

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “ TÜRKİYE’DE KATMA DEĐER VERĐİSİ UYGULAMASI VE ETKİLERİ ” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

/ /
Enver ARSLAN

SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Enver ARSLAN
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI O OY BİRLİĞİ ile O
DÜZELTME O* OY ÇOKLUĞU O
RED edilmesine O** ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

**Yüksek Lisans Tezi
Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri
Enver ARSLAN**

**Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı**

Bir ülkede uygulanmakta olan vergilerin oluşturduğu vergi sistemleri kısa sürede oluşmazlar ve vergilerden beklenen fonksiyonlar doğrultusunda da zaman içinde gelişir ve değişim gösterirler.

Dünyada en hızlı bir şekilde yayılan Katma Değer Vergisi, günümüzde çağdaş bir vergi olarak adlandırılmaktadır. Avrupa Birliği üyesi ülkeler tarafından ortak muamele vergisi olarak kabul edilen Katma değer Vergisi’ni ülkemiz 1985 yılından itibaren uygulamaya başlamıştır. Ülkemizin Katma Değer Vergisi’ni Kabul etmesinde birçok neden bulunmakta olup, bu vergi uygulamalarının başarıya ulaşmasına yönelik birçok tedbirin de alındığı görülmektedir. Ancak buna rağmen ülkemizde, Katma Değer Vergisi’nin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen birçok uygulamanın olduğu görülmektedir.

Katma Değer Vergisi, bir ülkede yaratılan katma değer üzerinden alınması nedeniyle, milli gelir artışına paralel olarak Katma Değer Vergisi hasılatı da artacaktır.

Ülkemizde uygulandığı süre içinde Katma değer Vergisi’nin Gelir vergisi’nden sonra en yüksek vergi geliri hasılatı sağlayan ikinci vergi türü olduğu anlaşılmaktadır.

Çalışmamızda, böylesine önemli bir vergi olan Katma Değer Vergisi’nin uygulamaları ile bu uygulamalar sonucunda ortaya çıkan etkiler ele alınmıştır. Katma Değer Vergisinin Ekonomik ve Mali Etkileri başlıkları altında ele aldığımız bu etkiler dikkate alınarak, vergilerin ve dolayısıyla Katma değer Vergisi’nin bu etkileri olumlu yönde nasıl değiştirebileceğine ilişkin tespitlerde bu çalışmamızda ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 1) Katma Değer 2) Katma Değer Vergisi 3) Katma Değer Vergisi Uygulaması 4) Katma Değer Vergisinin Etkileri

ABSTRACT

M.A. Thesis

The Implementations and Effects of Value Added Taxes in Turkey

Enver ARSLAN

Dokuz Eylul University

Institute of Social Sciences

Public Finance Department

Financial Law Programme

Systems of taxes being implemented in a country do not appear in a short time and due to the functions expected from the taxes develop and varies in the course of time.

Value added tax, being rapidly spread all over the world, is considered to be a contemporary kind of tax. Value added tax, approved to be the common tax by the countries in European Union, has been being implemented since 1985 in our country. There are a lot of reasons why our country has approved this tax and there are various precautions taken to be successful to reach some aims. However, it is certain that there have been some practices which have been reducing the efficiency of value added taxes.

Since the Value Added Tax is taken from the value added in a country, the increase in national income will result in the increase in the sum of the value added taxes.

Since the beginning of implementation of this tax in our country, it is definite that income tax and value added tax have been the secondary providing with the highest sum of revenue.

In this study, we have discussed the implementations of this extremely significant value added taxes and the effects of this implementations. Being taken these effects into consideration under the title of the economical and financial effects of value added taxes – especially the value added taxes- can be positively changed, have been discussed.

Key World: 1)Value Added 2) Value Added Taxes 3) The Implementations of Value Added Taxes 4) The Effects of Value Added Taxes

TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI VE ETKİLERİ

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
SINAV TUTANAĞI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	xi
TABLolar	xii
GİRİŞ	xiii

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ

I. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ, ÖZELLİKLERİ VE KATMA DEĞER KAVRAMI.....	1
A. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÖZELLİKLERİ.....	1
1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	2
2. Katma Değer Vergisinin Özellikleri	3
B. KATMA DEĞER KAVRAMI VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	4
1. Katma Değer Kavramı	4
2. Katma Değeri Hesaplama Yöntemleri	4
2.1.Toplama Yöntemi.....	4
2.2. Çıkarma Yöntemleri.....	4
2.2.1. Dolaylı Hesaplama Usulü	5
2.2.2. Dolaysız Hesaplama Usulü	5
II. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ.....	5
A. KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	5
1. Katma Değer Vergisinin Türleri	5
1.1.Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi.....	5
1.2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi.....	6

1.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi	6
1.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi	7
2. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri.....	8
2.1. Toplama ve Çıkarma Yöntemleri.....	8
2.2. Vergi Dâhil ve Vergi Hariç Matrah Yöntemleri	8
2.3. Dolaylı ve Dolaysız Yöntemler.....	8
B. KATMA DEĞER VERGİSİNİN İLKELERİ İLE AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI	9
1. Katma Değer Vergisinin İlkeleri.....	9
1.1.Son Fiyat Esası.....	9
1.2.Varış Yeri İlkesi.....	10
1.3.Diğer İlkeler	10
2. Katma Değer Vergisinin Avantaj ve Dezavantajları.....	11
2.1. Katma Değer Vergisinin Avantajları:	11
2.2. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları.....	12

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA KATMA DEĞER VERGİSİ

UYGULAMALARI

I.TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMALARI.....	14
A. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYGULANMA NEDENLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ	14
1. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Uygulanma Nedenleri	14
1.1. Ekonomik Nedenler	14
1.1.1. Yatırımların Teşvik Edilmesi.....	14
1.1.2. İhracatın Geliştirilmesi.....	15
1.1.3. Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması.....	15
1.1.4. Enflasyonist Baskının Önlenmesi	16
1.1.5.Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması	16
1.1.6. İhtisaslaşmanın Teşviki.....	16
1.1.7. Fiyatlar Genel Seviyesinin Kontrolü.....	16
1.2. Malî Nedenler.....	16

1.2.1. Vergi Adaletinin Sağlanması	17
1.2.2. Vergi Hâsılatına Etkisi	17
1.2.3. Vergi Kaçakçılığına Etkisi	17
1.2.4. Uygulama Kolaylığı	17
1.2.5. Vasıtasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği	18
1.2.6. Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri ile Ahenkleştirme Sağlanması	18
2. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Tarihsel Gelişimi	18
B. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI	20
1. Türk Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri	20
1.1. Mükellefiyet	20
1.1.1 Verginin Konusu	21
1.1.1.1. Teslim	21
1.1.1.2. Teslim Sayılan Haller	22
1.1.1.3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller	22
1.1.2. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu	23
1.1.2.1. Vergi Mükellefiyeti	23
1.1.2.2. Vergi Sorumlusu	24
1.1.3. Vergiyi Doğuran Olay	24
1.2. İstisnalar	25
1.2.1. İhracat İstisnası	26
1.2.1.1. Mal Teslimlerinde İhracat	27
1.2.1.2. Hizmet teslimlerinde İhracat	27
1.2.2. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna	28
1.2.3. Taşımacılık İstisnası	30
1.2.4. Diplomatik İstisnalar	31
1.2.5. İthalat İstisnası	31
1.2.6. Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar	32
1.2.6.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar	32
1.2.6.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar	32
1.2.6.3. Askerî Amaç Taşıyan İstisnalar	34
1.2.6.4. Diğer İstisnalar	34

1.2.7. İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı	36
1.3. Katma Değer Vergisinde Matrah, Oran, İndirim	37
1.3.1. Katma Değer Vergisinde Matrah	37
1.3.1.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah.....	37
1.3.1.2. İthalatta Matrah	38
1.3.1.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah.....	38
1.3.1.4. Özel Matrah Şekilleri	38
1.3.1.5. Katma Değer Vergisinde Matrahın Tespiti.....	40
1.3.2. Katma Değer Vergisinde Oran.....	41
1.3.3. Katma Değer Vergisinde İndirim.....	41
1.3.3.1. İndirilebilecek Katma Değer Vergileri.....	42
1.3.3.2. İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri	43
1.4. Katma Değer Verginin Tarhı ve Ödenmesi	44
1.4.1. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Usulleri.....	45
1.4.2. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası	49
1.4.2.1. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Dönemi.....	49
1.4.2.2. Katma Değer Vergisinde Beyan Esası	50
1.4.2.3. Katma Değer Vergisinde Beyanname Verme Zamanı.....	51
1.4.3. Katma Değer Vergisinde Verginin Tarhı	51
1.4.3.1. Katma Değer Vergisinde Tarh Yeri	52
1.4.3.2. Katma Değer Vergisinde Tarhın Muhatabı.....	52
1.4.3.3. Katma Değer Vergisinde Tarhın Zamanı.....	53
1.4.4. Katma Değer Vergisinde Verginin Ödenmesi	53
1.5. Katma Değer Vergisinde Usul Hükümleri.....	54
1.5.1. Fatura ve Benzeri Vesika Düzenlenmesi	54
1.5.2. Katma Değer Vergisinde Kayıt Düzeni	54
1.5.3. Katma Değer Vergisinde Vergi Teminatı	55
1.6. Katma Değer Vergisinde Çeşitli Hükümler	55
1.6.1. Verginin Etikette Gösterilme Mecburiyeti.....	55
1.6.2. Verginin Gider Kaydedilemeyeceği.....	56

2. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	56
3. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Etkinliğin Sağlanmasına İlişkin Çeşitli Uygulamalar	59
3.1. Vergi İadesi Uygulaması.....	59
3.2. Yazar Kasa Uygulaması.....	60
3.3. Beyannamelerin İnternet Ortamında Verilmesi	60
3.4. Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulamasının Yaygınlaştırılması	61
4. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Etkinliğin Sağlanmasını Engelleyen Uygulamalar.....	62
4.1. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Beyanname Kapsamından Çıkarılması.....	62
4.2.V.U.K.’ndan Kaynaklanan Mükellef Sınıflandırmasının Olumsuz Etkileri.....	63
4.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Götürü Gider Uygulaması	64
4.4. Katma Değer Vergisi Mevzuatında Yapılan Sürekli Değişiklikler.....	64
4.5. Farklı Vergi Kanunlarında Benzer Konuları Düzenleyen Hükümler Arasında Paralellik Bulunmaması.....	64
4.6. Vergi Kanunları Dışında Özel Kanunlarla Vergiye İlişkin Düzenlemelerin Yapılması.....	65
4.7. Belge Düzeninin Yerleşmemiş Olması	65
II. DÜNYADA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMALARI	66
A. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI	66
1. Avrupa Birliğinde KDV Uyumlaştırma Çalışmaları ve Temel Özellikleri	66
1.1. Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları	66
1.2. Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisi Rejiminin Temel Özellikleri	68
2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Oranları ve Hasılatları	69
2.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Oranları.....	69
2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Hasılatı.....	70
B. DÜNYA’DA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAYAN ÜLKELER...	73

III. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN ETKİLERİ

I. KATMA DEĞER VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ.....	77
A. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ	77
B. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN YATIRIMLAR ÜZERİNE ETKİSİ.....	79
1. Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları.....	80
2. Yatırımları Teşvik Edici K.D.V. Uygulamaları.....	82
2.1. KDV Ertelemesi.....	82
2.2. Makine ve Teçhizat Alımlarında KDV İstisnası.....	82
C. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN FİYATLAR ÜZERİNE ETKİSİ	85
D. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN DIŞ TİCARET ÜZERİNE ETKİSİ	86
II. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MALİ ETKİLERİ.....	90
A. KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	90
B. KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ ADALETİNE ETKİSİ.....	95
C. KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINA ETKİSİ.....	101
SONUÇ	104
KAYNAKLAR	113

KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AET	:	Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e	:	Adı Geçen Eser
a.g.t.	:	Adı Geçen Tez
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH	:	Gayrisafi Milli Hasıla
GSYİH	:	Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR

Tablo 1:Türkiye’de KDV’nde Tevkifat Uygulaması.....	47
Tablo 2: Katma Değer Vergisinin GSMH İçindeki Payı (Milyar TL).....	56
Tablo 3: KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	57
Tablo 4: Toplam Vergi Gelirlerinin Dağılımı.....	58
Tablo 5: AB Üyesi Ülkelerde KDV Oranları (1 Eylül 2004 Tarihi İtibariyle).....	70
Tablo 6: Katma Değer Vergisi Gelirlerinin Üye Ülkeler İtibariyle Dağılımı (Milyon EURO)	71
Tablo 7: AB’ nde KDV Gelirlerinin GSYİH’ ya Oranı (%).....	72
Tablo 8: AB’de KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	73
Tablo 9: Katma Değer Vergisi Uygulayan Ülkeler (%).....	74
Tablo 10: OECD Ülkelerinde KDV’nin Uygulamaya Başladığı Tarih ve Oranlar ...	75
Tablo 11: KDV’nin ve KDV’nin Yerini Aldığı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları	92
Tablo 12: Vergi Gelirleri Artışı ile KDV Gelirleri Artışı Karşılaştırması.....	93
Tablo 13: KDV Gelirleri Artışı ile Diğer Vergi Gelirleri Artışlarının Karşılaştırılması	94
Tablo 14: KDV Gelirlerinin Dağılımı.....	95
Tablo 15: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri	98
Tablo 16: Vergi İadesi Tutarlarının KDV Hasılatına Oranı (1989-2005).....	99
Tablo 17:Çeşitli Vergilerin vergi Yükleri (1985-2005).....	100
Tablo 18: Kayıt Dışı Ekonominin Doğurduğu KDV Kaybı (Milyar TL).....	102

GİRİŞ

Toplumlarda her geçen gün artan kamu hizmetleri talebi ve buna paralel olarak kamu harcamalarının artması dikkate alındığında, devletin bu duruma uyum sağlayabilmesi için sağlıklı ve yeterli vergi gelirine ihtiyaç duymaktadır. Devletler bu çerçevede vergi sistemlerini buna göre oluşturmakta ve gerekirse yeniden gözden geçirmektedirler. Vergi sistemlerini yeni ve çağdaş vergiler ile güçlendirmektedirler.

Katma Değer Vergisi çağdaş bir vergi olarak adlandırılmaktadır. Ülke ekonomisinde gerçekleşen tüm mal ve hizmet hareketlerini kapsamı nedeniyle, önemli bir vergi geliri tahsilatı sağlamaktadır.

Üzerinde çok konuşulan ve tartışılan bir vergi olan Katma Değer Vergisi bir yandan çağdaş bir vergi olarak tanımlanırken diğer taraftan da Avrupa Birliği'nin ortak muamele vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde bulunan ülkemiz açısından Katma değer Vergisi'nin uygulanmaya başlanmasının önemi kadar, sonuçları da önem taşımaktadır.

Ülkemizde 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlayan Katma Değer Vergisinin, yaklaşık yirmi yıllık uygulaması sonuçlarının değerlendirilmesi ve etkileri çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmada, önce Katma Değer Vergisi'ne ilişkin genel açıklamalar ve ülkemizdeki mevzuata ilişkin konular ele alınmış ve daha sonra da bu verginin ülkemizde uygulama sonuçları ve etkileri üzerinde durulmuştur.

Bu çerçevede tezimiz üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde önce genel olarak Katma Değer Vergisi Teorisi incelenmiştir. Bu bölümde ilk olarak Katma Değer Vergisi'nin tarihsel gelişimi ve özellikleri hakkında bilgi verilmiş ve daha sonra da Katma Değer kavramı ve hesaplama yöntemleri ele alınmıştır. Bu bölümün ikinci kısmında ise Katma değer Vergisi türleri ile hesaplama yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde Türkiye'de ve Dünya'da Katma Değer Vergisi uygulamaları ele alınmıştır. Bu bölümün birinci kısmında ülkemizde Katma Değer vergisine geçiş nedenleri ve tarihsel gelişim ele alınarak incelenmiştir. İkinci kısımda ise önce ülkemizdeki Katma Değer Vergisi mevzuatına ilişkin bilgiler verildikten sonra ülkemizdeki Katma Değer Vergisi uygulamasının sonuçları değerlendirilmiş ve uygulamalarda etkinliğin sağlanmasına ilişkin arayışlara yer verilmiştir.

Bu bölümün ikinci kısmında ise Dünya’da ve özellikle Avrupa Birliği’nde Katma değer Vergisi uygulamaları hakkında bilgiler verilmiştir.

Tezin son bölümünde ise Katma Değer Vergisi’nin etkileri ele alınmıştır. Bu bölümün birinci kısmında Katma Değer Vergisi’nin ekonomik etkileri başlığı altında Katma Değer Vergisi’nin Gelir Dağılımına, Yatırımlara, Fiyatlara ve Dış Ticarete olan etkileri ele alınmıştır.

Bu bölümün ikinci kısmında ise Katma Değer Vergisi’nin mali etkileri ele alınmıştır. Bu kısımda Katma değer Vergisi’nin Vergi Gelirlerine, Vergi Adaletine ve Vergi kayıp ve Kaçaklarına olan etkileri incelenmiştir.

Tezimiz sonuç ve öneriler kısmı ile sona ermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ

I. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ, ÖZELLİKLERİ VE KATMA DEĞER KAVRAMI

Devletlerin sürekli artan kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duydukları en önemli kamu geliri türü, vergilerdir. Öte yandan, günümüzde vergilere birçok fonksiyon yüklenmektedir. Bu çerçevede oluşturulacak etkin bir vergi sistemine her zamandan daha çok ihtiyaç bulunmaktadır. Bu amaçlarla, bir yandan ekonominin kayıt altına alınması diğer yandan da vergi sisteminde oto kontrol mekanizmalarının oluşturulmasını¹ gerektirmektedir. İşte Katma Değer Vergisi (K.D.V.), bu amaçları mümkün kılmaya yönelik özellikleri nedeniyle önemli bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

K.D.V., 1954 yılında ilk olarak uygulandığı Fransa'dan sonra çok kısa bir sürede yaygınlaşmış ve maliye tarihinin en hızla yayılan vergisi olmuştur.

Adından da anlaşılacağı üzere K.D.V., vergilemede Katma Değeri esas alan bir vergidir. K.D.V., vergi konusu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları “**Katma Değer**” üzerinden alınmaktadır. **Katma Değer**, bir malın satış değeri ile bu mal için yapılması gerekli olan giderlerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır.²

Harcamalar üzerinden alınan ve en gelişmiş-modern olarak tanımlanan bir vergi olan Katma Değer Vergisi, ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin, üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar bütün aşamaları kapsamı nedeniyle, tek aşamadan alınan harcama vergisinin sakıncalarını taşımamaktadır.³

A. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÖZELLİKLERİ

Yukarıda da işaret edildiği gibi K.D.V., günümüzde en gelişmiş ve çağdaş bir vergi olarak adlandırılmakta olup aynı zamanda da çok kısa sayılabilecek bir geçmişi olmasına rağmen en hızla yaygınlaşan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹ TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep; YERELİ, A.Burçin; **Türk Vergi Sistemi**, İlkem Ofset, İzmir 2005, 10.Basım, s.282.

² TURHAN, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.159.

³ AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.344.

1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan K.D.V., gayrisafi yayılı muamele vergilerine yöneltile eleştiriler sonrasında geliştirilmiş olan bir Muamele Vergisi türüdür. Oldukça uzun bir geçmişe dayanan fakat daha sonra terk edilen ve daha sonra ilk olarak 1916 yılında Almanya’da kabul edilen Muamele Vergisi, istisna ve muafiyetler dışında teşebbüslerin bütün mal ve hizmet satışlarını vergilendiren global nitelikte bir gider vergisi olarak tanımlanmaktadır. Gayrisafi Yayılı Muamele Vergi ise kapsamına giren malları, ekonomik sürecin üretimden tüketimine kadar her aşamasında ayrı ayrı vergilendiren bir Muamele Vergisi türü olarak ifade edilmektedir.

Vergi yükünün işlem sayısına göre değişmesi ve bunun sonucunda da vergi adaletsizliğinin artması, rekabet eşitliğini bozması ve iktisadi gelişmeyi engellemesi, ithalat ve ihracat rejimine yönelik olumsuz etkileri Gayrisafi Yayılı Muamele Vergilerine yönelik eleştirilerin temellerini oluşturmaktadır.⁴

Bütün bu eleştiriler ışığında **Katma Değer Vergisi** sistemi düşüncesini, ilk defa Yale Üniversitesi Profesörlerinden Thomas S. ADAMS, 1918 yılında Milli Vergileme Kurulu’ndaki konferansında “ Tadil Edilmiş Kurumlar Vergisi” ortaya atmış, 1919 yılında ise Almanya hükümetinin ekonomi danışmanı da olan Dr. Wilhem Von. SİEMENS, bu sistemi “Yeni Bir Muamele Vergisi” olarak, hükümete tavsiye etmiştir.⁵ ADAMS tarafından önerilen şekliyle Katma Değer Vergisi ilk olarak A.B.D.’nin Michigan Eyaletinde “İşletme Faaliyeti Vergisi” (business activities tax) olarak uygulanmıştır.⁶

1920 ve 1930 yılları arasında çeşitli ülkelerde ele alınmış Japonya’da Shoup Komisyonu tarafından önerilmesine rağmen uygulanamamıştır.

Bugünkü manada Katma Değer Vergisi ilk kez 1954 yılında Fransa’da uygulanmaya başlamış ve verginin uygulamadaki başarısı nedeniyle 1962 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesince bütün üye ülkelere bu verginin uygulaması için tavsiyelerde bulunulmuştur.⁷

⁴ TURHAN; a.g.e., s.141-154

⁵ KOCAHANOĞLU, Osman Selim; **Türk Katma Değer Vergisi**, Temel yayınları, İstanbul 1989, s.25.

⁶ ARSLAN, Mehmet; **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım,3. Baskı, Ankara 2004, s.229.

⁷ DUE,John F.; **”Gelişmekte olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi”**, "Çeviren, Kadri Özen", Maliye Dergisi, Mart- Nisan, 1979, s.129-131.

1968 yılından itibaren, başta Almanya olmak üzere AB'ye üye diğer ülkelerde yürürlüğe konulmuştur. KDV'nin AB'ye üye ülkelerde hızla yayılmasının temel nedeni, Avrupa Topluluğu'nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşmasının 99'uncu maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür. KDV yalnızca AB'ye üye ülkelerde hızla yayılmamış, AB dışındaki ülkelerde de hızlı bir yayılma göstermiştir.

2. Katma Değer Vergisinin Özellikleri

Diğer vergilere nazaran K.D.V, çeşitli özellikler arz etmektedir. K.D.V.'nin belli başlı bir takım özelliklerini⁸ şöyle sıralayabiliriz:

- K.D.V., milli gelirin tamamını kapsayan genel bir vergi olup, perakende satışlar dahil, mal ve hizmetlerin üretim ve teslimlerinin her aşamasında uygulanır.
- K.D.V., tek (düz) oranlı bir vergi olup müterakkiyetin uygulanması mümkün değildir.
- Ekonomik faaliyetler arasında ayırım yapmaması, fiyat mekanizması yolu ile yansıtılabilmesi ve bu nedenle de gelir dağılımında ciddi sapmalara neden olmaması bu verginin tarafsız olduğunu göstermektedir.
- Otokontrol etkisi nedeniyle vergi kaçakçılığına meydan vermemesi, uluslar arası ticarete ihraç edilen malların üzerindeki vergi yükünün açık ve kesin olarak vergi iadesine konu teşkil edebilmesi, ithal edilen mallara uygulanan vergi oranı ile dâhilde üretilen mal ve hizmetlere uygulanan vergi oranının aynı olması vergi yükünün eşit dağılımında etkili olmaktadır.
- K.D.V., kayıt ve belgelere göre alınan vergiler arasında karşılıklı kontrole büyük ölçüde imkan vermesi işletmeler arası belge alış verişinin düzenli hale gelmesinde etkili olmaktadır.

⁸ TEKİR, Sabri; **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset, İzmir 1990, s.169.

B. KATMA DEĞER KAVRAMI VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Katma Değer Vergisi vergilemede, “katma değeri” esas alan bir vergi olması nedeniyle öncelikle bu kavramın açıklanması gerekmektedir. Aşağıda önce katma değer kavramı ve daha sonra katma değer hesaplanması yöntemleri ele alınmıştır.

1. Katma Değer Kavramı

Katma değer kavramını makro ve mikro ekonomik açılarından ele almak gerekir. Makro ekonomik açıdan Katma değer kavramı, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları karşılığında aldıkları ücret, faiz, kar, rant gibi ödemelerden oluştuğu ileri sürülmektedir.⁹ Diğer bir ifade ile makro ekonomik açıdan katma değer, bir mal veya hizmetin üretim faaliyetlerine katılması karşılığında yapılan ücret, faiz, kar, rant gibi ödemelerin toplamıdır.

Mikro ekonomik açıdan Katma Değer ise en basit olarak bir mal veya hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki pozitif farktır. Bir başka tanıma göre de, bir işletmenin teslim ettiği mal veya yaptığı bir hizmet nedeniyle aldığı bedel ile söz konusu teslim veya hizmetin maliyet bedeli arasındaki fark Katma Değer olarak tanımlanmaktadır.¹⁰

2. Katma Değeri Hesaplama Yöntemleri

Katma Değerin hesaplanmasında Toplama ve Çıkarma Yöntemleri olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır. Aşağıda bu yöntemler incelenmiştir.

2.1. Toplama Yöntemi

Bu yönteme göre Katma Değer, işletme içinde değer yaratılması ile ilgili unsurların yani üretimde kullanılan çeşitli üretim faktörlerinin gelirleri olan ücret, faiz, rant ve kar'ın toplanması suretiyle bulunmaktadır. Ancak, işletmenin karının tam olarak belirlenememesi ve uygulamasının fazlasıyla karmaşık olmasından dolayı uygulanması oldukça güçtür.¹¹

2.2. Çıkarma Yöntemleri

Çıkarma yöntemi Dolaylı ve Dolaysız Hesaplama Usulü olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. Aşağıda bu usuller açıklanmıştır.

⁹ ÖZKANLI, Sedat; “Katma Değer Vergisi Başlıkların”, **Mali Sorunlara Çözüm**, Sayı:1, Ocak 1985, s.6.

¹⁰ ARSLAN; a.g.e., s.233.

¹¹ TURHAN; a.g.e., s.160.

2.2.1. Dolaylı Hesaplama Usulü

Bu usule göre vergi, teşebbüsün vergi dönemi içindeki toplam satışları üzerinden hesaplanan vergi borcundan, başka firmalardan yapmış olduğu alışları üzerinden ödenmiş olan vergilerin indirilmesi suretiyle hesaplanır. Bu usule, vergiden vergi indirimi yöntemi de denilmektedir.¹² Bu yöntemin en büyük sakıncasının, perakende ticaret aşamasına kadar verginin faturalarda açık olarak gösterilmesini zorunlu kılmasından ve böylece “dolaylı vergilerin” psikolojik faydası olarak kabul edilen “hissedilmemesi” özelliğinin ortadan kaldırması olduğu ileri sürülmektedir. Ancak, dolaysız hesaplama usulüne göre daha açık ve güvenli olduğu belirtilmektedir.¹³

2.2.2. Dolaysız Hesaplama Usulü

Bu usule göre Katma Değer, satılan her mal ve hizmetin satış bedelinden, maliyet değerinin düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi de, bu değer farkı üzerinden hesaplanmaktadır. Bu usulün faydası, vergi matrahı olan katma değer ve verginin faturalarda açık olarak gösterilmesi zorunluluğunun bulunmamasıdır. Sakıncası olarak ta, vergi muafiyetlerinin olmaması ve yeknesak bir vergi oranının uygulanması halinde rekabet eşitliğini sağlayamaması olduğu belirtilmektedir.¹⁴

II. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ

A. KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

1. Katma Değer Vergisinin Türleri

K.D.V.’nin konusu olan değer, matrah olarak hesaplanması sırasında, sermaye mallarına ilişkin indirim izin verilip, verilmemesine göre Katma Değer Vergisi dörde ayrılmakta olup aşağıda bunlar ele alınmıştır.

1.1.Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tür Katma Değer Vergisi uygulamalarında, verginin matrahının hesaplanmasında, satış tutarından indirilecek alış tutarlarına sermaye malları dâhil edilmez. Sermaye malları ise bilindiği gibi, amortismanına tabi olan iktisadi kıymetlerdir. Bu tür K.D.V’nde sermaye mallarının yanı sıra muafiyet ve istisna da

¹² AKSOY; a.g.e., s.346.

¹³ TURHAN; a.g.e. , s.162.

¹⁴ TURHAN; a.g.e., s.161.

olmaz ve bir ülkedeki K.D.V. matrahlarının toplamı o ülkenin gayri safi milli hâsılasına (GSMH) eşit olmaktadır.¹⁵

Bu durumda matrah şöyle formüle edilmektedir:

Matrah = GSMH = Tüketim+Yatırım = Ücret+Kar+Faiz+Rant+Amortisman,
İşletmeler açısından K.D.V. matrahı ise;

Matrah = Katma Değer = (İşletme Satışları – Alışlar Tutarı) + Stok Artışları
şeklinde hesaplanmaktadır.

Bu tür KDV uygulaması sermaye yoğun üretim metotlarını kullanan teşebbüsleri cezalandırmaktadır. Çünkü, sermaye malları önce satın alındığı sonra da amortisman ayrıldığı zaman olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir.

1.2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Gayrisafi hasıla tipi KDV'de olduğu gibi, gelir tipi KDV'de de satın alınan sermaye malları bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilememektedir. Ancak, gayrisafi hasıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından indirilmektedir.¹⁶

Böylece, kapalı bir ekonomide gelir türü K.D.V.'nin toplam matrahı, safi milli gelire eşit olmaktadır. Gelir türü K.D.V.'nin makro düzeydeki toplam matrahı şöyle formüle edilmektedir:

Matrah = (Tüketim + Yatırım) - Amortisman = Ücret + Kar + Faiz + Rant

İşletmeler açısından matrah ise;

Matrah = Net Katma Değer = (Satışlar+Stok Artışları) - Alışlar+Amortismanlar),
şeklinde hesaplanmaktadır.

Böylece, gelir türü KDV'de sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi, amortismanlara indirim imkânı tanınarak, önlenmiş olmaktadır.

1.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Tüketim tipi KDV'de, diğer firmalardan satın alınan mal ve hizmet bedelleri sermaye mallarının bedelleri de dahil olmak üzere firmanın satış hasılatından düşülmektedir. Dolayısıyla, tüketim tipinde amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Bir başka deyişle, tüketim türü KDV'de yüzde 100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının

¹⁵ ARSLAN; a.g.e., s.235.

¹⁶ AKALIN, Güneri; **Kamu Ekonomisi**, Ankara Ün. SBF Yayını, Ankara 1986, s.391.

vergiden istisnası demektir.¹⁷ Sermaye mallarının tümüyle indirim tabi tutulması, milli gelir hesaplarında vergi matrahını tüketim harcamalarına eşit bir hale getirir ki bu nedenle bu tür K.D.V.' ne tüketim türü denilmektedir.¹⁸

Tüketim tipi KDV'nde verginin matrahı makro açıdan şöyle formüle edilmektedir:

Matrah=Tüketim=Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman -Sermaye Birikimi

İşletmeler açısından matrah ise:

Matrah = Satışlar - Alışlar, olarak hesaplanmaktadır.

1.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tür K.D.V.'nde, sermaye mallarının tutarları veya amortismanları değil de, sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusu olmaktadır. Sermaye gelirleri bilindiği gibi faiz, kar, kira ve rant'tan oluşmaktadır. Dolayısıyla bunların dışında kalan ücret geliri, bu tür K.D.V.'nin matrahını oluşturmaktadır.

Ekonomideki toplam ücretlerden oluşan Ücret Tipi KDV'nin matrahı:

Matrah = Milli gelir - Kar - Faiz - Rant = Ücret,

şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma düzeyinde ise söz konusu matrah firmanın ücret ödemeleridir.

Bu tür bir vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle, müteşebbislerin tercihi sermaye yoğun teknoloji olacak ve sermaye yoğun teknolojiye yöneleceklerdir. Bu durum ise, ülkede istihdam artışına engel olabilecektir.

KDV'yi uygulayan bütün ülkeler tüketim tipi KDV'yi kullanmaktadır. Ülkemizde uygulanan KDV türü, Gelir Tipi KDV ile Tüketim Tipi KDV'nin karışımı şeklinde iken, Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 31'inci maddesi reform yasası olarak ta anılan 4369 sayılı yasa ile 31.12.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmasıyla tamamen tüketim tipi KDV sistemine geçilmiştir.

¹⁷ AKALIN; a.g.e. , s. 392.

¹⁸ ARSLAN; a.g.e., s.237.

2. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri

Katma değer vergisini değişik şekillerde hesaplamak mümkündür. Tercih edilen metotlara göre katma değer vergisinin uygulama tipleri de ortaya çıkmaktadır. Aşağıda bu yöntemler¹⁹ açıklanmıştır.

2.1. Toplama ve Çıkarma Yöntemleri

Toplama Yöntemine göre, bir vergileme döneminde üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz, kar ve rant unsurları toplamı katma değeri oluşturmaktadır. Bu katma değer, Katma Değer Vergisinin matrahını oluşturmaktadır. Bu matraha, Katma Değer Vergisi oranı uygulanmak suretiyle vergi hesaplanmaktadır.

Bu metod gelir türü katma değer vergisi için uygundur. Çünkü matrah bütün üretim faktörlerine yapılan ödemeleri kapsar. Tüketim türü katma değer vergisi uygulamasında ise toplama metodunun uygulanması uygun değildir.²⁰

Çıkarma Yönteminde ise bir vergilendirme dönemi içerisinde işletme satışları tutarından aynı dönemdeki alışların tutarı çıkarılmakta ve böylece Katma Değer yani matrah bulunmaktadır. Bu matraha K.D.V. oranı tatbik edilmek suretiyle vergi tutarı hesaplanmaktadır.

2.2. Vergi Dâhil ve Vergi Hariç Matrah Yöntemleri

Vergi Dâhil Yönteminde, Katma Değer Vergisinin hesaplanmasında matraha ödenecek vergi de dâhil edilmektedir. Vergi Hariç Yönteminde ise ödenecek vergi matraha dâhil edilmemektedir.

Vergi dâhil matrah metodu verginin fiyatlar içine gizlenmesine yol açar ve Kamunun vergi alacağını hesaplamasını güçleştirir Vergi hariç matrah metodunda ise müşteri ve mükellef ödenecek vergi miktarını kolayca hesaplayabilir. Bu yöntemde verginin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.²¹

2.3. Dolaylı ve Dolaysız Yöntemler

Dolaylı yöntemde Katma Değer hesaplanmaz ve doğrudan Katma Değer Vergisi hesaplanmaktadır. Bu yöntemde, alışlarda ödenen vergi, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden düşülmektedir. Bu işlemler yapılırken katma değer bilinmeden doğrudan vergi hesaplanmaktadır.

¹⁹ ARSLAN; a.g.e., s.237-239.

²⁰ AYHAN, Emin Haluk; "Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi", **DPT Uzmanlık Tezi**, Ankara 1983, s. 13. (<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/ayhaneh/katmadeg.pdf> internet adresinden alınmıştır)

²¹ AYHAN; a.g.e. , s.14.

Dolaysız Yöntem de ise satışlar tutarından alışlar dūřılmek suretiyle önce katma değer hesaplanmaktadır. Bulunan katma değere vergi oranı tatbik edilmek suretiyle vergi hesaplanmaktadır.

B. KATMA DEğER VERGİSİNİN İLKELERİ İLE AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Modern bir vergi olarak adlandırılan KDV'nin bir takım ilkelerinin yanı sıra avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Aşağıda bunlar ele alınmaktadır.

1. Katma Değer Vergisinin İlkeleri

Katma Değer Vergisi uygulamaları açısından bir takım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler²² şöyle sıralanmaktadır.

1.1.Son Fiyat Esası

Satış vergileri, dolayısıyla KDV mal ve hizmetin tüketicie satıldığı esnada alınmamaktadır. Aksine daha önceki aşamada bir satıcıdan diğerine satılırken alınmaktadır.

KDV'nin en önemli özelliği katma değer veya ticari zincirin her halkasındaki brüt kazanç üzerinden alınmasıdır. Katma Değerden vergi alma pratikte, mal ve hizmetlerin dağıtım ve üretiminde her aşamadaki toplam satış fiyatı üzerinden vergi hesaplayarak bundan önceki aşamada ödenen KDV'nin indirilmesini gerektirmektedir. Bu hesaplama yüklenilen KDV'nin faturada gösterilmesini zorunlu kılmakta ve bu sisteme vergi alacağı ya da fatura metodu adı verilmektedir.

Bu sistemde önceki aşamada ödenen vergiler indirildiğinden, satış vergisi son satış fiyatı üzerinden alınmış olmaktadır. Yani ara üretim ve ticari aşamaların vergiye etkisi olmamakta ve perakendeci tüketicie malı satıncaya kadar vergi idaresinin verginin tamamını almasına imkan bulunmamaktadır.

Bu şekilde gelişen sistemde iç mallardan hangi oranlarda vergi alındığını tam olarak belirleme imkanı doğmaktadır. Bu oran ithal edilen mallara da uygulandığı takdirde, rekabetin bozulması riski de ortadan kalkmış olmaktadır. Bu yöntemde ayrıca ihraç edilen mallar için yapılacak vergi iadesi miktarının da doğru olarak tespiti mümkündür.

²² İzmir Ticaret Odası; **Katma Değer Vergisinin Avrupa Birliğine Uyumunu**, İzmir Ticaret Odası Yayın No:79, 2000, s.31-32.

1.2.Varış Yeri İlkesi

Avrupa KDV sisteminde malların ve hizmetlerin tüketildiği ve kullanıldığı ülkede vergi alınmaktadır. Buna “varış yeri ilkesi” denir..

KDV’de malların ve hizmetlerin nerede kullanıldığı ve tüketildiği büyük önem taşımaktadır. Ancak bunun her zaman açıkça ortaya konulması da çok zordur.

Örneğin bir turist yabancı bir ülkede aracını tamir ettirdiği takdirde, sadece küçük bir tamir parçasını o ülkede tüketmiş olmaktadır. Oysa ülkede oturan kişi tüm tamir giderlerini oturduğu ülkede yapmaktadır. Kendi eşya ve ihtiyacını göçtüğü ülkeden alan göçmenler için de benzer durum söz konusudur. Özellikle sınır durumlarında gündeme gelen bu vb. durumlarda karşılaşılan sorunların çözümü için AB ‘nin ve üye devletlerin bir takım yasal düzenlemeler yaptıkları görülmektedir.

“Varış Yeri İlkesi” ne göre; tamir faaliyetleri yapıldığı ülkede, ev nakilleri ise başladığı ülkede vergilendirilmektedir. Yani ev nakilleri varış ülkesinde vergiden müstesnadır. Buna Nakil istisnası adı verilmektedir.

Varış Yeri İlkesi hizmetlere oranla mallara daha kolay uygulanabilmektedir. Burada kural olarak alınan mallar ithal edildiği ülkeye girerken vergilendirilmektedir. Ancak bu kural AB içindeki iç sınırların kaldırılmasında büyük zorluk yaratmaktadır. Nitekim Varış ülkesi prensibini korumak ve aynı zamanda gümrük formalitelerini kaldırmak uygulamada çok zor olmaktadır.

1.3.Diğer İlkeler

KDV mal ve hizmetlerin mükellefler tarafından satışı anında alınmaktadır. Malların ve hizmetlerin satışı verginin alındığı ülkede vuku bulduğu takdirde vergiye tabidir. Mallar ve hizmetler genellikle aynı oranda vergilendirilmektedir. Bazı istisnai hallerde vergilendirilen kişilerce satışta mal ve hizmet ayrımı yapılmakta ve yasal hükümler, malların yerli ve yabancı olması ile hizmetlerin yerli veya yabancı olması konusunda farklı tanımlara sahip bulunmaktadırlar.

Mal veya hizmetlerin yerli veya yabancı olması durumunda gündeme gelen diğer bir fark ise malların ithalinin vergiye tabi olmasına karşın hizmet ithalinin aynı şekilde vergilendirilmemesidir. Kurallara göre sınırı aşan hizmetlerin vergilendirilmesinde hizmetin satış yeri esas alınmamaktadır.

KDV matrahı, alıcının mal ve hizmet karşılığı ödediği bedel baz alınarak saptanır. İthalde de aynı ölçü geçerlidir. Şahsi malların ithalinde olduğu gibi bedel

söz konusu değilse malların değeri takdir edilmektedir.

Bazı satışlar veya teslimler KDV dışında tutulmakta, bazı firmalar ise kısmen veya tamamen KDV rejimi dışında bırakılmaktadır.

Burada diğer bir önemli ilke ise vergi indirimidir. KDV tahsil eden kişiler satın aldıkları mal ve hizmetler için ödemiş oldukları KDV'lerini indirirler, indirilecek verginin ödenen vergiden fazla olması halinde fazla ödenen vergi geri alınabilir. Satışı vergiden istisna edilen mal ve hizmetler için ise alışta ödenen KDV'ler indirilmemektedir.

2. Katma Değer Vergisinin Avantaj ve Dezavantajları

Katma Değer Vergisinin uygulamada çeşitli avantaj ve dezavantajları olduğu ileri sürülmektedir.²³ Aşağıda bu avantaj ve dezavantajların neler olduğu sıralanmıştır.

2.1. Katma Değer Vergisinin Avantajları:

- Katma değer vergisi, konusunun çok geniş olması nedeniyle, net vergi hâsılatı açısından olumlu bir vergi türüdür.
- Katma değer vergisi, yatırımları ve ihracatı teşvik eder. Yatırımlar, alışta borçlanılan vergilerin indirilmesiyle, ihracat ise tam istisna uygulamasıyla vergiden arındırılır.
- Kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilen katma değer vergisi, vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirir.
- Vergi yükü, üretime katılan değer oranında, çeşitli sektörler, aşamalar ve kişiler arasında yayılır. Bu durum vergi yükünün adaletli dağıtılması açısından olumludur.
- Katma değer vergisi, mal ve hizmet akımını ve kaynakların dağıtımını hiçbir şekilde etkilememektedir.
- Teorik olarak katma değer vergisi, gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birlik sağlamaya ve bütün dolaylı vergilerin çıkış ülkesi esaslı üzerinden uygulamasına imkân vermektedir.

²³ ŞEMİN, İsmet; **Katma Değer Vergisi**, Türkiye Büyük Millet Meclisi Basımevi, Ankara 1984, s. 49-51.

- Vergi, malın her el değiştirilişinde alındığından, üretimden tüketime kadar ne derece az el değiştirirse o kadar az vergi ödenmekte ve maliyet düşmektedir. Bu durum gereksiz el değiştirmelerin ve aracılarnın önlenmesini sağlayan önemli bir etkidir.
- Katma değer vergisi, malın artan değeri ile birlikte arttığından, milli gelir artışlarını, diğer bir dolaylı vergiden çok daha iyi izler ve vergi sistemine yapısal bir esneklik getirmiş olur.
- Katma değer vergisi bazı yönlerden tarafsız bir vergidir. Bu vergi ile endüstriyel yapı ve ekonomik kaynakların dağılımı, optimal denge noktasından ciddi ölçüde sapmaz. Çünkü vergi sonuçta üretim birimleri üzerine değil, tüketiciler üzerinde kalmaktadır.
- Tüketimi hedef alan diğer vergiler gibi Katma Değer Vergisi tasarrufları teşvik eder, enflasyonist baskıları önler. Hatta fiyat artışları ile savaşın yeni bir aracı olarak nitelendirilmektedir.
- Katma Değer Vergisi sektörler arasında haksız rekabeti önler, dengeli sanayileşmeye ortam hazırlar, vergisiz sektörler yaratmaz.
- Vergi indiriminden yararlanmak için katma değer vergisinin belgeye bağlanması, vergide oto kontrol mekanizmasının kurulmasını sağlamaktadır.
- Katma Değer Vergisi, tüketimi kısma aracı olarak, selektif vergilere oranla daha genel ve etkili bir araçtır. Bu yönü ile Katma değer vergisi otomatik stabilizör niteliğindedir.
- Katma değer vergisi, ekonomik kalkınma ve politika ile ilgili olarak daha düzenli ve güvenilir rakamlar sağlamaya yardımcı olabilir.
- Katma değer vergisi, uluslar arası ekonomik bütünleşmeler ve uluslararası ticaretin geliştirilmesi açısından en uygun vergidir.

2.2. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları

- Katma değer vergisi, özellikle muhasebesi gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermektedir.
- Tek aşamalı bir vergiden katma değer vergisine geçilen bir ülkede vergi mükellefleri birkaç kat artmakta, bu ise vergi idaresinin masraflarını yükseltmektedir.

- Katma değer vergisinde gerektiği yerde istisna konulması ve çeşitli maddelerde vergi oranlarının farklılaştırılması diğer satış vergilerinden daha gutur. İstisnaların fazla olması sistemin işleyişini bozabilir.
- Hizmetlerin, katma değer vergisi dışında tamamlayıcı bazı vergilere tabii tutulması, verginin genelliğini bozmaktadır. Servis işletmelerinde satılan malların vergiye dâhil olması durumunda ise fiyat yapısında sapmalar ortaya çıkmakta ve vergi maliyetlere eklenmektedir.
- Katma değer vergisi, ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve sonuçta satış imkânlarının kısıtlanmasına yol açmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA KATMA DEĞER VERGİSİ

UYGULAMALARI

Katma Değer Vergisine ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar sonrasında, Katma Değer Vergisinin Türkiye'de ve Dünya'daki uygulamalarına ilişkin değerlendirmeler bu bölümde ele alınmıştır.

I.TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMALARI

En gelişmiş ve modern olarak tanımlanan bir vergi olan Katma Değer Vergisi'nin ülkemizde uygulanışı, Türk Vergi Sistemi açısından oldukça önemli bir adımdır. Bu açıdan aşağıda önce Türkiye'de Katma Değer Vergisinin uygulanma nedenleri ve geçirdiği tarihsel süreç ele alınmış, sonrada uygulamaya ilişkin sonuçlar değerlendirilmiştir.

A. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYGULANMA NEDENLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Uygulanma Nedenleri

Türkiye'de Katma Değer Vergisinin uygulanmasını bir anlamada zorunlu kılan nedenler ekonomik ve mali olmak üzere iki başlık altında sayılmaktadır.²⁴ Aşağıda bu nedenler açıklanmıştır.

1.1. Ekonomik Nedenler

Ülkemizde K.D.V.'nin uygulanmasını gerektiren birçok ekonomik neden ortaya konulmaktadır. Bu nedenler;

- Yatırımların Teşvik Edilmesi,
- İhracatın Geliştirilmesi,
- Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması,
- Enflasyonist Baskının Önlenmesi,
- Kaynakların Optimal Dağılımında Uygunluk Sağlanması,

Olarak sayılmaktadır.

1.1.1. Yatırımların Teşvik Edilmesi

Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olması nedeniyle kalkınmasını sağlayabilmesi için yatırımları teşvik etmesi gerekmektedir. Katma değer vergisi

²⁴ Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1980, s. 8-13; ARASLAN; a.g.e., s.239-244.

uygulanmasında yatırımların matrahtan indirilmesi mümkün olması bu vergiye geçmeyi gerektiren nedenlerden birisidir.

KDV'den yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden indirim mekanizması vasıtasıyla indirilebilecektir. Bu durum sermaye yoğun endüstrilerin gelişmesinde yararlı olacaktır. Yatırımlar ve genel giderler dolayısıyla ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayicilerin elinde fonların birikimine yol açacak ve sanayiciler yatırım ve işletme sermayesi olarak kaynaklara kavuşacaklardır. Bunun sonucu olarak yatırımların ve sanayileşmenin hızlandırılmasına imkân verilmiş olacaktır.

1.1.2. İhracatın Geliştirilmesi

Türk ekonomisinin bugün olduğu gibi dünde en önemli sorunlarından birisi, ihracatın geliştirilmesidir. Katma değer vergisi uygulanmasında da vergi iadesi uygulanmasıyla birlikte ihracat vergiden muaf olacak ve ihracat teşvik edilecektir. Yani ihracat hem vergiden muaf olacak, hem de ihracatı yapılan ürünler için ödenmiş vergi iade edilecektir. Böylece ihracat üzerindeki vergi yükü tamamen kaldırılmış olacaktır.

Katma Değer Vergisi uygulamasından önceki dönemde ihracat işlemlerinde uygulanan vergi iadesi mekanizması yerine KDV uygulaması ile, ihracatçının ihraç ettiği mallar için ödediği KDV gerçek tutarı üzerinden indirim konusu yapılacak ve bu suretle, yatırımları, genel giderler, alış ve satış giderleri dolayısıyla katlanılan vergilerin de geri verilmesi sağlanarak vergi yükünün tamamen ortadan kaldırılması imkânı yaratılacaktır.

1.1.3. Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması

Katma Değer Vergisi öncesindeki vergi sisteminde istihsal vergisi uygulamasıyla, vergiye tabi malların üretimi için sanayiciler ürettikleri mallar nedeniyle ağır bir vergi yüküne katlanmakta idiler. Ayrıca kullanılan girdilerin de istihsal vergisine tabi olması durumunda vergi yükü daha da ağırlaşmakta idi.

Katma değer vergisi uygulamasında ise istisna ve muafiyetlerin az olması nedeniyle, vergi tüm sektörlerle yaratılan katma değer vergisi nispetinde dağılacığından sanayi üzerindeki vergi yükünün azalması söz konusu olacaktır.

1.1.4. Enflasyonist Baskının Önlenmesi

Katma değer vergisi tüketimi vergilendirdiği için talebi kontrol etme özelliğine sahiptir. Tüketimi ve dolayısıyla talebi kontrol altına alması nedeniyle fiyatların kontrolünü sağlayarak enflasyonist baskıyı önlemekte önemli bir araç olacağı düşüncesi önemli bir nedendir.

1.1.5. Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması

Türkiye'de daha önce var olan, gider vergileri, işletme vergisi ve diğer vasıtalı vergilerden oluşan sistem, yapısal kusurları ve noksanlıkları nedeniyle, endüstrinin yapısının ve ekonomik kaynakların dağılımının optimal olmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Katma değer vergisi ise tüm sektörleri kapsamına alması, tek nispet olarak uygulanması, tarafsız olması ve işletmeler arasında rekabet eşitliği sağlayıcı olması nedenleriyle kaynak dağılımının optimal bir şekilde gerçekleşmesine olumlu etkiler meydana getirecektir.

1.1.6. İhtisaslaşmanın Teşviki

Katma değer vergisi tarafsız bir vergi olması nedeniyle ihtisaslaşmayı teşvik edecektir. Önceki dönemde, bir işletmenin kullandığı girdileri, yürürlükteki sistem de vergiye tabi olduğundan vergiden kaçınmak için dikey entegrasyona gitmeyi düşünmektedir. Katma değer vergisi uygulanması halinde ise yaratılan katma değer kadar vergi ödeneceği için dikey entegrasyona gitmeyecekler ve dolayısıyla ihtisaslaşma teşvik edilmiş olacaktır.

1.1.7. Fiyatlar Genel Seviyesinin Kontrolü

Katma Değer Vergisi öncesinde uygulanmakta olan gider vergileri sisteminde vergi, ilk üretim aşamasında alınmakta olmasının bir sonucu olarak maliyetler yükselmekteydi. Üretim dağıtım zincirinin her safhasında fiyatlar, artan maliyetlere uygulanan kâr oranları nedeniyle yükselmekte böylece pahalılık zincirleme olarak artmaktadır. Katma değer vergisi uygulaması halinde ise, bu vergi oranlarının istihsal vergisi oranlarından düşük olması sebebiyle fiyatların oluşumunda tesiri olumlu yönde olacaktır.

1.2. Malî Nedenler

Ülkemizde Katma Değer Vergisi'nin uygulanmasını gerektiren başlıca nedenler şöyle sıralanmaktadır;

- Vergi Adaletinin Sağlanması

- Vergi Hâsılatına Etkisi
- Vergi Kaçakçılığına Etkisi
- Uygulama Kolaylığı
- Vasıtasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği
- Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri ile Ahenkleştirme Sağlanması

1.2.1. Vergi Adaletinin Sağlanması

Katma değer vergisi prensip olarak katma değer üzerinden alındığı için; katma değeri yüksek olan mallardan fazla vergi, katma değeri düşük olan mallardan ise az vergi alınmaktadır. Böylece herkes satın alma gücüne göre vergilendirilmekte ve bu nedenle katma değer vergisi vergilendirmede daha adil bir vergi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır.

1.2.2. Vergi Hâsılatına Etkisi

Katma değer vergisi hâsılatı sadece vergiye tabi işlemlerin sayısının artması ve fiyat artışı ile değil aynı zamanda, yaratılan katma değer artmasıyla da artacaktır. Böylece Katma Değer Vergisi hâsılatı esneklik kazanacak ve milli gelirdeki artışa paralel olarak milli gelirden kamu maliyesine vergi geliri intikali sağlanacaktır.

1.2.3. Vergi Kaçakçılığına Etkisi

Katma Değer Vergisi, vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkili olmaktadır. Bunlar; matrahın bölünmesi ve otokontrol imkânının sağlanmasıdır.

Katma değer vergisi sisteminde, herkes yarattığı katma değer üzerinden vergi ödeyip bunu satışta fiyat mekanizmasından yararlanarak yansıttığından vergi yükünden kurtulmakta veya daha az hissetmekte ve kaçakçılık eğilimi azalmaktadır.

Bu vergi sisteminde etkin bir belge kayıt düzeni gerektiğinden oto kontrol imkânı büyük ölçüde sağlanmış olmaktadır. Çünkü girdileri nedeniyle vergi ödeyen işletmenin satış aşamasında bunları düşebilmesi için alış sırasında ödediği vergileri belgelemesi gerekecektir, Otokontrol mekanizmasının işleyebilmesi için, işlemlerin kayıt dışı meydana gelmemesi şarttır.

1.2.4. Uygulama Kolaylığı

Ekonomi geliştikçe ve yeni mal ve hizmetler üretildikçe ortaya çeşitli vergileme problemleri çıkmaktadır. Herhangi bir mal veya hizmetin vergiye tabi olup

olmadığı konusu mükellef ile vergi idaresini karşı karşıya bırakabilmektedir. Halbuki Katma Değer Vergisi, bütün mal ve hizmetleri kavradığından böyle bir sakıncayı ortadan kaldırmaktadır.

1.2.5. Vasıtasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği

Katma Değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi sisteminin vergilendirmediği ödeme güçlerini harcamalar sırasında en geniş bir şekilde kavrayabilmektedir. Gelir vergisinin tam uygulanmadığı ve birçok kazançları kapsamı dışında bıraktığı ülkemizde bu unsur önem kazanmaktadır.

1.2.6. Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri ile Ahenkleştirme Sağlanması

Gelir ve servetler üzerinden alınan vergilerin ahenkleştirilmesi amacıyla, ülkeler daha ziyade vergi anlaşmalarına ağırlık vererek, bu alanlardaki sorunlarını giderme yolunu tercih etmektedir. Dolayısıyla vergiler ve harcama vergileri sahasındaki uluslararası uygulama birliği ise benzer yasaların yürürlüğe konulmasıyla sağlanmaktadır. Ülkemizin o tarihlerde Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AET) girme hazırlıklarında olması ve AET'de katma değer vergisi uygulanması nedeniyle “katma değer vergisine geçmemiz faydalı olacaktır”, düşüncesi de bu verginin uygulanmasında önemli bir rol oynamıştır.

2. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Tarihsel Gelişimi

Bir Muamele Vergisi türü olan Katma Değer Vergisi, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanun ile 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye’de KDV uygulamasına geçilmiştir. Ancak, KDV uygulaması fikri, bu tarihten çok öncelere kadar uzanmaktadır.

Muamele Vergisi ilk olarak 1926 yılında Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır. 1925 yılında aşarın kaldırılması üzerine 1926 yılında “Umumi İstihlak Vergisi” konulmuştur. Bu verginin uygulamada çeşitli nedenlerle başarısız olması üzerine, 1927 yılında sınaî üretimini kapsamına alan “İlk Muamele Vergisi” konulmuştur. Bu verginin özelliği, imalat ve ithalat sırasında önceden ödenmiş vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilmesine imkân sağlamasıdır ki, bu açıdan dünyada gerçek anlamda katma değer vergisini gerçekleştiren ilk ülke Türkiye’dir.²⁵

²⁵ TURHAN; a.g.e., s.148.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda konu ile ilgili çalışmalara başlanıldığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı'nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya'daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında Maliye Bakanlığı'nca beş kez kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında iki ayrı kanun tasarısı hazırlanarak parlamentoya sunulmuş fakat kanunlaştırılamamıştır.²⁶

Yukarıda belirtildiği gibi, çeşitli nedenlerle KDV uygulamasına geçilmesi çabaları, 2.11.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3065 sayılı Kanun ile sonuca ulaşmış ve 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle aşağıdaki vergiler 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır:

- ◆ Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi
- ◆ İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- ◆ Nakliyat Vergisi
- ◆ PTT Hizmetleri Vergisi
- ◆ İlan ve Reklâm Hizmetleri Vergisi
- ◆ İşletme Vergisi
- ◆ Spor Toto Vergisi
- ◆ Şeker İstihlak Vergisi

²⁶TATLIDİL, Rezzan; AYAZ, Nükhet; **Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri**, TOBB, Ankara, 1992, s.4 .

B. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Bu kısımda önce ülkemizde KDV’nin genel özellikleri ele alınmıştır. Daha sonra KDV’nin ülkemizde uygulama sonuçları değerlendirilmiş ve son olarak ta ülkemizde KDV uygulamalarının etkinliğine ilişkin değerlendirmeler incelenmiştir.

1.Türk Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri

3065 sayılı ve 25.01.1984 kabul tarihi “Katma Değer Vergisi Kanunu” 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bu tarihten günümüze daha sonra çıkarılan çeşitli kanunlarla Katma Değer Vergisi Kanununun birçok maddeleri değiştirilmiştir.

Türkiye’de Katma Değer Vergisi Kanunu hazırlanırken, katma değer vergisi teorisi, Avrupa Topluluğu’nun direktifleri ve AT’ye üye belli başlı ülkelerin uygulamaları ile Türkiye’nin ekonomik ve mali yönden özellikleri, vergi sistemi ve kanunları göz önünde bulundurulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu, altı kısımdan oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla;

- Mükellefiyet,
- İstisnalar,
- Matrah, Nispet ve İndirim,
- Verginin Tarhı ve Ödenmesi,
- Usul Hükümleri,
- Çeşitli Hükümler

ana başlıklarından oluşmaktadır. Aşağıda bu düzenlemeler açıklanmıştır.

1.1. Mükellefiyet

Katma Değer Vergisi mükellefi, vergi konusuna giren işlemleri yapandır. Kişinin gerçek ya da tüzel kişi olması vergi yükümlülüğünü etkilememektedir. AT Konseyi mükellefi; imalat, ticaret veya hizmet ifası faaliyetlerine bağlı işlemleri kar gayesi güderek veya gütmeyerek bağımsız bir şekilde ve devamlı olarak icra eden kimseler olarak tanımlamıştır. Mükellef sayılmak için bağımsız olarak ve devamlı şekilde yapılması zorunludur. Buna göre ücretliler Katma Değer Vergisine (bağımsız çalışmadıkları için) tabi değildirler.²⁷

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun birinci kısmı olan mükellefiyet, üç bölümde düzenlenmiştir. Bunlar “Verginin Konusu, Mükellef ve Vergi Sorumlusu, Vergiyi Doğuran Olay”dır.

²⁷ ŞEMİN; a.g.e., s.17-18.

1.1.1 Verginin Konusu

Katma Değer Vergisi'nin konusunu, vergiye tabi olan malların üretiminden tüketimine kadar meydana gelen katma değerlerin oluşturduğu söylenebilir. KDV'nin konusu, en basit bir ifadeyle, KDVK'nun 1.maddesinde belirtilen işlemlerdir. İşlem ise, “mal teslimi veya hizmet ifası “olarak tarif olunabilir.

KDVK'nun 1.maddesi, hangi işlemlerin bu vergi kapsamına girdiğini belirtmektedir. Maddenin kapsamına girmeyen işlemler KDV'ne tabi tutulamaz.

Maddenin metninden de anlaşılacağı gibi, bir işlemin KDV'ne tabi olabilmesi için;

- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması,
- Bu işlemlerin madde metninde sayılan mal teslimi ve hizmet ifaları şeklinde olması gereklidir.²⁸

Bir işlemin vergiye tabi tutulabilmesi için, o işlemin Türkiye Cumhuriyeti hükümlerlik sahası içinde yapılmış olması gerekir. İşlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılabilmesine ilişkin esaslar kanunun 6. maddesindeki düzenlemede; “Malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması”, şeklinde ifade edilmiştir.

1.1.1.1. Teslim

Mal teslimi, hem KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerden biridir, hem de bu işlemin vergilendirilebilir hale gelmesini sağlayan önemli bir fiildir. Tabiatıyla vergilendirilebilmeden bahsedebilmek için söz konusu teslimin KDV kapsamına girmesi şarttır.²⁹ Teslim bir yandan vergiyi doğuran olay olmakta, diğer yandan da bu olayın ilk ve en önemli ögesini teşkil etmektedir. İşte bu nedenle teslim kavramının kanunda çeşitli yönleriyle açıklanmasında zorunluluk duyulmuştur.

Katma Değer Vergisininin 2.maddesininin 1 nolu bendinde yer alan teslim tanımı şöyledir.

“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir.

²⁸ AKSOY; a.g.e., s.350.

²⁹ MAÇ, Mehmet; **KDV Uygulaması**, İstanbul, Denet Yayıncılık A.Ş, Şubat 1993, s. 21.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen veya sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”

Yasanın bu hükmüne göre teslimin temel unsuru, ise mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Bu nedenle bir malın ödünç olarak başkasına verilmesi teslim hükmü dışında kalmaktadır. Bununla birlikte aynı şeyin doğrudan doğruya alıcıya verilmemekle birlikte mülkiyetini ve intikal ettirecek şekilde alıcı adına hareket edenlere verilmesi, alıcının ve alıcı adına yetkili olanların gösterdiği herhangi bir yere veya kişilere tevdi ve gönderilmesi teslim hükmünde sayılmıştır.

1.1.1.2. Teslim Sayılan Haller

Yukarıda da belirtildiği gibi, kanunda teslimin genel bir tanımı verilmiş, sonrasında bazı özel durumların da bu kanunu uygulanması bakımından teslim sayılacağı KDVK'nun 3.maddesinde belirtilmiştir. Bu durumlar şunlardır;

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri.

1.1.1.3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

Verginin konusunu oluşturan ve ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler, KDVK'nın 4.maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır;

“Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.”

Ayrıca, vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılır, şeklinde açıklanmıştır. (KDVK mad.5)

1.1.2.Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci kısmının ikinci bölümünde "Mükellef" ve "Vergi Sorumlusu" olmak üzere iki madde halinde düzenlenmiştir.

1.1.2.1. Vergi Mükellefiyeti

Katma Değer Vergisinin mükellefi esas itibariyle vergiye tabi işlemleri yapanlardır. Katma Değer Vergisi, işlemleri vergilendirdiği için kişilerin bir önemi yoktur. Yani, işlemi yapan ister dar ister tam mükellef olsun Katma Değer Vergisi'nin mükellefi olurlar.

Katma Değer Vergisi'nde mükellef denildiğinde vergi teorisi açısından iki ayrı kişi kastedilmektedir. Bunlardan birincisi, vergiyi tüketiciden satış bedeli ile tahsil eden ve vergi dairesine karşı yatırmak durumunda olan "Kanuni Mükellef" lerdir.

İkincisi ise kanuni mükelleflerin teslim ettikleri mal veya hizmetin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile kanuni mükellefe ödeyen "İktisadi Mükellef" lerdir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere KDVK'nda sayılan mükellefler, kanuni mükelleflerdir.³⁰ Mükellef, müşterilerinden topladığı katma değer vergilerinden, işle ilgili alımları, dolayısıyla ödediği katma değer vergilerini indirir, kalan tutarı vergi dairesine öder. Dolayısıyla vergi dairesine ödenen tutar, mükellefin mal varlığında bir eksilme meydana getirmez.³¹

KDVK'nun 8. maddesinde verginin mükellefleri ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre Katma Değer Vergisi'nin mükellefleri;

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) Spor-Toto, piyango (Millî Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,

³⁰ ARSLAN; a.g.e., s.254.

³¹ TOSUNER, M.; ARIKAN, Z.; YERELİ, A.B.; a.g.e., s.295.

- f) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Diğer yandan vergiye tabi işlem söz konusu olmadığı veya Katma Değer Vergisini fatura veya benzeri vergilerle göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği belgelerde, Katma Değer Vergisi gösterenlerde vergi ödemekle mükellef kılınmışlardır. (KDVK mad.8/2)

1.1.2.2. Vergi Sorumlusu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi sorumlusu, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenmiştir. Kanuna göre “mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde veya gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” denilmiştir. (KDVK mad.9)

Madde de belirlenen “gerekli görülen diğer haller” den amacın, mükelleflerin idarece takibin güç olduğu, dolayısıyla verginin tarh, tahakkuk ve tahsilât safhalarında kaybının muhtemel ve mümkün olabileceği durumlar olacağı anlaşılmaktadır.

1.1.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi borcunun doğumu için yürürlükteki bir vergi kanununda konuya ilişkin hükümlerin bulunması, herhangi bir vergi uygulamasının genel nitelikteki ön şartlarından birisidir.³²

Bu çerçevede vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19.maddesinde, “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” biçiminde tanımlanmıştır. KDVK'nun 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki şartları belirlenmiştir. Her bir olayın özelliğine göre vergiyi doğuran olay ayrı ayrı hükme bağlanmıştır.

³² ULUATAM, Özhan; **Vergi Hukuk**, Adım Yayıncılık, Ankara 1994, s.111.

Kanunun 10. maddesinin a bendinde, vergiyi doğuran olay için genel bir kural konulmuştur. Buna göre vergiyi doğuran olay, “mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması”dır. Maddenin devamında da vergiyi doğuran olay ile ilgili diğer hükümlere yer verilmiştir. Buna göre;

- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsü tevdi,
- f) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- g) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- h) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

anında Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

1.2. İstisnalar

Bilindiği gibi istisna, verginin konusu esas alınmak suretiyle vergi yükümlülüğünün süre ve şarta bağlı olarak sınırlandırılması anlamına gelmektedir.³³ Diğer vergi kanunlarında olduğu gibi, KDVK’nda da istisnalara ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. KDVK’nın 11-19. maddelerinde istisnaya ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Aşağıda KDVK’nda yer alan bu istisnalar ele alınmıştır.

³³ EKER, Aytaç; **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa Ltd. Şti., İzmir 2005, s.153.

1.2.1. İhracat İstisnası

Katma Değer Vergisi sistemimizde ihracat konusuna giren mal ve hizmetlerin, çıkış ülkesi değil varış ülkesi prensibine göre vergilendirilmesi temel ilke olarak kabul edilmiştir.³⁴ “Varış Ülkesinde Vergilendirme Prensibi*” nin bir sonucu olan İhracat İstisnası, katma değer vergisinin uygulandığı bütün ülkelerde yer alan bir istisnadır.³⁵

KDVK'nın 11'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan ihracat istisnası kapsamı içinde KDV'den müstesna teslim ve hizmetler şunlardır:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming (Dolaşım) anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming* hizmetleri,

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

Maliye Bakanlığı iadedden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

c) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

³⁴ AKSOY; a.g.e., s. 372.

* Varış Ülkesinde Vergilendirme Prensibini şöyle açıklayabiliriz: Türk İhracatçı A firmasının, Almanya'daki B firmasına yaptığı mal satışında, Türkiye açısından mal satışı KDV'ye tabi tutulmayacak, ithalatı yapan Alman firması açısından ise mal alışı KDV'ye tabi tutulacaktır.

³⁵ TOSUNER, M.; ARIKAN, Z.; YERELİ, A.B.; a.g.e., s.300.

* **Roaming (Dolaşım)** ; Bir cep telefonu kullanıcısının yabancı bir ülkede veya kendi ülkesinin diğer bir GSM şebekesinde cep telefonuyla görüşebilmesini ve diğer hizmetlerini kullanmasını sağlayan altyapıya denilmektedir.

İhracat İstisnası kapsamında, ihraç edilen mal veya hizmetler üzerinden KDV hesaplanmamakta, bununla birlikte ihraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen vergilerin indirilememesi halinde indirilemeyen verginin mükelleflere iade edileceği hususu da aynı kanunun 32 nci maddesinde belirlenmiştir.

KDVK'nun 11. maddesinde ihracat istisnası hem mallar ve hem de hizmetleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

1.2.1.1. Mal Teslimlerinde İhracat

Kanun bir teslimin ihracat sayılablmesinin gerekli şartlarını saymış bulunmaktadır. KDVK'nun 12. maddesine göre, bir teslimin ihracat teslimi sayılablmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

İhracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Gümrük antrepasına konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

1.2.1.2. Hizmet Teslimlerinde İhracat

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi hükmü ile hizmet ihracatı katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanunun 12. maddesine göre, hizmet ihracının katma değer vergisinden istisna edilebilmesi için;

- a) Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılması, şartları aranmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun hizmet ihracatı istisnasına ilişkin hükümlerinin uygulanması konusunda açıklamaların yapıldığı 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümünde, hizmet ihracında istisna uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

- 1- Hizmet Türkiye’de yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına olmalıdır.
- 3- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.
- 4- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

İster mal, ister hizmet ihracı olsun her ikisinde de geçen müşteri kavramından da ne anlaşılması gerektiği kanunda belirtilmiştir. Buna göre yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

1.2.2. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

KDVK’nun 13. maddesinde birden fazla konu ile ilgili istisnanın düzenlendiği görülmektedir. Bunlar;

- Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerle ilgili istisnalar,
- Değerli madenlerle petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,
- Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri,
- Ulusal Güvenlik Harcamaları kapsamında yapılan teslim hizmetler, şeklinde sayılabilir.

KDVK’nun 13. maddesinde “Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.” denildikten sonra deniz, hava ve demiryolu taşıma ve yüzer tesis araçlarına ilişkin istisna düzenlemesi belirtilmiştir.

a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,

KDVK'nda bu şekilde düzenlenmiş olan ve faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

- Bu araçların teslimi,
- Bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Bu araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetler,

istisna kapsamında yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin (a) bendinde düzenlenen araçlara ilişkin istisnanın uygulanmasında nasıl hareket edileceği hususu 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde açıklanmıştır.

Buna göre, istisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacaktır.

İstisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır. Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin işteğal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yönetici ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacaktır.

Buna mukabil araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli işigal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. Buna göre, işigal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

İşe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin işigal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.

Araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için, imal ve inşa edenin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması yeterlidir. Ancak; imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesi zorunludur.

Değerli madenlerle petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile ilgili istisna düzenlemesi ise 13. maddenin (c) bendinde yer almıştır. Buna göre; altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerine ilişkin istisna düzenlemesine de 13. maddenin (d) bendinde yer verilmiştir. Buna göre, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

1.2.3. Taşımacılık İstisnası

KDVK'nun 14. maddesi uyarınca ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1.2.4. Diplomatik İstisnalar

KDVK'nun 15'inci maddesinde düzenlenen aşağıdaki teslim ve hizmetler diplomatik istisnalar kapsamı içinde KDV'den müstesnadır. Buna göre;

“Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklarına sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

Uluslar arası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslar arası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, istisna kapsamındadır.

Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.”

1.2.5. İthalat İstisnası

Variş Ülkesinde Vergilendirme Prensipli doğrultusunda bir yandan ihracat vergiden istisna edilirken diğer yandan da ithalat vergiye tabi tutulmuştur. KDVK'nun 1. maddesinin (2) bendinde "her türlü mal ve hizmet ithalatı" denilmek suretiyle ithalat, verginin konusuna alınmış olmasına rağmen, kanununun 16. maddesi ile bazı ithalat türleri istisna kapsamına alınmıştır. KDVK'nun 16. maddesine göre;

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi (5 numaralı fıkrasının a bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç), geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanununun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

c) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

2. Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dâhil değildir.

1.2.6. Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

KDVK'nun 17. maddesinde düzenlenen bu istisna kapsamında da birden fazla konuda istisnanın yer aldığı görülmektedir. Madde kapsamında yer alan istisna türleri şunlardır:

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar
2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar
3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar
4. Diğer İstisnalar

Aşağıda bu istisnalar incelenmiştir.

1.2.6.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

KDVK'nun 17/1. maddesinde yer alan düzenleme ile;

“Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir.

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir.”

1.2.6.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

Kanunun 17/2. maddesinde çeşitli sosyal amaçlar güdülerek Katma Değer Vergisi'nden istisna tutulan teslim ve hizmetler şöyle sayılmıştır:

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji,

seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fakara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,

b) Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi,

c) Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgarî standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir.

e) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç),

1.2.6.3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar

KDVK'nun 17/3. maddesi uyarınca, "askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir." Bu istisnaya göre, örneğin askeri bir kuruluş askeri araçların tamir ve bakımını dolayısıyla vergi hesaplamayacak, ancak başka bir kişi veya kuruluşun aracının tamir veya bakımını yapması durumunda vergi hesaplanacaktır.

1.2.6.4. Diğer İstisnalar

KDVK'nun 17/4. maddesinde oldukça geniş kapsamlı istisnalar düzenlenmiştir. Buna göre;

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

b) Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

c) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.),

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,

e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,

f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce düzenlenen piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplenmesi veya oynanması,

g) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,

h) Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

ı) Serbest bölgelerde verilen hizmetler,

j) Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,

k) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri,

l) 30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

m) Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi,

Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır.

n) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri,

o) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen

ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,

p) Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünce yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemi,

Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1.2.7. İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı

Katma Değer Vergisinden istisna edilen bazı işlemleri yapanlar çeşitli nedenlerle bu istisnanın kendileri açısından faydalı olmayacağı düşüncesi ile bu istisnadan vazgeçmeyi düşünebilirler. Böyle bir düşünceye sahip olunmasının nedeni, istisna müessesesinin bu verginin en önemli özelliği olan indirim imkânını (Kanununun 11,13,14 ve 15. maddeleri hariç) ortadan kaldırmasıdır.³⁶ İstisnadan vazgeçmek ile ilgili düzenlemeler KDVK'nun 18/1-2-3. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

“Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi muafiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.”

İstisnalar ile ilgili olarak KDVK'nda yer alan son düzenleme ise istisnaların sınırına ilişkindir. Bu husus da kanununun 19/1-2. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

³⁶ ARSLAN; a.g.e., s.276.

“Diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”

1.3. Katma Değer Vergisinde Matrah, Oran, İndirim

Diğer tüm vergi kanunlarında olduğu gibi KDVK’nda da, vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesi açısından bu verginin matrahı, oranları ve uygulamaya ilişkin çeşitli hususlar yer almaktadır. Aşağıda önce, KDV’nde matraha ilişkin düzenlemeler ele alınmıştır.

1.3.1. Katma Değer Vergisinde Matrah

Daha öncede ifade edildiği gibi, K.D.V’nin matrahı, üretim-dağıtım zincirinin her aşamasında oluşan “katma değerler” toplamıdır. KDVK’nun 20-27’inci maddelerinde KDV matrahının nasıl tespit edileceğine dair hükümler yer almaktadır.

KDVK’nda matrahın belirlenmesi, verginin konusunu oluşturan işlemlere göre ayrı ayrı ele alınarak düzenlenmiştir.

1.3.1.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

KDVK’nun 20/1. maddesinde Teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, “bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeli” olarak sayılacağı ifade edilmiştir. İfadede geçen Bedel kavramından ne anlaşılması gerektiği ve çerçevesi de kanunun 20/2-3. maddesinde şöyle açıklanmıştır.

“Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dâhil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez. “

Görüldüğü gibi bedel kavramına oldukça geniş bir anlam yüklenmiştir. Buna göre, her ne şekilde olursa olsun müşteriden alınan paralar bedel kavramına girmektedir. Ayrıca, müşteriden para yerine alınan mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerler de bedel kavramına dahil edilmektedir.

1.3.1.2. İthalatta Matrah

İthalat işlemlerinde KDV'nin matrahına ilişkin düzenlemeler kanununun 21. maddesinde şöyle belirlenmiştir:

“İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler.”

1.3.1.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

KDVK'nun 22. maddesine göre; “İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. “

1.3.1.4. Özel Matrah Şekilleri

KDVK'nun 23. maddesi ile bazı teslim hizmetlerle ilgili olarak matrahın tespitine ilişkin özel düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre; özel matrah şekilleri şunlardır:

a) Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli,

e) Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır,

f) Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

Son fıkrada da belirtildiği gibi, Maliye Bakanlığı KDV Kanununda sayılan özel matrah şekillerinin ihtiyacı karşılayamayacağı, uygulamada bazı işlemler içinde özel matrah şekli belirlenmesine ihtiyaç duyulan konularda özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bakanlık bu yetkisini kullanarak bazı işlemler için özel matrah şekli tespit etmiştir. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkiyi kullanarak belirlediği özel matrah şekilleri³⁷ şunlardır:

1.Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar

2- Tekel Ürünleri

a. Tekel İdaresi Tarafından Üretilen ve İthal Edilen Alkollü İçkilerin Teslimi

b. Özel Şirketlerin Alkollü İçki ve Sigara Teslimleri

3- Çay Teslimleri

4- Gümüşten Mamul veya Gümüş İhtiva Eden Eşyalar ile Sikke Gümüş Teslimleri

5- Plaka Teslimleri

6- Telefon Kartları ve Jetonlar

7- Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Kullanılan Bilet ve Kartlar

8- Ön Ödemeli Hazır Kart Teslimleri

Gerek kanunda sayılan ve gerekse Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ve özel matrah şekilleri olarak sayılan ve sadece bu işlemlerle uğraşanlar, bu faaliyetlerine ilişkin bedelleri Katma Değer Vergisi Beyannamesine dahil etmezler ve katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Ancak, mükellefler özel matrah şekline

³⁷ ÖZDEMİR, Mehmet; BAŞTÜRK, Harun; ASLAN, Haşem; “Özel Matrah Şekline Tabi Olan İşlemlerin Belge Düzeni, Muhasebesi Ve Beyanı”, T.C.Maliye Bakanlığı Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü Konya Vergi Denetmenleri Ekip Başkanlığı, Konya 2004. (<http://www.vdd.org.tr/tezler> internet adresinden alınmıştır.)

tabi işlemlerin yanı sıra başka işlemleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefi olmaları durumunda, özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelerine dahil etmeleri gerekmektedir.³⁸

1.3.1.5. Katma Değer Vergisinde Matrahın Tespiti

Kanunda matrahın tespitine yönelik olarak, matraha dahil olan ve dahil olmayan unsurlar 24. ve 25. maddelerde sayılarak belirtilmiştir. Buna göre;

Matraha dahil olan unsurlar;

- a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Matraha dahil olmayan unsurlar ise;

- a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,
- b) Hesaplanan katma değer vergisi.

Matrahı oluşturan bedelin, “döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.” denilmektedir. (KDVK madde 26)

Matrahın tespitinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile ilgili olarak ta kanunun 27. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

“Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

³⁸ 12.03.1992 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.” denilmiştir.

1.3.2.Katma Değer Vergisinde Oran

Bilindiği gibi vergi oranı, ödenmesi gereken vergi miktarının hesaplanması için kullanılan yüzdeye denilmektedir. KDV, “Tek Oranlı “ olabileceği gibi, “Çok Oranlı” ve “Sıfır Oranlı” olarak da uygulanabilmektedir. KDV’nde, oranların hangi miktarlarda belirleneceğine ilişkin yaygın bir görüş yoktur. Bu nedenle ülkeler kendi koşullarına en uygun oranı seçip uygulanmaktadırlar.

Ülkemizde ödenmesi gereken Katma Değer Vergisinin hesaplanması işlemlerinde kullanılacak vergi oranlarına ilişkin düzenleme KDVK’nun 28. maddesinde yer almaktadır.

Maddeye göre, “Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.”

Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak farklı mal ve hizmetleri farklı oranlarda KDV’ye tabi tutmuştur. Bu çerçevede en son 15.05.2001 tarihinde yapılan bir düzenleme ile kanunda %10 olarak belirlenmiş olan, ancak uygulama süresince birçok kez değişik yapılan genel oranı %18’ çıkarmıştır. 01.01.2006 tarihi itibarıyla, mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanacak olan KDV oranları şöyledir:

a	Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her bir işlem için (Genel Oran)	% 18
b	I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için	% 1
c	II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için	% 8

1.3.3.Katma Değer Vergisinde İndirim

KDV’ni diğer işlem vergilerinden ayıran en önemli özellik, vergi indirimi mekanizmasıdır. Mekanizmanın işleyişi, satışlar üzerinden hesaplanan KDV’den, bu

satışların girdilerine ilişkin olarak ödenen KDV'nin indirilmesi esasına dayanmaktadır.³⁹

Vergi mükellefi, KDV sistemi içinde, aracı görevi yapar. Sattığı mal ve hizmetler üzerinden tahsil ettiği vergiden mal ve hizmet alışında ödediği vergiyi düşerek bakiyesini devlete öder. Bu işlem her safhadaki mükellef tarafından tekrarlanır. Ancak bu süreç içerisinde indirilebilecek ve indirilemeyecek Katma Değer Vergileri kanunda belirtilmiştir.

1.3.3.1. İndirilebilecek Katma Değer Vergileri

KDVK'nun 29/1. maddesinde önce, "Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler" denildikten sonra, bunların neler olduğunu saymıştır. Buna göre;

- a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
 - b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,
 - c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
- hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilebilecektir.

Katma Değer Vergisinden indirim uygulamasının işleyişine ilişkin düzenlemeler kanununun 29/2-3-4. maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre;

"Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet

³⁹ ŞEMİN; a.g.e., s.19-21.

bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”

İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimini uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.”

KDVK’na göre vergiden istisna edilmiş olan işlemlerle ilgili olarak hesaplanan Katma Değer Vergisinin indirimine ilişkin düzenlemeler, kanunun 32. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

“Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51’i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir.”

1.3.3.2. İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri

KDV, esas itibariyle vergi indirimini mekanizmasına izin veren bir işleyişe sahip olmakla birlikte, uygulamada bazı durumlarda vergi indirimine imkan tanımamaktadır. Buna göre, hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilemeyecek Katma Değer Vergilerinin neler olduğu kanunun 30. maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

“Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.”

İndirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılacağı ve buna ilişkin usul ve esasların tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yetkili olduğu, kanunun Kısmi Vergi İndirimi başlıklı 33. maddesinde düzenlenmiştir.

Ayrıca, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği, Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin de Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunacağı hususları İndirimin Belgelendirilmesi başlıklı 34. maddede yer almaktadır.

1.4. Katma Değer Verginin Tarhı ve Ödenmesi

KDVK'nda Katma Değer Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi başlıklı dördüncü kısımda ilk olarak vergilendirme usulleri düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisinde vergilendirme usullerine ilişkin açıklamalar aşağıda ele alınmıştır.

1.4.1. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Usulleri

Vergilendirme usulleri kavramı, herhangi bir verginin matrahının tespitinden ödenecek verginin hesaplanmasına ve bunun ödenmesine kadar olan süreci ifade etmektedir.⁴⁰ Katma Değer Vergisinde, vergilendirmede tek bir usul, Gerçek Usul benimsenmiştir. Buna ilişkin düzenleme KDVK'nun 37. maddesinde şöyle yer almaktadır: “Aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler.”

Ancak kanunda, gerçek usulden ne anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. Gerçek usulde Katma Değer Vergisi, vergi oranının matraha uygulanması suretiyle bulunur. Ancak Katma Değer Vergisinde indirim mekanizmasının olması nedeniyle, mükellefin alışları üzerinden ödediği vergisini, satışları üzerinden aldığı vergiden düşer ve aradaki farkı vergi dairesine yatırır. Eğer bu fark tersi olursa, bu fark iade edilmez ve gelecek dönemlere devrolunur.

Katma Değer Vergisinde gerçek usule kimlerin tabi olacağı Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunlarından yararlanılarak şöyle sayılmaktadır⁴¹:

1. Gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek erbabı,
2. Kurumlar Vergisi mükellefleri,
3. Katma Değer Vergisi konusuna giren işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişiler.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefi olan birisinin Katma Değer Vergisi mükellefi olmayabileceği ya da tersine Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefi olmayan birisinin Katma Değer Vergisi mükellefi olabileceği açıktır.

Katma Değer Vergisinde gerçek usulün yanı sıra, kanunun 9. maddesinde düzenlenmiş olan vergi sorumluluğu ve gerektiren hallerde, tevkifat yolu ile vergilendirme söz konusu olmaktadır. Katma Değer Vergisinde vergi sorumluları, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar veya ilgili şahıslar olarak belirtilmiştir. Vergi sorumluluğu, verginin güvence altına alınması amacı ile üç durumda söz konusu olacağı da yine kanunu 9. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vergi sorumluluğu;

⁴⁰ ŞENYÜZ, Doğan; **Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Ezgi Yayınları, Bursa 1998, s.494.

⁴¹ TOSUNER, M.; ARIKAN, Z.; YERELİ, A.B.; a.g.e., s.320.

- Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması,
- Belgesiz mal bulundurma veya belgesiz hizmet satın alma,
- Maliye Bakanlığınca gerekli görülen diğer hallerde söz konusudur.

Vergi sorumluluğunun söz konusu olduğu durumlarda mükelleflere ödenmesi gereken katma değer vergisinin tamamı veya belirlenen oranının, mal veya hizmet alımında bulunan tarafından tevkifat yolu ile kesilmesi ve 2 No.lu Katma Değer Vergisi beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisindeki tevkifata tabi işlemler ile bunlara ilişkin oranlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.⁴²

Katma Değer Vergisinde sorumluluğa ilişkin şöyle bir örnek verebiliriz:

İkametgâhı ve işyeri merkezi Türkiye’de olmayan A firması, Türkiye’de buluna B firmasına danışmanlık hizmeti sunmuştur. Bu durumda hizmetten Türkiye’de faydalanılıyor olması nedeniyle Katma değer Vergisinin konusunu oluşturan bir işlem meydana gelmiştir. Normal olarak, KDV mükellefi, hizmeti sunan ve yurt dışında olan A firması olacaktır. A firmasının, danışmanlık bedelini alırken, aynı zamanda KDV’ni de tahsil etmesi ve bunu vergi dairesine beyan ederek ödemesi gerekmektedir. Ancak, A firmasının yurt dışından bir firma olması nedeniyle, danışmanlık hizmetini alan ve yurt içinde faaliyette bulunan B firması, ödemeyi yaparken KDV’ni, A firmasına ödememek ve bu vergiyi kendisi vergi dairesine beyan edip ödemekle sorumlu tutulmaktadır.

⁴² http://www.turmob.org.tr/dosya/kdv_tevkifat.doc İnternet adresinden alınmıştır.

Tablo 1:Türkiye’de KDV’nde Tevkifat Uygulaması

Tevkifata Tabi Mal veya Hizmet	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacak Olanlar
KDV mükellefi olanların, KDV mükellefi olmayanlardan, ticari işletmeye dahil olmayan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesinde sayılan mal ve hakları kiralama işlemleri	İşlem üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tamamı	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması, ✓ Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması, şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayana tarafından
Gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olanların profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklam vermeleri .	İşlem üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tamamı	Reklam alanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde, reklam verenler tarafından.
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri	İşlem Bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ü	İşi yaptıranlar
Hurda metal alımlarında (Hurda metal teslimleri Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi uyarınca hurda mal tesliminde bulunan mükellefin istisnadan vazgeçmesi halinde tevkifat yapılacaktır.)	İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin % 90'ı	Alım Yapanlar
Akaryakıt işi ile devamlı olarak uğraşmayanlardan (mutad depo kapsamında yurt dışından akaryakıt getirip satanlardan) akaryakıt alınması işlemi	İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin % 90'ı	Alım Yapanlar
Atık kağıt, hurda plastik ve hurda cam alımları (Kağıt, Plastik ve cam hurda ve atıklarının teslimleri Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi uyarınca hurda mal tesliminde bulunan mükellefin istisnadan vazgeçmesi halinde tevkifat yapılacaktır.	İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin % 90'ı	Alım yapanlar
Yapı Denetim Hizmetler,	İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 1/2'si	Hizmet Alanlar
Aşağıdaki hizmet alımları; <ul style="list-style-type: none"> ✓ Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik mimarlık ve etüt-proje hizmetleri, ✓ Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri, ✓ Özel güvenlik hizmetleri, ✓ Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, ✓ Her türlü yemek servisi, ✓ Danışmanlık ve denetim hizmetleri, <p>Kapsama giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanununa göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde 2006 yılı için fatura düzenleme sınırı olarak belirlenen 520 Yeni Türk Lirası, 1/1/2006 tarihinden</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Yemek servisi, bahçe ve çevre bakım, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde 1/2, ✓ Temizlik hizmetlerinde 2/3, ✓ Yapım İşlerinde 1/6 ✓ Diğer hizmetlerde 1/3'dür. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, ✓ Döner sermayeli kuruluşlar, ✓ Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, ✓ Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, ✓ Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç), ✓ Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, ✓ Bankalar ve özel finans kurumları, ✓ Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), ✓ Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ✓ Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, ✓ Hisse senetleri İstanbul Menkul

<p>itibaren tevkifata tabi tutulmayacak işlemlerde dikkate alınacak tutar olacaktır.</p>		<p>Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.),</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, <p>birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, söz konusu hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.</p>
<p>İşgücü Hizmet Alımlarında</p>	<p>İşgücü hizmetine ait katma değer vergisinin % 90'ını</p>	<p>İşgücü Hizmetini Alanlar ile Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmasalar Bile aşağıda sayılan kuruluşlar, (Ancak, bu kurum ve kuruluşlardan alınan işgücü hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır.)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, ✓ Döner sermayeli kuruluşlar, ✓ Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ✓ Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, ✓ Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç), ✓ Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, ✓ Bankalar ve özel finans kurumları, ✓ Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), ✓ Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ✓ Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, ✓ Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler, ✓ Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
<p>Hurdadan elde edilenler dışındaki bakır külçe teslimleri (Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici veya ithalatçıları bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır)</p>	<p>İşlem bedeli üzerinden Hesaplanan KDV'nin % 90'ı</p>	<p>Alım yapanlar</p>

Kaynak: http://www.turmob.org.tr/dosya/kdv_tevkifat.doc Internet adresi.

1.4.2. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası

KDVK’nda Katma Değer Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi başlığı altındaki ikinci bölümde katma değer vergisinin, vergilendirme dönemi ve beyan esası yer almaktadır. Aşağıda bu düzenlemeler incelenmiştir.

1.4.2.1. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Dönemi

KDVK’nda vergilendirme dönemi ile ilgili hususlara 39/1. maddede yer verilmiştir. Bu maddeye göre; “Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üç aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.”

Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden 1 Ekim 1985 tarihinden itibaren “**birer aylık**” vergilendirme dönemi belirlemiştir.⁴³ Ancak, aylık vergilendirme döneminin uygulamada meydana getirebileceği çeşitli güçlükler nedeniyle bakanlık bazı mükellefler için 3’er aylık vergilendirme dönemi belirlemiştir. Bu mükellefler şunlardır;

1. İşletme hesabı esasına göre defter tutan ve münhasıran uluslar arası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar⁴⁴
2. İşletme hesabı esasına göre defter tutan ve münhasıran şehirlerarası ve şehir içi yük taşımacılığı yapanlar⁴⁵
3. İşletme hesabı esasına göre defter tutan ve münhasıran uluslar arası yük ve yolcu taşımacılığı ile birlikte şehirlerarası yük taşımacılığı da yapanlar⁴⁶
4. Konut yapı kooperatifleri⁴⁷

Bu çerçevede belirlene 3’er aylık vergilendirme dönemleri şöyledir;

Birinci Dönem	:	Ocak-Şubat-Mart
İkinci Dönem	:	Nisan-Mayıs-Haziran
Üçüncü Dönem	:	Temmuz-Ağustos-Eylül
Dördüncü Dönem	:	Ekim-Kasım-Aralık

⁴³ 27.06.1985 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 14 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁴⁴ 28.03.1986 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 21 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁴⁵ 31.12.1987 ve 03.03.1989 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 26 ve 32 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri.

⁴⁶ 03.03.1989 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 32 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁴⁷ 03.03.1998 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 66 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

Bunlardan ayrı olarak KDVK'nun 39/2. maddesinde bazı hallerle ilgili vergilendirme dönemini şöyle belirlemiştir;

a) Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,

b) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,

c) İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır.

1.4.2.2. Katma Değer Vergisinde Beyan Esası

Katma Değer Vergisinde, mükellefiyetin başlangıcından bitişine kadar her vergilendirme dönemi için mükellef tarafından yazılı bir şekilde beyan edilir. Beyanlar, Maliye Bakanlığı tarafından şekil ve muhtevası tespit edilen beyannameler aracılığı ile bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen vergiye tabi işlemlerin bildirim yoluyla yapılır.

KDVK'nda beyan esasına ilişkin hususlar 40. maddede belirtilmiştir. Bu maddeye göre;

“Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.

Bu kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarh olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir.

Maliye Bakanlığı, bu Kanunun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirmeye, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas olan belgeleri kabul etmeye, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Katma Değer Vergisinde beyan esasına ilişkin kanundaki bu düzenlemeler çerçevesinde verilmesi gereken beyanname türleri⁴⁸ şöyle sıralanmaktadır;

Gerçek usulde vergilendirilenler için; (1) no.lu beyanname,

Vergi sorumluları için; (2) no.lu beyanname,

İthalat yapanlar için; *gümrük giriş belgesi*

Motorlu kara taşıtlarıyla yapılan uluslar arası yük ve yolcu taşıyanlar için; (5) no.lu beyanname

1.4.2.3. Katma Değer Vergisinde Beyanname Verme Zamanı

Katma Değer Vergisinde beyanname verme zamanına ilişkin olarak kanunun 41. maddesinde üç düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre;

1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyanmelerini, vergilendirme dönemini takibenden ayın yirminci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

2. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyanamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyanmeler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

3. İş bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyanamesi, iş bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar, ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

Bunlardan ayrı olarak bazı özel durumlarda beyanname verme zamanına ilişkin düzenlemeler şu şekildedir.⁴⁹

“Mükellefin ölümü halinde, katma değer vergisi beyannamesinin verilme süresine üç ay eklenecektir. Memleketi terk halinde ise katma değer vergisi beyanamesi, memleketi terke tekaddüm eden 15 gün içinde verilecektir.”

1.4.3. Katma Değer Vergisinde Verginin Tarhı

Katma Değer Vergisinde Verginin Tarhı kısaca, ödenecek katma değer vergisinin hesaplanması olayıdır. KDVK’nda tarhiyat işlemleri; tarh yeri, tarhın muhatabı ve tarhın zamanı olmak üzere üç maddede düzenlenmiştir.

⁴⁸ ŞENYÜZ; a.g.e., s.504.

⁴⁹ 30.11.1984 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

1.4.3.1. Katma Değer Vergisinde Tarh Yeri

Katma Değer Vergisinde, tarhiyatın yapılacağı yer, vergiye tabi işlemlerin özellikleri dikkate alınarak farklı şekillerde tespit edilmiştir. Tarh yerine ilişkin düzenlemeler KDVK'nun 43. maddesinde şöyle sayılmıştır:

“1. Katma Değer Vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

2. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, Katma Değer Vergisi, Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarholunur.

3. Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde, Katma Değer Vergisi beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

4. İthalde alınan Katma Değer Vergisi ilgili gümrük idaresince tarholunur.

5. İkametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi de, ilgili gümrük idaresince tarholunur.

6. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin, gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir.”

1.4.3.2. Katma Değer Vergisinde Tarhın Muhatabı

Katma değer Vergisi, verginin mükellefi gerçek kişi ise gerçek kişi adına, tüzel kişi ise tüzel kişi adına tarh olunur. Bazı mükellefiyet durumlarında tarhiyatın muhatabının kim olacağı hususuna ilişkin kanunun 43. maddesindeki düzenleme şöyledir:

“a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri,

b) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez ile iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi;

1. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi,

2. Türkiye'de birden fazla daimi temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci,

3. Tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi,
4. Daimi temsilci mevcut değilse, işlemleri mükellef adına yapanlar,” tarhiyata muhatap tutulacaklardır.

1.4.3.3. Katma Değer Vergisinde Tarhın Zamanı

Katma Değer Vergisinde, beyannamenin elden verilmesi ya da posta ile gönderilmesine bağlı olarak tarhın zamanı kanununun 45. maddesinde belirlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; “Katma Değer Vergisi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir.”

Görüldüğü gibi, KDV beyannamesi elden veriliyorsa, aynı gün içinde tarh edilerek tahakkuk fişi kesilir ve mükellefe verilir. Posta ile gönderilmiş ise beyannamenin vergi dairesine geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh yapılır.

1.4.4. Katma Değer Vergisinde Verginin Ödenmesi

Tarh edilen Katma Değer Vergisinin, mükellefi ya da sorumlusu tarafından ödenmesi ile ilgili olarak kanununun 46. maddesinde yer alan düzenlemeler şu şekildedir:

“1. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

2. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

3. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

4. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi, tarh süresi içinde ödenir.

Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme

dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir.

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak Katma Değer Vergisinin işlemde önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir.”

1.5. Katma Değer Vergisinde Usul Hükümleri

KDVK’nda “Usul Hükümleri” isimli beşinci kısımda, Fatura ve Benzeri Vesika Düzenlenmesi, Kayıt Düzeni ile Vergi Teminatı olmak üzere üç bölüm yer almaktadır. Aşağıda bu bölümler ele alınmıştır.

1.5.1. Fatura ve Benzeri Vesika Düzenlenmesi

Daha öncede ifade edildiği gibi, bir yandan verginin hesaplanması ve diğer taraftan indirilecek verginin doğru olarak belirlenebilmesi açısından Katma Değer Vergisinde iyi ve sağlıklı işleyen bir belge düzeni büyük öneme sahiptir. Belge düzeninden ne anlaşılması gerektiği KDVK’nun 53. maddesinde şöyle ifade edilmektedir: “Bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade eder.”

Buna göre, Vergi Usul Kanununda sayılan Fatura, Perakende Satış Vesikaları, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu ve Serbest Meslek Makbuzu, aynı zamanda Katma Değer Vergisi açısından da önemli bir belge niteliğindedirler.

Benzeri vesika tabiri ise Vergi Usul Kanununda düzenlenmemekle beraber, faturanın tüm unsurlarını taşıyan hak ediş belgelerini de kapsamaktadır.⁵⁰

Katma değer vergisi mükellefleri, düzenleyecekleri bu vesikalarda katma değer vergisini hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir.

1.5.2. Katma Değer Vergisinde Kayıt Düzeni

Katma Değer Vergisi, mal ve hizmetleri iktisadi aşamaları itibariyle takip etmesi nedeniyle, bir mükellef için hesaplanan vergi, başka bir mükellef için indirilecek vergi olmaktadır. Mal ve hizmet teslimi işlemlerinde alınan vergi, aslında devlet adına alındığı için, devletin bütün süreci izlemesine imkan verecek şekilde bir kayıt düzenine uyulması gerekir.⁵¹

Bu çerçevede KDVK’nda kayıt düzeni ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler kanunun 54. maddesinde yer almaktadır.

⁵⁰ 01.08.1989 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 34 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁵¹ ŞENYÜZ; a.g.e., s.511.

“1. Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler.

Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

d) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.

2. Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibarıyla tefrik edip göstermeye mecburdurlar.”

1.5.3. Katma Değer Vergisinde Vergi Teminatı

Kanun koyucu vergi alacağını teminat almak için, KDVK'nun 55. maddesinde özel bir düzenlemeye yer vermiştir. Buna göre; ”Mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezaların teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.” denilmiştir.

1.6. Katma Değer Vergisinde Çeşitli Hükümler

KDVK'nun “Çeşitli Hükümler” başlıklı 6. kısmında yer alan ve katma değer vergisi uygulamaları açısından önem taşıyan bazı özellikleri aşağıda incelenmiştir.

1.6.1. Verginin Etikette Gösterilme Mecburiyeti

Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, Katma Değer Vergisinin satış fiyatına dahil olup olmadığı açıkça belirtilir. Vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarı ayrıca gösterilir.

Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde yukarıdaki hüküm uygulanmaz. (KDVK madde 57)

1.6.2. Verginin Gider Kaydedilemeyeceği

Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. (KDVK madde 58)

2. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Ülkemizde 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi’nin çeşitli açılardan değerlendirmesi bu kısımda ele alınmıştır.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan bu vergilerden dolayı olabilecek vergi kayıplarının uygulamaya konulan KDV tarafından fazlası ile telafi edildiği görölmektedir. Kaldırılan vergilerin GSMH’ya oranı 1982, 1983 ve 1984 yıllarında, sırasıyla yüzde 2,4, yüzde 2,7 ve yüzde 2,3 oranında gerçekleşmiştir. Halbuki yürürlüğe girdiği 1985 yılında KDV gelirlerinin GSMH’ya oranı yüzde 2,7 ve 1986 yılında yüzde 3,1 olarak gerçekleşmiştir. Aşağıdaki tabloda Katma değer Vergisinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren GSMH’ya oranları görölmektedir.

Tablo 2: Katma Değer Vergisinin GSMH İçindeki Payı (Milyar TL)

YILLAR	GSMH (1)	TOPLAM KDV HASILATI * (2)	ORAN (2/1) %
1985	35.350.3	950.6	2,69
1986	51.184.8	1.567.7	3,06
1987	75.019.4	2.567.0	3,42
1988	129.175.1	4.177.5	3,23
1989	230.369.9	6.460.5	2,80
1990	397.177.5	12.371.2	3,11
1991	634.392.8	22.831.6	3,60
1992	1.103.604.9	42.088.1	3,81
1993	1.997.322.6	81.876.8	4,10
1994	3.887.902.9	176.742.2	4,55
1995	7.854.887.2	354.980.5	4,52
1996	14.978.067.3	743.026.2	4,96
1997	29.393.262.1	1.561.561.6	5,31
1998	53.518.331.6	2.725.083.2	5,09
1999	78.282.966.8	4.164.334.1	5,32
2000	125.596.128.8	8.379.553.6	6,67
2001	176.483.953.0	12.438.860.9	7,05
2002	275.032.366.0	20.400.200.9	7,41
2003	356.680.888.0	27.031.099.5	7,57
2004	428.932.343.0	34.325.208.0	8,00
2005	486.401.032.0	38.280.417.0	7,87

Kaynak: www.gelirler.gov.tr Internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

* Toplam KDV hasılatı; Dahilde ve İthalde Alınan KDV toplamından oluşmaktadır.

Tablodan da görüldüğü gibi, KDV'nin GSMH içindeki payı yıllar içinde gittikçe artmıştır. İlk uygulanmaya başladığı yıl olan 1985 yılında %2,69 olan oran, 2005 yılı itibariyle %7,87 ye çıkmıştır. Dolayısıyla, kaldırılan vergilerden dolayı ortaya çıkabilecek vergi kaybından çok daha fazla bir vergi hasılatı sağlamıştır.

Bir başka açıdan KDV'nin vergi gelirleri açısından değerlendirmesi yapılabilir. Buna göre, örneğin KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılından itibaren toplam vergi gelirleri içindeki payı itibariyle değerlendirmeye tabi tutulabilir.

Aşağıdaki tabloda KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı görülmektedir. Tablo incelendiğinde de görüleceği gibi, KDV'nin uygulanmaya başladığı yıldan itibaren toplam vergi gelirleri içindeki payının sürekli arttığı anlaşılmaktadır.

Tablo 3: KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (1)	TOPLAM KDV HASILATI * (2)	ORAN (2/1) %
1985	3.829	950.6	24,82
1986	5.972	1.567.7	26,25
1987	9.051	2.567.0	28,36
1988	14.232	4.177.5	29,35
1989	25.550	6.460.5	25,28
1990	45.399	12.371.2	27,25
1991	78.643	22.831.6	29,03
1992	141.602	42.088.1	29,72
1993	264.273	81.876.8	30,98
1994	587.760	176.742.2	30,07
1995	1.084.350	354.980.5	32,73
1996	2.244.094	743.026.2	33,11
1997	4.745.484	1.561.561.6	32,90
1998	9.228.596	2.725.083.2	29,52
1999	14.802.280	4.164.334.1	28,13
2000	26.503.698	8.379.553.6	31,61
2001	39.735.928	12.438.860.9	31,30
2002	59.631.868	20.400.200.9	34,21
2003	84.316.169	27.031.099.5	32,06
2004	101.038.904	34.325.208.0	33,97
2005	119.253.669	38.280.417.0	32,10

Kaynak: www.gelirler.gov.tr İnternet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

* Toplam KDV hasılatı; Dahilde ve İthalde Alınan KDV toplamından oluşmaktadır.

1985 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı % 24,82 olan KDV, 2005 yılı itibariyle % 32,10'luk bir orana ulaşmıştır. Yani neredeyse toplam vergi gelirlerinin 1/3'ü KDV'den oluşmaktadır.

KDV'nin uygulama sonuçlarının önemini anlayabilmek için bakabileceğimiz bir başka kriter de toplam vergi gelirleri içindeki diğer vergi gelirleri ile mukayese

etmek olacaktır. Aşağıdaki tablo da toplam vergi gelirlerini oluşturan vergilerin bileşenleri itibarıyla KDV'nin durumu görülmektedir.

Tablo incelendiğinde, ilk dikkati çeken hususun Gelir Vergisinin, toplam vergi gelirleri içindeki payının gittikçe azalmasıdır. Buna karşılık, Katma Değer Vergisinin payının da gittikçe artması söz konusudur. Ayrıca bir başka dikkati çeken husus da, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin toplamının, toplam vergi gelirleri içindeki paylarının her geçen gün azalmakta oluşudur. Bunun sebebi büyük ölçüde, 2002 yılında uygulamaya konulan Özel Tüketim Vergisi'nin etkisinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 4: Toplam Vergi Gelirlerinin Dağılımı

YILLAR	GELİR VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	KDV'NİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI
1985	34,6	11,7	24,8	71,1
1986	35,2	15,9	26,3	77,4
1987	34,2	14,7	28,4	77,3
1988	33,7	14,9	29,4	78,0
1989	38,6	14,1	25,3	78,0
1990	41,0	10,2	27,3	78,5
1991	42,4	9,0	29,0	80,4
1992	42,4	7,1	29,8	79,3
1993	40,4	7,2	31,0	78,6
1994	30,9	7,5	30,1	68,5
1995	30,4	9,5	32,8	72,7
1996	30,1	8,4	33,2	71,7
1997	31,6	8,3	32,9	72,8
1998	37,7	8,1	29,6	75,4
1999	33,3	10,5	28,2	72,0
2000	23,4	8,9	31,7	64,0
2001	29,1	9,3	31,3	69,7
2002	23,0	9,3	34,3	66,6
2003	20,2	10,3	32,1	62,6
2004	19,5	9,5	34,0	63,0
2005	19,1	9,6	32,1	60,8

Kaynak: www.gelirler.gov.tr Internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Özellikle 2002 yılına kadar, Türk Vergi Sistemi; Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi olmak üzere üç temel vergi üzerine oturmuştur. Bu üç temel verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları, Özel Tüketim Vergisinin uygulanmaya başladığı 2002 yılına kadar %70–80 arasında değişmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, KDV'den vergi gelirlerine yapması beklenen katkının büyük ölçüde gerçekleştiğini söylemek mümkündür.

KDV'den beklenen hasılatın sağlanmasında, KDV sisteminin kendi bünyesinden gelen otokontrol mekanizması yanında, alınan çeşitli tedbirlerin de etkili olduğu söylemek mümkündür. KDV'nin uygulanma sürecinde, üretim ve dağıtım aşamalarında, KDV'nin oluşturacağı otokontrol mekanizmasının en zayıf yönünün, perakende satış veya hizmet ifa edici ile nihai tüketici arasındaki ilişki olduğu tahmin edilmiş ve bu zayıf noktanın kuvvetlendirilmesi için bazı önlemler alınmıştır ve uygulamaya konulmuştur.

Bu çerçeve uygulana bir takım önlemleri şöyle sıralayabiliriz: Ücretli, emekli ve diğer gelir vergisi mükelleflerine vergi iadesi uygulaması, yazar kasa sistemi, özel usulsüzlük cezaları uygulaması, yaygın ve yoğun vergi kontrolleri yapılması ve vatandaşların televizyon aracılığıyla belge istemeye özendirilmeleri olarak sıralanabilir.

3. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Etkinliğin Sağlanmasına İlişkin Çeşitli Uygulamalar

1 Ocak 1985 tarihinden itibaren ülkemizde uygulanmaya başlayan Katma Değer Vergisi uygulamalarının başarılı olması ve toplum tarafından benimsenmesi için, diğer vergi uygulamalarından farklı olarak bazı sistemler uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamalardan bazıları hakkında bilgiler aşağıda ele alınmıştır.

3.1. Vergi İadesi Uygulaması

Katma Değer Vergisi ve uygulamalarının başarılı olabilmesi açısından, mükelleflerin belge düzenine uymalarının sağlanması önemli bir unsurdur. Belge düzeninin kurulması ve yaygınlaşması açısından mükelleflerin yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almaları, bir anlamda otokontrol mekanizması oluşturacaktır. Mükellefleri belge almaya teşvik etmek amacı ile 2.2.1984 tarih ve 2978 sayılı “Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun’ çıkarılmıştır.

Bu kanun ile mükelleflere yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almalarını teşvik etmek amacıyla, vergi iadesi uygulamasına başlanmıştır. Vergi iadesi uygulamasından yararlanacak olan mükelleflerin çerçevesi zaman içerisinde oldukça genişletilmiştir.

Vergi iadesi uygulaması ile devlet, fertleri hasılatları karşılığında belge vermeye zorlayarak, belge düzeninin yerleşmesine ve kaçakçılığın önlenmesine çalışmıştır. Vergi iadesi uygulamasının, bir yandan dar ve sabit gelirli kesimin gelirlerine katkıda bulunmak ve öte yandan ülkemizde faturalı yaşamı yaygınlaştırmak suretiyle devletin bütçesine daha fazla gelir sağlamak gibi iki amacı bulunmaktadır.⁵²

Bu uygulama yaklaşık 22 yıl boyunca çeşitli değişiklikler yapılarak uygulanmış olup, 1.1.2006 tarihinden itibaren, önce emeklilere vergi iadesi ödenmesi uygulaması kaldırılmış, yakın zamanda da çalışanlar içinde aynı uygulamanın kaldırılması planlanmaktadır.

3.2. Yazar Kasa Uygulaması

Katma Değer Vergisi uygulamalarının başarısı önemli olan bir başka düzenlemede Yazar Kasa uygulamasıdır. 15.12.1984 tarih ve 3100 sayılı “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun” un 1/1. maddesi ile “satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara”, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyeti getirilmiştir. Yazar Kasa kullanma mükellefiyetinin başlaması tarihi ise mükellef gruplarına göre değişmekle birlikte 1.7.1985 tarihinden itibaren başlamıştır.

Yazar kasa uygulaması, belge düzeninin yaygınlaşması ile vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına yardımcı olması açısından oldukça önemli bir adımdır. Yazar kasa uygulamasının etkinliği elbette ki yazar kasanın kullanılmasına bağlıdır. Bunun sağlanması, yukarıda işaret edilen vergi iadesi uygulaması ile desteklenmiştir.

3.3. Beyannamelerin İnternet Ortamında Verilmesi

1985 yılında başlayan KDV uygulamasının etkinliğinin sağlanmasına yönelik önemli uygulamalardan biriside KDV Beyannamesinin elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin düzenlemedir. Diğer vergilerden ayrı olarak KDV'nin her ay verilmesi zorunluluğu, mükelleflere önemli yükleri de beraberinde getirmektedir. Her ay vergi dairesine gidilmesi, kuyruklarda beyanname çilesinin çekilmesi vb. yaşanan sıkıntılar, vergiye karşı olan psikolojik direnci arttıran önemli etkindir.

⁵² TOSUNER, Mehmet; 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, **Bayraklı Matbaacılık**, İzmir 1989, s.34.

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamak amacı ile 30.09.2004 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlanılmıştır. Bu çerçevede, aşağıda belirtilen beyannamelerin isteğe bağlı olarak elektronik ortamda gönderilebilmesi mümkün kılınmıştır.

- a) Katma Değer Vergisi Beyannameleri (1 ve 2 no.lu),
- b) Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2a beyannamesi hariç),
- c) Muhtasar Beyanname,
- d) Damga Vergisi Beyannamesi,
- e) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi,
- f) Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- g) Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi.

Daha sonra Maliye Bakanlığının 03.03.2005 tarihli resmi gazete yayınlanan 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi haricindeki yukarıda sayılan diğer vergilerin beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesini zorunlu kılmıştır. Katma değer Vergisi Beyannamesi halen isteğe bağlı olarak elektronik ortamda gönderilebilmektedir.

Bunlardan ayrı olarak, “Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alım İlişkin Olarak Ba ve Bs Bildirimleri”ni, alım veya satımları tutarı 2006 yılı için 30.000 YTL yi (KDV Hariç) geçen mükelleflerin vermeleri zorunlu tutulmuştur. Böylelikle vergi sistemleri için çok önemli bir rol oynayan oto kontrol mekanizması oluşturulmuştur.

3.4. Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulamasının Yaygınlaştırılması

KDVK'nun 9. maddesi ile gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden değişik mal ve hizmet grupları için çeşitli düzenlemeler yapmak suretiyle vergi alacağına güvence altına alınması için üçüncü kişilere sorumluluk yüklemiştir. Bu çerçevede tevkifat yapmakla yükümlü olanlar ve oranları, tezimizin Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Usulleri başlığı altında daha önce verilmiştir.

Katma Değer Vergisi uygulamalarında üçüncü kişilere sorumluluğun yüklenmesi, KDV'den beklenen etkinliğin sağlanması açısından bir nevi teminat görevini yerine getirmektedir. Önceleri çeşitli sıkıntıların yaşanmasına neden olan sorumluluk düzenlemesi zaman içerisinde uygulamalarda birliğin sağlanması ile amaca yönelik sonuçların alınmasına imkan vermiştir.⁵³

4. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Etkinliğin Sağlanmasını Engelleyen Uygulamalar

Ülkemizde KDV’nin etkinliğinin sağlanmasına yönelik çeşitli uygulamalar gerçekleştirilmesine rağmen, yine uygulamada karşımıza çıkan ve KDV’nin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen bazı uygulamaları da görmek mümkündür. Aşağıda bu uygulamalar ele alınmıştır.

4.1. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Beyanname Kapsamından Çıkarılması

29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yer alan “Götürü usulde vergilendirme” esası kaldırılarak yerine “Basit usulde vergilendirme” esası getirilmiştir. Yapılan değişiklikten önce, götürü mükelleflerin belge almamaları veya aldıkları belgeleri saklamamaları belge düzeninde kopmalar ortaya çıkarmakta, bunun sonucunda da gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin faaliyetlerinin izlenmesi ve gerçek kazançlarının tespiti konusunda sorunlar ortaya çıkmaktaydı. Bu özellikleri dolayısıyla, ticari kazancın götürü usulde tespiti kayıt dışı ekonomiyi besler hale gelmişti. Diğer yandan, götürü usulde vergilendirme, bir kısım mükelleflerin kazançlarını aşağıya, bir kısım mükelleflerin kazançlarını da yukarıya çekmek suretiyle gerçek gelirin vergilendirilmesi prensibinden önemli bir sapma meydana

⁵³ APAK, Talha; “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması Gerekli Olduğu Kadar, Yapılan Düzenlemelerde Uygulanabiliyor Olması Gerekir”, 02.01.2006, s.3. (www.almaliye.com internet adresinden alınmıştır.)

getirmektedir. Bu durumda toplumun pek çok kesiminin haklı itirazlarına neden olmaktadır.

Bu nedenlerle mevcut uygulamanın sakıncalarını gidermek, kayıt dışı ekonomiyi kontrol altına almak, belge düzenini yerleştirmek, vergilendirmede gerçek kazancın esas alınmasını sağlamak amaçlarıyla götürü usulde vergilendirme esası kaldırılarak yerine basit usulde vergilendirme esası getirilmiştir. Ancak bu uygulamaya da son verilerek basit usul vergi mükellefleri KDV kapsamından çıkarılmıştır. 4842 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, 24.04.2003 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının (a) bendi değiştirilerek basit usulde vergilendirilen mükelleflerin mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Düzenleme çerçevesinde basit usulde vergilendirilen mükellefler mal teslimlerinde veya hizmet ifalarında katma değer vergisi hesaplamayacaklar, bunlardan mal ve hizmet alan mükellefler katma değer vergisi indirimi yapamayacaklar, gerçek usulde vergilendirilenden mal ve hizmet satın alan basit usul mükellefleri ise ödedikleri katma değer vergisini gider veya maliyet kaydedeceklerdir. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığınca çok sayıda küçük mükellefin ve vergi dairelerinin önemli bir yükünün ortadan kaldırılması hedeflenmiştir. Bu uygulama belge düzeninin yerleşmesini isteyen idarenin tezatlığını göstermektedir.

4.2.V.U.K.’ndan Kaynaklanan Mükellef Sınıflandırmasının Olumsuz Etkileri

Bilindiği gibi, V.U.K.’nda Tüccarlar, bilanço esasına göre ve işletme hesabı esasına göre defter tutmaları bakımından iki sınıfa ayrılmaktadırlar.

Belli iş hacmini geçen mükellefler işletme hesabı esasına göre defter tutmak yerine bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Bilanço esasına göre defter tutmanın gereklerini yerine getirmeleri gerekir. Bu da mükellefe belli maliyetler yüklemektedir. Bu maliyete katlanmak istemeyen mükellefler kanunda belirtilen hadleri aşmamak için ya hasılatlarını ya da alımlarını gizlemektedirler. Mükelleflerin bu şekilde sınıflandırma uygulamasına son verilerek tek düzen hesap planına uygunluğun sağlanması ve ülke genelinde standardizasyonun sağlanması gereklidir.

4.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Götürü Gider Uygulaması

Ülkemizde tüm gelir ve iratların belirlenmesinde gerçek usulde beyana ağırlık verilmesi gerekmektedir. Oysa özellikle gayrimenkul sermaye iradının beyanında yükümlüler daha çok götürü gider usulünü benimsemektedirler. Gerçek gider uygulaması yoluyla safi kazanç belirleyen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, bu harcamalarını vergi sistemimiz açısından geçerli kılınmış olan belgelerle kanıtlamakla yükümlüdürler. Gayrimenkul sermaye iradında safi iradı belirlerken, gerçek usulü tercih eden yükümlülerin verecekleri gelir vergisi beyannameleri ekinde yapmış oldukları harcamalara ilişkin faturaları eklemeleri gerekmektedir. Bu uygulama ile devlet KDV'nde etkinliği sağlayamamaktadır. Çünkü GMSİ mükellefleri yaptıkları harcamalar dolayısıyla belge almamaktadır. Bu da başta KDV olmak üzere vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir.

4.4. Katma Değer Vergisi Mevzuatında Yapılan Sürekli Değişiklikler

Devlet katma değer vergisi yasasının kabul edildiği 1985 yılından itibaren Temmuz 2006 ya kadar birçok değişiklik yapmış ve katma değer vergisi sistemi karmaşık bir hal almış olup, uzmanların dahi anlamalarının neredeyse imkânsızlaştığı bir mevzuat yığını haline dönüşmüştür. 63 maddeden oluşan katma değer vergisinin zaman zaman bazı maddeleri değiştirilmiş, bazı maddelerine fıkra eklenmiş, bazı maddeleri ise yürürlükten kaldırılmıştır. Bu dönem içinde 33' ü oran değişikliği olmak üzere 48 bakanlar kurulu kararı, 11 iç genelge, 99 tebliğ ve 40 adet sirkü ve sayısız özelge yayınlanmıştır. Bu durum KDV'nden beklenen etkinliği olumsuz yönde etkileyen temel unsurlardan birisidir.

4.5. Farklı Vergi Kanunlarında Benzer Konuları Düzenleyen Hükümler Arasında Paralellik Bulunmaması

Vergi mevzuatımızın mevcut yapısında yer alan bir başka sorun da Türk vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlüğün bulunmamasıdır. Bu durum uygulamada tereddütlere yol açarak idare-mükellef arasındaki görüş ayrılıklarını arttırmaktadır. Nitekim serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesiyle KDV'nin doğuşunun farklı esaslara bağlanmış olması dolayısıyla, hizmetin ifa edilmiş olmasına rağmen tahsilatın yapılmadığı durumlarda ne tür işlem yapılacağı belli değildir.

Diğer taraftan, farklı vergi kanunlarında farklı değerlendirme hükümleri kullanılmaktadır. Örneğin; aynı ücret ödemelerinde, KDV matrahı emsal bedel iken,

gelir vergisi stopajının, aynı değerin verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlar üzerinden değerlendirilmiş tutarı üzerinden yapılması öngörülmüştür. Bu tür örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu nedenle, vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlüğün tam olarak sağlanması gerekmektedir.⁵⁴

4.6. Vergi Kanunları Dışında Özel Kanunlarla Vergiye İlişkin Düzenlemelerin Yapılması

Özel kanunlarda bulunan vergisel hükümler, basitlik ilkesi ile bağdaşmamakta, mevzuatımızın karmaşıklığını arttırmaktadır. Özel kanunlarda yer alan vergisel hükümler, özellikle istisna kazançlar ile bağış ve yardımlar konusunda önem arz etmektedir. Örneğin, serbest bölgelerden elde edilen kazançla ilişkin istisna Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarında değil, Serbest Bölgeler Kanununda yer almaktadır. Keza, Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimler KDV'den istisnadır. Ancak bu istisna KDV Kanununda düzenlenmemiştir.⁵⁵

4.7. Belge Düzeninin Yerleşmemiş Olması

Çeşitli faktörlerin etkisiyle ülkemizde belge düzeni tam olarak oturtulamamıştır. Bu faktörlerin içinde en önemlisi kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Mükellefler açısından kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmak, kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmaya nazaran ek maliyet getirdiği için bireyler kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih etmektedirler.

Ayrıca ülkemizde vergi mükellefleri çok sayıda belge (fatura, sevki irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, taşıma irsaliyesi, işyeri bildirgesi, sigortalı işe giriş bildirgesi, tahsil fişi, ödeme fişi, mahsup fişi, çek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan defterler... vb.) kullanmaktadır. Mükelleflerin kafalarını karıştıran çok sayıdaki belge yerine daha az sayıda belge kullanmalarına ilişkin yapılacak bir düzenleme de işlemlerinin kolaylaşmasını sağlayacaktır.⁵⁶

⁵⁴ DPT; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, s.20.

⁵⁵ DPT; a.g.r., s.20-21.

⁵⁶ ACAR, İbrahim; MERTER, Mehmet Emin; "Türkiye'de 1980 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, Ocak-Şubat 2005, Sayı: 147, s. 10.

II. DÜNYADA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMALARI

Daha öncede ifade edildiği gibi en gelişmiş ve çağdaş olarak adlandırılan Katma Değer Vergisi, dünyada ilk olarak lokal anlamda 1953 yılında Amerika Birleşik Devletlerinin Michigan eyaletinde uygulanmaya başlanmıştır. Avrupa kıtasında ise, Katma Değer Vergisi ilk olarak en geniş anlamıyla 1954 yılında Fransa’da uygulanmaya başlanmıştır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun kuruluşu Katma Değer Vergisinin gelişimini etkileyen en önemli tarihsel gelişmedir. Bilindiği gibi, 25 Mart 1957’de Fransa, Almanya, Belçika, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda tarafından imzalanan Roma Antlaşması’yla AET kurulmuştur. Bu dönemde, Fransa ve İngiltere arasındaki Katma Değer Vergi-Satış Vergisi tartışması sonrasında, Katma Değer Vergisinin, Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye ülkeler tarafından, 1967 yılında ortak muamele vergisi olarak kabul edilmesi, bu verginin tüm dünyada benimsenmesi ve uygulanması sürecini başlatmıştır.

Aşağıdaki kısımda Avrupa Birliği’nde KDV uygulamaları hakkında bilgiler verilmiştir.

A. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

1. Avrupa Birliğinde KDV Uyumlaştırma Çalışmaları ve Temel Özellikleri

1.1. Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları

Bilindiği üzere Avrupa Birliği (eski adı ile Avrupa Ekonomik Topluluğu) 25 Mart 1957 yılında altı Avrupa ülkesinin Roma’da imzaladıkları anlaşma ile kurulmuştur. Roma anlaşması ile belirlenen ortak amaç ve hedefler doğrultusunda, üye ülkeler arasında, ülkelerde uygulanan vergi mevzuatlarının birbirlerine yakınlaştırılması diğer bir ifade ile uyumlaştırılması öngörülmüştür.

Bu çerçevede yapılan ilk çalışmalardan birisi de, kademeli olarak üye ülkelerin dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmayı sağlamak yönünde olmuştur. Bu amaçla, matrah ve oranları uyumlu ortak bir katma değer vergisinin kabulü ile yürürlükte bulunan dolaylı vergilerin katma değer vergisi bünyesinde toplanması ve böylece daha geniş tabanlı bir dolaylı vergi uygulaması arzu edilmiştir.⁵⁷

⁵⁷ TOSUNER, Mehmet; “Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Uygulanan Katma Değer Vergisi Sistemine Uyumlaştırılmasının Ekonomik Etkileri”, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, D.E.Ü. Yayınları, Cilt:9, Sayı:11, Yıl 1994; s.270.

Dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çalışmalarına, üye ülkelerin satış vergileri ile oynamak suretiyle, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı nedeniyle topluluk bünyesinde olması gereken serbest rekabeti olumsuz etkileyeceği düşüncesi ile Roma Anlaşması'ndan hemen sonra başladığı görülmektedir.

Topluluk bünyesinde vergi uyumlaştırması çalışmalarının ağırlığını, aynı zamanda topluluk vergisi olarak kabul edilen katma değer vergi ile tüketim vergileri oluşturmuştur. KDV'nin üstünlükleri dolayısıyla topluluğun Roma Anlaşması ile kabul ettiği ve "bir ortak pazar ya da serbest ticaret bölgesine üye olan ülkelerin vergi sistemlerini iktisadi birliğin amaçlarına ulaşmaya yardımcı olacak şekilde ayarlamalarıdır", şeklinde tanımlanan⁵⁸ vergi harmonizasyonu çalışmaları için 1959 yılında kurulan komisyon, topluluk amaçlarına en uygun muamele vergisi modelinin KDV olduğunu kabul etmiş ve 1963 yılında, aşamalı geçiş öngören bir direktif önerisini Konseye sunmuştur. Yapılan görüşmeler sonucunda KDV'ne aşamalı değil doğrudan geçilmesi kabul edilmiştir. 1964 yılında yayınlanan iki direktif ile üye ülkeler için KDV'ye geçiş zorunlu kılınmış ve verginin konusu, mükellefi, oran ve indirim gibi ayrıntıların çerçevesi çizilmiştir. 1977 tarihinde kabul edilen 6. direktif ile de matrahların uyumlaştırılması sağlanmıştır.⁵⁹

Avrupa Birliği ortak KDV sisteminin temelini oluşturan ve günümüze kadar birçok Direktif ile değişikliğe uğrayan 17 Mayıs 1977 tarihli Altıncı Konsey Direktifinin ilk halinde, üye ülkelerde uygulanmak üzere herhangi bir oran tespiti yapılmamış ve vergiye tabi işlemlere uygulanacak oranın, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan oran olacağı ifade edilmiştir. Ortak KDV sisteminde oran yapısına ilişkin hükümler, kapsamlı biçimde ilk olarak 19 Ekim 1992 tarihli Direktif ile tespit edilmiş ve günümüze kadar yürürlüğe giren birçok Direktif ile güncellenmiştir. Avrupa Birliği'nde mevcut KDV oran yapısını kısaca aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür⁶⁰:

• Üye ülkeler, %15'ten az olmamak kaydıyla tespit edecekleri bir standart oran uygulayacaklardır.

⁵⁸ DEVRİM, Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, Rem Ltd. .Şti., 1. Baskı, İzmir 1995, s.175.

⁵⁹ TOSUNER; a.g.m., s.275-276.

⁶⁰ KARABACAK, Hakan; "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran yapısı", **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Ocak-Şubat 2005, s.48-49.

• Üye ülkeler, sadece Altıncı Konsey Direktifinin sonuna ekli H Listesinde belirtilen mal ve hizmet kategorilerine ilişkin olarak, %5'ten az olmamak üzere bir ya da iki indirilmiş oran uygulayabileceklerdir.

• Bazı üye ülkelerin, genel hükümlerden saparak, “sıfır oran”, “en düşük oran” ve “geçici oran” uygulamalarına imkan tanınmıştır.

Ortak KDV sisteminde, mal ve hizmetlere uygulanacak sabit bir KDV oranı belirlenmemiştir. Standart ve indirilmiş oranlar için sadece asgari oranlar tespit edilmiş ve üye ülkelere belli ölçüde oranları belirleme özgürlüğü tanınmıştır.

1.2. Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisi Rejiminin Temel Özellikleri

11 Nisan 1967 tarihinde yayınlanan 1.direktifle KDV, topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır.

Bu Direktif'e uygun olarak Almanya ve Fransa 1968 yılında, Hollanda 1969 yılında, Lüksemburg ise 1970 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. Belçika 1971 yılında, İtalya ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Topluluğa daha sonra katılan İrlanda 1972 yılında, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmişlerdir, Danimarka ise 1967 yılından beri KDV'ni uygulamakta idi. Yunanistan KDV uygulamasına 1 Ocak 1987 tarihinden itibaren başlatmıştır. İspanya ve Portekiz ise KDV uygulamasına üye oldukları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren başlamışlardır.

KDV'nin temel özellikleri, 1967 yılında kabul edilen 2. Direktif'ten ve 1977 yılında kabul edilen 6. Direktif'ten çıkarılabilir. Bu direktiflerden hareketle Avrupa Birliği Katma değer Vergisi rejiminin temel özellikleri⁶¹ şöyle sayılmaktadır:

1. Vergi Katma Değer Üzerinden Alınır
2. Daha Önce Ödenen Vergiler Ön Vergi İndirimi Yoluyla Düşülür
3. Yatırım Malları İçin Ödenen KDV'nin İndirilmesine İzin Verilir
4. Yolcu Muafiyeti Uygulaması
5. Birlik Dışında Oturanlara KDV İadesi
6. Üye Ülkeler Arası Mal Hareketlerinde Vergileme

KDV uygulamasının başlamasından bu yana vergilendirme yetkisi malların tüketildiği ülke idaresine verilmiştir. Bu konuda 16 Aralık 1991 Tarihli Direktif

⁶¹ Türkiye-AT Mevzuat Uyum, **DPT Özel İhtisas Komisyonları Raporları**, Özel İhtisas Komisyonu Raporları Cilt 2: Vergilendirme Alt Komisyonu Ankara Kasım 1995 <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/>

temel bir değişikliği planlamıştır. Bu Direktif'e göre mevcut rejim "geçici rejim" adıyla 1996 yılı sonuna kadar uygulanacak, 1997 yılı başından itibaren ise "kesin rejim"e geçilecektir.

Geçici Rejim (Varış Ülkesinde Vergilendirme İlkesi)

16 Aralık 1991 tarihli Direktif 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren "varış ülkesinde vergilendirme" ilkesinin uygulanmasında önemli kolaylıklar getirmiştir. 1993 yılı başından itibaren yürürlüğe giren yeni uygulama ile gümrükler kaldırılmış böylece o tarihe kadar gümrüklerde kullanılan çok sayıdaki dokümanın doldurulması uygulamasına son verilmiştir.

Kesin Rejim (Çıkış Ülkesinde Vergilendirme)

16 Aralık 1991 Tarihli Direktif 1 Ocak 1997'den itibaren "varış ülkesinde vergilendirme" uygulamasından vazgeçilerek kesin rejim olarak addedilen malların üretildiği ülkede vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesini planlamıştır.

Vergi Kaçakçılığını Önlemek Amacıyla Önlemler Alınmıştır

Üye ülkelerin vergi idareleri arasında ticari mal akımına ilişkin bilgi alışverişini sağlamak amacıyla bilgisayar şebekesi kurulmuş olup bu şebeke vasıtasıyla kontroller yapılmaktadır. Bu kontroller 1993 yılı başında yürürlüğe giren yeni rejimin sağlıklı yürümesi açısından bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. 1992 yılı Kasım ayından beri uygulamada olan bu sistem sayesinde, işletmelerin iş hacimleri, KDV numaraları v.d. konular kontrol edilebilmektedir. Buna ilaveten üye ülke vergi memurları arasında ortak seminerler ve çalışma toplantıları yapılması ve memur değişimine gidilmesi de kararlaştırılmıştır.

2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Oranları ve Hasılatları

2.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Oranları

Avrupa Birliği'nde 1 Mayıs 2004 tarihinde gerçekleşen genişleme sonrasında, birliğe dahil olan yeni ülkeler ile birlikte ülkelerinde; en düşük oran, indirilmiş oran, standart oran ve geçici oran kategorilerinin en az biri kapsamında uygulanan farklı sayılarda KDV oranlarının mevcut olduğu gözlenmektedir. Aşağıdaki tabloda 1 Eylül 2004 tarihi itibariyle üye ülkelerin KDV oranları toplu olarak yer almaktadır.

Tablo 5: AB Üyesi Ülkelerde KDV Oranları (1 Eylül 2004 Tarihi İtibariyle)

Ülkeler	En Düşük Oran	İndirilmiş Oran	Standart Oran	Geçici Oran
Belçika	-	6	21	12
Danimarka	-	-	25	-
Almanya	-	7	16	-
Yunanistan	4	8	18	-
İspanya	4	7	16	-
Fransa	2,1	5,5	19,6	-
İrlanda	4,4	13,5	21	13,5
İtalya	4	10	20	-
Lüksemburg	3	6	15	12
Hollanda	-	6	19	-
Avusturya	-	10	20	12
Portekiz	-	5 / 12	19	-
Finlandiya	-	8 / 17	22	-
İsveç	-	6 / 12	25	-
İngiltere	-	5	17,5	-
1 Mayıs 2004 tarihinde Avrupa Birliği'ne üye olan ülkeler				
Çek Cumhuriyeti	-	5	19	-
Macaristan	-	5 / 15	25	-
Polonya	3	7	22	-
Litvanya	-	5 / 9	18	-
Letonya	-	5	18	-
Estonya	-	5	18	-
Slovenya	-	8,5	20	-
Slovakya	-	-	19	-
Malta	-	5	18	-
Kıbrıs	-	5	15	-

Kaynak: KARABACAK, Hakan; "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı", **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Ocak-Şubat 2005, s.53

Tablodan da görüldüğü gibi, Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında en düşük indirilmiş oran İngiltere, Portekiz, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Estonya, Letonya, Litvanya, Kıbrıs ve Malta'da (%5), en yüksek indirilmiş oran Finlandiya'da (%17), en düşük standart oran Lüksemburg ve Kıbrıs'ta (%15) ve en yüksek standart oran İsveç, Danimarka ve Macaristan'da (%25) uygulanmaktadır.

2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Hasılatı

Avrupa Birliğinde üzerinde en çok düzenlemelerin yapıldığı vergi, Katma değer vergisi olmuştur. Temel prensip olarak, mal ve hizmet teslimleri üzerinden alınan bir vergi olması dolayısıyla, Avrupa Birliği'ne üye tüm ülkelerde kolayca uygulama alanı bulmasını sağlamıştır. Günümüzde, Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği'nde hem ortak bir vergi olma özelliğini kazanmış ve hem de Birliğin bütçe kaynaklarının temelini oluşturan bir vergi haline gelmiştir.⁶²

⁶² Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2001, s.43. (<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi> internet adresinden alınmıştır.)

Aşağıdaki tablo da Avrupa Birliği bütçe gelirlerinin en önemli kalemini oluşturan Katma Değer Vergisi'nin 1990–1997 yılları itibariyle dağılımı görülmektedir.

Tablo 6: Katma Değer Vergisi Gelirlerinin Üye Ülkeler İtibariyle Dağılımı (Milyon EURO)

Ülkeler	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Belçika	931,7	1.058.7	1,0903	1.029.3	1.226.8	1.178.2	1.002.4	943,1
Danimarka	523,0	596,3	597,4	626,4	645,8	678,0	601,1	601,8
Almanya	6.904.8	9.386.2	10.880.4	10.565.2	11.956.3	12.146.3	10.697.9	10.443.2
Yunanistan	392,7	484,1	473,1	616,7	575,0	559,3	539,0	524,4
İspanya	3.009.4	3.192.8	3.381.5	3.304.7	2.732.8	2.562.7	2.227.0	2.413.2
Fransa	6.319.6	7.357.9	7.269.6	6.812.9	7.267.1	7.334.7	6.332.1	6.301.8
İrlanda	219,0	255,8	255,4	282,4	296,5	300,3	263,8	251,2
İtalya	4.682.7	5.742.8	5.354.8	6.247.2	4.234.3	4.175.8	4.196.6	3.773.2
Lüksemburg	64,4	79,3	90,8	114,3	102,4	104,2	85,6	83,2
Hollanda	1.473.9	1.715.3	1.711.7	1.813.5	1.801.1	1.886.6	1.610.6	1.600.7
Avusturya	-	-	-	-	-	1.105.6	960,3	960,0
Portekiz	374,4	425,1	529,0	527,7	733,6	580,4	478,8	470,6
Finlandiya	-	-	-	-	-	529,2	456,7	468,7
İsveç	-	-	-	-	-	891,3	798,3	845,2
İngiltere	4.099.3	1.111.9	3.025.3	2.549.4	1.708.1	5.616.2	5.426.9	4.907.3
TOPLAM	28.967.9	31.406.2	34.659.3	34.489.7	33.279.8	39.648.8	35.677.1	34.587.6

Kaynak: Avrupa Birliği Bütçesi-Fonları ve Türkiye'nin Tam Üyeliği, T.C. Başbakanlık DPT Müsteşarlığı, Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ağustos 1998, s.12

Tabloda da görüldüğü gibi Katma Değer Vergisi Avrupa Birliği bütçe gelirleri içinde oldukça önemli bir paya sahiptir. 1990–1998 yılları itibariyle Avrupa Birliği bütçesini oluşturan gelirler içerisinde en büyük kısmı %42'lik bir pay ile Katma Değer Vergisi gelirleri oluşturmaktadır.⁶³

Yukarıda da belirttiğimiz gibi Katma Değer Vergisi aynı zamanda Avrupa Birliği'nin üyesi ülkelerin de en önemli gelir kaynağı haline gelmiştir. Aşağıdaki tabloda, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde Katma Değer Vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranları görülmektedir.

⁶³ Avrupa Birliği Bütçesi-Fonları ve Türkiye'nin Tam Üyeliği, T.C. Başbakanlık DPT Müsteşarlığı, Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ağustos 1998, s.12.

Tablo 7: AB' nde KDV Gelirlerinin GSYİH' ya Oranı (%)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Almanya	6.7	6.6	6.6	6.7	7.0	6.9	6.7	6.5	6.5
Avusturya	7.6	8.0	8.2	8.2	8.3	8.0	8.0	8.1	7.9
Belçika	6.8	6.9	6.9	6.9	7.2	7.3	7.0	7.1	7.0
Çek Cum.	6.3	6.5	6.4	6.2	6.7	6.6	6.4	6.4	6.5
Danimarka	9.5	9.7	9.8	9.9	9.9	9.7	9.7	9.7	9.7
Estonya	9.8	9.5	9.9	8.1	8.0	8.8	8.5	8.7	8.9
Finlandiya	8.0	8.1	8.5	8.3	8.4	8.4	8.2	8.3	8.7
Fransa	7.5	7.8	7.8	7.7	7.7	7.5	7.3	7.2	7.2
G.Kıbrıs	4.6	4.6	4.6	5.0	4.9	5.9	6.3	7.2	8.9
Hollanda	6.6	6.8	6.9	6.9	7.2	7.2	7.6	7.5	7.7
İngiltere	6.7	6.7	6.8	6.6	6.8	6.8	6.8	6.9	7.1
İrlanda	7.1	7.2	7.2	7.2	7.2	7.4	6.9	7.1	7.2
İspanya	5.3	5.5	5.6	5.7	6.2	6.3	6.1	6.1	6.3
İsveç	9.3	8.7	8.8	9.0	9.0	8.9	9.0	9.2	9.2
İtalya	5.7	5.5	5.8	6.2	6.2	6.6	6.4	6.4	6.1
Letonya	9.3	8.4	8.2	8.2	7.4	7.1	6.8	6.7	7.3
Litvanya	7.7	7.1	8.5	8.1	8.0	7.5	7.3	7.4	6.8
Lüksemburg	5.9	5.9	5.8	5.7	5.8	5.9	6.1	6.1	6.5
Macaristan	7.7	7.5	7.7	7.9	8.1	8.8	8.3	8.0	9.1
Malta	6.1	5.6	6.0	4.8	5.5	6.2	6.6	7.3	7.3
Polonya	7.1	7.6	8.3	8.2	8.5	8.2	8.0	8.0	8.2
Portekiz	7.5	7.8	7.7	8.0	8.2	8.4	8.2	8.3	8.5
Slovakya	9.5	8.7	8.0	7.6	7.6	7.7	7.5	7.7	6.8
Slovenya	-	-	-	-	5.0	9.0	8.6	8.9	8.9
Yunanistan	6.9	7.0	7.2	7.5	7.9	8.1	8.3	8.5	7.8

Kaynak: Office for Official Publications of the European Communities, Structures of the Taxation Systems in the European Union: Data 1995–2003, Lüksemburg, 2005, s.

Tabloya göre, AB ülkeleri arasında KDV gelirlerinin GSYİH'ya oranının en yüksek olduğu ülkeler %9,7 ile Danimarka ve %9,2 ile İsveç gibi KDV oranlarının yüksek olduğu Kuzey ülkeleriyken, en düşük olduğu ülkeler %6,1 ile İtalya ve %6,3 ile İspanya gibi KDV oranlarının düşük olduğu Akdeniz ülkeleridir.

Diğer taraftan, aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi, AB'de KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında, yeni AB üyesi ülkelerde standart KDV oranları AB ortalamasına göre daha az olmakla beraber, KDV'nin toplanan vergiler içindeki payının AB ortalamasının oldukça üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 8: AB’de KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Almanya	16.3	15.9	15.8	16.1	16.4	16.2	16.5	16.2	16.0
Avusturya	18.5	18.9	18.8	18.6	19.1	18.7	17.9	18.6	18.4
Belçika	15.1	15.3	15.2	14.8	15.7	15.9	15.2	15.4	15.2
Çek Cum.	17.3	18.4	18.1	18.2	19.3	19.1	18.7	18.1	18.0
Danimarka	19.5	19.6	19.7	19.7	19.2	19.6	19.5	20.0	19.9
Estonya	25.9	26.8	27.4	23.5	23.1	27.2	26.9	26.9	26.5
Finlandiya	17.4	17.1	18.4	18.0	18.1	17.4	17.8	18.2	19.4
Fransa	17.1	17.5	17.4	17.2	17.0	16.6	16.3	16.4	16.5
G.Kıbrıs	17.2	17.2	17.5	17.9	17.1	19.3	20.0	22.9	26.8
Hollanda	16.2	16.6	16.9	17.1	17.3	17.3	18.9	19.1	19.5
İngiltere	18.9	19.1	19.1	18.0	18.5	18.1	18.2	19.2	19.8
İrlanda	21.3	21.6	22.0	22.5	22.3	23.2	23.0	24.5	24.1
İspanya	15.9	16.2	16.5	17.0	18.1	18.0	17.5	17.2	17.7
İsveç	18.7	16.7	16.9	16.9	16.8	16.5	17.4	18.4	18.2
İtalya	13.8	12.8	12.9	14.3	14.3	15.5	15.0	15.1	14.1
Letonya	27.8	26.8	25.0	23.8	23.0	23.7	23.4	23.5	25.2
Litvanya	27.0	25.1	28.5	25.3	24.7	24.9	25.3	26.0	23.9
Lüksemburg	14.0	13.9	13.9	14.3	14.4	14.7	14.9	14.8	15.8
Macaristan	18.5	18.6	19.8	20.2	20.8	22.3	21.1	20.6	23.2
Malta	22.8	23.1	21.8	18.8	19.7	21.4	21.1	22.1	21.7
Polonya	18.0	20.0	22.2	22.4	23.0	23.2	22.6	22.7	22.8
Portekiz	22.4	22.5	22.2	22.8	22.7	23.2	22.9	22.8	22.9
Slovakya	23.6	22.4	22.4	20.7	22.0	23.3	23.5	23.7	27.3
Slovenya	-	-	-	-	12.5	23.1	22.1	22.6	22.3
Yunanistan	21.1	21.2	21.1	20.5	21.2	20.9	22.4	22.8	21.5

Kaynak: Office for Official Publications of the European Communities, a.g.e., s.

AB üyesi ülkelerde, 1995 yılından bu yana, KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının arttığı görülmektedir. 2003 yılı itibariyle, toplam vergi gelirleri içinde KDV gelirlerinin en büyük paya sahip olduğu ülkeler %26,5 ile Estonya, %25,2 ile Letonya ve %23,2 ile KDV oranının son derece yüksek olduğu Macaristan’dır. En düşük paya sahip ülkeler ise İtalya, Belçika ve Almanya’dır.

B. DÜNYA’DA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAYAN ÜLKELER

Daha öncede ifade edildiği ilk olarak Fransa’da uygulanmaya başlayan Katma Değer Vergisi, oldukça hızlı bir şekilde yaygınlaşmış ve bugün dünyanın hemen her yerinde uygulanan bir vergi haline gelmiştir. Günümüzde 100 civarında ülkede uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi’ni uygulayan bazı ülkelerin ve bu ülkelerde uygulanan standart oranların listesi aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9: Katma Değer Vergisi Uygulayan Ülkeler (%)

Ülkeler	Standard Oran	Ülkeler	Standard Oran	Ülkeler	Standard Oran
Almanya	16	Hindistan	12,5	Malta	18
A.B.D.	Farklı Farklı	Hollanda	19	Meksika	15
Arjantin	21	Honduras	12	Mısır	10
Arnavutluk	20	Hong Kong	N/A	Monaco	19,6
Avustralya	10	İngiltere	17,5	Nijerya	5
Avusturya	20	İrlanda	21	Norveç	25
Azerbaycan	18	İspanya	16	Özbekistan	20
Belçika	21	İsrail	16,5	Paraguay	10
Birleşik Arap Emirlikleri	N/A	İsveç	25	Peru	19
Bolivya	13	İsviçre	7,6	Polonya	22
Bosna Hersek	17	İtalya	20	Portekiz	21
Brezilya	17	İzlanda	24,5	Romanya	19
Bulgaristan	20	Japonya	5	Rusya	18
Cezayir	17	Kamerun	19,25	Sirbistan Karadağ	18-17
Cin	17	Kanada	7 – 15	Singapur	5
Çek Cumhuriyeti	19	Kazakistan	15	Slovakya	19
Danimarka	25	Kıbrıs	15	Slovenya	20
Ekvator	12	Kırgızistan	20	Tacikistan	20
Ermenistan	20	Kostarika	13	Tayvan	5
Estonya	18	Kuzey Kore	2-15	Türkiye	18
Filipinler	12	Letonya	18	Türkmenistan	20
Finlandiya	22	Libya	N/A	Uganda	18
Fransa	19,6	Litvanya	18	Ukrayna	20
Gana	12,5	Lübnan	10	Uruguay	23
Guatemala	12	Lüksemburg	15	Ürdün	16
Güney Afrika	14	Macaristan	20	Venezuela	14
Güney Kore	10	Makedonya	18	Yeni Zelanda	12,5
Hırvatistan	22	Malezya	10	Yunanistan	19

Kaynak: <http://www.deloitte.com> internet adresinden alınmıştır.

Tablodan da görüldüğü gibi dünyanın birçok ülkesinde Katma Değer Vergisi uygulanmaktadır. Bu ülkelerin yine birçoğunda farklı oranlarda tek standart oran uygulanırken, üç ülkede ise iki standart oran uygulanmaktadır.

Aşağıdaki tabloda ise OECD üyesi ülkelerde Katma Değer Vergisi'nin uygulamaya başlandığı tarih ile çeşitli tarihlerde uygulanan oranları topluca görülmektedir.

Tablo 10: OECD Ülkelerinde KDV'nin Uygulamaya Başladığı Tarih ve Oranlar

Ülkeler	KDV Uyg. nin Başladığı Tarih	Standart Oranlar											İndirilmiş Oranlar	
		1976	1980	1984	1988	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2003		2005
Avustralya	2000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	-
Avusturya	1973	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10,0/ 12,0
Belçika	1971	18,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,50	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	6,0/ 12,0
Kanada	1991	-	-	-	-	-	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	-
Cek Cum.	1993	-	-	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	19,0	5,0
Danimarka	1967	15,0	22,0	22,0	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-
Finlandiya	1994	-	-	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	8,0/ 17,0
Fransa	1968	20,0	17,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	2,0/ 5,5
Almanya	1968	11,0	13,0	14,0	14,0	14,0	14,0	15,0	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	7,0
Yunanistan	1987	-	-	-	16,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	4,0/ 8,0
Macaristan	1988	-	-	-	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	5,0/ 15
İzlanda	1989	-	-	-	-	22,0	22,0	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	14
İrlanda	1972	20,0	25,0	23,0	25,0	23,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	4,8/ 13,5
İtalya	1973	12,0	15,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	4,0/ 10,0
Japonya	1989	-	-	-	-	3,0	3,0	3,0	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0	-
Kore	1977	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-
Lüksemburg	1970	10,0	10,0	12,0	12,0	12,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	3,0/ 6,0/ 12,0
Meksika	1980	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-
Hollanda	1969	18,0	18,0	19,0	20,0	18,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19,0	19,0	6,0
Yeni Zelanda	1986	-	-	-	10,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-
Norveç	1970	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0	24,0	25,0	7,0/ 11,0
Polonya	1993	-	-	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	7,0
Portekiz	1986	-	-	-	17,0	17,0	16,0	16,0	17,0	17,0	17,0	19,0	19,0	5,0/ 12,0
Slovakya	1993	-	-	-	-	-	-	25,0	23,0	23,0	23,0	20,0	19,0	-
İspanya	1986	-	-	-	12,0	12,0	13,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	4,0/ 7,0
İsveç	1969	17,65	23,46	23,46	23,46	23,46	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	6,0/ 12,0
İsviçre	1995	-	-	-	-	-	-	6,5	6,5	6,5	7,5	7,6	7,6	2,4/ 3,6
Türkiye	1985	-	-	-	10,0	10,0	10,0	15,0	15,0	15,0	17,0	18,0	18,0	1,0/ 8,0
İngiltere	1973	8,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	5,0

Kaynak: www.oecd.org internet adresinden alınmıştır.

Tablo incelendiğinde de görüleceği gibi, OECD üyesi ülkelerde farklı tarihlerde farklı KDV oranları uygulanmış ve uygulanmaya devam edilmektedir. En düşük standart oranın uygulandığı ülkeler Japonya, Kanada ve İsviçre'dir. En yüksek standart oranın uygulandığı ülkeler ise Norveç, İsveç ve Danimarka'dır. Ayrıca ülkelerin zaman içerisinde standart oranlarda değişikliğe gittikleri görülmektedir.

Tüm OECD üyesi ülkelerde standart oran bulunurken, bazı ülkeler indirilmiş oran kullanmamaktadır. İndirilmiş oranın bulunduğu ülkeler içerisinde en yüksek oran %17 ile Finlandiya iken en düşük indirilmiş oran %1 ile Türkiye'nindir.

Burada üzerinde durulması gereken asıl husus, ülkelerin bazılarında sadece tek oran uygulanırken (örneğin Avustralya, Kanada, Japonya, Yeni Zelanda vs) buna karşılık 2, 3 hatta 4 değişik oran uygulayan ülkelerin bulunmasıdır.

Görüldüğü gibi, OECD üyesi ülkelere 15'i, 3 ve üzeri KDV oranı uygulamaktadır. Bunlardan birisi Türkiye'dir. Buna karşılık, KDV'nde tek oran uygulayan ülkelerin sayısı 8'dir. Burada karşımıza şöyle bir soru çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi uygulamalarında kaç değişik oran kullanmak gerekir?

1993 yılında, B.ZELJKO ve H. FOREED tarafından yapılan çalışmada, KDV'de tek oran uygulamasının daha fazla gelir sağladığı ortaya konulmuştur. Söz konusu çalışmada, KDV matrahının olabildiğince geniş tutulması ve etkin bir vergi idaresinin olması gerektiği ayrıca belirtilmektedir. Söz konusu çalışmaya göre, 1 puanlık KDV oranı başına GSYİH' ya oranı olarak tanımlanan hâsılata, birden fazla oran uygulayan ülkelere göre biraz düşük olduğu görülmektedir. Söz konusu oran, 1988 yılı için dünya genelinde %0,35 iken, Türkiye'de bu oran 1989 yılında %0,29, 1990 yılında %0,30 ve 1991 yılında %0,31'dir. Diğer bir deyişle, 1 puanlık KDV oranına karşılık, dünya genelinde GSYİH'nin %0,35'i kadar hâsılat elde edilirken, Türkiye'de 1989 yılı için, GSYİH'nin %0,29'u kadar bir hâsılat elde edilmiştir.⁶⁴

⁶⁴ AYDEMİR, Birol; **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Etkif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması**, Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1996, s.28.
<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html/> internet adresinden alınmıştır.

III. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN ETKİLERİ

Verginin toplum üzerinde çok önemli etkileri olduğu bir gerçektir. Vergi sistemlerindeki değişiklikler zamanla gerçekleşmesine rağmen değişmesi ve sistemin benimsenebilmesi için çok uzun süreler gerekmektedir. Ayrıca uygulanan vergi sisteminin etkisinin tüm yönleriyle görülebilmesi için de belli bir süre uygulama sonuçlarının görülmesini lüzumlu kılmaktadır. Genel olarak vergilerin çeşitli etkileri sayılmaktadır. Bu çerçevede, Katma Değer Vergisinin de diğer vergiler gibi ekonomiyi etkileyeceği bir gerçektir.

Aşağıdaki kısımlarda Katma değer Vergisi'nin etkileri, ekonomik ve mali etkiler olmak üzere iki başlık altında ele alınarak incelenmiştir.

I. KATMA DEĞER VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

Bilindiği gibi genel anlamda vergilerin ekonomik birçok etkileri sayılmaktadır. Sayılan bu etkiler ile birlikte, Katma Değer Vergisi'nin ekonomik etkilerini şu şekilde sınıflandırmak mümkündür.

1. Katma Değer Vergisi'nin Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi
2. Katma Değer Vergisi'nin Yatırımlar Üzerine Etkisi
3. Katma Değer Vergisi'nin Fiyatlar Üzerine Etkisi
4. Katma Değer Vergisi'nin Dış Ticaret Üzerine Etkisi

A. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

İnsanların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için üretimde bulunması ne kadar önemliyse, üretilen malların, bir başka ifadeyle, meydana getirilen hâsılanın dağılımı da aynı şekilde büyük önem arz etmektedir. Toplumda adil bir gelir dağılımının sağlanması konusu üzerinde çok sık durulan konuların başında gelmektedir. Gelir dağılımında adaletin sağlanmasına ilişkin olarak çeşitli mali ve iktisadi politikalar kullanılmaktadır. Bu çerçevede, gelir dağılımındaki dengesizlikleri azaltmak, uygulanan vergi politikalarının da temel bir amacı haline gelmiştir.⁶⁵

Bir verginin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, yansıma ile en son o vergiyi kimin ödediğine ve bu vergilerin kamu harcamasına dönüştüğünde bunlardan kimlerin yararlandığının bilinmesini gerektirir.⁶⁶

⁶⁵ TURHAN; a.g.e., s.227.

⁶⁶ DEVRİM, Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, REM Ltd. Şti, İzmir 1995, s.168.

Sözlük anlamı olarak gelir dağılımı, bir ülkede toplam gelirin o ülkenin bireyleri arasında dağılımıdır.⁶⁷ Gelir dağılımı ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken husus, dağıtılması gereken büyüklüğün belirlenmesinin yanı sıra gelirin hangi birimler arasında dağılımının bilinmesi gerektiğidir. Bu açılarından gelir dağılımı konusu başlıca dört biçimde ele alınmaktadır.⁶⁸ Bunlar;

a. Fonksiyonel Gelir dağılımı: Çeşitli üretim faktörlerinin üretime katılma sonucunda milli gelirden aldıkları payı ifade etmektedir.

b. Kişisel Gelir dağılımı: Fonksiyonel gelir dağılımının bir sonucu olup, milli gelirin kişiler veya birimler arasındaki dağılımını göstermektedir.

c. Sektörlere Göre Gelir Dağılımı: Çeşitli üretim faktörlerinin sosyal hasıladan aldıkları payları göstermektedir.

d. Bölgesel Gelir Dağılımı: Bir ülkenin çeşitli bölgeleri arasında kişi başına düşen gelir farklılıklarının açıklanmasına yaramaktadır.

Geliri dağılımı, devlet tarafından saptanılıp uygulanan gerçekçi ekonomi ve maliye politikaları ile sağlanır. Diğer bir deyişle, devlet, gelir dağılımındaki adaletsizliği, yürürlüğe koyduğu ekonomi, vergi, bütçe ve harcama politikaları ile gidermeye çalışır ve buna dönük etkin ve tutarlı önlemleri alır.⁶⁹

Bilindiği üzere, gelirin yeniden dağılımını sağlamaya yönelik olarak uygulanabilecek araçlardan birisi de vergi politikalarıdır. İzlenen vergi politikalarının, vergilemede ödeme gücünü dikkate alıp almadığı, vergi oranı, vergilerin niteliği (dolaylı-dolaysız) ve yansıtılma imkânlarının varlığı gibi hususlara bağlı olup, bunların her birinin gelirin yeniden dağılımı üzerinde etkisi bulunmaktadır.

Gelişmiş ülkelerdeki gelir düzeyinin yüksekliği, sosyal nitelikli transfer harcaması uygulamaları, sosyal güvenlik sisteminin yaygınlığı, KDV oranlarının harcama kalemlerinin aile bütçesindeki önemlerine göre kategorize edilerek saptanması ve minimum geçim düzeyi altında bulunan sosyal katmanlara gelirlerinin artırılması bağlamında geliştirilen direkt müesseseler ve bu mahiyetteki diğer uygulamalar nazara alındığında, harcama vergileri şahsileştirilmekte ve bu vergilerin

⁶⁷ Türkçe Sözlük; **Türk Dil Kurumu**, 10. Baskı, Ankara 2005.

⁶⁸ TURHAN; a.g.e., s. 229-230.

⁶⁹ PALAMUT, Mehmet ve YÜCE, Mehmet; "Türkiye'de 1980-2000 Döneminde Gerçekleşen Gelir Dağılımının İstenen Vergi ile Eğitim ve Sağlık Harcamaları İlişkisi", **16. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirisi**, 28-31 Mayıs 2001, s. 3.

gelir bozucu özelliği ortandan kalkmaktadır. Oysa yukarıda anılan müesseseler ülkemizde mevcut olmayıp, vergilerin mali amacı ön plânda tutulmakta ve hiçbir şahıslaştırma yapılmaksızın, yoksul zengin ayırımı gözetilmeden her kesime eşit olarak KDV oranları uygulanmaktadır. Bu ise, yoksul tabakaların marjinal harcamaları üzerindeki vergi yükünü çekilmez kılarken, varlıklı kesimin harcamalarının vergisini giderek hafifletmektedir.⁷⁰

Vergi yükünün dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaydırılması sonucunda gelir dağılımında bozukluklar meydana gelmekle birlikte, KDV'nin farklı oranlarda uygulanmasıyla sosyal adalet kısmen de olsa iyileştirilmeye çalışılmaktadır.⁷¹

Katma Değer Vergisi'nin gelir dağılımına etkisine ilişkin olarak söylenebilecek bir başka husus da şudur: Katma değer vergisinin gelir dağılımına etkisi, kabul edilen verginin tipine ve bu verginin yerini aldığı vergilerin satış-muamele vergilerini, yoksa gelir vergilerini olduğuna bağlıdır.

Gayri Safi Hasıla türü katma değer vergisi uygulanması halinde yatırım malları vergi matrahından düşülemeyecektir. Sermaye birikimin yüksek gelir gruplarında toplanması nedeniyle verginin müterakkiliği söz konusu olacaktır.

Tüketim türü katma değer vergisinin uygulanması halinde ise eşit gelirler için önemli farklılıklar (gelir dağılımı açısından) olmayacaktır. Ancak gelir arttıkça gelirin artan kısmı belirli bir noktadan sonra tasarrufa yönelecektir. Bu kısım tüketilemediği için vergi matrahı dışında kalacaktır. Dolayısıyla gelir dağılımı geliri artan kesimin ve yüksek gelir grupların lehlerine değişecektir.

Katma değer vergisi kurumlar vergisi yerine uygulandığı takdirde; kâr ve ücretler vergiye tabi olacaktır. Ayrıca katma değer vergisinin bir kısmı yüksek fiyatlar şeklinde tüketicilere yansıtılacak bu da gelir dağılımını bozacaktır.

Gelir vergisi nispetleri indirilerek uygulanacak katma değer vergisinde ise verginin yansımaları söz konusu olduğundan, fiyatlara yansımaya nedeniyle fiyat artışları gelir dağılımını dar gelirli aleyhine bozacaktır.⁷²

B. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN YATIRIMLAR ÜZERİNE ETKİSİ

Sanayileşmenin ön şartlarından birisi yatırımların vergi yoluyla teşvik edilmesidir. Katma değer vergisinde yatırım mallarının maliyetine giren ve alış

⁷⁰ PALAMUT ve YÜCE; a.g.e., s.12.

⁷¹ TOSUNER; a.g.m., s.281.

⁷² AYHAN; a.g.e.,s.25.

sirasında ödenmiş vergi üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsis edilen vergiden indirim mekanizması vasıtasıyla indirilebilecektir. Bu durum kapital yoğun endüstrilerin gelişmesinde yararlı olacaktır. Yatırımlar ve genel giderler dolayısıyla ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayicilerin ellerinde fonların birikimine yol açacak ve sanayiciler yatırım ve işletme sermayesi olarak önemli kaynaklara kavuşacaklardır. Bunun sonucu olarak yatırımların ve sanayileşmenin hızlandırılmasına imkân verilmiş olacaktır.⁷³

Ülkemizde yatırımların teşvik etmek amacıyla yinelik olarak uygulanan vergi politikalarına ilişkin açıklamalar aşağıda incelenmiştir.

1. Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları

Gelişmekte olan ülkelerin başta gelen amaçlarından birisi kalkınmayı sağlamaktır. Kalkınmanın sağlanabilmesi için de yatırımların artırılması öncelikli konuların başında gelmektedir. Ülkemizde yatırımların teşviki için çeşitli kanunlarda birçok yatırım teşviki uygulamaya konmuştur. Bu teşviklerin bir kısmı bugün kaldırılmış olsa da halen devam etmekte olan yatırım teşvik uygulamaları bulunmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında bulunan ve uzun yıllar uygulanan Yatırım İndirimi İstisnası buna örnek olarak verilebilir.

Yatırımların teşviki sadece vergi kanunları ile değil diğer birçok yasal düzenleme ile sağlanmaktadır. Ancak uygulama itibarıyla bakıldığında ağırlıklı olarak yatırımların teşvikinde vergilere başvurulduğunu görmek mümkündür. Bu çerçevede yukarıda da bahsettiğimiz gibi diğer vergi kanunlarında olduğu gibi KDVK’nda da yatırımların teşvikine ilişkin düzenlemeler yer almakta ve bütün bunlar genelde “teşvik politikaları” ve konumuz açısından ise “yatırımları teşvik edici vergi politikaları” olarak adlandırılmaktadır.

Teşvik politikaları denince, özel sektörü yatırım, üretim ve hizmet dallarıyla bölgelere yönelten ve kanunla düzenlenen özendirici, itici ve caydırıcı kural araçlarının tamamı anlaşılmalıdır. Teşviklerin ana amacı; yatırımların maliyetlerini düşürmek, finansman ihtiyacını hafifletmek, kolaylıklar sağlamak ve karlılığı artırmak, özel sektör yatırımlarını belirli sektörlerle ve yörelere kaydırmaktır.

⁷³ “KDV’nin Ekonomik ve Mali Etkileri”, http://www.ekodialog.com/Konular/kdv_etkileri.html internet adresinden alınmıştır.

Yatırımları teşvik edici vergi politikaları ise belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi veya işletmelerin çeşitli yollarla ertelenmesi olarak tanımlanabilir.⁷⁴

Türkiye'de sanayi teşvikinin başlangıcı Birinci Dünya Savaşı öncesine kadar uzanmaktadır. Türkiye'de ilk ciddi devlet yardımı uygulaması girişimi 14.12.1913 tarihli "Teşviki Sanayi Kanunu Muvakkatı" ile yapılmıştır. Bu kanun ile getirilen önlemler zamanına göre ileri düzeydedir. Ancak gerek o tarihlerde Türkiye'nin ve dünyanın içinde bulunduğu iktisadi bunalımın özel girişimci için geleceğe dönük belirsiz ve ürkütücü bir ortam yaratması gerekse sosyal yapının özendirme önlemlerinden yararlanacak düzeyde olmamasının yanı sıra, sanayide sermaye birikiminin de yetersiz olması nedeniyle, bu Kanun istenen etkiyi gösterememiştir.

Türkiye'de teşvik araçları gerçek anlamı ile planlı dönemde uygulamaya konulmuş ve sanayi ürünü ihracatı da teşvik tedbirlerinden ilk kez bu dönemde yararlanma imkanını bulmuştur.

Yatırım ve üretim imkanlarının yetersizliği, para ve kredi piyasasının yeterli seviyede gelişmemiş olması, bölgeler arası kalkınmışlık farkları, doğal kaynaklardan tam yararlanılamaması, işsizlik, ekonomik bunalımlar ve ekonomide özel teşebbüse yer verme gibi gerekçelerle tüm ülkelerde gizli veya açık biçimde uygulanan yatırım teşvik tedbirlerinin genel amacı; ekonomik, sosyal ve bölgesel kalkınmayı sağlama, sanayileşme ve teknolojik gelişmeyi hızlandırma, kıt kaynakların daha rasyonel kullanımını sağlama ve işsizliği azaltmak suretiyle ülke insanının refah seviyesini yükseltmektir.⁷⁵

Ülkemizde yatırımların teşvikine ilişkin olarak yapılan bir başka düzenleme de 18.05.1927 tarih ve 1055 sayılı "Teşviki Sanayi Kanunu" dur. Bu yasa 1942 yılına kadar yürürlükte kalmış olup, yine ülkemizde yatırımların teşvik edilmesine yönelik birçok düzenlemeyi içermektedir.

Ancak yatırımların teşvik edilmesine ilişkin politikalarımızda ilk ciddi arayışların planlı dönemle birlikte başladığını söyleyebiliriz. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile birlikte, özel sektörün kalkınmada etkin bir rol oynamasını sağlamak için, teşvik tedbirlerine önem verilmesi üzerinde durulmuş ve vergi

⁷⁴ GERÇEK, Adnan; "Türkiye'de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği", **Uludağ Üniversitesi IIBF Dergisi**, Cilt: 16 Sayı: 1, Mayıs 1998, s.2.

(<http://www.econturk.org/Turkiye99.html> internet adresinden alınmıştır)

⁷⁵ DPT Özel İhtisas Komisyonları; Türkiye-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları, Cilt 1, **Devlet Yardımları**, Alt Komisyonu, Ankara 1995, s.31.

indirimleri, gelişmemiş bölgeler için özel tedbirler ve ihracatta vergi iadesi sistemi gibi uygulamalar hayata geçirilmiştir.⁷⁶

2. Yatırımları Teşvik Edici K.D.V. Uygulamaları

Türkiye'de uygulanmakta olan yatırımları teşvik edici vergisel düzenlemelere bakıldığında, bu düzenlemelerin bir kısmı yatırım aşamasında, bir kısmı ise işletme aşamasında avantajlar sağlamaya yönelik olduğu görülmektedir. Aşağıdaki kısımda yatırımların teşvik edilmesine yönelik KDVK ile sağlanan bu teşvikler incelenmiştir.

2.1. KDV Ertelemesi

KDV Ertelemesi, Hazine Müsteşarlığı tarafından verilen teşvik belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken KDV'nin, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenmesine imkan sağlayan bir teşviktir.

KDV Ertelemesini düzenleyen KDVK'nun 49. maddesinin ikinci fıkrası, 4369 sayılı Kanunla 01.08.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak aynı kanunla KDVK'na eklenen geçici 14. madde ile 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihine kadar alınan yatırım teşvik belgelerinde yer alan mallardan, makine ve teçhizat niteliği taşımayanlar için erteleme uygulamasının devam edeceği belirtilmiştir.

KDV Ertelemesinden yararlanılabilmesi için, teşvik belgeli yatırım malını ithal edenin, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması ve bu malın indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılması şarttır.⁷⁷ KDV Ertelemesi, ithalat esnasında ödenmesi gereken KDV tutarı kadar bir teminat verilmesi karşılığında, bu KDV'nin ödenmemesini sağlamaktadır. Erteleme, yatırımcının işletme aşamasında vergi dairesine ödediği KDV'nin ertelenen KDV'ye ulaşmaya kadar sürmektedir. Vergi dairesi tarafından bu durumun belgelendirilmesinden sonra verilen teminat gümrük idaresinden geri alınmaktadır.⁷⁸

2.2. Makine ve Teçhizat Alımlarında KDV İstisnası

Tüketim bazlı vergilerden sermaye malları üzerinden alınan KDV, yatırımları bir diğer önemli vergisel teşvik enstrümanıdır. Bazı dönemlerde KDV oranına yüzde

⁷⁶ EKER, Aytaç; **Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları**, Doğu Matbaacılık, Ankara 1995, s. 149.

⁷⁷ ERGÜLEN, Güneri ve ERDEM, Hayreddin; **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, s. 376.

⁷⁸ GERÇEK; a.g.m., s.5.

10 puan daha ilave edilerek uygulanmıştır. Son dönemlerde yatırım teşvik belgesi kapsamına giren ithal ve yerli makine-teçhizat için KDV istisnası şeklinde uygulanmaktadır.⁷⁹ Bu uygulama eskiden satın alma aşamasında KDV'nin ödenmesi, daha sonra u tutarın yatırımları teşvik fonu kaynaklarından geri ödenmesi şeklinde idi.⁸⁰

Hazine Müsteşarlığı, ekonomik kalkınmayı teşvik etmek amacıyla bazı sektörleri ve iş kollarını teşvik kapsamına almaktadır. Teşvik kapsamında faaliyet gösteren kişilere, yatırım teşvik belgesi verebilmektedir.⁸¹ Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. (KDVK Madde.13/d) Bu maddenin gerekçesindeki açıklamalar şöyledir: “...*Teşvik belgeli yatırımlarda önemli bir girdi olan makine ve teçhizatların bu mükelleflere tesliminin vergiden istisna edilmesi, yatırımcıların finansman sıkıntılarını hafifletecek ve yatırımların teşviki için etken olacaktır.*”⁸²

4369 sayılı Kanununun 59 uncu maddesi ile 3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre, yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurtiçi teslimleri ile ithalinde 01.08.1998 tarihinden itibaren katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Bu istisna ile ilgili olarak yayınlanan 69 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre, amortismanına tabi olan ve mal veya hizmet üretiminde direkt olarak kullanılan makine ve teçhizat istisna kapsamında bulunmaktadır. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir.

⁷⁹ DURAN, Mustafa; **Türkiye’de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği**, TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalara Genel Müdürlüğü, s. 18.

http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_32.pdf internet adresinden alınmıştır

⁸⁰ SERDENGECİ, Turan; **Türkiye’de Yatırım Teşvik Uygulamaları**, TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Ankara 2000, s.8.

(<http://www.hazine.gov.tr/arastirma/yatirimtesvik.pdf> internet adresinden alınmıştır)

⁸¹ UYSAL, Hilmi; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2005, s.185.

⁸² MAÇ, Mehmet; **KDV Uygulaması Kitabı**, 5. Baskı, <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv13.pdf> internet adresinden alınmıştır.

Katma Değer Vergisi'nin yatırımlar üzerindeki etkisine ilişkin olarak söylenebilecek bir başka husus da uygulanan Katma Değer Vergisi'nin türü ve verginin yansımaya ilişkinidir.

Gayri safi hasıla türü katma değer vergisinde yatırımlara indirim tanınmaz. Sadece üretim girdilerine muafiyet tanınır. Bu nedenle bu tür bir vergi yatırımları teşvik edici değildir.

Tüketim türü katma değer vergisinde ise yatırımların matrahtan indirilmesi imkanı tanındığından yatırım üzerine olumsuz etkisi yoktur. Tüketim türü katma değer vergisi yatırımları teşvik etmektedir. Katma Değer vergisinin uygulandığı ülkelerin çoğunda bu nedenle tüketim türü katma değer vergisi uygulanmaktadır.

Diğer taraftan verginin ileriye doğru yansıtılması halinde ücret üzerine yansıtacağından yatırımları teşvik edici mahiyettedir. Ancak önemli bir hususta katma değer vergisinin uygulamaya bağlaması ile kaldırılacak olan verginin durumudur. Katma değer vergisinin yerini aldığı vergi karlar üzerinde kalan bir vergi ise o zaman katma değer vergisi yatırımları teşvik edecektir. Şayet önceki vergi ileriye doğru yansıtılabiliyorsa katma değer vergisinin yatırımlar üzerine etkisi önemsiz olacaktır.

Katma değer vergisine tüketim türünün uygulanması halinde, sermaye mallarının matrahtan düşülmesi mümkün olduğundan, emek-yoğun değil sermaye-yoğun yatırımların gelişmesi teşvik edilecektir.⁸³

KDV'nin yatırım malı makine-teçhizat için istisna tutulması yatırım aşamasında firmaların finansman giderlerinin azalması bakımından önem arz eder. KDV istisnasının yatırım teşvik amaçlı olarak daha cazip bir teşvik aracı konumuna getirilebilmesi için istisna kapsamının genişletilmesi düşünülebilir. Özellikle, önemli bir yatırım harcama kalemi olan bina-inşaat harcamalarının da istisna kapsamına alınması yatırımcılar açısından yatırım döneminde önemli bir finansman kolaylığı sağlayacaktır.

KDV desteğinin yatırım maliyetlerine net katkısı bulunmamaktadır. İstisnaya tabi tutulmasa da ödenen KDV sonuçta mahsuba tabi tutulacaktır. Sadece istisnaya tabi tutulan dönemle mahsup döneminin uzun olması durumunda, bu arada para değerindeki yıpranma kadar bir katkı söz konusu olacaktır. Tüm bunlara rağmen

⁸³ AYHAN, a.g.e., s.23.

KDV istisnasının önemli teşvik etkiye sahip olması, yatırım döneminde firmalara sağladığı finansman giderlerinin azaltılmasıyla ilgilidir.⁸⁴

C. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN FİYATLAR ÜZERİNE ETKİSİ

Mal ve hizmetler üzerine konulacak bir verginin fiyatlar üzerindeki etkisi, verginin nihai yüklenicisinin kim olacağı ile yakından ilgilidir. Ayrıca bu mal veya hizmetin talep esnekliği de en az bunun kadar önemlidir. Buna göre, bir satış vergisi, talep esnekliği yüksek olan bir mal veya hizmete konulursa, bu mal veya hizmeti tüketenlerin ikame mal veya hizmetlere yönelmesini sağlayacağından, ekonomide herhangi bir fiyat artışı ile karşılaşmaz. Ancak Katma Değer Vergisi'nin aynı zamanda ikame malları da vergilendiriyor olması nedeniyle, fiyatlardaki artışların azalma ihtimali azalacak ve vergi ileriye yansiyarak fiyatları vergi kadar arttırması söz konusu olacaktır.

Katma Değer Vergisi uygulaması ile kaldırılan vergilerin oranları KDV oranlarından yüksek ise normal olarak fiyatlarda bir düşme beklenirse de pratikte bu gerçekleşmemektedir. Çünkü genellikle fiyatların aşağıya doğru esnek olmaması sonucunda bu düşme gerçekleşmemektedir.

Bunun yanı sıra daha önce uygulanan ve KDV uygulaması ile birlikte kaldırılan vergilerin kapsamında bulunmayan birçok mal veya hizmet KDV kapsamında vergilendirilmektedir. Bu durumda ise verginin yaygınlaşmasının bir sonucu olarak genel fiyat seviyesinde yükselmeler görülebilir.⁸⁵

Ülkemizde KDV uygulamasına ilişkin olarak getirilen en büyük eleştiri, bu verginin fiyatları arttırıcı etkisi olmuştur. Ayrıca bu verginin ülkemizde enflasyonun oldukça yüksek oranlarda seyrettiği bir dönemde uygulanmaya başlanmış olması da bir başka dikkat çekici husustur.

Katma Değer Vergisinin fiyatlar genel seviyesi yani enflasyon üzerindeki etkisi oldukça tartışılan konulardan birisidir. Bu amaçla yapılan ve KDV'ni uygulayan ülkelerdeki KDV ile enflasyon arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlayan ve Alan TAİT tarafından gerçekleştirilen ve 31 ülkeyi kapsayan

⁸⁴ DURAN; a.g.e., s.18.

⁸⁵ Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği; **Katma Değer Vergisi**, Sevinç Matbaası, Ankara 1985, s.119.

araştırmanın ortaya koyduğu sonuç; KDV'nin enflasyonist bir etkisinin olmadığıdır.⁸⁶

Yapılan bu araştırmaya göre KDV'nin fiyatlar genel seviyesi üzerindeki etkisi teorik olarak dört grupta incelenmektedir. Bunlar;

1. Fiyat Kaymaları: KDV'nin yürürlüğe konulmasından sonra tüketici fiyat endekslerinde yukarı doğru bir eğilim olabilmektedir.

2. Hızlanma Hali: KDV uygulaması sonucu olarak endeks oranında artış meydana gelebilmektedir. Bu ise fiyat artışlarının hızlanması yani "hızlanma hali" olarak adlandırılmaktadır.

3. Fiyat Kaymaları ve Hızlanma Hali: Hızlanma ve tüm fiyat düzeyindeki sıçrama ile birleşmektedir. Bu durum ise fiyat artışı sıçraması ile fiyat artış oranlarının hızlanmasının birlikte oluşması halidir.

4. Fiyatların Değişmemesi: Eğer KDV, ikame ettiği verginin yerine başarılı bir şekilde uygulanırsa veya otoriteler fiyatları arttıran baskıları dengeleyebilirlerse, görülebilir hiçbir etki meydana getiremez.⁸⁷

Ülkemizde KDV'nin yürürlüğe girmesi ile kaldırılan vergilerin birçoğunda vergi oranları, KDV oranlarından çok daha yüksektir. Örneğin yürürlükten kaldırılan Dahilde Alınan İstihsal Vergisi oranları %10 ile %75 arasında değişmekte idi. Dolayısıyla KDV'nin yürürlüğe girdiği tarihlerde zaten fiyatların oluşumu açısından oldukça önemli bir vergi yükü bulunmakta idi.⁸⁸

Ülkemizde genel olarak KDV uygulamalarının enflasyonist bir etki meydana getirdiğini söylemek güçtür. KDV'nin enflasyon üzerindeki etkisini bir defalık bir etki meydana getireceği söylenebilir. Çünkü enflasyon bir süreçtir ve enflasyonun başlıca nedenleri arasında KDV'yi saymak pek mümkün görülmemektedir.

D. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN DIŞ TİCARET ÜZERİNE ETKİSİ

Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından kalkınma çabaları büyük önem taşımaktadır. Kalkınma çabalarının başarıya ulaşmasında ise dış ticaretin (ithalat ve ihracat) önemi büyüktür. Bu nedenle ülkeler bir yandan ihracatı desteklerken diğer

⁸⁶ ÇAKIR, Tufan; "Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Fiyatlar Üzerindeki Etkisi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1986, s.48.

⁸⁷ ÇAKIR; a.g.t., s.55.

⁸⁸ BARLAS, Emin; "Katma Değer Vergisi Sistemi ve Türkiye Uygulaması" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990, s.46.

tarafından da özellikle yatırım malları ithalatı ile sanayileşmeyi gerçekleştirmek amacıyla kalkınma çabalarını gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar.

Ülkemizde özellikle 1980'li yıllara kadar çeşitli nedenlerle uygulanan "ithal ikamesi" politikalarından vazgeçilerek dış ticaretin geliştirilmesine yönelik politikalara ağırlık verilmiştir.

Günümüzde, dış ticarete yön veren araçlardan en etkili olanı İthalde Alınan Katma Değer Vergisi'dir. Bu nedenle dış ticaret açısından bu verginin önemi çok büyüktür. İthalde Alınan Katma Değer Vergisi'nin önemi sadece kamu geliri açığını kapatmak değildir. Bundan belki de çok daha önemli olanı, bu verginin yerli üretimi korumak açısından önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. İthalde Alınan KDV'nin oranının yükseltilmesi, ithal edilen malların fiyatlarında yükselmeye neden olmakta ve yerli üretime ülke içi talebi arttırmaktadır.⁸⁹

Dış ticaret faaliyetlerinin kalkınma çabalarını hızlandırıcı bir faktör haline gelebilmesi için KDV önemli bir vergi politikası aracı olarak düşünülmektedir. Bunun için KDV'nin bir yandan tüketim eğilimini azaltması, bir çok mal ve hizmet grubunda ihraç imkanının artırması ve KDV uygulamasıyla artan kamu gelirleri hasılatı ile ihracatı arttıracak alanlara yatırımların hızlandırılması sağlanabilecektir. Ancak KDV'nin bu etkileri meydana getirebilmesi, yerini aldığı vergilerin türü ve bunların yansıma durumları ile yakından ilgili bulunmaktadır.⁹⁰

Katma Değer Vergisi sisteminin en can alıcı noktası, yurt dışına satılan mal ve hizmetlerin maliyetlerini etkileyen harcamalar üzerinden ödenmiş olan vergileri geri vererek arındırmasıdır. Böylece ihracata konu olan mal ve hizmetlerin üzerindeki vergi yükünün ortadan kaldırılması ya da azaltılması, bu mal ve hizmetlerin uluslararası piyasalarda rekabet gücüne kavuşmasına olumlu yönde etkide bulunacaktır.⁹¹

Katma değer vergisi sisteminde dış ticaretin vergilendirilmesinde iki ayrı prensip mevcuttur. Bunlar çıkış ilkesi yani "orijin" prensibi ile, varış ilkesi yani "destinasyon" prensibidir.

⁸⁹ ÇELİK, Binnur; "İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2/99, s.124.

⁹⁰ ÇİFTÇİ, Kemal; "Türk Katma Değer Vergisinin Ekonomik ve Mali Etkileri" (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1995, s.111.

⁹¹ BARLAS; a.g.t., s.50.

Genel olarak katma değer vergisi uygulamasında destinasyon prensibi uygulanmaktadır. Destinasyon prensibine göre bir malı ithal eden ülke ithal ettiği malı vergilemektedir. Ancak ihraç edilen mal ve hizmetler ise vergi dışında kalmaktadır. Diğer taraftan ihracatçıların daha önce girdiler nedeniyle ödemiş oldukları vergilerin iade edilmesi ihracat malları üzerindeki vergi yükünü kaldıracaktır. İhraç edilen mal ve hizmetlerin vergiden muaf tutulması, hem de daha önce ödenen vergilerin iade edilmesi nedeniyle ihracat teşvik edilmektedir. Özellikle az gelişmiş ülkelerde katma değer vergisi ihracatı teşvik etmesi açısından tercih edilmektedir.⁹²

Ülkemizde özellikle Katma Değer Vergisi'nin uygulamaya başlanmasından önceki dönemlerde ihracatta karmaşık bir vergi iadesi mekanizması ile yürütülmekte olan işlemler, Katma Değer Vergisi uygulaması ile kendiliğinden işler duruma gelmiştir. Basitleşen işlemler ve vergi istisnası uygulaması, mal ve hizmetlerimizin uluslar arası piyasalardaki rekabet gücüne olumlu katkılar meydana getirmiştir.⁹³

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde dış ticareti teşvik amacı ile birçok teşvikler uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisinin dış ticarete bir teşvik aracı olarak uygulanmasında İhracatta KDV İadesi, İthalatta KDV Muafiyeti olmak üzere iki farklı teşvik aracı uygulaması söz konusudur.⁹⁴

Ülkemizde ihracatı teşvik etmek amacıyla uygulanan "İhracat İstisnası" düzenlemesi, KDVK'nun 11 inci maddesinde yer almakta ve ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bununla birlikte ihraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen vergilerin indirilememesi halinde indirilemeyen verginin mükelleflere iade edileceği hususu da aynı kanunun 32 nci maddesinde belirlenmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan ihracat istisnasını mal ve hizmet ihracı olarak iki bölümde incelemek gerekmektedir.

⁹² AYHAN; a.g.e., s.22.

⁹³ Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği; **Katma Değer Vergisi** , s.123.

⁹⁴ <http://www.foreigntrade.gov.tr/ab/AB%20Sayfası/ortkREK.htm> internet sayfası.

1.Mal İhracı:

a) Doğrudan İhracat;	İhracatçılar bütün mal ve hizmet alımlarında KDV ödeyecekler, ihraç malları için KDV hesaplamayacaklardır. Ödenen KDV'den indirimle giderilmeyen kısmı ise iade olarak talep edeceklerdir.
b) Tecil-Terkin Uygulaması;	İhracatçıların ihraç ettiği malları KDV ödemediği mal almalarını ifade etmektedir. İhracat istisnası ihracatçıya değil ihracatçıya mal teslim eden mükellefler üzerinde uygulanmaktadır.

2.Hizmet İhracı

Hizmet ihracatından KDV istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki 4 şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

1. Hizmet Türkiye’de yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
3. Hizmet Bedeli, döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.
4. Hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır.⁹⁵

Ülkemizde son yıllarda gerek ihracat ve gerekse ithalat büyük bir artış göstermektedir. Kuşkusuz bu artışın asıl nedeni uygulanan ekonomi politikalarıdır. Bu artışların içinde KDV’nin etkisinin ne olduğunu tahmin etmek ve ortaya koymak oldukça güçtür.

Dış ticaret ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka husus da dış ticaret açığı konusudur. Örneğin ülkemizde son yıllarda hem ihracat ve hem de ithalat artmakta, fakat aralarındaki fark yani dış ticaret açığı ise sürekli artmaktadır. Dolayısıyla, KDV’nin dış ticaret açığına olan etkilerine de işaret edilmesinde yarar bulunmaktadır.

Devletlerin dış ticaret açığını giderme amacına yönelik olarak uygulamaya koyabileceği birçok tedbirler bulunmaktadır. Bu tedbirlerden birisi olarak ta KDV düzenlemelerini sayabiliriz. Dış ticaret açığını azaltmak için ya ihracatı arttırırken ithalatı azaltmak ya da ihracat aynı kalsa bile yine ithalatı azaltmak gerekmektedir.

Böyle bir etki, ithalata uygulanan KDV oranı sabit tutularak ihracatın teşvik edildiği bir ortamda, ihracata konu olan mallara KDV iadesi uygulamasıyla

⁹⁵ <http://www.ihracatdunyasi.com/bilgi/resmi/resmi24.html> internet adresinden alınmıştır.

yaratılabilir. Bu kapsamda, ülkemizde uygulanmakta olan İhracat İstisnası bu etkiye örnek olarak verilebilir.

Aynı şekilde ihracatta KDV iadesi uygulanırken, ithalatta herhangi bir KDV kolaylığının sağlanmaması da benzer bir etki meydana getirecektir. 1968 yılında Almanya’da sürekli olarak fazlalık veren dış ticaret dengesinin sağlanması amacıyla yönelik olarak, ithalata uygulanan KDV oranları düşürülerek benzer bir etki yaratılmıştır.⁹⁶

II. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MALİ ETKİLERİ

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, sermaye birikiminin azlığı nedeniyle, kalkınmanın en önemli kaynağını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergilerin fonksiyonları arasında sayılan mali fonksiyona yüklenen anlam, KDV’nin mali etkileri olarak adlandırılabilir.

Vergi alınmasının temel amaçlarından birisi de, ülkede yaratılan katma değerlerin belli bir miktarının devletin hazinesine toplanarak, toplumun refahını arttırmak üzere ve devlet tarafından planlı bir şekilde mal ve hizmet üretmek üzere piyasaya sunmaktır.⁹⁷

KDV, belirtilen bu fonksiyonu özellikleri gereği en iyi bir şekilde yerine getirebilecek ve vergi hasılatı en yüksek olan bir vergidir. Ayrıca daha öncede de belirttiğimiz gibi, KDV’nin matrahı genel anlamda milli gelirdir. Dolayısıyla işaret ettiğimiz amaçların gerçekleşmesinde KDV önemli bir rol oynar.

Aşağıdaki kısımlarda KDV’nin mali etkileri üç maddede ele alınmıştır. Bunlar;

1. Katma Değer Vergisinin Vergi Gelirlerine Etkisi
2. Katma Değer Vergisinin Vergi Adaletine Etkisi
3. Katma Değer Vergisinin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi

A. KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Katma Değer Vergisi, milli gelirin harcamalara yönelik büyük bir bölümünü kavradığından vergi gelirlerini arttırıcı yönde etkiyecektir. Ayrıca milli gelirdeki bir artış, vergi gelirlerinde de bir artışı meydana getirecektir.⁹⁸

⁹⁶ ÇİFTÇİ; a.g.t., s.112.

⁹⁷ ÇİFTÇİ; a.g.t., s.117.

⁹⁸ Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği; **Katma Değer Vergisi**, s.124.

Yukarıda da işaret ettiğimiz gibi vergilerin çeşitli fonksiyonları bulunmaktadır. Bunlardan biriside mali fonksiyondur. Bu fonksiyona göre, vergi gelirleri kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmelidir.⁹⁹ Bu çerçevede, KDV'nin de bu fonksiyona uygun bir kamu geliri katkısında bulunması gerekmektedir.

Bilindiği devletlerin çeşitli nedenlerle bir yandan kamu harcamaları artarken diğer taraftan da bu kamu harcamalarının finansmanında en önemli kamu geliri olan vergi gelirleri de artmaktadır.

Katma Değer Vergisini yerini aldığı sekiz verginin hasılatı ile KDV hasılatlarının toplam vergi gelirleri içindeki paylarının karşılaştırması, KDV'nin vergi gelirlerine etkisi açısından ilk ele alınması gereken konudur. Buna göre, daha önce uygulanan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payından yüksek ise KDV'nin vergi gelirlerine etkisinin olumlu olduğu söyleyemeyiz. Aşağıdaki tabloda KDV'den önce uygulanan sekiz vergi türü ile KDV gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payları görülmektedir.

Tablo incelendiğinde de görüleceği gibi, KDV'nin yerini aldığı sekiz verginin 1980–1984 yılları arasındaki dönemde, toplam vergi yükleri içindeki payları sırası ile % 18, 17, 23, 19 ve 21 olarak gerçekleşmiştir. KDV'nin uygulanmaya başlaması ile birlikte 1985–1989 yılları arasındaki dönemde toplam vergi gelirleri içindeki payı sırası ile % 25, 26, 28, 29 ve 25 oranındadır. Beşer yıllık bu dönemlerde ortalamalar KDV öncesindeki vergiler için %19,6 iken KDV'nin uygulandığı ilk beş yıldaki ortalaması %26,6'dır. KDV'nin uygulanmaya başladığı tarihten 2005 yılına kadar olan ortalaması ise %30,2 olarak gerçekleşmiştir.

Bu sonuçlardan hareketle, KDV'nin uygulanmaya başlaması ile yerini aldığı sekiz vergiden daha yüksek bir vergi hasılatı sağlamıştır ve toplam vergi gelirleri hasılatına olan katkısı daha yüksektir.

⁹⁹ TURHAN; a.g.e., s.32.

Tablo 11: KDV'nin ve KDV'nin Yerini Aldığı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

YILLAR	KDV'NİN YERİNİ ALDIĞI VERGİLERİN, TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI %	KDV'NİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %
1980	18	-
1981	17	-
1982	23	-
1983	19	-
1984	21	-
1985	-	25
1986	-	26
1987	-	28
1988	-	29
1989	-	25
1985-2005 ORTALAMASI	-	30

Kaynak: www.gelirler.gov.tr internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Katma Değer Vergisinin, vergi gelirlerine olan etkisini incelerken vergi gelirlerindeki artış ile KDV gelirlerindeki artış oranlarının incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda KDV'nin uygulanmaya başlandığı tarihten itibaren vergi gelirleri hasılatındaki artış ile KDV gelirlerindeki artış incelenmiştir.

Tablo incelendiğinde de görüleceği üzere vergi gelirleri artarken KDV gelirleri de artmaktadır. 1985-2005 döneminde toplam vergi gelirleri artış oranı ortalaması %70,02 olarak gerçekleşirken aynı dönemde KDV gelirleri artış oranı ortalaması %72,45 olarak gerçekleşmiştir. Bir başka ifade ile aynı dönemde KDV gelirleri ortalama artış hızı, toplam vergi gelirleri ortalama artış hızından daha yüksek olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla vergilerin mali fonksiyonu açısından katkısını artarak sürdürdüğü söylenebilir.

Tablo 12: Vergi Gelirleri Artışı ile KDV Gelirleri Artışı Karşılaştırması

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ ARTIŞ ORANI	KDV GELİRLERİ TAHSİLATI *	KDV GELİRLERİ ARTIŞ ORANI
1985	3.829	61,4	950.6	-
1986	5.972	56,0	1.567.7	64,92
1987	9.051	51,6	2.567.0	63,74
1988	14.232	57,2	4.177.5	62,74
1989	25.550	79,5	6.460.5	54,65
1990	45.399	77,7	12.371.2	91,49
1991	78.643	73,2	22.831.6	84,55
1992	141.602	80,1	42.088.1	84,34
1993	264.273	86,6	81.876.8	94,54
1994	587.760	122,4	176.742.2	115,86
1995	1.084.350	84,5	354.980.5	100,85
1996	2.244.094	107,0	743.026.2	109,31
1997	4.745.484	111,5	1.561.561.6	110,16
1998	9.228.596	94,5	2.725.083.2	74,51
1999	14.802.280	60,4	4.164.334.1	52,81
2000	26.503.698	79,1	8.379.553.6	101,22
2001	39.735.928	49,9	12.438.860.9	48,44
2002	59.631.868	50,1	20.400.200.9	64,00
2003	84.316.169	41,4	27.031.099.5	32,50
2004	101.038.904	19,8	34.325.208.0	26,98
2005	119.253.669	18,0	38.280.417.0	11,52
Ortalama Artış Oranları		70,02		72,45

Kaynak: www.gelirler.gov.tr Internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

* Toplam KDV hasılatı; Dahilde ve İthalde Alınan KDV toplamından oluşmaktadır.

KDV'nin uygulanmaya başlaması ile birlikte KDV'nin en önemli vergi geliri türlerinden birisi olduğu bilinmektedir. Buna ilişkin tablo ve değerlendirmeler, daha önceki kısımlarda ele alınmıştır. Belirttiğimiz gibi, KDV bugün en önemli vergi gelirlerinden birisi haline gelmiş olup, toplam kamu gelirlerine katkısı oldukça önemlidir.

Yukarıdaki tabloda yapmış olduğumuz değerlendirmelerde de belirtildiği gibi, vergi gelirlerinin yanı sıra KDV gelirleri de artmakta olup KDV'nin artış hızı vergi gelirlerinin artış hızının üzerindedir. Fakat o tabloda diğer önemli vergi geliri kalemlerini oluşturan –Gelir Vergisi, Kurumlar vergi gibi- vergilerdeki artış hızları ile KDV geliri artış hızları görülmektedir. Aşağıdaki tabloda, KDV ile Gelir ve Kurumlar Vergisi tahsilatlarındaki artış oranlarının karşılaştırılması yer almaktadır.

Tablo 13: KDV Gelirleri Artışı ile Diğer Vergi Gelirleri Artışlarının Karşılaştırılması

YILLAR	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	GELİR VERGİSİ TAHSİLAT ARTIŞ ORANI %	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLAT ARTIŞ ORANI %	KDV GELİRLERİ ARTIŞ ORANI %
1985	1.323,7	23,80	448,0	64,89	-
1986	2.103,7	58,93	949,2	111,88	64,92
1987	3.092,8	47,02	1.331,6	40,29	63,74
1988	4.800,9	55,23	2.117,6	59,03	62,74
1989	9.870,7	105,60	3.597,8	69,90	54,65
1990	18.609,0	88,53	4.636,9	28,88	91,49
1991	33.355,3	79,24	7.063,2	52,33	84,55
1992	60.056,1	80,05	10.077,6	42,68	84,34
1993	106.661,1	77,60	19.131,8	89,84	94,54
1994	181.884,0	70,53	43.975,8	129,86	115,86
1995	329.794,9	81,32	103.241,4	134,77	100,85
1996	676.016,8	104,98	189.337,6	83,39	109,31
1997	1.500.244,6	121,92	396.237,3	109,28	110,16
1998	3.481.751,5	132,08	748.383,6	88,87	74,51
1999	4.936.550,9	41,78	1.549.524,7	107,05	52,81
2000	6.212.977,0	25,86	2.356.787,0	52,10	101,22
2001	11.579.424,4	86,37	3.675.665,0	55,96	48,44
2002	13.717.660,1	18,47	5.575.494,7	51,69	64,00
2003	17.063.761,3	24,39	8.645.345,4	55,06	32,50
2004	19.689.593,0	15,39	9.619.359,0	11,27	26,98
2005	22.817.425,0	15,89	11.401.985,0	18,53	11,52
Ortalama Artış Oranları		66,56		69,63	72,45

Kaynak: www.gelirler.gov.tr Internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablonun incelenmesiyle de görülebileceği gibi KDV tahsilatındaki artış oranı diğer önemli vergi geliri türlerinin üzerinde gerçekleşmiştir. Buna göre 1985–2005 yılları arasındaki dönemde Gelir Vergi tahsilatındaki artış oranı ortalaması %66,56; Kurumlar Vergisi tahsilatındaki artış oranı ortalaması %69,63 olarak gerçekleşirken, bu dönemde KDV gelirleri artışı ortalaması bunların üzerinde bir oranda %72,45 olarak gerçekleşmiştir.

Bilindiği üzere KDV'nin iki farklı uygulaması bulunmaktadır. Birincisi Dahilde Alınan KDV, ikincisi ise İthalde Alınan KDV'dir. Toplam vergi gelirlerine önemli bir etkisi bulunan KDV'nin bu türlerinden hangisinin daha çok hasılat sağladığı ise, bu uygulamaların etkinliklerinin değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Aşağıdaki tablo da toplam KDV gelirleri hasılatının dağılımı verilmiştir.

Tablo 14: KDV Gelirlerinin Dağılımı

YILLAR	DAHİLDE ALINAN KDV HASILATI	TOPLAM KDV HASILATI İÇİNDEKİ PAYI %	İTHALDE ALINAN KDV HASILATI	TOPLAM KDV HASILATI İÇİNDEKİ PAYI %
1985	566,9	59,6	383,7	40,4
1986	1.039,7	66,3	528,0	33,7
1987	1.562,8	60,9	1.004,2	39,1
1988	2.660,5	63,7	1.517,0	36,3
1989	4.175,8	64,6	2.284,7	35,4
1990	7.649,7	61,8	4.721,5	38,2
1991	14.540,9	63,7	8.290,7	36,3
1992	27.053,1	64,3	15.035,0	35,7
1993	50.892,2	62,2	30.984,6	37,8
1994	110.918,0	62,8	65.824,2	37,2
1995	212.119,3	59,8	142.861,2	40,2
1996	419.166,8	56,4	323.859,4	43,6
1997	861.261,5	55,2	700.300,1	44,8
1998	1.589.060,1	58,3	1.136.023,1	41,7
1999	2.433.262,0	58,4	1.731.072,1	41,6
2000	4.487.807,6	53,6	3.891.746,0	46,4
2001	7.289.543,5	58,6	5.149.317,4	41,4
2002	11.542.749,0	56,6	8.857.451,9	43,4
2003	15.389.547,4	56,9	11.641.552,1	43,1
2004	18.666.461,0	54,4	15.658.747,0	45,6
2005	20.401.084,0	53,3	17.879.333,0	46,7
KDV Gelirleri Dağılım Ortalaması		59,6		40,4

Kaynak: www.gelirler.gov.tr Internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablonun incelenmesinden de görüleceği gibi, Dahilde Alınan KDV, İthalde Alınan KDV'ye nazaran hem oran ve hem de hasılat açısından daha yüksektir. 1985–2005 arası dönemde toplam KDV gelirlerin ortalama %59,6'sı Dahilde Alınan KDV'den oluşurken, %40,4'ü ise İthalde Alınan KDV'den oluşmaktadır.

B. KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ ADALETİNE ETKİSİ

Vergilemenin en önemli ilkelerinden birisi de vergi adaletinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla vergi uygulamalarında üzerinde en çok durulan hususlardan birisi de vergi adaletinin sağlanması konusudur.

Katma Değer Vergisi genel bir tüketim vergisi olması nedeniyle vergi adaleti yönünden oldukça eleştirilmiştir. Ancak bilindiği gibi, vergi adaletinin gerçekleşmesi, yatay ve dikey vergi adaleti denilen iki ilkenin gerçekleşmesine bağlıdır. Dikey vergi adaleti, farklı gelir, servet ve harcama düzeylerine sahip olan mükelleflerin bu düzeyleri ile orantılı olarak farklı şekillerde vergilendirilmesidir ki, KDV için bunu gerçekleştirdiğini söylemek oldukça güçtür. Bunu gerçekleştirebilecek en ideal vergi türü, Gelir Vergisidir.

Ancak dikey vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için eşit durumda olanların eşit vergilendirilmesi anlamına gelen yatay vergi adaletinin gerçekleştirilmesi gereklidir. Bu ise ancak etkin ve yaygın bir vergileme ile mümkün olabilecektir.¹⁰⁰

Katma değer Vergisinin yatay vergi adaletinin sağlanmasına yönelik etkilerini şöyle sıralamak mümkündür:

1. KDV'nin yerini aldığı vergiler, vergi yükleri itibariyle sınai sektörü üzerinde yoğunlaşmışken, KDV ile birlikte, önemli bir sektör olan hizmet sektörü de bu verginin kapsamına dahil edilmiştir.

2. KDV'den önce, yazar kasa, perakende satış fişleri gibi çeşitli uygulamalar olmadığı için mükellefiyetinden kaçış söz konusu iken, KDV ile birlikte gelir vergisi mükellefiyetinde artış meydana gelmiştir.

Objektif bir vergi niteliğinde olan Katma Değer Vergisinin dikey vergi adaletinin sağlanmasına yönelik etkileri oldukça sınırlıdır. Buna rağmen çeşitli uygulamalar ile dikey vergi adaletine olan katkılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

1. Katma Değer Vergisinde farklı oranların uygulanması: Katma Değer Vergisi uygulamasında farklı mal veya hizmetler için farklı oranlar uygulanmaktadır. Burada özellikle temel gıda maddelerinde diğer mal veya hizmetlere nazaran daha düşük oranların uygulanması, dikey vergi adaleti açısından önem taşımaktadır.

2. Vergi İadesi uygulaması: Bu uygulama ile özellikle düşük gelir sahiplerinin üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi amacıyla, harcamalara göre azalan oranlı bir vergi iadesi sistemi uygulanarak dikey vergi adaletinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunulmuştur.

3. Gelir Vergisini Kontrolü Nedeni ile Dikey Vergi Adaletinin Sağlanması: Daha öncede belirttiğimiz gibi objektif bir vergi niteliğinde olması nedeniyle, dikey vergi adaletini sağlamaya pek elverişli bir vergi değildir. Ancak KDV, Gelir Vergisinin etkinlikle uygulanmadığı bir vergi sisteminde, bir yandan Gelir Vergisinin yaygınlaşmasını diğer taraftan da vergi kayıplarını önleyerek dikey vergi adaletine katkıda bulunabilmektedir.

¹⁰⁰ BARLAS; a.g.t., s.60.

Vergi adaletinin sağlanmasına ilişkin olarak literatürde genel olarak kabul görmüş olan ve herkesin iktidarıyla orantılı vergi ödemesi anlamına gelen “ödeme gücü ilkesi”nin gelir, servet ve harcama olmak üzere üç temel göstergesi bulunmaktadır. Bu bağlamda vergiler; “gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler” şeklinde yapılan sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Gelir, servet veya harcamanın sadece vergiye konu olmasıyla adaletin sağlanması kuşkusuz beklenemez. Önemli olan, verginin, kişilerin gerçek ödeme güçlerini (mali güç) ortaya çıkaracak şekilde gelir, servet veya harcama üzerine konulmasıdır. Bu, ödeme gücü gözetilerek verginin farklı ödeme gücü olanların farklı vergi yüküyle karşı karşıya kalmaları (dikey adalet), aynı ödeme gücündekilerin de aynı vergi yüküne tabi kılınmalarıyla (yatay adalet) sağlanılmaya çalışılmaktadır.¹⁰¹

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılması, çok sık kullanılan bir yöntemdir. Çünkü dolaysız vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi), vergi adaletini sağlamada daha etkilidir. Dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmektedir. Dolaylı vergilerde (KDV, ÖTV gibi) ise bu vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirlilerin bütçesindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha fazladır. Vergi yükü, asıl olarak düşük ve sabit gelirlilerin üzerinde kalmaktadır. ”Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, o ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez” şeklindeki yaygın görüşe göre Türkiye’de vergi adaletinden, her geçen yıl biraz daha uzaklaşmaktadır. Bu durum ise, Anayasanın 73. Maddesindeki "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." hükmüne aykırı düşmektedir. Aynı zamanda "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." ilkesine de aykırı düşmektedir

Ülkemizde gelir dağılımına ilişkin yapılacak değerlendirmelerde, özellikle vergi sistemimizdeki dolaylı-dolaysız vergiler ayırımı açısından bakıldığında bu durumlar daha net bir şekilde görülmektedir. Dolaylı vergiler - en önemli dolaylı vergilerin başında Katma Değer Vergisi gelmektedir - ile ilgili olarak yapılacak

¹⁰¹ PALAMUT ve YÜCE; a.g.e., s.8.

değerlendirmeler konunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Aşağıdaki tabloda 1985–2005 yıllarında toplam vergi gelirlerinin dolaylı-dolaysız vergiler olarak ayırımını vermektedir.

Tablo 15: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1985	47	53
1986	52	48
1987	50	50
1988	50	50
1989	53	47
1990	52	48
1991	52	48
1992	50	50
1993	49	51
1994	48	52
1995	41	59
1996	39	61
1997	41	59
1998	47	53
1999	45	55
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66
2003	33	67
2004	31	69
2005	31	69

Kaynak : http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm internet adresi

Tablodaki verilerden de açıkça anlaşılacağı üzere, Türkiye’deki toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı giderek artmakta ve bu suretle mevcut kişisel gelir dağılımındaki bozukluk uygulanan vergi politikasıyla daha çarpık bir hale getirilmiş olmaktadır. Uygulanan vergi politikalarında dolaylı vergilere bu ölçüde ağırlık verilmesi ve gittikçe ağırlığının artması, marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli kesimler aleyhine bir ortam hazırlamaktadır.¹⁰² Diğer bir ifade ile dolaylı vergilerin payının artması vergi adaletini daha da bozmaktadır.

¹⁰² DPT; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, “Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yolsuzlukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2001, s. 74.

Ülkemizde yukarıda da bahsettiğimiz gibi vergi adaletinin sağlanması amacıyla yönelik olarak uygulanan vergi iadesi uygulaması da zaman içerisinde etkinliğini kaybederek uygulanmıştır. Önceleri mükelleflerin yapmış oldukları neredeyse tüm harcamalar vergi iadesine konu olurken, zamanla bu harcamaların kapsamı oldukça azaltılmıştır. Aşağıdaki tabloda ücretlilere yapılan vergi iadesi tutarlarının toplam KDV hasılatına oranı verilmiştir.

Tablo 16: Vergi İadesi Tutarlarının KDV Hasılatına Oranı (1989–2005)

YILLAR	ÜCRETLİLERE YAPILAN VERGİ İADESİ TUTARI (1)	KDV HASILATI (2)	ORAN (1/2) %
1989	1.806	6.461	28,0
1990	2.842	12.371	23,0
1991	5.130	22.832	22,5
1992	7.930	42.088	18,8
1993	13.879	81.877	17,0
1994	11.881	176.742	6,7
1995	12.937	354.980	3,6
1996	20.970	743.026	2,8
1997	49.000	1.561.562	3,1
1998	92.110	2.725.083	3,4
1999	147.155	4.164.334	3,5
2000	222.539	8.379.554	2,7
2001	297.705	12.438.860	2,4
2002	560.108	20.400.201	2,7
2003	703.655	27.031.099	2,6
2004	709.510	34.325.208	2,1
2005	1.293.446	38.280.417	3,4

Kaynak: www.gelirler.gov.tr internet adresinden alınmıştır.

Tablo incelendiğinde de görüleceği üzere, 1989 yılında toplam KDV hasılatının %28'i ücretlilere vergi iadesi olarak ödenirken zamanla bu oran %2-3'lere düşmüştür. Bu düşmenin en önemli nedeni 1994 yılından itibaren vergi iadesine konu olan harcamaların sınırlarının daraltılmış olmasıdır. Dolayısıyla tablodan şöyle bir sonuç çıkarmak mümkündür: Vergi iadesi uygulaması, vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olumlu etkisini 1994 yılına kadar sürdürmüştü ancak bu yıldan itibaren bu etkisini kaybetmiştir.

Ayrıca, bir ülkedeki vergi yükünün dağılımı da, vergi adaletinin değerlendirilmesinde bir gösterge olarak kullanılabilir. Buna göre, ülkemizde vergi adaletinin sağlanmasında çeşitli vergilerin, vergi yükleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 17:Çeşitli Vergilerin vergi Yükleri (1985–2005)

YILLAR	GSMH	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	GELİR VERGİSİ YÜKÜ	KURUMLAR VERGİSİ	KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ	DAHİLDE ALINAN KDV TAHSİLATI	KDV YÜKÜ
1985	35.350	1.324	3,75	448	1,27	567	1,60
1986	51.184	2.104	4,11	949	1,85	1.040	2,03
1987	75.019	3.093	4,12	1.332	1,78	1.563	2,08
1988	129.175	4.801	3,72	2.118	1,64	2.661	2,06
1989	230.370	9.871	4,28	3.598	1,56	4.176	1,81
1990	397.177	18.609	4,69	4.637	1,17	7.650	1,93
1991	634.393	33.355	5,26	7.063	1,11	14.541	2,29
1992	1.103.605	60.056	5,44	10.078	0,91	27.053	2,45
1993	1.997.322	106.661	5,34	19.132	0,96	50.892	2,55
1994	3.887.903	181.884	4,68	43.976	1,13	110.918	2,85
1995	7.854.887	329.795	4,20	103.241	1,31	212.119	2,70
1996	14.978.067	676.017	4,51	189.338	1,26	419.167	2,80
1997	29.393.262	1.500.245	5,10	396.237	1,35	861.262	2,93
1998	53.518.331	3.481.751	6,51	748.384	1,40	1.589.060	2,97
1999	78.282.967	4.936.551	6,31	1.549.525	1,98	2.433.262	3,11
2000	125.596.129	6.212.977	4,95	2.356.787	1,88	4.487.808	3,57
2001	176.483.953	11.579.424	6,56	3.675.665	2,08	7.289.544	4,13
2002	275.032.366	13.717.660	4,99	5.575.495	2,03	11.542.749	4,20
2003	356.680.888	17.063.761	4,78	8.645.345	2,42	15.389.547	4,31
2004	428.932.343	19.689.593	4,59	9.619.359	2,24	18.666.461	4,35
2005	486.401.032	22.817.425	4,69	11.401.985	2,34	20.401.084	4,19
Vergi Yükü Ortalamaları			4,88		1,60		2,90

Kayak: www.gelirler.gov.tr internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablonun incelenmesinden de görüleceği gibi, ülkemizdeki en önemli iki dolaysız vergi türü olan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile yine en önemli dolaylı vergi türü olan Katma Değer Vergisinin yükleri oldukça çarpıcıdır. KDV'nin uygulanmaya başlandığı 1985 yılından bu yana, KDV'nin vergi yükü her yıl biraz daha artmaktadır. 1985–2005 yılları arasında KDV'nin vergi yükü ortalaması %2,90 olurken, aynı dönemde Gelir Vergisinin yükü ortalaması %4,88 ve Kurumlar Vergisinin yükü ortalaması da %1,60 olarak gerçekleşmiştir. Bu ortalama dikkate

alınarak tablo bir kez daha incelendiğinde, özellikle 2000 yılından itibaren KDV'nin vergi yükünün arttığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda da işaret ettiğimiz gibi ülkelerde, vergi adaleti değerlendirmelerinde dolaylı-dolaysız vergi ayırımı en çok dikkate alınan bir göstergedir. En önemli dolaylı vergi türü olan KDV'nin vergi yükünün her geçen yıl daha da artması, ülkemizde vergi adaletine KDV'nin olumsuz bir etkisi olduğunun göstergesi olarak söylenebilir.

C. KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINA ETKİSİ

Özellikle 1980 yılından sonra ülkemizde en çok tartışılan konulardan biriside vergi kayıp ve kaçaklarının büyük boyutlara ulaşmasıdır. Bunun birçok nedeni bulunmakta olup, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına yönelik olarak sonuç alınabilecek tedbirler arasında KDV uygulamasını da saymak mümkündür. Çünkü Katma Değer Vergisinin en önemli özelliği, gerek kendi bünyesinde ve gerekse tüm vergi sisteminde bir otokontrol mekanizması oluşturmasıdır. Vergilendirme otokontrol mekanizmalarının çalışabilmesi için mükellefler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kayıt altına alınması şarttır.

Katma Değer Vergisi sisteminde, her mükellefin indirim yapabilmek için kendisine teslimi yapılan mal ve hizmete ilişkin belgeyi, bu teslimi yapan diğer mükelleflerden talep etmesi gerekmektedir. Bu süreçte mükelleflerin bir anlamda menfaatleri birbiriyle çakışmakta ve böylece belge düzeninin sağlanması mümkün olabilmektedir.

KDV uygulaması sürecinde bu etkinin oluşmasında en büyük eksikliğin, perakendeci ile nihai tüketiciden kaynaklanabileceği düşüncesi ile bu eksikliği giderici tedbirler alınmıştır. Yazar kasa uygulaması, vergi iadesi uygulaması, yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile özel usulsüzlük cezaları gibi uygulamalar buna örnek olarak verilebilir.

Belge düzeninin oturtulması, ülkemizde büyük boyutlara ulaşmış bulunan kayıt dışı ekonominin de azalması ve dolayısıyla vergi gelirlerinin de artması sonucunu doğurması açısından oldukça önem taşımaktadır. Çünkü KDV, milli gelir üzerinden alınmaktadır. Milli gelir ne ölçüde artarsa KDV ve dolayısıyla toplam vergi gelirleri de artacaktır.

Kayıt dışı olarak gerçekleşen ekonomik faaliyetler kayıt altına girmediğçe başta KDV olmak üzere vergi kaybına neden olacaktır. KDV'nin tüm mal ve hizmetleri kapsayan yegane vergi olması nedeniyle, kayıt dışı ekonominin neden olduğu KDV kaybı önem taşımaktadır.

Aşağıdaki tabloda KDV oranları esas alınarak ne kadar KDV kaybının oluştuğu ortaya konulmuştur.¹⁰³

Tablo 18: Kayıt Dışı Ekonominin Doğurduğu KDV Kaybı (Milyar TL)

YILLAR	KAYIT DIŞI EKONOMİ (1)	ORTALAMA KDV ORANI % (2)	KDV KAYBI 3=1x2	GERÇEKLEŞEN KDV HASILATI (4)	KAYBIN GERÇEKLEŞEN HASILATA ORANI % 5=3/4
1985	29.064	--	-----	567	--
1986	26.871	10	2.687	1.040	258
1987	39.395	10	3.939	1.563	252
1988	98.648	10	9.864	2.661	370
1989	197.970	10	19.797	4.176	474
1990	374.174	11	41.159	7.650	538
1991	687.160	12	82.459	14.541	567
1992	1.267.146	12	151.698	27.053	561
1993	2.490.689	12	298.883	50.892	587
1994	5.573.114	15	835.967	110.918	754
1995	13.702.969	15	2.055.445	212.119	969
1996	16.154.031	15	2.423.015	419.167	578
1997	35.278.823	15	5.291.823	861.262	614
1998	85.989.694	15	12.898.454	1.589.060	811
1999	113.079.000	15	16.961.850	2.433.262	697
2000	223.746.000	15	33.561.900	4.487.808	747
2001	236.719.000	15	35.507.850	7.289.543	487
2002	398.884.000	18	71.799.120	11.542.749	622
2003	420.536.000	18	75.696.480	15.389.547	492
2004	460.465.000	18	82.883.700	18.666.461	444

Kaynak: YILMAZ, Gülay Akgül; Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mart Matbaacılık, Mart 2006, s.196

Görüldüğü gibi, KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılından bugüne kadar, yapılan Kayıt Dışı Ekonomi tahminlerinden hareketle meydana gelen KDV hasılatı kaybı gerçekleşen KDV hasılatının üstündedir.

¹⁰³ YILMAZ, Gülay Akgül; **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mart Matbaacılık, Mart 2006, s.196.

Kayıt Dışı Ekonominin boyutlarının sürekli büyümesi aynı zamanda ülkemizde, belge düzeninin yerleşmediğinin de bir göstergesidir. KDV'nin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için belge düzeninin yerleşmesi gerekmektedir. Tablodan da görülebileceği gibi, kayıt dışı ekonominin boyutları, ülkemizde KDV'nin bir yandan belge düzeninin yerleşmesine diğer taraftan da kayıt dışı ekonominin azalmasına olumlu bir etkisinin olmadığı görülmektedir. Eğer olumlu bir etkisi olmuş olsaydı, belge düzeni yerleşir ve kayıt dışı ekonominin boyutları bu ölçüde büyümüş olmazdı.

SONUÇ

Ülkeler, en önemli kamu geliri olma özelliğine sahip olan vergilerden oluşan vergi sistemlerini, vergilerden beklenen fonksiyonları yerine getirebilecek sayıda ve türde vergiden oluşturmaktadırlar. Vergi sistemleri oluşturulurken de gelişen şartlara uygun yeni ve çağdaş vergileri de vergi sistemlerine dahil etmektedirler.

Bu çerçevede ülkemizde, 1985 yılında bir yandan Avrupa Birliği ile vergi uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde diğer taraftan ise literatürde çağdaş bir vergi olarak adlandırılan Katma Değer Vergisini uygulamaya başlamıştır.

Günümüzün en modern harcama vergisi olan KDV ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuş, hızla yayılarak önce AB'de ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş, günümüzde ise 90'dan fazla ülkede uygulanır hale gelmiştir. Türkiye'de KDV'ye geçiş çalışmalarına İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda başlanılmış, ancak uygulamaya Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde geçilebilmiştir.

Katma değer üzerinden alınan bir vergi olan Katma Değer Vergisinin uygulamada birçok türü bulunmaktadır. Ülkemizde uygulanmaya başladığı ilk yıllarda, Gelir Tipi KDV ile Tüketim Tipi KDV'nin karışımı şeklinde iken, Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 31'inci maddesi reform yasası olarak ta anılan 4369 sayılı yasa ile 31.12.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmasıyla tamamen tüketim tipi KDV sistemine geçilmiştir.

1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren KDV, vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olmuş ve gelir vergisinden sonra Türk Vergi Sisteminin ikinci büyük vergisi haline gelmiştir.

Diğer vergi türlerinden çok farklı özelliklere sahip olan Katma değer Vergisi'nin en önemli özelliği, katma değer veya ticari zincirin her halkasındaki brüt kazanç üzerinden alınmasıdır.

Çağdaş bir vergi olarak adlandırılan Katma değer Vergisi'nin de diğer vergilerde olduğu gibi çeşitli avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Katma değer Vergisi'nin en önemli avantajları olarak; konusunun çok geniş olması nedeniyle net vergi hâsılatı açısından olumlu bir vergi türü olması, yatırımları ve ihracatı teşvik etmesi, kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilmesi ilke vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirmesi sayılabilir.

Katma Değer Vergisi'nin başlıca dezavantajları olarak; muhasebesi gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermesi, KDV ile bir ülkede vergi mükelleflerinin sayısının artmasına karşılık vergi idaresinin masraflarını yükseltmesi, ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve sonuçta satış imkânlarının kısıtlanmasına yol açması sayılabilir.

Ülkemizde Katma Değer Vergisinin uygulanmasını bir anlamda zorunlu kılan birçok neden bulunmakta olup bunlar, ekonomik ve mali olmak üzere iki başlık altında sayılmaktadır. Ekonomik nedenler olarak; yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması sayılmaktadır.

Katma Değer Vergisi'nin uygulanmasını gerektiren mali nedenler olarak ta; vergi adaletinin sağlanması, vergi hâsılatına etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi, uygulama kolaylığı, vasıtasız vergiler sisteminin tamamlayıcı niteliği, diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahenkleştirme sağlanması sayılmaktadır.

Ülkemizde KDV'nin uygulanmasını bir anlamda zorunlu kılan bu nedenler çerçevesinde 1 Ocak 1985 tarihinde Katma değer Vergisi'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte sekiz vergi uygulamadan kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan bu vergilerden dolayı olabilecek vergi kayıplarının uygulamaya konulan KDV tarafından fazlası ile telafi edildiği görülmektedir. Örneğin Kaldırılan vergilerin GSMH'ya oranı 1982, 1983 ve 1984 yıllarında, sırasıyla yüzde 2,4, yüzde 2,7 ve yüzde 2,3 oranında gerçekleşmiştir. Halbuki yürürlüğe girdiği 1985 yılında KDV gelirlerinin GSMH'ya oranı yüzde 2,7 ve 1986 yılında yüzde 3,1 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda KDV'nin yerini aldığı vergilerden dolayı bir vergi hasılatı kaybına neden olmadığı, hatta tam tersine vergi hasılatı artışına neden olduğu anlaşılmaktadır. Bu tespit sonraki yıllara bakıldığında daha net bir şekilde görülmektedir. Örneğin 2005 yılında bu oran %7,87'ye çıkmıştır. Aynı şekilde KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı % 24,82 olan KDV, 2005 yılı itibariyle % 32,10'luk bir orana ulaşmıştır. Yani neredeyse toplam vergi gelirlerinin 1/3'ü KDV'den oluşmaktadır. Bu değerlendirmeler, KDV'nin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirdiğini ortaya koymaktadır.

KDV'nin uygulamaya başlanması ile birlikte süreç içerisinde, bu verginin etkinliğini arttırmaya yönelik çeşitli mekanizmaların da uygulamaya konulduğu görülmektedir.

Yazar kasa uygulaması, vergi iadesi uygulaması, KDV'nin tahsilinde tevkifat uygulamasının yaygınlaştırılması ve KDV beyannamelerinin internet ortamında verilmeye başlanması gibi çeşitli uygulamalar, KDV'nin etkinliğinin sağlanmasına yönelik uygulamalara örnek olarak verilebilir. Ancak bu uygulamalara rağmen yine çeşitli mekanizmalar, KDV'nin etkinliğini olumsuz yönde etkilemiştir ve etkilemeye de devam etmektedir. Bunlara örnek olarak; basit usulde vergilendirilen mükelleflerin beyanname kapsamından çıkartılması, V.U:K.'ndan kaynaklanan mükellef sınıflandırmasının olumsuz etkileri, gayrimenkul sermaye iratlarında götürü gider uygulaması, katma değer vergisi mevzuatında yapılan sürekli değişiklikler, farklı vergi kanunlarında benzer konuları düzenleyen hükümler arasında paralellik bulunmaması, vergi kanunları dışında özel kanunlarla vergiye ilişkin düzenlemelerin yapılması, belge düzeninin yerleşmemiş olması sayılabilir.

1967 yılından itibaren Avrupa Birliği'nin ortak muamele vergisi olarak kabul edilen KDV, günümüzde tüm AB üyesi ülkeler farklı oranlarda uygulanmakta olup, aynı zamanda AB bütçesinin de %42'lik bir oranla en önemli gelir kalemini oluşturmaktadır.

Çağdaş bir vergi olan KDV günümüzde 90 civarındaki ülkede uygulanmakta olup, bu ülkelerde uygulanan standart oranlar %5 ile 25 arasında değişmektedir. Ülkemizin de üyesi bulunduğu OECD ülkelerinde de uygulanmakta olan KDV'nde farklı oran uygulamaları ile karşılaşmaktadır. Şöyle ki bu ülkelerden bazıları tek bir KDV oranı uygularken (örneğin Japonya) bazı ülkelerde ise 3 ve daha fazla KDV oranı (örneğin Türkiye) uygulanmaktadır.

KDV'nde tek oran mı yoksa birden fazla oran mı uygulanmalıdır konusu ile ilgili olarak gerçekleştirilen bir araştırmaya göre, tek oranın uygulanması çok oranın uygulanmasına nazaran daha yüksek bir KDV hasılatı sağlamaktadır. Ancak ister tek oran ister birden çok oran uygulansın KDV'nin birçok etkisi bulunmaktadır.

KDV'nin ekonomik etkileri arasında ele aldığımız ilk alan gelir dağılımıdır. Bir ülkede toplam gelirin o ülkenin bireyleri arasında dağılımı olarak tanımlanan gelir dağılımı üzerindeki KDV'nin etkisi, özellikle dolaylı-dolaysız vergiler ayırımından hareketle değerlendirmektedir. Vergi yükünün dolaysız vergilerden

dolaylı vergilere kaydırılması sonucunda gelir dağılımında bozukluklar meydana gelmekle birlikte, KDV'nin farklı oranlarda uygulanmasıyla sosyal adalet kısmen de olsa iyileştirilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca, Katma değer vergisinin gelir dağılımına etkisi, kabul edilen verginin tipine ve bu verginin yerini aldığı vergilerin satış-muamele vergilerini, yoksa gelir vergilerini olduğuna da bağlı bulunmaktadır. Bu etkiyi ülkemiz açısından değerlendirdiğimizde, özellikle dolaylı-dolaysız vergiler ayırımı açısından baktığımızda dolaylı vergilerin payının her geçen yıl yükselmesi, KDV'nin gelir dağılımı üzerine olumsuz bir etki meydana getirdiği şeklinde yorumlamak mümkündür.

KDV'nin etkileri çerçevesinde üzerinde durulan bir başka konuda yatırımlar üzerindeki etkileridir. Katma Değer Vergisi'nin yatırımlar üzerindeki etkisini gerçekleştiren hususları, uygulanan Katma Değer Vergisi'nin türü ve verginin yansımaları olarak belirtmek mümkündür. Gayri safi hasıla türü katma değer vergisinde yatırımlara indirim tanınmaz. Sadece üretim girdilerine muafiyet tanınır. Bu nedenle bu tür bir vergi yatırımları teşvik edici değildir. Buna karşılık, tüketim türü katma değer vergisinde ise yatırımların matrahtan indirilmesi imkanı tanındığından yatırım üzerinde olumlu bir etki meydana getirmektedir. Diğer taraftan verginin ileriye doğru yansıtılması halinde ücret üzerine yansıtacağından yatırımları teşvik edici bir etki meydana gelecektir.

Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülke için yatırımların artması oldukça önem taşımaktadır. KDV'nin yatırımlara etkisini özellikle KDV ile sağlanan çeşitli teşviklerde görmek mümkündür. KDV uygulamaları çerçevesinde sağlanan KDV Ertelemesi ile Makine ve Teçhizat Alımlarında KDV İstisnası yatırımların teşvikine yönelik uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

KDV ile ilgili olarak belki de üzerinde en çok tartışılan etkilerinden birisi de fiyatlar üzerindeki etkisidir. Mal ve hizmetler üzerine konulacak bir verginin fiyatlar üzerindeki etkisi, verginin nihai yüklenicisinin kim olacağı ile yakından ilgili bulunmakta olup, bu mal veya hizmetin talep esnekliği de en az bunun kadar önemlidir. Buna göre, vergi, talep esnekliği yüksek olan bir mal veya hizmete konulursa, bu mal veya hizmeti tüketenlerin ikame mal veya hizmetlere yönelmesini sağlayacağından, ekonomide herhangi bir fiyat artışı ile karşılaşılmaz. Ancak Katma Değer Vergisi'nin aynı zamanda ikame malları da vergilendiriyor olması nedeniyle,

fiyatlardaki artışların azalma ihtimali azalacak ve vergi ileriye yansiyarak fiyatları vergi kadar arttırması söz konusu olacaktır.

KDV'nin fiyatlar üzerindeki etkisine yönelik olarak yapılan ve KDV'ni uygulayan ülkelerdeki KDV ile fiyatlar arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlayan bir araştırmaya göre, KDV'nin fiyatları arttırıcı bir yönde etkisinin olmadığı ortaya konulmuştur.

Ülkemizde genel olarak KDV uygulamalarının enflasyonist bir etki meydana getirdiğini söylemek güçtür. KDV'nin özellikle uygulanmaya başladığı yıllarda fiyatlar genel seviyesi üzerinde arttırıcı yönde bir etki meydana getirdiği, ancak sonraki yıllarda bu etkinin sürekli olmadığını söyleyebiliriz. Bunun nedenini de enflasyon bir süreç olması ve enflasyonun başlıca nedenleri arasında KDV'ni saymanın mümkün olmadığı ile açıklayabiliriz.

Katma Değer Vergisi'nin ekonomik etkileri üzerinde son olarak ele aldığımız konu, dış ticaret üzerine etkisidir. Dış ticaret, kalkınma çabaları içerisinde bulunan ülkeler açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle dış ticaretin geliştirilmesi ve teşvik edilmesi gerekmektedir.

Günümüzde, dış ticareti etkileyen en etkili araçlardan birisi de İthalde Alınan Katma Değer Vergisi'dir. İthalde Alınan Katma Değer Vergisi'nin önemi, daha çok kamu geliri elde etmekten ziyade, bu verginin yerli üretimi korumak açısından önemli bir fonksiyonu bulunmasında karşımıza çıkmaktadır. İthalde Alınan KDV'nin oranının yükseltilmesi ile ithal edilen malların fiyatlarında yükselmekte, bu ise yerli üretime ülke içi talebi arttırmak şeklinde bir etkiyi meydana getirmektedir.

Ülkemizde ihracatı teşvik etmek amacıyla uygulanan "İhracat İstisnası", dış ticaret üzerinde KDV'nin etkisine yönelik bir düzenlemedir.

Dış ticaret ile ilgili olarak önemli bir konu da dış ticaret açığıdır. Devletler, dış ticaret açığını azaltmaya yönelik olarak uygulamaya koyabileceği birçok tedbirler bulunmakta olup, bu tedbirlerden birisi olarak ta KDV düzenlemelerini sayabiliriz. Dış ticaret açığını azaltmak için ya ihracatı arttırırken ithalatı azaltmak ya da ihracat aynı kalsa bile yine ithalatı azaltmak gerekmektedir.

Böyle bir etki, ithalata uygulanan KDV oranı sabit tutularak ihracatın teşvik edildiği bir ortamda, ihracata konu olan mallara KDV iadesi uygulamasıyla

yaratılabilir. Bu kapsamda, ülkemizde uygulanmakta olan İhracat İstisnası bu etkiye örnek olarak verilebilir.

Aynı şekilde ihracatta KDV iadesi uygulanırken, ithalatta herhangi bir KDV kolaylığının sağlanmaması da benzer bir etki meydana getirecektir. 1968 yılında Almanya’da sürekli olarak fazlalık veren dış ticaret dengesinin sağlanması amacıyla yönelik olarak, ithalata uygulanan KDV oranları düşürülerek benzer bir etkiyi oluşturması da örnek olarak verebiliriz.

KDV’nin etkilerini, ikinci olarak mali etkileri başlığı altında ele alınıp incelenmiştir. Mali etkilerinden birincisi, vergi gelirlerine etkisidir. Bilindiği gibi, genel anlamda vergilerin fonksiyonları sayılırken ilk olarak, mali fonksiyonuna işaret edilmekte ve yeterli vergi geliri sağlaması olarak açıklanmaktadır. Dolayısıyla, KDV’nin vergi gelirlerine olan etkisi oldukça önemlidir.

Bilindiği gibi KDV’nin uygulanmaya başlanması ile sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sekiz verginin 1980–1984 yılları arasındaki dönemde, toplam vergi gelirleri içindeki payları sırası ile % 18, 17, 23, 19 ve 21 olarak gerçekleşmiş iken; KDV’nin uygulanmaya başlaması ile birlikte 1985–1989 yılları arasındaki dönemde toplam vergi gelirleri içindeki payı sırası ile % 25, 26, 28, 29 ve 25 oranındadır. Beşer yıllık bu dönemlerde ortalamalar KDV öncesindeki vergiler için %19,6 iken KDV’nin uygulandığı ilk beş yıldaki ortalaması %26,6’dır. KDV’nin uygulanmaya başladığı tarihten 2005 yılına kadar olan ortalaması ise %30,2 olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuçlardan hareketle, KDV’nin uygulanmaya başlaması ile yerini aldığı sekiz vergiden daha yüksek bir vergi hasılatı sağlamış olup, toplam vergi gelirleri hasılatına olan katkısı çok daha yüksektir.

Tabii bir süreç olarak, vergi gelirleri artarken KDV gelirleri de artmaktadır.1985–2005 arasındaki dönemde toplam vergi gelirleri artış oranı ile KDV gelirleri artış oranları karşılaştırmasına bakıldığında, bu dönemde, toplam vergi gelirleri artış oranı ortalaması %70,02 olarak gerçekleşirken aynı dönemde KDV gelirleri artış oranı ortalaması %72,45 olarak gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. Bir başka ifade ile aynı dönemde KDV gelirleri ortalama artış hızı, toplam vergi gelirleri ortalama artış hızından daha yüksek olarak gerçekleşmiştir.

KDV gelirleri tahsilatındaki artış oranı, diğer önemli vergi geliri türlerinin tahsilat artış oranının üzerinde gerçekleşmiştir. Buna göre 1985–2005 yılları

arasındaki dönemde Gelir Vergi tahsilatındaki artış oranı ortalaması %66,56; Kurumlar Vergisi tahsilatındaki artış oranı ortalaması %69,63 olarak gerçekleşirken, bu dönemde KDV gelirleri artışı ortalaması bunların üzerinde bir oranda %72,45 olarak gerçekleşmiştir.

Vergilemenin en önemli ilkelerinden birisi de vergi adaletinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla KDV uygulamalarında üzerinde en çok durulan hususlardan birisi de vergi adaletinin sağlanması konusudur.

Katma Değer Vergisi genel bir tüketim vergisi olması nedeniyle vergi adaleti yönünden oldukça eleştirilmiştir. Ancak, vergi adaletinin gerçekleşmesi, yatay ve dikey vergi adaleti denilen iki ilkenin gerçekleşmesine bağlıdır.

Katma değer Vergisinin yatay vergi adaletinin sağlanmasına yönelik etkilerini; KDV'nin önemli bir sektör olan hizmet sektörü de bu verginin kapsamına dahil etmesi, KDV ile birlikte uygulamaya konulan yazar kasa, vergi iadesi, perakende satış fişleri gibi çeşitli uygulamalar sonucunda gelir vergisi mükellefiyetinde artış meydana gelmesi şeklinde sıralayabiliriz.

Objektif bir vergi niteliğinde olan Katma Değer Vergisinin dikey vergi adaletinin sağlanmasına yönelik etkileri oldukça sınırlıdır. Buna rağmen çeşitli uygulamalar ile dikey vergi adaletine olan katkılarını; Katma Değer Vergisi uygulamasında farklı mal veya hizmetler için farklı oranlar uygulanması, vergi iadesi uygulaması ve gelir vergisini kontrolü ile dikey vergi adaletinin sağlanması şeklinde sıralayabiliriz.

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılması, çok sık kullanılan bir yöntemdir. Buna göre, "Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, o ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez" şeklindeki yaygın görüşe göre Türkiye'de vergi adaletinden, her geçen yıl biraz daha uzaklaşmaktadır.

1980 yılından sonra ülkemizde en çok tartışılan konulardan biriside vergi kayıp ve kaçaklarının büyük boyutlara ulaşmış olmasıdır. Bunun birçok nedeni bulunmakta olup, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına yönelik olarak sonuç alınabilecek tedbirler arasında KDV uygulamasını da sayabiliriz. Çünkü Katma Değer Vergisinin en önemli özelliği, gerek kendi bünyesinde ve gerekse tüm vergi

sisteminde bir otokontrol mekanizması oluşturmasıdır. Vergilendirme otokontrol mekanizmalarının çalışabilmesi için mükellefler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kayıt altına alınması olmazsa olmaz bir şarttır.

Belge düzenin oturtulması, ülkemizde büyük boyutlara ulaşmış bulunan kayıt dışı ekonominin de azalması ve dolayısıyla vergi gelirlerinin de artması sonucunu doğuracağından oldukça önem taşımaktadır. KDV'nin, milli gelir üzerinden alınması nedeniyle, milli gelir ne ölçüde artarsa KDV ve dolayıyla toplam vergi gelirleri de o ölçüde artacaktır. KDV'nin tüm mal ve hizmetleri kapsayan tek vergi olması nedeniyle, kayıt dışı ekonominin neden olduğu KDV kaybı önem taşımaktadır.

Ülkemizde büyük boyutlara ulaşmış bulunan kayıt dışı ekonominin neden olduğu KDV kaybının yapılan araştırmalara göre, örneğin 2004 yılında kayıt dışı ekonomi nedeniyle meydana gelen KDV kaybının gerçekleşen KDV gelirlerine oranı %444'dr. Anı şekilde, KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılından bugüne kadar, yapılan Kayıt Dışı Ekonomi tahminlerinden hareketle meydana gelen KDV hasılatı kaybı gerçekleşen KDV hasılatının çok üstünde olduğu anlaşılmaktadır.

Ülkemizde uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi uygulamalarında görülen aksaklıklar ile etkilerine ilişkin başlıca öneriler şöyle sıralanabilir:

— Katma Değer Vergisinin matrahı bir başka vergi; örneğin zel Tüketim Vergisi olmamalıdır. Bir vergi bir başka verginin matrahı olamaz. Bu yanlış bir vergilendirme mantığıdır.

— Pos cihazları yazarkasa olarak kabul edilmelidir. Kredi kartı ile yapılan satışlarda ayrıca fatura ya da yazarkasa fişine gerek olmamalıdır.

—Kayıt dışılığın azalması ve ekonominin kayıt altına alınması amacına yönelik olarak iş hayatında kullanılan defter ve belge adetleri düşürülmelidir. Ayrıca gelişen teknoloji de göz önüne alınarak muhasebe kayıt sistemi değiştirilmelidir. Mükellefler tarafından yapılan kayıtların manyetik ortamda saklanması belirli bir standarda oturtularak ilgili kayıtların farklı muhasebe programlarında da çalışma imkanı sağlanmalıdır.

— Kredi kartı ile yapılan alışverişte KDV oranı, genel oranda 3 puan, %8 olan oranda ise 1 veya 2 puan düşürülmelidir. %1 olan oran ise tamamen kaldırılmalıdır. Eğer bu yapılamıyor ise KDV'nde çok oran yerine tek oran -rneğin KDV'nin ilk yıllarında olduğu gibi %10'luk bir oran- uygulanmalıdır. Ancak tek

oran da olsa çok oran da olsa, ekonominin kayıt altına alınmasına yönelik olarak kredi kartı ile yapılan satışlarda oran indirimi mutlaka sağlanmalıdır.

— KDV beyannamesi eksik ya da yanlış verildiğinde mükellef tarafından beyan edilirse ceza olmamalı, sadece gecikme zammı uygulanmalıdır.

— Basit usul vergi mükellefleri KDV kapsamı içine alınmalıdır. Gerekirse sadece giderlerini belgelemeleri zorunlu tutulmalıdır.

—Kanuni mükelleflerin internet ortamındaki yurt içi alımlarında KDV oranı düşürülmelidir.

— Yazarkasa da tüketicinin TC kimlik numarası girilmelidir. Şu an ki uygulama hamiline yazılı gider gibi bir şey olup, yazarkasa fişi kimin elindeyse onun gideri olmaktadır. Oysa giderler nama yazılı olmalıdır. Uygulamada vergi iadesinden faydalanmak isteyen kişiler harcamasını yapmadığı bir mal ya da hizmet dolayısıyla vergi iadesi almaktadır.

—Katma Değer Vergisi mükellefleri tarafından verilen 1 No.lu, KDV Beyannamesi ile Vergi Sorumluları tarafından verilen 2 No.lu KDV Beyannamesi birleştirilmelidir.

—Katma Değer Vergisi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla sektör, il, sanayi bölgeleri ya da vergi konusu mallar için ayrı ayrı kontrol stratejileri belirlenmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır.

—Sadece KDV'nin veya sadece bir başka verginin kayıt altına alınmasıyla tüm ekonomi kayıt altına alınamaz KDV'den otokontrol beklemek yanlış olur kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak için topyekûn olarak ve eşzamanlı uygulamalar yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

- ACAR, İbrahim; : “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Şubat 2005, Sayı: 147
- MERTER, M. Emin
- AKALIN, Güneri : **Kamu Ekonomisi**, Ankara Üniversitesi SBF Yayını, Ankara 1986
- AKSOY, Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999
- APAK, Talha : “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması Gerekli Olduğu Kadar, Yapılan Düzenlemelerinde Uygulanabiliyor Olması Gerekir”, 02.01.2006
- ARSLAN, Mehmet : **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım,3. Baskı, Ankara 2004
- AYDEMİR, Birol : **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması**, Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1996
- AYHAN, Emin Haluk : “Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi”, **DPT Uzmanlık Tezi**, Ankara 1983
- BARLAS, Emin : “Katma Değer Vergisi Sistemi ve Türkiye Uygulaması” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990
- ÇAKIR, Tufan : “Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Fiyatlar Üzerindeki Etkisi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1986

- ÇELİK, Binnur : “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2/99
- ÇİFTÇİ, Kemal : “Türk Katma Değer Vergisinin Ekonomik ve Mali Etkileri” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1995
- DEVRİM, Fevzi : **Kamu Maliyesine Giriş**, Rem Ltd. .Şti., 1. Baskı, İzmir 1995
- DPT : Türkiye-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları, Cilt 1, **Devlet Yardımları**, Alt Komisyonu, Ankara 1995
- DPT : Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, “**Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yolsuzlukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu**”, Ankara 2001
- DPT : Türkiye-AT Mevzuat Uyumu, **DPT Özel İhtisas Komisyonları Raporları**, Özel İhtisas Komisyonu Raporları Cilt 2: Vergilendirme Alt Komisyonu Ankara Kasım 1995
- DPT : Avrupa Birliği Bütçesi-Fonları ve Türkiye'nin Tam Üyeliği, T.C. Başbakanlık DPT Müsteşarlığı, Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ağustos 1998
- DPT : Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2001
- DUE, John F. "Çeviren, Kadri Özen" : **"Gelişmekte olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi"**, Maliye Dergisi, Mart- Nisan, 1979
- DURAN, Mustafa : **Türkiye'de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği**, TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalara Genel Müdürlüğü
- EKER, Aytaç : **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa Ltd. Şti., İzmir 2005

- EKER, Aytaç : **Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları**, Doğu Matbaacılık, Ankara 1995
- ERGÜLEN, Güneri ve ERDEM, Hayreddin : **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998
- GERÇEK, Adnan : "Türkiye'de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği", **Uludağ Üniversitesi IIBF Dergisi**, Cilt: 16 Sayı: 1, Mayıs 1998
- İzmir Ticaret Odası : **Katma Değer Vergisinin Avrupa Birliğine Uyumu**, İzmir Ticaret Odası Yayın No:79, 2000
- KARABACAK, Hakan : "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran yapısı", **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Ocak-Şubat 2005
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim : **Türk Katma Değer Vergisi**, Temel yayınları, İstanbul 1989
- MAÇ, Mehmet : **KDV Uygulaması**, İstanbul, Denet Yayıncılık A.Ş., Şubat 1993
- Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği : **Katma Değer Vergisi**, Sevinç Matbaası, Ankara 1985
- ÖZDEMİR, Mehmet; BAŞTÜRK, Harun; ASLAN, Haşem : "Özel Matrah Şekline Tabi Olan İşlerin Belge Düzeni, Muhasebesi Ve Beyanı", **T.C.Maliye Bakanlığı Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü Konya Vergi Denetmenleri Ekip Başkanlığı**, Konya 2004
- ÖZKANLI, Sedat : "Katma Değer Vergisi Başlarken", **Mali Sorunlara Çözüm**, Sayı:1, Ocak 1985
- PALAMUT, Mehmet ve YÜCE, Mehmet : "Türkiye'de 1980-2000 Döneminde Gerçekleşen Gelir Dağılımının İstenen Vergi ile Eğitim ve Sağlık Harcamaları İlişkisi", **16. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirisi**, 28-31 Mayıs 2001
- SERDENGEÇTİ, Turan : **Türkiye'de Yatırım Teşvik Uygulamaları**, TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Ankara 2000

- ŞEMİN, İsmet : **Katma Değer Vergisi**, Türkiye Büyük Millet Meclisi Basımevi, Ankara 1984
- ŞENYÜZ, Doğan : **Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Ezgi Yayınları, Bursa 1998
- TATLIDİL, Rezzan; AYAZ, Nükhet : **Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri**, TOBB, Ankara, 1992
- TEKİR, Sabri : **Vergi Teorisi**, Akıselim Ofset, İzmir 1990
- TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep; YERELİ, A.Burçin : **Türk Vergi Sistemi**, İlkem Ofset, İzmir 2005, 10.Bası
- TOSUNER, Mehmet : 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, **Bayraklı Matbaacılık**, İzmir 1989
- TOSUNER, Mehmet : “Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Uygulanan Katma Değer Vergisi Sistemine Uyumlaştırılmasının Ekonomik Etkileri”, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, D.E.Ü. Yayınları, Cilt:9, Sayı:11, Yıl 1994
- TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998
- ULUATAM, Özhan : **Vergi Hukuk**, Adım Yayıncılık, Ankara 1994
- UYSAL, Hilmi : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2005
- YILMAZ, Gülay Akgül : **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mart Matbaacılık, Mart 2006, s.196
- : Gelir Vergisi Kanunu
- : Katma Değer Vergisi Kanunu
- : Vergi Usul Kanunu
- : Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

- : Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekęesi,
TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel M¼d¼rl¼ę¼,
1980
- : T¼rkęe S¼zlk¼; **T¼rk Dil Kurumu,** 10. Baskı, Ankara
2005
- : www.deloitte.com
- : www.ekodialog.com
- : www.foreigntrade.gov.tr
- : www.gelirler.gov.tr
- : www.ihracatdunyasi.com
- : www.oecd.org
- : www.turmob.org.tr