoktaki artışın (dönem sonu stoku-dönem başı stoku) toplamından alış tutarı düşülmek suretiyle yapılır.

Uygulamada vergi matrahı satış bedelleri toplamından alış bedelleri toplamı indirilmek suretiyle saptanır.

Çıkarma yöntemi gerek gayrisafi hasıla tipi KDV'ne, gerekse tüketim tipi KDV'ne uygundur.

c) Vergi Mahsubu Yöntemi (Tax Credit Method)

KDV hesaplanmasında en çok kullanılan yöntem vergiden vergi çıkarma yani vergi mahsubu yöntemidir. Bu yöntem basit ve kolay olduğu için Türk KDV sisteminin kuruluşunda da esas alınmıştır. *Bu yöntemde firmalar satışları üzerinden tahsil ettikleri KDV'nden alışları üzerindeki indirerek (mahsup ederek) idareye öderler.*

Vergi mahsubu yöntemi esas itibarıyla tüketim tipi KDV'nin hesabına uygundur. Bu yöntemde göre kurulmuş bir KDV sisteminin işleyişi, vergiye tabi bir mala % 10 vergi oranı uygulandığında, değişik aşamalarda şu şekilde vergilenecektir.

26 Bkz. Shoup, a.g.e., s. 251-253; Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, İkinci Baskı, İstanbul 1977, s. 393-396; Yenal Öncel, "Katma Değer Vergisinin Teorik Esası ve Türkiye'de Uygulanma İmkânları", İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, 26. Seri, İstanbul 1980, s. 98-100; Sebahat Ferzennejad, "Katma Değer Vergisi", Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, Ankara 1977, s. 204.

İmalat safhasında, *imalatçı malı toptancıya vergi hariç 100 liraya satсын*. Bu muamele dolayısıyla imalatçı 100 lira üzerinden % 10 nisbetinde 10 lira vergi hesaplayıp, *toptancıdan 110 lira tahsil edecektir*. Tahsil ettiği vergi 10 liradır. Bu vergiyi, Hazine namına tahsil ettiği için, bu miktarı Hazineye borçlanmıştır.

Toptancı, vergi dahil 110 liraya satın aldığı bu malı, perakendeciye *vergi hariç 150 liraya satсын*. Bu satış dolayısıyla 15 lira vergi hesaplanıp *malı 165 lira üzerinden fatura edecektir*. Toptancı bu satış dolayısıyla Hazineye 15 lira borçlanmıştır. Alış bedeli içinde kendisine intikal eden ve satıcıya ödemiş olduğu vergi ise 10 liradır. Borçlandığı vergi tutarından, alışta kendisine intikal eden vergiyi indirecek ve Hazineye $(15 - 10) = 5$ lira vergi ödeyecektir.

Perakendeci 165 liraya satın aldığı malı tüketiciye *vergi hariç 220 liraya satсын*. Bu değer üzerinden $220 \times \% 10 = 22$ lira vergi hesaplıyarak tüketiciden $(220 + 22) = 242$ lira tahsil edecektir. Perakendecinin alım satımı dolayısıyla, kendisine 15 lira vergi intikal etmiş, Hazineye ise 22 lira borçlanmıştır. *Borçlandığı vergiden, kendisine intikal eden vergiyi indirecek ve Hazineye $(22 - 15) = 7$ lira ödeyecektir*.

Böylece, üç ayrı üretim aşamasından geçen mal tüketiciye $(220 + 22) = 242$ lira üzerinden ulaşacaktır. Üç ayrı safhada mükellefler tarafından Hazine'ye yatırılan vergi $(10 + 5 + 7) = 22$ liradır. Bu tutar, malın tüketiciye en son satış fiyatı üzerinden hesaplanan $220 \times \% 10 = 22$ lira vergiye eşittir. *Bu şekliyle Katma Değer Vergisi tahsil yönünden yayılı, tahsil edilen toplam vergi bakımından ise tek safhalı bir satış vergisi niteliğindedir*.

Bu mekanizma şematik olarak şöyle görülür:

	Satıcının alış fiyatı	Satıcının alış fiyatı + alış-taki vergi	Vergisiz satış fiyatı	Satışta hesaplanan vergi	Evvelce ödenmiş vergi	Ödenecek vergi
İmalatçının toptancıya satışı	0	0	100	10	0	10
Toptancının perakendeciye satışı	100	110	150	15	10	5
Perakendecinin tüketiciye satışı	150	165	220	22	15	7
					Toplam Vergi	22

Tabloda açıkça görüldüğü gibi, *Katma Değer Vergisi sisteminde, alıcı, satıcı ve Hazine arasında üçlü bir ilişki kurulmuştur. Her satışta, alıcı satıcıya vergi öder, satıcı da bu vergiyi Hazineye borçlanır. Hazine ise, satıcının, kendi alışları dolayısıyla ödemiş olduğu vergiyi, satıcının borçlandığı vergiden düşer*.

Gerçekte, Katma Değer Vergisi sistemi, yukarıdaki tablodan biraz daha karmaşık olarak işler. Belli bir dönemdeki ilk madde, yardımcı madde, hizmet, enerji, yatırım malları, müteferrik malzeme alışları dolayısıyla alış bedelleri içinde intikal eden toplam Katma Değer Vergisi, o dönemdeki vergi alacağını teşkil eder. Bu alışlarla direkt bir ilişki aranmaksızın, aynı dönemdeki mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi de vergi borcunu meydana getirir. *Borç ile*

alacak arasındaki fark, Hazine'ye yatırılır. Alacak toplamı borç toplamından fazla ise, bu fark sisteme göre ilerideki dönemlere alacak bakiyesi olarak intikal ettirilir veyahut Hazine tarafından mükellefe iade edilir. Genellikle dönem 1 ilâ 3 ay arasında bir süreye tekbül eder.

Bu yöntemin diğer iki yöntemle göre bazı üstünlükleri vardır:

1) Stok hareketlerini ve amortisman hesaplarının izlenmesini gerektirmekte, dolayısıyla *muhasebe tekniği yönünden kolaylık* sağlamaktadır.

2) Firmalar faturalı alışları üzerindeki KDV'lerini mahsup etme olanağına sahip olacaklarından *fatura düzeninin kuvvetlenmesine* ve fatura alıp-verme bakımından karşılıklı zıt çıkarların oluşması vergi güvenliğinin çok önemli unsuru olan *oto-kontrolü sağlamaktadır*.

3) Fatura yöntemi "invoice system", üretiminden çeşitli dağıtım safhalarına doğru mevcut bulunan *çeşitli aşamalar arasında vergi oranlarının farklılaştırılmasına olanak tanır*. Böylece üretim ve dağıtım sürecinde, kademeler arasında girdiler üzerindeki vergi yükünün ayırımı olarak uygulanması (*Dikey farklılaştırma*) mümkündür. Dikey farklılaştırma ile üretimden dağıtımına doğru belli bir aşamanın vergi yükünün hafifletilmesi ya da sıfıra indirilmesi mümkündür.

Benzer şekilde bu yöntemle *tüketicinin kullandığı çeşitli malların vergi yükünün farklılaştırılması (Yatay farklılaştırma) olanağı da vardır*.

3- Katma Değer Vergisinin Türleri

KDV'nin pek çok tasnifi bulunmaktadır. En çok kullanılan gayrisafi hasıla tipi KDV, gelir tipi KDV ve tüketim tipi KDV şeklinde yapılan tasniftir. Carl S. Shoup yaptığı tasnifte bu üç tipe ücret tipi KDV'ni ekleyerek, kapalı bir ekonomide dört tip KDV'nin ayırıldığını belirtmektedir²⁷. Şimdi KDV'nin türlerini inceleyelim:

a) Gayrisafi hasıla tipi KDV (Gross product value - added tax)

KDV'nin matrahı üretim ve dağıtım sürecine dahil olan firmaların diğer firmalardan aldığı girdilere kendi faaliyeti sonucunda kattığı değer olduğuna göre, bu *katma değer eğer dayanıklı sermaye mallarının üretim sürecinde yıpratılan paylarının değerini de kapsıyorsa verginin matrahı gayrisafi katma değere ulaşır*. Görüldüğü gibi firmada bir yıldan fazla süre de kullanılabilen bina, makine, teçhizat gibi *sermaye malları* firma dışında imal edilmelerine rağmen *hiç bir şekilde indirim tabi tutulmamakta, dolaylı yoldan firma içi katma değere katılmaktadır*.

Kapalı bir ekonomi modelinde (ithalat ve ihracat olmadığı varsayılırsa) milli gelir yatırım ve tüketim mallarına yapılan harcamaların toplamına eşit olduğundan $Y = C + I$ yazılabilir. Tüm mal ve hizmetler (üretim ve dağıtım sürecine dahil olan) gayrisafi hasıla tipi KDV ile vergilendirilmiş olsaydı, verginin matrahı, makro plânda, gayrisafi milli hasılaya eşit olurdu. Bu değer kapalı ekonomi modelinde cebirsel olarak,

$GNP = C + I = \text{Ücret} + \text{Rant} + \text{Faiz} + \text{Kâr} + \text{Amortisman}$ şeklinde ifade edilir.

Firmalar açısından gayrisafi hasıla tipi KDV'nde, vergi matrahı; satışlar - diğer firmalardan alışlar (sermaye teçhizatı hariç) + stok değişimleridir.

27 Bkz. Shoup, a.g.e., s. 251-255, Richard A. Musgrave - Peggy B. Musgrave, Public Finance In Theory and Practice, McGraw - Hill Inc., New York 1973, s. 307-311.

b) Gelir tipi KDV (Income type of value - added tax)

Gelir tipi KDV, sermaye mallarının yıl içinde meydana gelen aşınma ve yıpranma paylarının katma değerden düşülmesine olanak tanıyan bir sistemdir. Böylece sermaye mallarına kısmen indirim tanınmaktadır.

Kapalı bir ekonomi modelinde gelir tipi katma değer vergisinin matrahı kamu ve özel sektör mal ve hizmetlerinin tümünü kapsadığı takdirde milli gelire ulaşır. Bu tutar makro plânda Tüketim (C) + Yatırım (I) - Aşınma (D) şeklinde ifade edilir. Bu durumda verginin matrahı gayrisafı milli hasıladan amortisman payı düşülmek suretiyle elde edilen net milli hasıla olmaktadır. Bu nedenle gelir tipi KDV'nin bir adı da net milli hasıla tipi KDV'dir.

Firmalar açısından ise;

Satışlar - alımlar - stok değişimleri - aşınma olarak belirlenir.

c) Tüketim tipi KDV

En kolay ve uygulamada en yaygın olan KDV türü tüketim tipi KDV'dir.

Bugün gerek AET ülkelerinde ve gerekse diğer ülkelerde KDV'nin bu tipi esas olarak kabul edilmiştir.

Bu tip KDV'nin matrahı, ekonominin tümü düşünülürse, bir bakıma toplam katma değerleri en son safhada vergilendiren, perakende satış vergilerinin matrahına özdeştir.

Tüketim tipi KDV, firmaların diğer firmalardan satın aldığı (bazı hallerde kendi yaptığı) tüm sermaye mallarının bedellerinin indirilmesine (veya vergiden vergi çıkarma yönteminde verginin mahsup edilmesine) imkân tanıyan bir sistemdir. Bu tip KDV'nde sermaye malları ile diğer cari giderler arasında indirim bakımından bir ayırım yapılmamakta, yatırım malları da tüm bedelleri ile matrahın saptanmasında dikkate alınmaktadır. Böylece, satış bedelleri toplamından ara ve hammadde alış bedelleri ile birlikte sermaye (yatırım) malları alış bedelleri de tümüyle indirilir. Bu durumda kuşkusuz ayrıca amortisman söz konusu olmayacaktır. Formüle edilirse, kapalı ekonomi modelinde ve makro planda,

$GNP = C + I$ denklemi, tüketim tipi KDV uygulamasında

$GNP - I = C$ şekline dönüşmektedir. Yani

Ücret + Kâr + Faiz + Rant + Amortismanlar - Yatırımlar

olarak ifade edilebilir. Bu ifade aynı zamanda gelirden tüketime ayrılan kısmı göstermektedir. Vergi matrahının saptanmasında sermaye mallarının tümüyle indirim tabi tutularak sadece mal ve hizmet tüketimini esas alması nedeniyle bu tip KDV'ne tüketim tipi KDV denilmiştir.

Tek bir firma açısından verginin matrahı ise,

Satışlar - Alışlar şeklinde formüle edilebilir.

d) Ücret tipi KDV (Wages type of value - added tax)

KDV'nin bu tipinde, sermaye mallarının bedelleri ya da yıpranma payı yerine sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi sözkonusudur. Sermayenin gelirlerini; kâr + faiz + rant şeklinde gösterirsek, vergi matrahı firmanın yarattığı katma değer içinde ücret ödemelerinin tuttuğu paya, ekonomide toplam vergi matrahı ise ücret toplamına eşit olacaktır. Böylece verginin matrahı makro planda;

$NP - (Rant + faiz + kâr) = Ücret$ olacaktır.

İngilizcede "Value-added tax (VAT)", Fransızcada "Taxé sur la valeur ajoutée (TVA)", Almandada "Mehrwertsteuer" denilen KDV, genel satış vergileri uygulamasının tarihi gelişimi içinde ulaştığı en son aşama olarak görülmektedir. Bu vergi ile ulusal düzeyde üreticilerin ve satıcıların satış vergileri ile şelale tipi muamele vergilerinin pürüzlü etkilerinin ortadan kalkacağı kabul edilmektedir.

1926 yılından başlayarak muamele vergisi uyarlaması içinde bulunan ve böylece gelişmekte olan bir ülkede bir genel muamele vergisinin uygulama imkânları hakkında hayli tecrübeye sahip olan Türkiye'nin bu sahada yapacağı son reformun hedefi KDV'dir. Bunun iki nedeni vardır. Türkiye Ortak Pazar'a tam üye olduğunda KDV sistemine geçmiş olmak durumundadır. Öte yandan, sözü edilen vergi bugüne kadar uygulanan muamele vergileri içinde mali rasyonellik, rekabet tarafsızlığı ve vergi adaleti prensiplerine en fazla uyan, başka bir deyişle, tüm ekonomik faaliyetleri ilk üretimden en son tüketiciye kadar tüm aşamalarda kapsadığı ölçüde tarafsız olan, yatırımları ve ekonomik gelişmeyi teşvik eden, verimliliği artan ve idaresi kolaylaşan, vd. kendi içinde birbirine bağlı bir vergi ağı bütünüdür.

Gerçekten Türkiye'de bugüne kadar uygulama alanı bulmuş olan 15 dolayındaki dolaylı vergi, sınırlı sayıdaki mal ve hizmetlerden ve de bu mal ve hizmet üretiminin belirli bir safhasından, genellikle üretim sürecinin ilk aşamasında vergilendirmeyi hedef aldıklarından, çağdaş vergiler olmaktan gittikçe uzaklaşmışlardır. Bunun sonucu olarak 1969 yılından beri geniş kapsamlı bir tüketim vergisinin kanunlaşması için çalışılmışsa da çeşitli nedenlerle, hazırlanan 7 tasarı kanunlaşmamış, 8. tasarı ise 1984 yılı sonlarında TBMM'nce kabul edilerek 3065 sayılı KDV Kanunu'nu oluşturmuştur.

KDV, harcamanın vergi konusu olması sonucunu yaratmaktadır. Bugüne kadar ki gecikmenin temel nedeni de budur. Çünkü, mali örgüte göre geliri saptamak daha kolay geldiği halde harcamayı saptayıp vergilendirmek için toplumun belirli bir gelişmişlik düzeyine ulaşmasına ihtiyaç vardır. Eklenen değer ya da yapılan hizmet eğer belirli bir sisteme göre kayda geçirilmez ise, devletin bunu bilmesi ve vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır.

Türk vergi idaresi 1949 yıllarında kazanç vergisini feda ederken, tüm ümitlerini nasıl gelir vergisine bağlamış ise, şimdilerde aynı umut KDV'ne bağlanmıştır.