

T.C.  
İstanbul Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans  
Bahar Dönemi Ödevi

# **HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDEN KATMA DEĞER VERGİSİ**

Sedef Pelin Gürlek  
25010600683

Öğretim Üyesi : Prof. Dr. Şerafettin Aksoy

İstanbul 2007

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	II
GİRİŞ	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

1.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN TARİHÇESİ	2
1.2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI	4

### İKİNCİ BÖLÜM

2.1. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	6
---	---

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ	12
3.1.1. Genel Olarak Katma Değer Vergisi	12
3.1.2. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi	14
3.1.3. Katma Değer Vergisinin Vergi Sistemi içindeki Yeri	15
3.1.4. Katma Değer Vergisinin Dolaylı – Dolaysız Vergi Ayrımı Açısından Açıklanması	16
3.1.5. Katma Değer Vergisinin Türleri	19
3.1.6. Katma Değer Vergisinin Hesaplanması	21
3.1.7. Katma Değer Vergisinin Fayda ve Sakıncaları	22
3.1.8. Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Katma Değer Vergisinin Konusu	23
3.1.9. Katma Değer Vergisinde Mükellef ve Vergi Sorumlusu	29

<b>3.1.10. Katma Değer Vergisinde Matrah, Nispet ve Vergi İndirimi</b>	<b>30</b>
<b>3.1.11. Katma Değer Vergisinin Oran ve Listeler Açısından Karşılaştırılması</b>	<b>32</b>
<b>SONUÇ</b>	<b>36</b>
<b>KAYNAKÇA</b>	<b>38</b>
<b>EKLER</b>	<b>39</b>

## GİRİŞ

Devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için mali vasıtalara ihtiyacı vardır. Devlet kamu hizmetlerini görebilmesi için, mecburi ve karşılıksız birer ödeme olan vergileri toplar. Günümüzde, devlet gelirlerinin %90-95'ini vergi gelirleri teşkil eder. Borçlanma ve mülkiyet gelirleri, kamu harcamalarının karşılanmasında ikinci derece rol oynamaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi, muayyen bir zamanda o ülkede yürürlükte olan kamu gelirleri kanunlarının bütününe teşkil etmektedir. Vergi sistemlerinin yapısı ise, o ülkenin hukuki, siyasi, iktisadi ve sosyal şartlarına bağlıdır.

Ülkemizde vergi yükü, Batılı ekonomiler normlarına göre düşüktür ve dağılımı adaletsiz bir yapı sergilemektedir. Ülkemizde vergi sistemi ağırlıklı olarak dolaylı vergi görünümü sergilemektedir. 1990 yılında dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %43 iken, 200 yılında bu oran %59'a çıkmıştır. Mevcut yapısı itibariyle Türk Vergi Sistemine baktığımızda, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının sürekli tırmandığı, bu durumunda vergi adaletsizliğini arttırdığı görülmektedir. Ölenemeyen kayıt dışılık da bu çarpıklığı her geçen yıl biraz daha belirginleştirmektedir.

Ülkemizde vergi adaletsizliği pahasına ekonomik potansiyelin tamamı vergilendirilmiştir. Aslında dolaylı vergiler arttırıldığında dolaysız vergi oranlarının buna orantılı olacak şekilde azaltılması gerekirken, hem dolaylı vergiler arttırılmış, hem de toplam vergi payının içinde dolaysız vergi paylarının azalmasına rağmen bu vergi oranlarında artış yapılarak bugünkü durum yaratılmıştır.

Günümüzde Katma Değer Vergisi toplam vergi gelirlerinin 1/3'ünü oluşturmaktadır.

Yukarıda izah etmiş olduğumuz haliyle Katma Değer Vergisinin Türk vergi sistemi içindeki yeri mutlaklıdır. Çalışmamızın konusunu teşkil eden Katma değer vergisinin incelenmesine geçmeden önce, vergi sistemimizin tarihçesini, vergilerin sınıflandırılmasını, dolaylı, dolaysız vergi ayrımını, harcamalar üzerinden alınan vergileri açıklayacak ve akabinde Katma Değer Vergisi'ni ayrıntılı bir şekilde açıklamaya çalışacağız.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## 1.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN TARİHÇESİ <sup>1</sup>

Osmanlı imparatorluğunun kuruluş ve genişleme yıllarında kamu gelirleri para olarak ödenen düzenli vergilere dayanmaktaydı. İmparatorluğun gelirleri, diğer devletlerden alınan haraçlardan, bazı günlük resimler ile Müslüman olmayan tebaadan alınan cizyeden meydana gelirdi. Devlet gelirlerinin birçoğu da, kamu hizmetlerini görenlere tahsis edilmekteydi. Bu gelirler, Müslüman tebaanın ektiği toprak ürünlerinden alınan %10 payında ki aşar vergisi ve hayvanlar üzerinden alınan ağnam vergileriydi.

İmparatorluğun yayılma ve genişleme dönemlerinde ise; yeni toprakların fethedilmesi ile kamu görevlilerine daha fazla tımar ve zeamet tahsis edilmesi olanağı doğmuş, her yeni fethedilen toprak, başka yeni topraklar elde edilmesini ve bu da asker sayısının artmasına neden olmuştur. Bununla birlikte; yeni toprakların elde edilmesine paralel olarak, Müslüman olmayanlardan alınan cizye gelirlerinde de bir artış sağlanmıştır.

Ancak, Batı ülkelerinin kendi aralarında birlik sağlamaları ve teknik gelişmeleri, Osmanlı İmparatorluğunun yayılmasını durdurmuştur. Merkezi devlet gücünün zayıflaması, yeni toprakların fethedilememesine, haraç olarak toplanan vergi gelirlerinin azalmasına neden olmuştur. Öyle ki; haraç ödeyen yabancı devletlerin bir kısmı Osmanlı İmparatorluğunun zayıflamasından yararlanmak suretiyle haraç ödemelerini geciktirmeye ve hatta hiç haraç ödememeye başlamışlardır.

Osmanlı İmparatorluğunun çöküş yıllarında, kamu görevlilerine tahsis edilmiş olan vergi varidatı; mahsup sisteminden vazgeçilmeye; merkezileştirilmiş bir vergi sisteminin kurulması yoluna gidilmiştir. Bu dönemde merkezi devlet geliri haline gelen aşar ve ağnam gelirleri, devletin gelir ihtiyacını karşılayamamıştır. Öyle ki; mültezimler vasıtasıyla toplanan vergiler köylülere baskı yapılması suretiyle elde edildiklerinden bir taraftan köylülerin

---

<sup>1</sup> Prof . Dr. Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, sf.127-141

vergiye karşı mukavemetini arttırmış; diğer taraftan mültezimlerin, hâsılatın büyük kısmını vergi toplama masrafı olarak alıkoymalarına sebebiyet vermiştir. Bu devirde, Osmanlı ekonomisi kapitülasyonlar dolayısıyla açık Pazar haline gelmiş ve hatta merkezi devlet artan gelir ihtiyacını dış borçlanma ile karşılamaya çalıştığından, gümrük vergilerinin hâsılatının arttırılması yoluna gidilmesi de mümkün olmamıştır. Öyle ki; Osmanlı Devleti Düyunu Umumiye İdaresi kurulmuş ve bazı vergi gelirlerinin toplanması yabancılara devredilmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet gelirlerinin % 53'ünü Vasıtasız vergiler olan arazi, mükellefiye askeriye bedeli nakdisi, ağnam, temettü, aşar, sair oluşturmakta iken, %34,2'sini ise vasıtalı vergilerin teşkil ettiği görülmüştür. (Bkz. 1911 mali yılı bütçesi)

Cumhuriyet döneminde, Osmanlı Devletinden kalma vergi sistemi ıslah edilerek uygulanmaya devam edilmiştir. Aşar, ağnam, temettü, musakkafat vergileri ile bazı istihlak vergileri bu dönemde de alınmıştır. Ancak bu vergiler gayri şahsi, basit ve adaletsiz bir vergi sistemi oluşturmuştur. 24.04.1920'de Ağnam resminin sabıkımisillu dört misli olarak istifası hakkında kanun adıyla ilk vergi kanunu kabul edilmiştir.

1925 yılında tarım sektörünün vergi yükünün hafifletilmesi için aşar vergisi kaldırılmıştır. Bu durumda büyük bir gelir kaybına uğrayan devlet, 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi Kanununu kabul etmiştir. Ancak uygulamasının iyi sonuç vermemesi üzerine bir yıl sonra kaldırılarak yerine Muamele Vergisi kabul edilmiştir.

Lozan antlaşması ile Düyunu Umumiye idaresi kaldırılmış ve 1927 yılından itibaren de koruyucu gümrük politikası uygulanmaya başlamıştır. Teşvik-i Sanayi Kanunu ile sanayi yatırımlarının teşvik edilmesine yönelik tedbirler öngörülmüş ancak, bu tedbirler tesirini henüz göstermeden çıkan İkinci Dünya Savaşı ülke ekonomisini telafisi imkânsız kayıplara götürmüştür.

1931 yılında Musakkafat Vergisi kaldırılarak bina vergisi kaul edilmiş, ayrıca arazi vergisinde ayrı bir kanunla düzenlenmesi yoluna gidilmiştir. Aynı yılda, Muamele vergisi kısmen değiştirilmiş, Buhran, muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri kabul edilmiştir. Artan kamu harcamalarını finanse etmek için bir taraftan bazı vasıtalı vergilere zam yapılmış, diğer taraftan, Varlık Vergisi ve Toprak Mahsulleri Vergisi gibi olağanüstü

vergiler kabul edilmiştir. Ancak kısa süren olağanüstü halin sona ermesi ile bu vergiler yürürlükten kaldırılmıştır.

1949 yılında yapılan vergi reformu ile, Kazanç vergisi kaldırılmış, onun yerine Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri kabul edilmiştir. Vergi usulüne dair hükümler tek bir kanunda toplanarak Vergi Usul Kanunu meydana getirilmiştir.

1953 yılında Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine Amme Alacaklarını Tahsili Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir. Bu senelerde Muamele vergisi kaldırılmış ve 1956 yılında Esnaf vergisine tabi olanlar Gelir Vergisi kapsamına alınmıştır. 1957 yılında Gider Vergileri Kanunu kabul edilmiştir. Bu arada harçlarla ilgili çeşitli ve dağınık hükümler Harçlar Kanunu altında bir araya getirilmiş, 1959 yılında da Veraset ve İntikal Vergisi kabul edilmiştir. Ancak 1949 yılı itibariyle, zirai kazançların Gelir Vergisi kapsamı dışında tutulmasının meydana getirdiği ekonomik kayıp hiçbir şekilde giderilememiş; devlet açığı borçlanmalar ve para basmak suretiyle karşılama yoluna gitmiştir.

1980 yıllarında vergilemede adaleti sağlayacak ve gelir getirecek vergilerin öngörülmesi için vergi reformu yapılması yoluna gidilmiş, neredeyse tüm vergi yasaları değiştirilmiştir. 25.10.1984 tarihinde Katma Değer Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve bu kanun, 1.01.1985 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. 1.08.2002 tarihinde ise, Özel Tüketim Vergisi yürürlüğe girmiştir. Günümüzde Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi toplam vergi gelirlerinin 1/3'ünü oluşturmaktadır.

## **1.2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI <sup>2</sup>**

Vergileri çok şekillerde sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte, uygulamada en çok görülen sınıflandırmalar vasıtalı-vasıtasız, spesifik-ad valorem, objektif-subjektif, gelir-servet harcamaları üzerinden alınan vergiler şeklinde yapılmaktadır.

### Vasıtalı-Vasıtasız Vergiler:

Genel fiyat seviyesini etkileyen, nispi fiyatları değiştiren, yansıtılarak yükü başkalarına aktarılan, gelirin harcanması işlemlerini vergilendiren vergiler vasıtalı, genel fiyat

---

<sup>2</sup> Aydemir 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

düzenini etkilemeyen, nispi fiyatları değiştirmeyen, yansıtılmayan, gelir elde edilmesine ilişkin işlemleri vergilendiren vergiler ise vasıtasız vergilerdir.

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan,

*Vasıtasız Vergiler:* Gelir- Kurumlar- Emlak- Veraset ve İntikal-Motorlu Taşıtlar vergileri

*Vasıtalı Vergiler:* Dâhilde alınan Katma Değer, Ek, Taşıt Alım, Akaryakıt Tüketim, Banka ve Sigorta Muameleleri, Damga, Gümrük, Akaryakıt Gümrük, Tek ve Maktu, ithalden alınan Katma Değer vergileri, Harçlar'dır.

#### Spesifik-Ad valorem:

Bu ayırım vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanmakta olup, ağırlık, hacim, uzunluk vb. ölçüler üzerinden hesaplanan vergiler spesifik, matrah değeri üzerinden hesaplanan vergiler ise ad valorem vergiler olarak nitelendirilmektedir.

*Spesifik Vergiler :* Maktu Resim ve Harçlar

*Ad valorem Vergiler :* Gelir, Kurumlar ve Katma Değer vergileri

#### Objektif-Subjektif:

Mükellefin kişisel durumunu dikkate alan vergilere Subjektif vergiler, dikkate almayan vergilere ise Objektif vergiler denir.

*Subjektif Vergiler :* Gelir, Veraset vergileri

*Objektif Vergiler :* Mal ve Hizmetlerden alınan vergiler

#### Gelir-Servet Harcamaları üzerinden alınan vergiler:

Vergi matrahının niteliğine göre yapılan bir ayırımdır. Verginin matrahını gelirin oluşturması halinde gelir üzerinden alınan vergiler, vergi matrahını servetin oluşturması halinde servet üzerinden alınan vergiler ve verginin matrahını harcamaların oluşturması halinde ise harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunu oluşturur.

*Gelir üzerinden alınan vergiler :* Gelir, Kurumlar vergileri

*Servet üzerinden alınan vergiler :* Veraset ve İntikal Vergisi

*Harcamalar üzerinden alınan vergiler :* Mal ve Hizmetler üzerinden alınan,  
Genel Harcama Vergisi ve Satış vergileri



Katma Değer Vergisi, vasıtalı, ad valorem, objektif ve harcamalar üzerinden alınan bir vergidir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.1. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcama (gider) vergileri, gelir ve servetin tüketim için harcanması nedeniyle alınan vergilerdir. Gelir ve servet, kişilerin vergi ödeme güçlerinin göstergesi olduğu için vergilendirilmektedir. Gelir ve servet, kişilerin mali güçlerini gösterdiği gibi, bunların gider olarak harcanması da mali gücün bir göstergesidir. Ancak çeşitli indirimler muafiyet ve istisnalar sebebiyle gelir ve servet vergilerinin büyük kısmı vergi dışı kalmakta ve beyana dayanan bu vergilerde, yükümlülerin doğru ve gerçeklere uygun beyanda bulunmamlarından dolayı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânları arttığı için gider vergileri, gelir ve servet vergilerinin bu eksikliklerini gidermek amacıyla alınmaktadır. Gider vergilerinin devlete gelir sağlayan mali amacının yanında telafi edici bir amacı da bulunmaktadır. Aynı zamanda gider üzerinden alınan vergiler, sadece mali güce erişmek için değil, artan kamu hizmetlerinin görülebilmesi amacıyla gerekli finansmanı da sağlamaktadırlar. Gider vergileri, üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir, Bu tür vergiler, gayri şahsi vergilerdendirler. Çünkü vergi yükümlüsünün şahsi ve ailevi durumunu dikkate almadan, yükümlünün harcama yaptığı miktar dikkate alınarak belirlenmektedirler. Gider vergileri, gelirin sadece tüketime ayrılan kısmını vergilendirirler. Zira düşük gelir grupları gelirlerinin, büyük kısmını tüketime ayırmak zorunda oldukları için fakirler gelirlerine oranla, zenginlerden daha fazla gider vergisi ödeyeceklerdir. Öyle ki; yaptıkları toplam harcamalar üzerinden ödedikleri vergiler, zenginlerin mutlak rakamlar olarak daha fazla gözükmesine karşın, gelirlere göre oranlandığında fakirlerinkinden daha düşük olacaktır. Bu durum, vergilemede dikey adaleti ihlal eden bir sonuç yaratmaktadır. Dolaysız vergilere nazaran yönetimlerinin daha kolay olması, hâsılat sağlamları ve çok sayıda mal ve hizmetler üzerinden alınmaları nedeniyle, harcama vergilerinden vazgeçilememektedir. Nitekim gelir sağlamlarından dolayı, kısa zamanda gelişip, vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsur

haline gelmişlerdir. İlk olarak 1916 yılında Almanya'da genel gider vergilerinin uygulandığı görülmüş, izleyen yıllarda ise diğer Avrupa Ülkeleri bu usulü benimsemişlerdir.

Harcamalar üzerinden alınana vergiler beş grup olarak tasnif edilebilir.

a) Genel Muamele Vergileri: Muamele vergileri üretim, dağıtım ve tüketim zincirinin sadece bir halkasından alındıklarında toplu muamele vergileri, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen her aşamada alındıkları takdirde ise, yayılı muamele vergileri olarak nitelendirilmektedirler.

1- Yayılı Muamele Vergileri: Bu tür vergilere şelale tipi muamele vergileri de denilmektedir. Zira konularına giren mallar, üretimden tüketime kadar geçen bütün ekonomik aşamalarda ayrı ayrı vergilendirilmektedirler. Bu tür vergilerin, vergide piramitleşmeye yol açtığı ileri sürülmek suretiyle, hem çifte vergileme hem de haksız karlar sağlandığı ifade edilmektedir.

Yayılı muamele vergilerinin uygulanmasında, ekonomik faaliyetin her aşamasından vergi alındığı için firmalar vergiden kaçınmak amacıyla, bütün aşamaları kendi bünyelerinde toplamak suretiyle entegrasyona gitmektedirler. Yayılı muamele vergisi, hem firmalar arası rekabet eşitliğini bozacak hem de ekonomik etkinliği azaltmış olacaktır.

Ayrıca, üretimden tüketime kadar bütün aşamaların bu verginin kapsamına alınmış olması, vergi idaresinin de denetim ve diğer idari işlemleri bakımından yükünü ağırlaştırmaktadır.

Nihayet, yayılı muamele vergilerinin bir sakıncası da, malların geçtikleri üretim aşamalarının farklı olmasından dolayı, her mal ve hizmet için farklı vergi yükü yaratmış olmasıdır. Eğer, bir mal zorunlu ihtiyaç maddelerinden ise niteliği gereği çeşitli üretim aşamalarından geçiyorsa, daha az aşamalardan geçen lüks mallara nazaran, daha ağır bir şekilde vergilendirilmiş olacaktır.

Yayılı muamele vergileri lehindeki görüş ise, bu tür vergilerde vergi oranının daha düşük olması nedeniyle, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının daha az olacağıdır.

2- Toplu Muamele Vergileri: Bu tür vergiler, üretimden tüketime kadar var olan aşamalardan, sadece birinden bir defaya mahsus olmak üzere alınmaktadır. Esas itibariyle bu vergiler üç gruba ayrılmaktadır.

Bunlardan birincisi; malların imalat aşamasında vergilendirilmesidir; bu hal istihsal vergisi olarak adlandırılmaktadır.

İkincisi; mal ve hizmetlerin toptan ticaret aşamasından perakende ticaret safhasına geçişi anında alınan toptan ticaret vergisidir.

Üçüncü ise, mal ve hizmetlerin tüketiciye intikali sırasında bir defaya mahsus olmak üzere alınan perakende ticaret vergisidir.

- İstihsal Vergisi: Üretilen mal ve hizmetler üzerinden, bunların satışı sırasında, üreticiden alınan toplu muamele vergileridir. İmalattan alınması ve bu aşamada, önceki üretim kademelerinde alınan vergilerin indirilmesine izin verilmesi bu verginin en önemli özelliklerini oluşturmaktadır.

Dünyada Finlandiya, Filipinler, Kanada, Brezilya, Şili, Arjantin ve Ekvator tarafından uygulanmaktadır. Üretim aşamasında alınan toplu muamele vergisinin uygulanması bakımından idari kolaylık bulunmaktadır. Zira, bu aşamada yükümlü sayısı az olduğundan idarenin denetimi daha kolaydır.

Aynı zamanda, mükelleflerin büyük üretici firmalar olması nedeniyle, muhasebe ve kayıt düzenlerinin usulüne göre tutulması, vergi hatalarını asgariye indirip kontrolleri kolaylaştırmaktadır.

Ancak, muayyen bir vergi gelirini sağlamak amacıyla diğer muamele vergilerine nazaran daha yüksek vergi oranlarının uygulanmasını gerektirdiği için, vergi kaçakçılığını teşvik edeceğinden sakıncalı bulunmaktadır.

İstihsal vergisi, hem ulusal hem de uluslar arası düzeyde rekabet eşitliğini bozmadığı gibi, işletmeler de dikey bütünleşmeyi teşvik etmez ve teknolojik gelişmeyi engellemez.

İstihsal vergisinin sakıncaları da bulunmaktadır. Öncelikle, üretim ve üretici kavramlarının tanımlanması ve hudutlarının çizilmesi bazı güçlükler ortaya çıkarmaktadır. Üreticilerin doğrudan doğruya tüketicilere mallarını satmaları hallerinde, verginin matrahının tespitinde bazı güçlükler söz konusu olacaktır. Bu sebeple, muayyen bir gelirin elde edilmesi amacıyla, istihsal vergisinin oranının diğer aşamalardan alınan muamele vergilerine nazaran daha yüksek tutulması gerekir. Çünkü toptan ticaret ve perakende ticaret aşamalarında alınan vergilerin matrahı, istihsal vergisinin matrahından daha büyüktür. Bundan dolayı aynı vergi hâsılatını elde etmek için istihsal vergisinin oranını daha yüksek tutmak gerekmektedir. Ancak bu hal de, vergi oranının yüksek tutulması, yükümlülerin vergiye karşı reaksiyonlarını arttırmaktadır. Bu durum ise, mükelleflerin vergiden kaçınmalarını ve vergi kaçırmalarını oransal olarak istihsal vergisi daha çok teşvik etmektedir.

- Toptan Ticaret Vergisi: Üretilen malların toptan ticaret sektöründen perakende ticaret sektörüne intikalinde, toptan satış fiyatı üzerinden hesaplanıp alınan vergiye toptan ticaret vergisi adı verilmektedir.

Toptancı firmalar arasında malların alım satımı ise vergiye tabi tutulmamaktadır. Yıllık cirosu belli haddi aşan firmalar toptancı sayılmaktadırlar.

İstihsal vergisi için ileri sürmüş olduğumuz yararların toptan ticaret vergisi içinde ileri sürülmesi mümkündür.

Toptan ticaret vergisinin sakıncaları ise, perakende ticaret aşamasına nazaran daha yüksek vergi oranı uygulaması, rekabet eşitliğini bozmasıdır.

Toptancı ve perakendecilerin aralarında anlaşarak satış akdini düşük fiyat üzerinden yapmak suretiyle vergi kaçırmaları da mümkün olup; söz konusu halde sadece gider vergisi değil, aynı zamanda gelir vergisinin kaçırılması da söz konusu olabilecektir.

- Perakende Ticaret Vergisi: Ürünlerin tüketiciye geçmesi sırasında bir defada ve toplu olarak alınan muamele vergisi türüdür.

Bu durumda, üretim ve toptan ticaret aşamalarından vergi alınmamaktadır.

Bu verginin en olumlu yanı, matrahının büyük olması ve mükellef sayısının fazla olması nedeniyle belirli bir vergi hasılatının sağlanabilmesi için, istihsal ve toptan ticaret vergisi oranlarına nazaran daha düşük vergi oranlarının uygulanması ile yetinilebilmesidir.

Ancak, çok sayıda mükellefin olması, aynı zamanda vergi denetimi ve diğer işlemler açısından vergi idaresinin yükünü de arttırmaktadır.

b) Özel Muamele Vergileri: Özel tüketim vergileri olarak da anılan bu vergiler, genellikle tütün, alkollü içkiler, petrol ürünleri, elektrik, havagazı, çay, kahve, şeker gibi talep elastikiyeti düşük olan mallar üzerinden alınmaktadırlar.

Özel tüketim vergileri çeşitli amaçların gerçekleştirilebilmesi için alınmaktadır.

Birincisi, belirli mal ve hizmetlerin vergiye tabi tutulması, kişilerden vergi ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlamaktadır. Böylece, zorunlu mallardan lüks tüketim mallarına doğru vergiyi daha ağırlaştırmak suretiyle lüks malların hem vergi kapsamına alınması sağlanmış olur, hem de tüketicilerin ödeme gücüne göre daha yüksek orandan vergilendirilmeleri gerçekleştirilmiş olur.

İkincisi, sosyal maliyeti yüksek olan vergiye rağmen tüketime devam eden tüketicileri caydırmak ve cezalandırmak için oranların arttırılarak uygulanabiliridir.

Üçüncüsü, tüketimden sağlanan fayda ile özel tüketim vergileri ilişkilendirilerek dağılımlarını gerçekleştirmek mümkün olmaktadır.

Nihayet, olağanüstü dönemlerde, bazı mal ve hizmetlerin doğrudan doğruya kontrolüne lüzum kalmaksızın tüketimlerini kontrol etmek amacıyla uygulanmaktadırlar.

c) Gümrük Vergileri: Gümrük vergileri, malların bir ülkenin sınırlarından geçmesi nedeniyle alınmaktadır, bu sebeple hudut vergisi olarak da ifade olunmaktadırlar.

Gümrük vergisinde, vergiyi doğuran olay, malların gümrük sınırını aşmasıdır. Ancak gümrük sınırları ile siyasi sınırlar her zaman örtüşmemektedir. Örneğin; serbest bölgeler ve limanlar vb. siyasi sınırların içinde olduğu halde, mali sınırların dışında sayılmaktadırlar. Mal ve hizmetlerin gümrük sınırları geçisi anında gümrük vergileri alınmakta olup, ithalat gümrük vergisi, ihracat gümrük vergisi ve transit gümrük vergisi gibi türleri bulunmaktadır.

Günümüzde bazı istisnalar hariç, genel olarak gümrük vergileri, malların gümrük sınırlarını ithalat dolayısıyla aşması anında alınmaktadır. Artık eskiden olduğu gibi, ihracat ve transitten vergi alınmamakta, hatta ihraç edilmek üzere yurda sokulan, işlenen ve sonra tekrar yurtdışına çıkartılan mallardan vergi dahi alınmamaktadır.

Gümrük vergileri, günümüzde hemen hemen her yerde kıymet esasına göre alınmaktadır. Hatta Türkiye'nin de içinde bulunduğu yüze yakın ülke, Brüksel Nomanklatürü denilen bir "ortak değer" tarifesini uygulamaktadır.

Gümrük vergilerinin türlerine gelince, gelir sağlamak amacıyla konulmuş olan gümrük vergilerine mali gümrük vergileri adı verilmektedir. Bazen de gümrük vergileri ülke içinde üretilen ürünleri, yabancı malların rekabetinden korumak amacıyla konulur ve oranları yüksek tutulmak suretiyle uygulanır. Böylece, ithal mallarının maliyeti yükseltilerek, yerli malların bunlar karşısındaki rekabet imkanları arttırılmış olmaktadır.

Gümrük vergileri, gayri şahsi objektif niteliğe sahip olup, dolaylı vergiler grubunda yer almaktadırlar. Gümrük vergilerinde, kanuni mükellef, malları ithal eden ithalatçılar olduğu halde, asıl vergi yüklenicisi veya taşıyıcısı bu malları tüketen tüketiciler olmaktadır.

d) Harcama Vergisi: Harcama vergisi, sübjektif bir yapıya sahip dolaysız vergilerdendir. Doğrudan doğruya kişilerden alınmaktadır. Gelir vergisi yerine harcama vergisinin uygulanması gerektiği ileri sürülmekte olup, bunun nedeni, gelir üzerinden alınan vergilerin tasarrufu çifte vergilendirmesi olarak ifade olunmaktadır.

1955 yılında N. Kaldor, gelir vergisi yerine harcama vergisinin artan oranlı tarifelere göre, beyan esasına dayanmak suretiyle, şahsileştirilerek uygulanabileceğini ileri sürmüştür. Harcama vergisi kısa bir süre için Hindistan ve Seylan'da denenmiş, fakat uygulamaya

geçilememiştir. Bunun nedeni, harcama vergisinin yükümlünün beyanı üzerine hesaplanacak olmasıdır.

Beyana dayanan bir vergide harcamayı izlemek ve kavramak gelire nazaran çok daha zordur. Aynı zamanda artan oranlı tarifelere göre, alınacak olan harcama vergisinde dayanıklı tüketim malları için yapılan harcamaların matrahı arttırması, zorunlu tüketim mallarının marjinal vergi oranının da yükselmesine neden olacağından, adaletsiz bir vergileme söz konusu olacaktır.

e) Katma Değer Vergisi: Katma değer; bir mal veya hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki müspet farktır. Katma Değer Vergisi, üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin satışından, nispi olarak alınan yayılı bir muamele vergisidir.

Bu verginin konusu üretimlerdir. Katma Değer vergisi, teorik olarak ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye intikaline kadar, bütün aşamaları kapsamaktadır. Bu özelliği ile de, tek aşamadan alınan muamele vergilerinin sakıncalarını da taşımamaktadır.<sup>3</sup>

f) Özel Tüketim Vergisi: Dolaylı vergiler alanında ikinci önemli bir uyumlaştı alanı da özel tüketim vergileri (ÖTV)'dir. *Çünkü*, bu vergiler başka malların üretiminde kullanılan ara malı niteliğindeki malların maliyeti içinde yük oluşturmaları ve KDV'nin de matrahına dahil bulunmaları nedeniyle, aynen KDV gibi, rekabeti doğrudan etkilemektedirler. Muamele vergileri ile ilgili uyumlaştırma çabaları 1962 yılında başlamış olmakla beraber, özel tüketim vergileri ile ilgili uyumlaştırma çalışmaları AB'de 1992 yılına kadar büyük bir aşama gösterememiş gelişmeler daha çok son yıllarda sağlanabilmiştir.

İlk ortak ÖTV sistemi de tek Pazar uygulamasına geçildiği 1.01.1993 tarihinde 25.2.1992 tarihli ve 92/12/EEC numaralı direktifle yürürlüğe konulmuş ve işlenmiştir. Bu direktifle, tütün ürünlerine ek olarak alkol ve alkollü içkiler ile madeni yağlar üzerinden alınan özel tüketim vergileri de uyumlaştırma kapsamına dâhil edilmiştir. 1992 yılından sonra özel tüketim vergisine konu olan malların muhafazası, takibi ve dolaşımına ilişkin olarak ve ayrıca üye ülkeler içindeki vergi oranlarının yakınlaştırılması amacı ile çok sayıda direktif çıkarılmıştır.

---

<sup>3</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, 3. Baskı,1998, Filiz Kitapevi sf. 362-376

Gecikmenin nedenleri ise, üye ülkelerde verginin çok farklı ve yüksek oranlarda uygulanmakta oluşu ve ülkelerin yüksek gelir kaynağından ekonomik ve politik nedenlerle kolayca vazgeçmemeleri ve izlenen tarım politikalarıdır.

Özel tüketim vergileri ile ilgili kurallar, KDV'dekin aksine, vergi konusu ürünlerin elde tutulmasını, takibini ve dolaşımını belirleyen genel mahiyette düzenlemelerdir. Bu vergiler toplu muamele vergisi özelliğinde veya toptancıya ya da tüketiciye satılması aşamasında yalnız bir defa alınmaktadır. Bun göre, kabul edilmiş yaklaşım **“tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirilmesi** ilkesi'dir.

Vergi, tüketimin yapılacağı ülkede, tüketime sunulması, yani malın serbest kullanım ve satış için dolaşıma bırakılması üzerine ödenir. Yani, KDV'nin aksine, vergi ithal aşamasında değil, malların ithalatçılarınca satış aşamasında ödenir. Başka bir üye ülkede ticarete sunulan ürünler, malın muhafaza edildiği ülkede vergiye tabidir. Buna karşın, bireylerin kendi kullanımları için edinip, diğer bir üye ülkeye gönderdikleri ürünler malın edinildiği ülkede vergilendirilir.<sup>4</sup>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ

#### 3.1.1. Genel Olarak <sup>5</sup>

İlk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Diğer harcama vergilerine göre önemli üstünlüklere sahip olan KDV maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi olmuş ve 1968 yılından itibaren, başta Almanya olmak üzere; AB üyesi tüm ülkelerde uygulamaya konulmuştur. AB dışındaki ülkelerde de hızla yayılma eğilimi gösteren KDV, 1990 yılı itibariyle, 21 OECD üyesi ve 33 OECD üyesi olmayan ülkede olmak üzere 54 ülkede uygulanmaktadır.

<sup>4</sup> Dr. Bıltekin Özdemir, Küreselleşme bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, sf. 142-150

<sup>5</sup> Aydemir 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

Türkiye’de günümüzün en modern harcama vergisi olarak kabul edilen KDV uygulamasına geçilmesine ilişkin tedbir ve politikalara ilk kez İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda yer verilmiştir. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda uygulamaya geçilmesi, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda geçiş için gider vergilerinin tabanının genişletilmesi öngörülmekle beraber, uygulamaya ancak Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde geçilebilmiştir. 1972 yılında Maliye Bakanlığı’nda bir komisyon kurularak ilk tasarı hazırlanmıştır. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlandığı sırada Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarımın iyileştirilmesinde Almanya’nın tecrübelerinden faydalanılmıştır. 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 kanunlaştırılmamıştır.

1 Ocak 1985 tarihinde uygulamaya giren KDV, gelir vergisinden sonra, sağladığı gelir açısından, Türk Vergi Sisteminin ikinci büyük vergisi olmuştur. Yürürlüğe girdiği tarihte tek orana sahip olan KDV sistemi, 1986 Temmuz ayından itibaren çok oranlı olarak uygulanmıştır.

KDV uygulamasına geçilmesinde çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu verginin çekiciliğinin yanında, kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkilerinin de bu sebepler arasında sayılması mümkündür.

KDV’den önce üretim aşamasını kavrayan toplu muamele vergileri uygulanmaktaydı. Bu vergilerin, üretimin vergilendirilmesine dönük olması nedeniyle, sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilediği ve finansman sıkıntısına neden olduğu bilinmekteydi.

Diğer yandan, belli üretim aşamalarını yüksek oranlarda vergileme, vergi kaçakçılığını çekici hale getirmekte, gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının aşınmaları sonucunu doğurmaktaydı. Ayrıca, ekonomik gelişmenin gerisinde bulunan kaldırılan gider vergileriyle ekonomide genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamakta ve verginin tüketim üzerindeki etkisinden yeterli ölçüde faydalanılamamaktaydı.

KDV’den önceki mevcut vergileme sisteminde, sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünü ileri kademelere kaydırarak gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcamalar sırasında kavrayıp vergi gelirlerini artırmak için, KDV’ye geçmek zorunlu hale gelmişti.

KDV uygulamasına geçilmesinin diğer bir nedeni de, Türkiye’nin uluslararası ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. KDV, AB için ortak bir vergi sistemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. AB’ye tam üye oluncaya kadar geçen süre içinde, KDV’nin ülkemizde tam



anlamıyla yerleştirilmesi sağlanarak, AB'ye üye ülkelerle ortak bir KDV uygulamasında zorluk çekilmemesi amaçlanmıştır.

KDV uygulamasına geçilmesi çabaları, 2.11.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Kanun ile sonuca ulaşmış ve 1.1.1985 tarihinden itibaren Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle; Dahilde Alınan İstihsal, İthalden Alınan İstihsal, Nakliyat, PTT Hizmetleri, İlan ve Reklam Hizmetleri, İşletme, Spor Toto ve Şeker İstihlak vergileri yürürlükten kaldırılmıştır.

KDV uygulamasının gelir vergisi üzerinde olumlu bir etkisi olmamıştır. Gelir vergisinin %80'inden fazlası tevkifat yoluyla tahsil edilmekte, perakendecilerin büyük çoğunluğu vergiden muaf esnaf olduğundan KDV'nin gelir vergisi hâsılatı üzerinde etkili olmasını beklememek gerekir. KDV'den beklenen hâsılatın sağlanmasında, KDV sisteminin kendi bünyesinden gelen oto kontrol mekanizması yanında, alınan çeşitli tedbirlerin de etkili olduğu düşünülmelidir. Bu tedbirler; ücretli, emekli ve diğer gelir vergisi mükelleflerine vergi iadesi uygulaması, yazar kasa sistemi, özel usulsüzlük cezalarının uygulanması, yaygın ve yoğun vergi kontrolleri yapılması ve mükelleflerin belge istemeye özendirilmesi olarak sayılabilir.

Katma değer vergisi, üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin satışından, nispi olarak alınan yayılı bir muamele vergisidir. Katma değer vergisinin konusu, üretimden tüketime kadar her ekonomik aşamada yaratılan katma değerlerdir. Diğer bir deyişle; her ekonomik safhada satış değeri alınmakla beraber; her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerlerin vergiye tabi tutulmasıdır. Katma değer ise; bir mal ve hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki müspet farktır.

Katma değer vergisi, ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin, üretimden tüketiciye intikaline kadar, bütün aşamaları kapsamakta olduğundan, tek aşamadan alınan harcama vergilerinin sakıncalarını da taşımamaktadır.<sup>6</sup>

### **3.1.2. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi**

Muamele vergileri ilk ve orta çağlarda verginin normal bir kamu geliri sayılmadığı dönemlerde dahi uygulama alanı bulmuştur. Sanayi devrimine kadar gelen dönemde,

---

<sup>6</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, sf.344-379

muamele vergileri daha çok geçişlerde uygulanan bir nitelik taşımıştır. Sanayi devriminden sonra ise, büyük verimlilik artışıyla, kitle üretimi ve kitle tüketimine, kapalı ekonomiden Pazar ekonomisine geçilmiş buna bağlı olarak da üretim ve ticaret hacmindeki artış, muamele vergilerinin de yaygınlaşmasına ve öneminin artmasına yol açmıştır. Katma değer vergisi sistemi ise, ilk olarak Thomas S. Adams tarafından 1918 yılında, Milli Vergilendirme Kurulunda gerçekleştirilen bir konferansta ortaya atılmıştır.

Katma Değer Vergisi (KDV), üretim tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkan tanımak suretiyle değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. 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. 1960'ların ortasında, Finlandiya ve Fransa dışındaki hiçbir OECD ülkesinde uygulanmayan KDV, 1990 yılı Ocak ayı itibariyle, Avustralya, İsviçre ve ABD hariç olmak üzere OECD üyesi 21 ülkede ve OECD üyesi olmayan 33 ülkede uygulanmaktadır.<sup>7</sup>

### **3.1.3. Katma Değer Vergisinin Vergi Sistemi içindeki Yeri**

Vergilendirmede esas itibariyle iki ana yöntem vardır.

- 1- Gelirlerin elde edilmesi sırasında vergilendirme
- 2- Gelirlerin harcanması sırasında vergilendirme.

Birincisine bağlı olarak “gelir vergileri” olarak adlandırılan dolaysız vergiler grubu, ikincisine bağlı olarak “muamele vergileri” olarak adlandırılan dolaylı vergiler grubu oluşturulmuştur.

Gelir vergisine dolaysız vergi adı verilmesinin nedeni, bu verginin doğrudan kişilerin belli bir dönemde elde ettiği gelir üzerinden ve bu gelirin özelliklerine ve meydana gelen değişimlere bağlı olarak alınmalarıdır. Muamele vergilerinin özelliği ise, verginin mal ve hizmet fiyatlarına eklenerek alınması dolayısıyla tüketicilere yansıtılmalarıdır. Katma değer vergisi de bir muamele vergisidir. Harcamaların vergilendirilmesi anlamına gelir.

---

<sup>7</sup> Aydemir 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

### 3.1.4. Katma Değer Vergisinin Dolaylı – Dolaysız Vergi Ayrımı Açısından Açıklanması

Dolaylı Vergiler: Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisi verilen kamu kuruluşları tarafından kamu gücüne dayanılarak, kişilerden karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir. Dolaysız vergiler, önce beyan edilip sonra ödenen servet ve gelirler üzerinden, yönetimin belirlediği oranlarda alınan vergilerdir (Gelir vergisi, Kurumlar vergisi vb.) Dolaylı vergiler ise, yasama organı tarafınca fiyatlara eklenmesi istenerek, tüketicilerden alınan vergilerdir. (KDV, ATV vb.) Dolaylı vergiler zengin ya da fakir olsun, temel malları tüketen insanların üstüne aynı yükü getirir, vergi yükümlüsünün şahsi durumlarını dikkate almaksızın üretim, tüketim, değişim gibi olaylara dayanırlar. Bu sebeple harcadıkları zaman mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirilirler. Kazanandan kazandığı oranda değil de, zorunlu harcama yapan herkesten eşit alınmalarından dolayı bu vergilerin adaletsiz oldukları kabul edilmektedir.

Vergi sisteminin sağlıklı olup olmadığının ölçütü olarak genellikle dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri toplamı içindeki payı kullanılmaktadır. Dolaylı vergilerin payının artması vergi sistemimizin sağlıklı olmadığını bir işareti olarak değerlendirilmekte ve vergi sistemimiz eleştirilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesi gereği "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."

Vergi gelirlerinin bu maddeye dayanılarak dolaysız vergiler yoluyla toplanması, Anayasa'nın lafzına uygun düşer. Ancak Türkiye'nin sıkıntısı önce beyan edilip sonra ödenen dolaysız vergilerde istenen düzeye ulaşamamasıdır. Bunun nedeni ise verginin kaçırılmaya çalışılmasıdır. Bu durumda da devlet gelir ihtiyacını dolaylı vergileri arttırarak karşılamaya çalışmaktadır. Bu ihtiyacın yansması olarak tüm vergi gelirlerinin üçte biri KDV'den teşekkül etmiş bulunmaktadır. Dolaylı vergiler, gerçekte, Anayasa'nın 73. maddesine tezat oluşturacak şekilde, mali gücü dikkate almadan, herkese aynı düzeyde uygulanan vergiler olduklarından, toplam vergiler içinde oranları arttıkça, vergi düzenini daha adaletsiz bir yapıya dönüştürmektedirler.

Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, Kurumlar vergisi, Emlak vergisi, Motorlu taşıtlar vergisi dolaysız vergilere örnektir. Dolaylı

vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal yada hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. KDV ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır.

AB ülkelerinde toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız ve dolaylı vergilerin payına bakıldığında, dolaylı vergilerin %35 ve dolaysız vergilerin %65 olduğu görülmektedir. Ülkemizde toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız ve dolaylı vergilerin payını incelediğimizde ise dolaylı vergilerin %73 ve dolaysız vergilerin %27 oranında olduğu görülmektedir. Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının, dolaysız vergilerden yüksek olması halinde vergi kaçakçılığının mevcut olduğu kanaati hâsıl olmaktadır. Bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyet ve işlemlerini kamunun denetimi dışında tutmasının en önemli nedeni ise vergi kaçırma arzusudur. Ülkemizde özellikle kayıtlı işletmelere getirilen her yeni yükümlülük, kayıt dışı ekonominin gelişmesine neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonominin nedenlerini dört başlık altında toplamak mümkündür:

1- Mali Nedenler: Vergi oranların yüksek oluşu

2- Siyasal Nedenler: Siyasi iktidarların oy uğuruna vergilendirmeden vazgeçebilmeleri ve vergi yükünü belirli kimselere yükleyebilmeleri ve sık tekrarlanan vergi afları.

3- Ekonomik Nedenler: Enflasyon

4- Coğrafi Nedenler.

Ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin en önemli nedeni yasadışı yollardan ülkemize giriş yapan mallardır. Ülkemizin Asya ile Avrupa arasında köprü vazifesi görüyor olması bunun zeminini hazırlamaktadır.

Kayıt dışı ekonominin hacminin küçültülebilmesi için vergi oranlarının ödenebilir düzeylere indirilmesi, kaçakçılığın kontrol altına alınabilmesi için özel birimler oluşturulmalı, faizlerin düşmesi, mali kayıtların denetimi için yeterli personel görevlendirilmelidir.

Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız vergilerin yıllara göre dağılımı:

YILLAR	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
1980	37	63
1990	48	52
1999	54,6	45,4
2000	59,1	40,9
2001	59,6	40,4
2002	66,4	33,6
2003	67,1	32,9
2004	69,2	30,8
2005	72,8	27,2

Dolaylı vergiler, tersine artan oranlı bir yapıya sahiptir. Ödenen vergi alt gelir grubundaki kişiler için daha büyük bir yük getirmektedir. Dolaylı verginin uygulandığı ürünlerin düşük gelirlilerin bütçesindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha fazladır. Vergi yükü esasen düşük ve sabit gelirliler üzerinde kalmaktadır. Bu durum vergi sistemimizde dikey adaleti dolayısıyla da gelir dağılımını bozmaktadır. Sadece vergi oranlarını arttırarak vergi hâsılatını artırmak ile kısa vadede başarı sağlanıldığına inanılsa bile uzun vadede, bu durum vergi gelirlerini reel olarak geriletmektedir.

Vergi kayıp ve kaçagını azaltabilmek için vergi oranlarını ödenebilir seviyelere çekmek gerekmektedir. Zira KDV ve ÖTV gibi vergilerin oranının yüksek olması kayıt dışı satışları teşvik etmektedir. Kayıt dışı satışların artması, Kurumlar vergisinde ve Gelir vergisinde vergi matrahlarının kayıt dışı kalmasını beraberinde getirmekte ve bu durum zincirleme etki ile vergiden kaçınmayı doğurmaktadır. Dünyadaki genel eğilim mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin, vergi gelirlerine oranının azaltılması yönünde iken Türkiye’de dolaylı vergilerin payı sürekli artış göstermektedir.

### 3.1.5. Katma Değer Vergisinin Türleri

Katma Değer vergisi, gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisi, gelir tipi katma değer vergisi, tüketim tipi katma değer vergisi olmak üzere üç türdür.

Üretim sürecinin her aşamasında, işletme tarafından yaratılan katma değere, yatırım mallarının değerinin de dâhil olması halinde, gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisi;

Üretimden tüketime kadar, her aşamada yaratılan katma değerden, yatırım mallarının yıpranma payının çıkarılmasından sonra net katma değer vergilendirilmesi halinde, gelir tipi katma değer vergisi;

Her işletmenin yarattığı katma değerden, o işletmenin satın aldığı yatırım mallarının değerinin satın aldıkları yıl içinde tümüyle indirilmesi halinde, tüketim tipi katma değer vergisi söz konusudur. Ülkemizde tüketim tipi katma değer vergisi uygulanmaktadır.<sup>8</sup>

#### Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi

Bu türe göre, KDV'nin matrahı gayrisafi katma değerdir. Bu tip KDV'de diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarının bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir. Kapalı bir ekonomide gayrisafi hasıla türü KDV'nin makro düzeyde toplam matrahı:

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

Firma açısından KDV matrahı ise ;

**Matrah = Katma Değer = ( Satışlar + Stok Artışları) - Alışlar,**  
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.

#### Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

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.

<sup>8</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, 3. Baskı,1998, Filiz Kitapevi sf. 362-376

Böylece, kapalı bir ekonomide gelir türü KDV'nin toplam matrahı milli gelire eşit olmaktadır. Gelir türü KDV'nin makro düzeydeki toplam matrahı:

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

Firma 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 imkanı tanınarak, önlenmiş olmaktadır.

### **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. Tüketim türü KDV'de yüzde 100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası demektir

Kapalı bir ekonomide tüketim tipi KDV'nin matrahı :

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

Firma açısından mikro düzeyde matrah ise:

**Matrah = Satışlar - Alışlar,** olarak hesaplanmaktadır.

Finlandiya ve Türkiye hariç, KDV'yi uygulayan bütün ülkeler tüketim tipi KDV'yi kullanmaktadır. Ülkemizde uygulanan KDV türü gelir tipi KDV ile tüketim tipi KDV'nin karışımı şeklindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 39'inci maddesine göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisi, bunların aktife girdiği ya da kullanılmaya başlanıldığı vergilendirilme döneminden itibaren 3 yıl içinde ve 3 eşit miktarda indirim konusu yapılabilmektedir.

### **Ücret Tipi Katma Değer Vergisi**

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.<sup>9</sup>

### 3.1.6. Katma Değer Vergisinin Hesaplanması

Yayılı bir muamele vergisi türü olan katma değer vergisinin hesaplanmasında ise; iki usul söz konusudur.

Toplama usulü: Verginin matrahını oluşturan karma değer, işletmede üretimde kullanılan, üretim faktörlerinin gelirlerini teşkil eden, ücret, faiz, rant ve karın, toplanması suretiyle bulunmaktadır. İşletmenin karının tam olarak belirlenememesi ve uygulamasının fazlasıyla karmaşık olmasından dolayı tatbik edilememektedir.

Çıkarma usulü: İkiye ayrılır. Birincisi, satılan her mal ve hizmetin satış bedelinden, maliyet değerinin düşürülmesi suretiyle katma değer hesaplanmasındır. Ancak, her mal ve hizmet için devamlı envanter gerektirdiğinden, ekonomik hayatın pratik ihtiyaçlarına cevap verememektedir. İkincisi, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden, alışıta ödenen verginin indirilmesi suretiyle, ödenecek katma değer vergisinin hesaplanmasıdır.<sup>10</sup>

Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir işletme veya kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farktır. Makroekonomik açıdan bakıldığında katma değer, üretim faaliyetine katılan faktörlerin yarattığı ek değer olarak tanımlanmaktadır.

Satış bedeli ile maliyet arasındaki fark olarak tanımlanan katma değeri meydana getiren unsurlar :

Maaşlar, ücretler, maaş ve ücret niteliğindeki aynı ödemeler

Kiralar

Ödenen faizler

Vasıtalı vergiler

Aşınma - eskime payı ( Amortismanlar )

Dağıtılan ve dağıtılmayan karlar

Sübvansiyonlar

Hesaplanabilen katma değer bulunması iki biçimde gerçekleştirilebilir. Çıkarma metodu diye bilinen birinci yöntemde satış değerinden satın alınan girdiler indirilerek katma değere ulaşılırken, ikinci yöntem olan toplama yönteminde yukarıda sayılan unsurlar

<sup>9</sup> Aydemir 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

<sup>10</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, 3. Baskı,1998, Filiz Kitapevi sf. 362-376



toplanarak katma değere ulaşılmaktadır. Ancak, sübvansiyonlar kamu sektöründen yapılan transferler niteliğinde olup katma değer yaratmadığından toplama negatif (-) olarak dahil edilmektedir.<sup>11</sup>

Doktrinde kimi yazarlar tarafından belirtilmiş olan üçüncü bir yöntem ise, Vergi mahsubu yöntemi'dir. Bu yöntemde vergi dolaylı olarak hesaplanmaktadır.<sup>12</sup>

### **3.1.7. Katma Değer Vergisinin Fayda ve Sakıncaları**

KDV'nin leh ve aleyhinde çeşitli görüşler ileri sürülmektedir.

Aleyhe olarak; Emek faktörünün yoğun bir şekilde kullanan ekonomik faaliyetler daha ağır bir vergi yükü altında bırakılmakta olduğu görüşü ileri sürülmektedir.

Lehine sürülen görüşlere gelince; yayılı muamele vergisinin aksine, üretim ve dağıtım sürecinde farklı etkiler yapmaması; işletmelerde temerküzü teşvik etmemesi ve iktisadi faaliyet karşısında tamamen tarafsız olması; uluslararası ticarete, rekabet eşitliğini gerçekleştirmek amacıyla ihraç ve ithal edilen malların vergilendirilmesinde eşit vergi yükü sağlaması; ekonomik gelişmeye olumlu yönde etki yapması; vergi kaçakçılığını teşvik etmemesi; oto kontrolü sağlaması; vergi baskısının belirli bir teşebbüs grubu üzerinde toplamaksızın, toplu muamele vergilerinin faydalarını sağladığı gibi, kapsamın genişliği dolayısıyla perakende satış vergisinin dışında bütün muamele vergilerine nazaran daha düşük oranda uygulanma olanağının bulunmasıdır.<sup>13</sup>

Daha az el emeği ve daha çok sermaye kullanan teşebbüsler indirim mekanizması dolayısıyla daha düşük tutarda katma değer vergisi ödeyeceklerdir. Ancak emek faktörünü yoğun bir biçimde kullanan teşebbüsün, daha yüksek bir tutarda vergi ödemesi kendisi aleyhine bir durum teşkil edecektir.

Katma değer vergisi tarafsız bir vergidir. Uluslararası ticarete, rekabet eşitliğini gerçekleştirmek amacıyla, ihraç ve ithal edilen malların vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Yatırım mallarından alınan vergilerin indirilmesi usulünde katma değer vergisinin yatırımları teşvik eden bir araç olduğunu göstermektedir. Bu verginin katma değer üzerinden alınması, işletmelerin ödedikleri vergi yükünün önemli derecede azalmasını ve verginin mümkün olduğu kadar geniş bir tabana çok hafif bir şekilde yayılmasını

---

<sup>11</sup> Aydemir 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

<sup>12</sup> Bkz. Aydemir Birol

<sup>13</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, 1998, Filiz Kitapevi sf. 362-376

sağlamaktadır. Ayrıca, indirim mekanizması dolayısı ile her teşebbüs, bütün girdilerini göstermek için diğer firmalardan yaptığı alışlarını muhasebe kayıtlarına geçirmek ister, bu vergi kaçakçılığını önleyici bir etki yapmaktadır. Katma değer vergisi, vergi sisteminde, oto kontrolü sağlaması suretiyle vergi adaletini olumlu yönde etkiler. Katma değer vergisinin diğer bir üstünlüğü ise, vergi baskısını belirli bir teşebbüs grubu üzerinde toplamaksızın, toplu bir muamele vergisinin faydalarını sağladığı gibi, kapsamının genişliği dolayısıyla, perakende satış vergisinin dışında bütün muamele vergilerine nazaran daha düşük oranda uygulama olanağının bulunmasıdır. Özetle, katma değer vergisi, kapsamının genişliği, tarafsız olması, tasarruf ve yatırımları teşvik etmesi, ödemeler dengesinde müspet katkıda bulunması ve vergi sisteminde oto kontrolü sağlaması nedenleriyle diğer muamele vergilerine nazaran önemli üstünlükleri olan bir vergi niteliğindedir.<sup>14</sup>

### **3.1.8. Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Katma Değer Vergisinin Konusu**

Günümüzde bütün Ortak Pazar Üyesi devletler ile, başta Fransa, Almanya, İngiltere ve İtalya olmak üzere, diğer bazı ülkelerde de Katma Değer Vergisi'nin uygulandığını görüyoruz.

Ülkemizde, Katma Değer Vergisi Kanunu ile uygulanmakta olduğunu daha öncede belirtmiştik. 3065 sayılı Kanun'un birinci maddesi ile Türkiye'de yapılan ve madde metninde sayılan mal teslimleri ile hizmet ifaları vergiye tabi tutulmak suretiyle verginin konusu belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, bir işlemin katma değer vergisinin konusunu oluşturabilmesi için:

- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması
- Bu işlemin madde metninde sayılan mal teslimi ile hizmet ifaları şeklinde olması gerekir.

Hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı ise; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun altı ve yedinci maddelerinde işaret olunmuştur. Bu hükümlere göre malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya değerlendirilmesi ya da Türkiye'de faydalanılması hallerinde, işlemler Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

---

<sup>14</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, sf.344-379

İşlemin katma değer vergisinin konusuna girmesi için, Katma Değer Vergisi Kanunu birinci maddesinde sayılan işlemlerden olması gerekmektedir. Bunlar:

1. Ticari, sınaî, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

Kanunun sekizinci maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, mal teslim edenlerin veya hizmet ifa edenler ile mal ve hizmet ithal edenlerin de vergi mükellefi oldukları hükme bağlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun dokuzuncu maddesi ile yükümlünün Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi olmadığı takdirde gerekli görülen diğer hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması için, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya ilgili diğer kişileri, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.

Teslim ve ifa işlemleri verginin konusunu, teslim ve ifa eylemleri ise vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Ayrıca, vergiyi doğuran olayı meydana getiren bazı özel hallerde, vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması için malın tesliminden ve hizmet ifasından önce, fatura ve benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde yazılı miktarlarla sınırlı olmak üzere, vergiyi doğuran olayın, bu belgelerin düzenlendiği an meydana gelmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisinin matrahı, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel ise, teslim veya hizmete ilişkin borçlanma veya para ile mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat ve hizmet değerlerinin toplamını ifade etmektedir.

Bu hükümlere bakıldığında, T.C. uyruğundaki bir kimseye, yurt dışında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmaması koşuluyla katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Fakat, yabancı uyruklu bir kişiye Türkiye'de yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Başka bir deyiş ile, hizmetin Türkiye'de yapılması vergiye tabi olduğun gibi, hizmet yurt dışında ifa edilmiş olmasına rağmen, bu hizmetin değerlendirilmesi veya hizmetten faydalanılması Türkiye'de ise, bu işlemler yine KDV'nin konusuna girecektir. Hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi, ödemelerin Türkiye'de yapılması, ödeme yabancı bir ülkede

yapılsa bile ödeyenin Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması anlamına gelmektedir.

İşlemlerin katma değer vergisinin konusuna girmesi için Kanun'un birinci maddesinde sayılan işlemlerden olması gerekmektedir.

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir :

- 1- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler
- 2- Her türlü mal ve hizmet ithalatı
- 3- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

### **Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler**

Ticari ve zirai kazançlar, sermaye emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğarlar.

Ticari faaliyet: Emek sermaye karışımı sürekli bir organizasyona dayanan ve zirai faaliyet dışında kalan her türlü faaliyet ticari faaliyettir.

Ticaret Kanunu'nda esnaf sayılanların tüm faaliyetleri, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari faaliyet sayılmaktadır.

Ticari faaliyetin asıl unsurlarından en önemlisi sürekli olarak yapılmasıdır. Zira ticari muamelelerin arızı olarak yapılmasından sağlanan gelir arızı kazançtır. Otuz yedinci maddede sözü edilen ticari kazançla ilişkin faaliyetin devamlı olarak yapılması gerekir.

Sınai Faaliyet: Sınai faaliyet aslında ticari faaliyet kavramının içine girer. Vergi hukuku açısından sınai faaliyet, yeni bir madde meydana getirme, bitim işi ve tadilatı ifade eder.

Gelir Vergisi Kanunu'nun otuz yedinci maddesinde ticari faaliyetin dışında, sınai faaliyet deyiminin de ayrıca kullanılması da gene bu özellik ile ilgilidir. Ticari kazanç kaynağı faaliyetin belirlenmesi bakımından, sermaye ve emeğe dayanarak bir değer fazlasının gerçekleştirdiği sınai faaliyetlerin, bunun dışında kalan olağanüstü ticari faaliyetlerden

ayrılması gerekli görülmüş, bunun için ticari faaliyet yanında sınıai faaliyet deyimine de ayrıca yer verilmiştir. Bu yasal düzenlemenin en önemli sonucu, bir değer fazlası yaratan sınıai faaliyetin, geçici olarak yapıldığı hallerde de yapılan faaliyetin ticari faaliyet, bundan sağlanan kazancın ticari kazanç sayılması ve bundan doğan mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV kapsamına alınması zorunludur. Geçici bir süre için dahi olsa her türlü sınıai faaliyet ve işlemler sonucu oluşan mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'nin konusuna dâhildir. Gelir Vergisi Kanunu'nun otuz yedinci maddesinde ticari kazanç sayılan faaliyetler bir bir sayılmıştır. Ticaret Kanunu'nun on birinci maddesinde, ticari işletme sayılan kuruluşlar sayılmış, bunlara ilişkin bütün muamele, fiil ve işler ticari iş olarak kabul edilmiştir. Aynı kanunun on ikinci maddesinde ise;

- Menkul malları almak, satmak, kiraya vermek,
  - Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve satılması,
  - Her çeşit imal ve inşa,
  - Madencilik,
  - Basın, yayın, gazetecilik, kitapçılık, ilan ve istihbarat işleri,
  - Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umuma açık yerler, özel okul, hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi,
  - Umumi mağazalar, depo ve ambarların işletilmesi
  - Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık,
  - Sosyal sigorta dışında sigortacılık,
  - Kara deniz, hava, nehir ve göllerde yolcu ve yük taşımacılığı,
  - Su gaz elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın,
  - Acentelik, tellallık, komisyonculuk ile diğer bütün tavassut işleri,
- veya mahiyette bunlara benzer işlerde uğraşmak üzere kurulan müesseselerin de ticarethane sayılacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Gelir Vergisine tabi esnaf olsun, ister gelir vergisinden muaf küçük esnaf olsun bu faaliyetler KDV'ye tabidir. Ancak, ücretler KDV dışında bırakılmıştır. Bu sebeple ticari kazanç ile ücret sınırını belirlemek önemlidir.

Zirai Faaliyetler: Gelir Vergisi Kanunu'nun elli ikinci maddesinde zirai faaliyet : Arazide, deniz, nehir ve göllerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla, veya doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle, nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından

muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair şekillerde faydalanılmasını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, tarım işlerinde kullanılan her türlü makine ve aletlerin, başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması zirai faaliyet olarak kabul edilmiştir.

Serbest Meslek Faaliyeti: Gelir Vergisi Kanunu'nun altmış beşinci maddesinde serbest meslek faaliyeti şu şekilde tanımlanmıştır : “Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade, şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısı ile hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.” Ayrıca aynı kanunun altmış altıncı maddesinde özellik arz eden bazı işler yapanlar serbest meslek erbabı sayıldığından bu faaliyetlerin de serbest meslek faaliyeti olduğu kabul edilir.

Bu kişiler :

- Gümrük Komisyoncuları, bütün borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini yapanlar,
- Serbest meslek erbabını bir araya getirerek, belli bir organizasyon ile veya bunlara sermaye temini suretiyle veya başka bir surette serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- Kollektif ve adi komandit şirketler ve adi ortaklıklar tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti sonucunda doğan kardan pay alanlar.

Serbest meslek faaliyetinin ana unsurları :

- 1- Faaliyetin sermayeden daha çok kişisel çalışmaya bilimsel yada mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması.
- 2- Faaliyetin devamı olması: Gelir Vergisi Kanunu altmış beşinci maddesinde serbest meslek faaliyetinin mutad şekilde ifa edilmesi özel bir düzenlemeye bağlanmıştır.
- 3- Faaliyetin bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması: İlmi veya mesleki bilgi yada ihtisasa dayanan emeğin başkasına ait bir organizasyon içinde değerlendirilmesi de mümkündür. Bu takdirde elde edilen gelir ücret sayılır. Serbest meslek faaliyetinde, emek, sahibinin kendisine ait organizasyon içinde kendi nam ve hesabına değerlendirilir.
- 4- Serbest Meslek kazancı ile ücretin sınırı : Ücret ve serbest meslek kazancı genellikle emeğe dayanan bir gelir unsurudur. Fakat serbest meslek kazancında emek, serbest meslek erbabının kendi bağımsız organizasyonu içinde, ücrette ise belli bir işyerine bağlı ve işverene tabi olarak hizmet ifa edilir ve değerlendirilir.

Her türlü mal ve hizmet ithalatı : Gümrük Kanunu'na göre ithalat T.C. gümrük hattından geçiş olarak tanımlanabilir, Gümrük hattı ise Gümrük Kanunu'nun on dördüncü maddesinde yer almıştır. Bu maddeye göre gümrük hattı Türkiye'nin siyasi sınırlarıdır. Fakat serbest liman, serbest bölge ve mahallerle gümrüklenmiş eşyanın konulmasına mahsus sundurma ve antrepolar ve gümrük idaresi tarafından izin verilmiş diğer yerler gümrük hattı dışında kabul edilmektedir. Buralardaki mal ve eşyanın gümrük hattından geçişi ithalat sayılmaktadır. Ayrıca, yabancı bir ülkeden başka bir ülkeye gitmek üzere Türkiye'den geçen mal, eşya ve taşıtlar Türkiye'de transit halinde sayılmakta, Türkiye'de aktarma olmaları, karaya çıkmaları ve bir süre kalmaları transit halini değiştirmemektedir.

Aktarma işlemi ise Gümrük Kanunu doksan beşinci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, hava, deniz, demir yolu veya karayolu ile yabancı ülkeden Türk limanına çıkarılan eşyanın giriş vergileri ödenmeden yada muafiyet işlemi yapılmadan denizden başka bir yabancı veya Türk limanına sevk edilmesi aktarma sayılmaktadır. Transit aktarım rejiminde mallar gümrük hattını aşmasına karşın, bu durum geçici nitelikte olup ithal mahiyetini taşımaz. Bu nedenle bu durumda verginin mülkiliği kuralı uyarında, ithal kabul edilmeyerek bu işlemler verginin konusu dışında bırakılmıştır.

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler: Kanunun birinci maddesinin 1 ve 2 no'lu bentlerinde KDV'nin konusu genel olarak açıklandıktan sonra 3 no'lu bendinde özellik arz eden bazı faaliyetler teker teker sayılmıştır.<sup>15</sup>

#### 01.03.2007 itibariyle Katma Değer vergisi oranları

1. Ekteki listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi her işlem için %18
2. I sayılı listede yer alan teslimler için %1
3. II sayılı listede yer alan teslimler için %8

Katma Değer Vergisinin en önemli müessesesi, vergi indirimi mekanizmasıdır. Zira bu vergi yayılı ve fakat kümülatif olmayan bir muamele vergisidir. Vergi indirimi, en basit ifadeyle, mal ve hizmet satışlarından alınan katma değer vergisinden, mal ve hizmet alışında veya imalinde ödenmiş olan katma değer vergisinin mahsup edilmesine denilmektedir.

---

<sup>15</sup> Prof . Dr. Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, sf.344-379

Katma Değer Vergisi, esas itibariyle beyan usulüne dayanmaktadır. Vergi mükelleflerinin yazılı beyanları üzerine tarh edilmektedir. Yükümlüler, beyannamelerini, vergilendirme dönemlerini izleyen ayın 24. günü akşamına kadar, ilgili vergi dairesine vermek ve bu vergi dairesine yapılacak tarh işlemine göre hesaplanan vergiyi, aynı süre içinde ödemek mecburiyetindedir.<sup>16</sup>

### **3.1.9. Katma Değer Vergisinde Mükellef ve Vergi Sorumlusu<sup>17</sup>**

Mükellef : Katma Değer Vergisi Kanunu'nun sekizinci maddesindeki verginin mükellefini belirleyen yasal düzenleme ile birinci maddesindeki verginin konusunu belirleyen yasal düzenleme arasında paralellik bulunmaktadır. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, mal teslim edenlerin veya hizmeti ifa edenlerin mükellef oldukları hükme bağlanmıştır.

Vergi Sorumlusu: Katma Değer Vergisi Kanunu'nun dokuzuncu maddesi ile, mükellefin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yoksa ve gerekli görülen hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlerde taraf olanları veya ilgili diğer kişileri verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir. Sadece ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için değil Bakanlık bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de bazı kişileri sorumlu tutulabilecektir.

Yasadaki işlemlere taraf olanlar ile diğer ilgili şahıslar, mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili her hangi bir şahıs veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişiler olabilir. Bu kişiler verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Yurt dışından sağlanan hizmetlerde ve bunun gibi hizmet ifalarında esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi bu hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunduğu vergi dairesine sorumlu sıfatı ile beyan edilip ödeneceği belirtilmiş bulunmaktadır.

<sup>16</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, 1998, Filiz Kitapevi sf. 362-376

<sup>17</sup> Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, sf.344-379



## **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun onuncu maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki şartları belirlenmiştir. Mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; teslim ya da ifa işlemleri, verginin konusunu, teslim ve ifa eylemleri vergisi doğuran olayı meydana getirmektedir.

### **3.1.10. Katma Değer Vergisinde Matrah, Nispet ve Vergi İndirimi <sup>18</sup>**

Katma Değer Vergisinde matrah: Bu verginin konusunu, çeşitli mal teslimi ve hizmet işlemleri oluşturduğu için diğer vergi kanunlarına göre özellik arz etmektedir. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah bu işlemlerin karşılığı olan bedeldir. Bedel ise, teslim veya hizmete ilişkin borçlanma veya para ile mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat ve hizmet değerlerinin toplamını ifade etmektedir.

Katma Değer Vergisinin Nispeti: Katma Değer Vergisinin nispeti vergiye tabi her işlem için %10'dur Ancak Bakanlar Kurulu bu nispeti dört katına kadar arttırmaya %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Vergi İndirimi: Katma Değer vergisinin en önemli müessesesi vergi indirimi mekanizmasıdır. Vergi indirimi, mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, mal ve hizmet alışında veya imalinde ödenmiş katma değer vergisinin indirilmesidir.

Vergi Mükellefi KDV sistemi içinde aracı görevi yapmaktadır. Yani, sattığı mal ve hizmetler üzerinden tahsil ettiği vergiden, mal ve hizmet dışında ödediği vergiyi indirir ve kalanı da devlete öder. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun otuzuncu maddesinde indirilemeyecek katma değer vergisine yer verilmiştir:

---

<sup>18</sup> Prof . Dr. Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, sf.344-379

- 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,
- İşletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
- Zayi olan malların alış vesikalarına gösterilen katma değer vergisi
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, gerçek vergilendirme usulü kabul edilmiş bulunmaktadır.

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Mükelleflerin yıllık gayrisafî hasılatlarına göre, üç aylık vergilendirme dönemi yerine bir aylık vergilendirme dönemi tespitine Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış bulunmaktadır.

Katma değer vergisi esasa itibariyle beyan usulüne dayanmaktadır. Buna göre mükellef Katma Değer Vergisi Kanunu'nda aksine bir hüküm olmadığı sürece, beyanname verilir. Yani bu vergi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerinde tarh edilmektedir.

Mükellefler beyannamelerini vergilendirme dönemlerini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermek ve bu dairece yapılacak tarh işlemine göre hesaplanan vergiyi, aynı süre içinde ödemek mecburiyetindedir.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun bazı maddelerinde, tütün muameleleri için ve her türlü alkollü içkiler için %100 nispetinde ek bir vergi alınacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

### **3.1.11. Katma Değer Vergisinin Oran ve Listeler Açısından Karşılaştırılması<sup>19</sup>**

#### **Oranlar Açısından Değerlendirme**

1985 yılından 1986 yılı Temmuz ayına kadar KDV'de tek oran uygulanmış, bu tarihten sonra ise oran farklılaştırmasına gidilmiştir. Başlangıçta yüzde 10 olarak tespit edilen genel

---

<sup>19</sup> Aydemir 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

KDV oranı 1985 yılından itibaren 5 kez değiştirilmiş ve 1993 yılı Kasım ayından itibaren yüzde 15 olarak uygulanmaya başlanmıştır. 1 Ocak 1988 tarihinden itibaren ise lüks sayılan mallar için yükseltilmiş oran uygulamasına geçilmiştir. Yükseltilmiş oran uygulamasına yüzde 15 ile başlanmış, 15 Ekim 1990 tarihinden itibaren bu oran yüzde 20'ye, 1993 yılı Kasım ayından itibaren ise yüzde 23'e çıkarılmıştır.

Genellikle, ihraç ürünlerinin yer aldığı I sayılı liste için KDV oranı, 1986 yılı Temmuz ayından itibaren hiç değişmeden yüzde 1 olarak uygulanmıştır. Temel gıda maddeleri için KDV oranı başlangıçta yüzde 0 iken, daha sonra kademeli olarak artırılarak en son yüzde 8'e yükseltilmiştir.

1.1.1985 tarihinden 1.3.1995 tarihine kadar, oran ve liste değişikliğini öngören 31 adet Kararname çıkarılmış ve aynı süre içinde 14 farklı oran uygulanmıştır. Oran sayısının çokluğu ve sık sık oran değişikliğine gidilmesi, KDV'nin başarısı üzerinde olumsuz etkiler yapmış ve gerek idare gerekse mükellefler açısından çeşitli sorunlara neden olmuştur.

OECD üyesi 24 ülkenin 21'inde ve OECD üyesi olmayan 33 ülkede KDV uygulanmaktadır.

-OECD üyesi ülkelere 5'i, OECD üyesi olmayan ülkelere 13'ü olmak üzere, KDV'yi uygulayan ülkelerin yaklaşık üçte biri tek KDV oranı uygulamaktadır.

-Türkiye gibi 4 veya daha fazla oran uygulayan ülkelerin sayısı 11'dir.

-AB'de prensip olarak, indirilmiş oran ve standart oran olmak üzere, iki oran benimsenmiştir. Standart oran yüzde 15, indirilmiş oran ise yüzde 5'tir. Ancak, 1997 yılına kadar olan geçiş döneminde bazı istisnalar tanınmış, KDV oranlarında geçici olarak yüzde 5'in altına inilmesine ve yüzde 15'in üzerine çıkılmasına izin verilmiştir.

1993 yılında, B.Zeljko ve H. Foreed tarafından yapılan çalışmada, KDV'de tek oran uygulamasının daha fazla gelir sağladığı ortaya konulmuştur. Özetle, B. Zeljko ve H. Foreed tarafından yapılan çalışmada KDV oranlarının yükseltilmesinin ve oran sayısının artırılmasının ekonomik bir nedeni olmadığı gibi, toplum psikolojisi açısından da kabul edilebilir olmadığı düşünülmektedir. Oran sayısının ve istisnaların mümkün olduğu ölçüde azaltılması, hatta tek oran uygulamasına geçilmesinde yarar görülmektedir.

Tek oran uygulanması durumunda bu oranın ne olması gerektiği tartışılabilir. Dünyada tek oran uygulayan ülkelere bakıldığında, yüzde 3 oranını uygulayan Japonya'dan yüzde 25

oranını uygulayan Danimarka'ya kadar çok farklı oranlar uygulayan ülkeler bulunmaktadır. Türkiye için, 1991 yılında efektif KDV vergi oranının yüzde 6 olduğu düşünüldüğünde kanuni KDV oranının, yüzde 8 veya yüzde 10 şeklinde tek oran olarak belirlenmesi makul görülmektedir.

## **Listeler Açısından Değerlendirme**

Türkiye'de yüzde 1 ve yüzde 8 oranlarının uygulandığı gıda maddelerinde İngiltere "0" oranı uygularken, standart tek orana sahip Danimarka ise en yüksek KDV oranı olan yüzde 25'i uygulamaktadır.

İçeceklerde Türkiye yüzde 15'lik genel KDV oranını uygularken, alkollü içecekler AB'ye üye ülkelerde daha yüksek oranda vergilendirilmekte, alkolsüz içecekler ise İspanya, Fransa, Yunanistan ve Hollanda'da Türkiye'den daha düşük oranda vergilendirilmektedir.

Türkiye, ilaçta yüzde 15'lik KDV oranıyla Danimarka ve İrlanda'dan sonra en yüksek oran uygulayan ülke iken, tütün ve sigarada ise yüzde 15 ile en düşük KDV oranına sahip ülkelerden biridir. Ancak, burada da ek vergi söz konusudur.

Gazete ve dergide yüzde "0" oranını uygulayan Belçika, Danimarka, Portekiz ve İngiltere'den sonra en düşük KDV oranı, buna karşılık kitapta Danimarka'dan sonra yüzde 8 ile en yüksek KDV oranı Türkiye'de uygulanmaktadır.

Elektrikli ev aletlerinde, Türkiye yüzde 23'lük KDV oranıyla Danimarka'dan sonra ikinci en yüksek KDV oranına sahip ülkedir.

Yunanistan, İrlanda ve Lüksemburg'da su KDV'den istisna edilmişken, Türkiye yüzde 15'lik oran ile Danimarka'dan sonra en yüksek KDV oranını uygulamaktadır. Gaz ve elektrikte ise, Türkiye düşük KDV oranına sahip ülkeler arasındadır. Haberleşme hizmetlerine Lüksemburg, Hollanda ve Almanya istisna tanırken, Türkiye yüzde 15'lik oran uygulamaktadır.

Petrol ürünlerinden benzindeki KDV oranında, yüzde 36 ile Yunanistan en yüksek orana sahip ülke iken, Türkiye, Almanya ve Lüksemburg ile birlikte yüzde 15'lik en düşük orana sahip ülkelerdendir. Ancak, Türkiye'de petrol ürünleri üzerinde KDV'ye ilaveten Akaryakıt Tüketim Vergisi de bulunmaktadır.

Otomobilde, yüzde 23'lük KDV oranıyla Türkiye en yüksek oran sıralamasında İtalya, İspanya ve Danimarka'dan sonra dördüncü sırada yer almaktadır.

AB'ye üye ülkelerde KDV oranlarının ve mal ve hizmet gruplarının uyumlaştırılmadığı, aynı mal ve hizmet grubuna farklı KDV oranlarının uygulandığı görülmektedir.

### **Tam İstisna Niteliğinde Olan İşlemler**

KDV Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmüne göre tam istisna niteliğinde olan işlemler şunlardır:

- İhracat İstisnası
- Araçlar ve Petrol Aramalarında İstisna
- Transit Taşımacılık İstisnası
- Diplomatik İstisnalar

### **Kısmi İstisna Niteliğinde Olan İşlemler**

- İthalat İstisnası
- Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar
- Konut İnşaatlarında İstisna

### **İstisnaların Genel Değerlendirmesi**

İstisna uygulaması, KDV sisteminin özünü oluşturan indirim mekanizmasının çalışmasında sorunlara neden olmaktadır.

KDV uygulanan bütün ülkelerde, "varış ülkesinde vergileme" prensibine göre vergileme yapılmakta ve bu çerçevede ihraç edilen mal ve hizmetler vergiden arındırılmakta yani vergiden müstesna tutulmaktadır.

Diğer yandan, KDV uygulanan ülkelerde, karşılıklı olmak kaydıyla büyükelçiliklere, konsolosluklara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerde vergisiz satışa imkan tanıyacak düzenlemelere yer verilmekte ve bu hak uluslararası kuruluşlar ve bunların mensuplarına da tanınmaktadır.

Uluslararası taşımacılık ve transit taşımacılık mütekabiliyet esasına göre vergiden müstesna tutulmakta, yaygın bir uygulama olarak da sağlık, dini kuruluş hizmetleri, fakirlere,

kimsesiz ve yaşlılara hizmet veren kurum ve kuruluşların sosyal amaçlı bazı hizmetleri vergi dışında tutulmaktadır.

Turistlere vergisiz mal satılması veya turistlerin ülke dışına çıkardıkları mallar için ödedikleri vergilerin kendilerine iade edilmesi uygulaması da KDV'yi uygulayan ülkeler arasında yaygındır.

### **KDV Gelirlerinin Karşılaştırılması**

KDV gelirlerinin mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında, OECD ortalamasının yüzde 54 seviyesinde olduğu, AB'ye üye ülkelerde yüzde 56 civarında olduğu görülmektedir. 1992 yılı itibariyle, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler içinde KDV gelirlerinin payının en yüksek olduğu ülkenin yüzde 67,1 ile Yeni Zelanda, payın en düşük olduğu ülkenin ise yüzde 26,3 ile Kanada olduğu görülmektedir. Türkiye, yüzde 34,1'lik orana sahip olan Japonya'dan sonra yüzde 43,3 ile en düşük orana sahip ülke sıralamasında üçüncü sırada yer almaktadır.

Türkiye'de KDV'nin mal ve hizmetlerden alınan vergiler içindeki ağırlığının gelişmiş ülkelere kıyasla geride olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payına, OECD ve AB'ye üye ülkeler ortalamasının yüzde 17,5 civarında seyrettiği görülmektedir. 1992 yılı itibariyle, İzlanda yüzde 31,2 ile en yüksek, Japonya ise yüzde 4,8 ile oranın en düşük olduğu ülkelerdir.

Türkiye yüzde 19,7'lik oranıyla OECD ve AB ortalamasının yaklaşık yüzde 2 üzerindedir. Bu ise, diğer ülkelerde KDV dışındaki vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının daha yüksek olmasından, buna karşılık, Türkiye'de, özellikle sosyal güvenlik primleri ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının düşük olmasından kaynaklanmaktadır.

## SONUÇ

KDV ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuş, hızla yayılarak 1990 yılı itibariyle 54 ülkede uygulanır hale gelmiş ve AB'de ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. Türkiye'de KDV'ye geçiş çalışmalarına İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda başlanılmış, ancak uygulamaya Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde geçilebilmiştir.

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.

1985 yılından 1986 yılı Temmuz ayına kadar KDV'de tek oran uygulanmışken, bu tarihten sonra çok oran uygulamasına geçilmiştir. 1.1.1985 tarihinden 1.3.1995 tarihine kadar oran ve liste değişikliğini düzenleyen bir çok Kanun ve Kararname çıkartılmış ve 14 farklı oran uygulanmıştır. KDV oran ve listelerinin sık sık değiştirilmesi, zaten zor olan KDV uygulamasını daha da güçleştirmiştir.

KDV'ye artan oranlılık kazandırmak amacıyla başvuru olan çok oran uygulama politikası, gerek mükellef gerekse vergi idaresi açısından çeşitli sorunlara neden olmaktadır. KDV'de tek oran sistemine geçilmesi uygulamada basitliği sağlayabileceği gibi, vergi kayıp ve kaçığının önlemedeki fonksiyonuyla daha fazla hasılat getirebilecektir.

İstisnaların azaltılması, tek oran sistemine geçilmesi ve vergi kayıp ve kaçığının fazla olduğu sektörlerde denetimin yoğunlaştırılması suretiyle KDV uygulamasında etkinliğin artırılması mümkün görülmektedir.

## KAYNAKÇA

**Aydemir Birol**, Türkiye'de katma değer vergisi uygulamasının değerlendirilmesi ve efektif katma değer vergisi oranlarının hesaplanması. Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjunktur Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1996

**Dr. Biltekin Özdemir**, Küreselleşme bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi,

**Prof. Dr. Şerafettin Aksoy**, Kamu Maliyesi, 3. Baskı,1998, Filiz Kitapevi

**Prof . Dr. Şerafettin Aksoy**, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999, 5. Baskı, Filiz Kitapevi,



EKLER

**Tablo 1: KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**  
(Yüzde)

Ülkeler	1985	1990	1991	1992
Avustralya				
Avusturya	21,0	20,8	20,3	19,5
Belçika	15,4	16,0	16,1	15,6
Kanada		1,4	7,3	6,9
Danimarka	20,0	18,5	18,3	20,0
Finlandiya	18,3	19,5	18,5	17,9
Fransa	19,7	18,4	17,5	17,3
Almanya	15,8	16,6	16,5	16,5
Yunanistan		24,5	24,5	24,0
İzlanda		28,6	31,3	31,2
İrlanda	20,6	20,6	19,9	20,1
İtalya	14,5	14,7	14,3	13,2
Japonya		4,2	4,4	4,8
Lüksemburg	12,9	13,9	14,9	15,9
Hollanda	16,2	16,5	15,6	15,4
Yeni Zelanda		22,5	23,8	23,7
Norveç	18,2	18,3	17,5	18,4
Portekiz		19,5	18,9	20,5
İspanya		15,7	15,6	16,3
İsveç	14,0	14,9	16,7	15,9
İsviçre				
İngiltere	15,2	16,5	18,6	19,7
ABD				
<b>Türkiye</b>	<b>22,4</b>	<b>18,3</b>	<b>20,1</b>	<b>19,7</b>
<b>Ağırlıksız Ortalama</b>				
<b>Toplam OECD</b>	<b>17,5</b>	<b>17,1</b>	<b>17,6</b>	<b>17,7</b>
<b>AB</b>	<b>16,7</b>	<b>17,6</b>	<b>17,5</b>	<b>17,9</b>

Kaynak: Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-93, OECD, Paris, 1993.

**Tablo 2: KDV Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı**

(Yüzde)

Ülkeler	1985	1990	1991	1992
Avustralya				
Avusturya	9,0	8,6	8,5	8,5
Belçika	7,4	7,2	7,2	7,1
Kanada		0,5	2,7	2,5
Danimarka	9,8	9,0	8,9	9,9
Finlandiya	7,5	8,8	8,7	8,4
Fransa	8,7	8,1	7,7	7,5
Almanya	6,0	6,1	6,4	6,5
Yunanistan		9,1	9,4	9,7
İzlanda		9,2	10,1	10,4
İrlanda	7,5	7,3	7,2	7,4
İtalya	5,0	5,7	5,7	5,6
Japonya		1,3	1,4	1,4
Lüksemburg	6,5	6,8	7,2	7,7
Hollanda	7,1	7,3	7,4	7,2
Yeni Zelanda		8,4	8,5	8,5
Norveç	8,7	8,5	8,2	8,6
Portekiz		6,0	5,9	6,8
İspanya		5,4	5,4	5,8
İsveç	7,0	8,3	8,8	8,0
İsviçre				
İngiltere	5,8	6,1	6,7	6,9
ABD				
<b>Türkiye</b>	<b>3,4</b>	<b>3,7</b>	<b>4,2</b>	<b>4,4</b>
<b>Ağırlıksız Ortalama</b>				
<b>Toplam OECD</b>	<b>7,1</b>	<b>6,7</b>	<b>7,0</b>	<b>7,1</b>
<b>AB</b>	<b>7,1</b>	<b>7,0</b>	<b>7,1</b>	<b>7,3</b>

Kaynak: Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-93, OECD, Paris, 1993.