

**KATMA DEĞER VERGİSİ REJİMİNDE  
ESNAF VE ÇİFTÇİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ (\*)**

Çeviren  
Öğ. Grv. Dr. M. Hakkı ÖZEL

**GİRİŞ :**

1 — Mevzubahis bu rapor İsveç, Norveç, Hollanda, Lüksemburg, Almanya, Fransa, Danimarka ve Belçikada, 1971 yılında yürürlüğe giren K.D.V. karşısında küçük esnaf ve çiftçilerin durumlarıyla alakalıdır. I. ve II. kısımlar küçük esnaf ve çiftçilerin özel rejimlerine ayrılmıştır. III. ve IV. kısımlar da bu özel rejimlerle ilgili genel idari ve politik meselelerle ilgilidir. Kullanılan terminoloji ülkeden ülkeye farklılıklar arzeder. Bir ülkede farklı bir sistem olarak nazarı itibare alınan, ashında, başka bir ülkede tatbik edilen normal sistemin değiştirilmiş şeklidir. Bu raporda kullanılan terminoloji bu sebeple ilgili ülkelerinkine tamamen uymaz.

**I — ÇİFTÇİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ**

2 — Çiftçilerin vergilendirilmesi K.D.V. rejiminde aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir :

- a) Basit normal rejim (Danimarka, Fransa, Norveç)
- b) Normal idari vecibelerden muaf rejim (Belçika, Almanya, Lüksemburg ve Hollanda)
- c) Vergi indirimi bakımından normal rejimin değişik uygulamaları (Fransa, Almanya)
- d) Normal rejimin aynen uygulanması (İsveç)

---

(\*) O.C.D.E. Raporu, Mart 1972

## Basit Normal Rejim

3 — Normal rejimde Fransa, Norveç ve Danimarka'da çiftçilere birtakım kolaylıklar sağlandığı görülür. Hatta Fransız çiftçileri de aşağıda 11. paragrafta açıklanan iki özel rejimden birini seçmek hakkına sahiptirler. Danimarka, Fransa ve Norveç çiftçileri normal rejim sistemindeki sürelerden daha uzun dönemlerde beyanname verebilmek hakkına sahiptirler. Bu ülkelerde uygulama şöyledir :

- a) Danimarka'da 3 ayda bir yerine 6 ayda bir beyanname verilir.
- b) Fransa'da 1 ay yerine 3 ayda bir
- c) Norveç'te 2 ayda bir yerine yılda 1 defa çiftçiler beyanname verirler.

Fransa'da vergi, her 3 aylık muamele miktarına göre hesaplanıp ödenebileceği gibi, her sene yeniden tanzim edilen götürü bir yekûna göre de her 3 ayda bir eşit miktarlarda ödenebilir.

4 — Danimarka'da Ziraat Odalarına kayıtlı olan çiftçiler diğer zirai işletmelere yaptıkları vergiye tâbi mal teslimi ve hizmet ifasını vergili satışlardan hariç tutabilirler. Ayrıca, Mayıs 1968'de K.D.V.ne getirilen bir değişikliğe göre iktisadi zorluklar içinde olan çiftçilere yardım etmek için şu hükümler öngörülmüştür : Çiftçiler, vergilendirme döneminin sonundan itibaren ödemekle mükellef oldukları vergi borçlarının yarısını 5 ay 20 gün içinde, ve geriye kalan yarısında 8 ay 20 gün içinde tehirli olarak ödeyeceklerdir. Halbuki, normal olarak vergi borcu vergi dönemi bittikten sonra 1 ay 20 gün içinde ödenmesi icabetmekteydi. (Çiftçilere tanınan müddet 2. paragrafta işaret edildiği gibi, tacirlere tanınan sürenin 2 katına eşit oluyor).

5 — Fransa'da, normal kaide şöyledir : İndirimler geçmiş ayların alışları üzerinden yapılmaktadır. Fakat çiftçilere bu hüküm uygulanmaz ve bunlar cari ay alımlarından doğan vergilerini aynı ay mahsub ederler. Zirai sektör dışında, vergi doğuran olayın mal teslimi olmasına rağmen, çiftçiler bakımından nakdi ödeme demektir. Bu sebeple çiftçiler diğer tacirlerin aksine mallarını satıp gelir elde edinceye kadar vergi ödemek zorunda değildirler. Nihayet, gelirlerinin en az % 80 ini ziraattan elde eden 700 ila 1000 kadar küçük çiftçi vergiden muafırlar. Şayet bu çiftçilerin yıllık satışları 10 000 frank (1800 dolar)'dan az ise hiç bir vergi ödemezler, yıllık mua-

mele tutarları 10 000 ila 13 500 frank (2430 dolar) olanlar % 60, 13 500 17 000 frank (3060 dolar) arasında olanlar % 30 vergiden muaftırlar.

### Normal İdari Vecibelerden Muaf Rejim

6 — Almanya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg'ta çiftçiler kendi arzuları ile K.D.V. rejimine dahil olmaları hali hariç, normal idari mükellefiyetten muaftırlar. Bunun pratikte anlamı şudur: Çiftçiler satışları üzerinden vergiye tabi değildirler, satışlarıyla ilgili muhasebe kayıtlarını tutmak mecburiyeti yoktur. İdari bakımdan bir yükümlülük getirilmiştir. O da günlük alış faturalarını düzenli olarak muhafaza etmektir. Çiftçilerin ilâve ettikleri değerlerde hiç bir vergi yoktur. Fakat bunlar alımlarında ödedikleri vergiyi geri alamazlar. İhracat yapan çiftçiler daha önce ödedikleri K.D.V. ni geri alabilmek için normal rejime tâbi olmalıdırlar. Bu ülkelerde yürürlükte olan özel rejimlerin bazı ayrıntıları ve muayyen durumlardaki farklılıklar aşağıdaki 7 ilâ 10. paragrafta açıklanmıştır.

7 — Belçika'da, Katma Değer Vergisi Sistemi zirai mal ve hizmetleri kapsamına dahil edebilmektedir. Zirai mahsullerin ve hizmetlerin fiyatları üzerinden hesaplanan vergiler, vergi mükelleflerine satış yapıldığında, çiftçilere iade yapılır. Müşteri, çiftçiye bir alış vesikası vermeli ve önceden ödenmiş vergiler için % 5,5 oranında yuvarlak (global) bir vergi iadesi ile fiatı, onun hesabına kaydetmelidir (vergi iadesinde nispet 1 ocak 1971 den 30 Haziran 1971'e kadar % 5, 1 ocak 1975'ten itibaren % 6 olacaktır). Orman mahsullerinde vergi iadesi nispeti % 2'dir. Şayet bu tür mal ve hizmetlere uygulanan K.D.V. nispeti, kanunun saptadığı global nispetten fazla ise, müşteri aradaki fark üzerinden Hazineye borçlu olur. Bu hususi rejim, bazı hallerde çiftçilere uygulanmaz. Eğer, çiftçi ürünlerini, üretim kooperatiflerince düzenlenen ihaleler yerine toptancı veya perakendeci pazarlarında satarsa, seyyar olarak perakende satış yaparsa veya perakende satış için anlaşmaya girerse % 6 lık nispet yerine normal K.D.V. nispetleri uygulanır. Ayrıca çiftçiler her türlü faaliyetlerinden dolayı normal rejime tâbidirler, şayet K.D.V. ne tâbi diğer işleri de yapıyorlarsa ve bu işleri, paragraf 31'de açıklandığı şekilde global nispetlere dahil değilse, yaptıkları bu çeşit muamelelere K.D.V. hükümleri uygulanır.

8 — Almanya'da çiftçilerin önceden ödedikleri vergilerin ortalama yansımaları istatistikî esaslar dahilinde hesaplanır. Bu istatistikî araştırma için 8 000 çiftçi seçilmektedir. Eski verginin yansımaları

nispeti çiftçilik muameleleri için muamelenin % 4,5'u (Bu nispet en son yapılan araştırmalara dayanılarak % 5 olarak hesaplanmıştır) ve ormancılık faaliyetlerinde faaliyetin % 3'ü olarak saptanmıştır. Bu vergi nispetleri (% 5 - % 3) çiftçilerin hem indirim hakkı olarak hem de satış ve hizmetlerine tatbik edilir. Bu sebepten çiftçilerden, vergi idaresine umumiyetle bir vergi ödemeleri istenemez. Böylece çiftçiler ödedikleri vergileri vergi borçlarından mahsub etme yerine bunu müşterilerine yansıtma hakkına sahiptirler. Paragraf 11 de bazı istisnai haller belirtilmiştir. Defter tutma bakımından çiftçilere, yıllık 250 000 D. M. (68 306 Dolar) muamele hacmi veya 12 000 D. M. (3 297 Dolar) kâr toplamına kadar muafiyet tanınmıştır. Bu hüküm hususi rejime tâbi olanlar için de geçerlidir. Defter tutma mükellefiyeti ile ilgili bu hudutlar sadece gelir vergisi bakımından olup, küçük esnafın gelirleri Vergi İdaresi tarafından götürü veya tahmini metodlarla tespit olunur. Bununla beraber tacirlerin gelir vergisi konusundaki durumu her zaman böyle değildir. Eğer faaliyetleri ekseriya tarım - dışı işlere dayanıyorsa bunlar K.D.V. nin çiftçilerle ilgili hükümlerine tâbi tutulmayabilirler. Bu husus K.D.V. ile diğer vergilerin birleştirilmesi bakımından diğer ülkelere nazaran Almanya'nın durumunu aksettiren bir örnek olmaktadır.

9 — Lüksemburg'da, K.D.V. ne göre, çiftçilerin tarımla ilgili mal teslimi ve hizmet ifası muameleleri indirilmiş % 4 vergi nispetine (ormancılıkta % 2) tâbidir. Çiftçilerin satış makbuzları da dahil hiçbir defter tutma mükellefiyetleri yoktur. Alıcılar net fiat ve vergi miktarını gösteren muhasebe belgeleri tanzim etmeye yetkilidirler. Çiftçilere alıcılar tarafından ödenen vergi, çiftçilerin vergi indirimi haklarına karşılık olarak kabul edilir. Lüksemburg'taki bu tatbikat Almanya'daki sisteme benzemektedir.

10 — Hollanda K.D.V. sistemindeki konuyla ilgili hükümler Alman sistemine yakın olmakla beraber kanunen belirlenen çiftçiler satışlarında vergi mükellefiyetine dahi tâbi değildirler. Vergiden muaf zirai işletmelerden mal alan müteşebbisler ödedikleri bedelden 4/104'ünü kendilerinin vergi indirimi hakları karşılığı olarak düşerler. Zirai işletmelerin satış gelirlerinden alınan bu nispet ortalama olarak, bunların mal ve hizmet satışlarından doğan K.D.V.'ne eşit bir miktardır.

#### Vergi İndirimi Bakımından Farklı Uygulamalar

11 — Fransa'da yukarıda 2 ve 4. paragraflarda izah edilen normal rejim içinde, çiftçiler kolaylıklardan istifade yerine, satışların

üzerinden hesaplanan muayyen global bir nispette alım vergilerini telafi etmek sisteminin tercih ederek alımlarını dolayısıyla detaylı kayıtlar tutmak mükellefiyetinden kurtulabilirler. Global indirim nispetleri alımlarının fiili miktarına bakılmaksızın zirai istihsalin bir fonksiyonu olarak hesaplanır, ve buna bağlı olarak değişir. 1969 yılı için bu nispet çiftlik ve kümes hayvanlarında % 3,5 diğer faaliyetlerde ise % 2,4 idi. (1 Ocak 1972 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bir hükme göre çiftçiler muayyen teçhizat alımlarında fiat iskontolarından istifade edebilirler)

Çiftçilerin basitleştirilmiş K.D.V. sistemini tercih etmelerini teşvik için bu nispetler, bazen daha düşük olarak tespit edilmektedir. Fransızların bu sistemi 8. paragrafta izah edilen Alman sistemine benzemektedir. Aradaki fark Almanya'daki çiftçilere normal olarak gerçekte ödiyecekleri vergiye eşit sabit bir global nispet tayin edilmesi ve bunların fiilen vergi ödemeleri ve kayıt tutmaları yükünün ortadan kalkmasıdır. Alman sisteminin istisnai yönü olan, şarap ve diğer alkollü içkileri satanlarla meyve suyu ve bıçkıcılık dallarında çalışanlar aynen Fransız sisteminde olduğu gibi vergilendirilirler. Aynı durumdaki çiftçilerin mahsullerinin satışıyla işgal eden diğer müteşebbisler karşısında rekabet üstünlüğü kazanmalarını önlemek için, bunların satışları normal % 11 K.D.V.'ne tâbi tutulur, ve bundan alımlarında ödedikleri vergiye mahsuben % 5 indirim yapabilirler. Neticede % 6 net vergi ödemiş olurlar. Elbette ki bu nevi çiftçiler satışları için bir muhasebe kayıt defterleri tutmakla mükelleftirler.

## Tercihler

12 — Belçika, Almanya, Lüksemburg ve Hollanda'da çiftçiler arzularına göre K.D.V. normal rejimini seçebilirler. Fransa'da ise basitleştirilmiş K.D.V. rejimini seçmek hakkına sahiptirler. Fakat bir defa böyle bir tercih yapıldıktan sonra Belçika ve Fransa'da 3 yıl, Almanya ve Hollanda'da 5 yıl süreyle bu sistemden vazgeçemezler. Lüksemburg'da bu husus ile ilgili bir kayıt konmamıştır. Almanya'daki 1,3 milyon çiftçinin sadece % 1,5'i ve Hollanda'daki 225 000 çiftçiden 308 tanesi normal basit sistemi seçmişlerdir. Fransa'da ziraat sektöründe tam gün çalışan 1 milyon kişiden % 20'si basitleştirilmiş K.D.V. sistemini, % 55'i global indirim sistemini ve % 25'i basit iskonto usulünü tercih etmiştir. Tarım sektöründe part-time çalışan 400 000 kişi de hesaba katıldığında bu nispetler sırayla % 14 - % 39 - % 47 şeklindedir.

## **Rejimden İstifade Şartları**

13 — K.D.V. içinde hususi rejimlerden istifade şartları önce tercih izni verilen faaliyetleri ve sonra diğer faaliyetlerin sınırlarını kapsar.

14 — Çiftçilik ve ormancılık faaliyetlerinden başka aşağıdaki faaliyetleri yapanlar da tercih hakkına sahiptir.

### **Belçika**

Bahçivancılık, çiçek ve meyve bahçeciliği, bağcılık, orman yetiştirme ve bakımı, küçük ve büyük baş hayvancılık, avcılık faaliyetlerinde bulunanlar kendi ürünlerini işleyebilirler. (Tereyağı imali gibi). Fakat bunlar, normal olarak çiftçilik faaliyetleri dışında olan işleri yaparlarsa (Mesela meyve ve sebze konserveçiliği) bunların özel K.D.V. rejimini seçme hakları kaldırılır.

### **Danimarka**

Hayvan yetiştirmek, balıkçılık, balık çiftliği işletmek, kürk hayvanları yetiştirmek ve meyva bahçeciliği yapmak.

### **Fransa**

Hayvan veya bitki üretimi süresinde veya üretim sonunda, hayvan veya bitki üretimi ile uğraştığı kabul edilmeyen hiç bir kimseye, özel bir vergi rejimi veya hukuki bir tarife uygulanmaz.

### **Almanya**

Müsaade verilen faaliyetler şu şekilde belirtilmiştir. Bir tek çiftçi tarafından toprağın işlenmesi ve ürünlerin kullanılması suretiyle yapılan faaliyetler, hayvan üretimi ve yetiştirilmesinde ölçü, bunların çiftlik içinden beslenebilmesidir. Fakat dönüm başına düşen hayvan sayısı, kanunda belirtilen miktarları aşarsa bu çiftçiler özel rejimi tercih hakkına sahip olamazlar.

### **Lüksemburg**

Tarım, meyva ve sebze yetiştirme, ormancılık, bahçivancılık, avcılık faaliyetleri ile doğrudan doğruya toprağın işlenmesiyle ilgili olarak hayvan beslenmesi ve kullanılması.

## **Rejimden İstifade Şartları**

13 — K.D.V. içinde hususi rejimlerden istifade şartları önce tercih izni verilen faaliyetleri ve sonra diğer faaliyetlerin sınırlarını kapsar.

14 — Çiftçilik ve ormancılık faaliyetlerinden başka aşağıdaki faaliyetleri yapanlar da tercih hakkına sahiptir.

### **Belçika**

Bahçivancılık, çiçek ve meyve bahçeciliği, bağcılık, orman yetiştirme ve bakımı, küçük ve büyük baş hayvancılık, avcılık faaliyetlerinde bulunanlar kendi ürünlerini işleyebilirler. (Tereyağı imali gibi). Fakat bunlar, normal olarak çiftçilik faaliyetleri dışında olan işleri yaparlarsa (Mesela meyve ve sebze konserveçiliği) bunların özel K.D.V. rejimini seçme hakları kaldırılır.

### **Danimarka**

Hayvan yetiştirmek, balıkçılık, balık çiftliği işletmek, kürk hayvanları yetiştirmek ve meyva bahçeciliği yapmak.

### **Fransa**

Hayvan veya bitki üretimi süresinde veya üretim sonunda, hayvan veya bitki üretimi ile uğraştığı kabul edilmeyen hiç bir kimseye, özel bir vergi rejimi veya hukuki bir tarife uygulanmaz.

### **Almanya**

Müsaade verilen faaliyetler şu şekilde belirtilmiştir. Bir tek çiftçi tarafından toprağın işlenmesi ve ürünlerin kullanılması suretiyle yapılan faaliyetler, hayvan üretimi ve yetiştirilmesinde ölçü, bunların çiftlik içinden beslenebilmesidir. Fakat dönüm başına düşen hayvan sayısı, kanunda belirtilen miktarları aşarsa bu çiftçiler özel rejimi tercih hakkına sahip olamazlar.

### **Lüksemburg**

Tarım, meyva ve sebze yetiştirme, ormancılık, bahçivancılık, avcılık faaliyetleri ile doğrudan doğruya toprağın işlenmesiyle ilgili olarak hayvan beslenmesi ve kullanılması.

## Hollanda

Çiftlik hayvanları yetiştirmek, meyve ve sebze bahçeciliği ile ilgili faaliyetlerin yapılmasında kullanılan diğer mallar.

## Norveç

### Çiftçilik ve balıkçılıkla ilgili faaliyetler.

15 — Almanya, Danimarka ve Norveç'te tatlı su balıkçılığı faaliyetine, amme mevzuatına konu olduğu şartlarda, özel izin tanınmıştır. Böyle bir müsaade, Fransa, Hollanda ve Lüksemburg'da yoktur. Başka çiftçiler adına yapılan zirai faaliyetler Norveç hariç, diğer ülkelerde özel rejim kapsamına alınmaz. Almanya ve Danimarka'da ise bu faaliyetler çiftçilikle ilgili oldukları zaman özel rejimden istifade ederler.

16 — İzin verilmeyen işlerle uğraşan çiftçiler aşağıdaki şartlar dahilinde özel rejimin içine girerler :

a) Danimarka ve Hollanda'da izin verilmeyen faaliyetlerden meydana gelen satışların yıllık tutarı 5000 Danish Kr (666 dolar) yahut 10 000 Duch Fl (2762 dolar) dan fazla olmazsa, özel rejime tabi olunabilir. Hollanda'da bu miktarın az nispette aşılması halinde de özel rejim uygulamasına devam edilir.

b) Fransa'da izin verilmeyen faaliyetlerden meydana gelen satışların toplam satışlara oranı % 10 u geçmemelidir.

c) Almanya'da toplam alımlara göre, izinsiz faaliyetlerle ilgili alımların oranı % 20 yi geçmemelidir. Bu nispet eğer % 20 -30 arasında olursa durumun ehemmiyetine göre bir karar verilir. Fakat % 30 dan fazla olan nispetler için özel rejime girme hakkı yoktur.

d) Norveç'te izin verilmeyen faaliyetlerle ilgili satışların yıllık toplamı 18 000 Kr (2520 Dolar) ı aşmamalıdır.

17 — Danimarka, Norveç ve Fransa'da yukarıdaki sınırları aşan çiftçiler iki hesap tutabilirler. Birisi tarımsal, diğeri tarım dışı faaliyetleri için. Bu imkân Almanya ve Hollanda'da tanınmamıştır. Bu iki ülkede kanuni sınırları aşan müteşebbislerin bundan böyle çiftçi sayılmıyacakları ve çiftçilere mahsus özel rejimden yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır.

### Çiftçilere Vergi İadesi

18 — Çiftçilere vergi iadesi yalnızca normal K.D.V. sisteminde ve bu sistem içinde kolaylıklardan faydalanma durumlarında seyrek



olarak görülen bir uygulamadır. Vergi iadesi yapıldığı haller ya ihracat yapılması veya alımlarda ödenen verginin aynı dönemdeki satış vergilerinden fazla olmasıdır. Bu ikinci halde, bütün ürünlerin aynı vergi nispetine tâbi olduğu İskandinavya ülkeleri dışındaki memleketlerde görülür.

19 — Fransa'da vergi iadesi çiftçilere sadece yıllık olarak yapılır. İsveç'te ise bunun aksine, ihracatçılar normal 2 aylık hesap dönemi yerine 1 aylık dönemleri tercih edebilirler. Ancak, vergi iadesi talebi en az 1 000 Kr (193 Dolar) lık miktarlar için yapılabilir. 1000 kadar İsveçli mükellef uygulamada 1 aylık hesap dönemlerini seçmişlerdir, ve bunların hepside ihracatçı olan küçük esnaf veya çiftçilerdir.

20 — Çiftçilerin alımlarında ödedikleri vergileri indirme hakları olduğu, fakat satışlarının ekseriyeti vergiye tâbi olmadığı ve bu yüzden sık sık vergi iadesi talebinde buldukları bir vergi sisteminde, temel gıda maddelerine % 0 vergi nispeti uygulamanın idari uygulama kabiliyeti konusunda görüşmeler yapmak üzere davet edilen heyetlerden İsveç, Norveç ve Lüksemburg temsilcileri, böyle bir sistemin idari uygulama imkânına sahip bulunduğunu belirtmişlerdir. Bunlardan İsveç temsilcisi, halen gemi, uçak, ilaç ve gazetelere — 0 — vergi nispetini uyguladıklarını ve başlangıçta bu konuda çok kuşkuları bulunduğunu işaret etmişlerdir. Toplantıdaki bazı görüşler şöyledir :

Fransa : «Pahalı ve çok karışık olacağından, önemli suistimallere yol açacak niteliktedir.»

Almanya : «Düzenli vergi iadelerine ilâve kontrol işini gerektirecek ve ayrıca genel vergi politikası açısından tavsiyeye şayan olmayacaktır.»

Hollanda : «İdari bakımdan sistemin herhangi bir çekiciliği olmayacaktır.»

İsveç : «Eğer çok çeşitli mallarda ve bütün safhalarda uygulanırsa, bilhassa idare ve kontrol seviyesinde güçlükler yaratabilir.»

Bu münasebetle, A. E. Konseyinin 11 Nisan 1967'de yayınladığı 2. talimatın 9. maddesinin 2. paragrafında öngörülen, üye devletlerin muamele vergileriyle ilgili hukuki mevzuatlarının ahenkleştirilmesi şartı, yeniden tekrarlanmıştır. Alımlarda ödenen vergilerin, vergi iadesine sebep olmadan, normal olarak mahsup edilebilmesi için vergi nispetlerinin sabit olması gerekmektedir.

## **Çiftçilerin Özel Satışları (Çiftlik Kapısında Satış)**

21 — Bütün memleketlerde normal sisteme tâbi çiftçilerin özel satışları vergilendirilir. Danimarka'da çiftçiler diğer çiftlik işletmelerine vergiden muaf satış yapabilirler. (Bkz Pf : 3). Adı geçen satışlarda özel kontrol şekli, sadece aralıklı incelemelerin yapıldığı Almanya'da görülür.

Fakat bütün ülkelerde, normal sistemde vergiye tâbi çiftçilerden satışlarıyla ilgili kayıtları tutmaları istenir. Belçika'da bütün «çiftlik kapısı satışlarda» vergi miktarını da gösteren makbuz verilmesi mükellefiyeti vardır.

## **Hayvani Mahsul İle Nebati Mahsul Arasındaki Fark**

22 — Hayvani ürünle nebati ürün arasında tam olarak bir ayırım yapıldığından bahsedilemez. Fakat sadece Fransa'da sığır ve domuzlar için özel bir kontrol şekli uygulanır. Almanya'da beslenen hayvan sayısı ile yüzölçümü arasında bir rabıta vardır. Hayvan sayısının dönüm başına muayyen miktarı aşamıyacağı hükmü vardır. Aksi halde çiftçi özel rejimden istifade edemez.

## **Tarımsal Kooperatiflerin Vergilendirilmesi**

23 — Norveç'te kooperatif üyesi olan çiftçilerin kooperatif yaptıkları satışlarda K.D.V. ödenmez. Bu çiftçilerin K.D.V. mükellefi olmamaları durumu değiştirmez. Tarımsal kooperatifler için, bundan başka, bir farklı uygulama görülmez. Fakat, Danimarka çiftçilerinin kooperatife satışları konusunda paragraf 3'e bakınız.

## **K I S I M II**

### **KÜÇÜK ESNAFIN VERGİLENDİRİLMESİ**

24 — Milletlerarası plânda mukayeseyi kolaylaştırmak için, küçük esnaf ile çok küçük esnaf arasında bir ayırım yapmak uygun olur. Çok küçük esnaf, bazı şartlar altında idari mükellefiyetlerden muaftır. (Başka bir deyimle, bunlar satışlarından dolayı K.D.V.'ne tâbi değildirler. Satışları nedeniyle defter tutmak mecburiyetinde değildirler, sadece alımlarıyla ilgili faturaları düzenli bir şekilde saklamak mecburiyetleri vardır ve alımlarında vergi indiriminden yararlanamazlar) Diğer taraftan götürü vergi rejimine tâbi olan küçük esnaf ise ya bazı vergi terkininden yararlanır veya

daha gevşek bir kontrol şekline tabi tutulurlar. Belirtmek lâzımdır ki, çok küçük esnaf ile küçük esnaf ayırımı milli terminolojiye girmez. Bütün esnafın (küçük ve çok küçük bir arada) götürü usulde vergilendirildiği Fransa ile de alâkası yoktur.

### **Çok Küçük Esnaf**

25 — Fransa hariç, satışlar üzerinden K.D.V. ödemeyen ve pekçok idari formalitelerden muaf çok küçük esnaflık kriterleri şunlardır :

a) Belçika : Yıllık alımları (yatırım malları hariç) 500 000 B.F. (30 000 Dolar) dan az olanlar.

b) Danimarka : Yıllık muamele hacmi 5 000 Kr (666 Dolar) dan az olanlar.

c) Fransa : Yıllık mükellefiyeti 1 200 Fr (216 Dolar) aşmayanlar.

d) Almanya : Yıllık vergilendirilebilir muamele hacmi 12 000 D.M. (3 279 Dolar) dan az olanlar.

e) İsveç : Yıllık vergilendirilebilir muameleleri 10 000 Kr. (1 934 Dolar) dan az olanlar.

f) Hollanda : Yıllık net vergi borcu 1 300 Df. (359 Dolar) ı aşmayanlar.

g) Norveç : Yıllık vergilendirilebilir muamele hacmi 6 000 Kr (840 Dolar) dan az olanlar.

Dikkat edilecek olursa, Almanya, Danimarka, İsveç ve Norveç'te ölçü olarak yıllık vergilendirilebilir muamelelerin alınmasına karşılık, Fransa ve Hollanda'da yıllık vergi borcunun esas alınmasıdır.

26 — Belçika'da çok küçük esnafa tatbik edilen denkleştirme vergisi adı altında tanınan rejim diğerlerinden çok az farklıdır. Küçük satıcı, muayyen sektörlerde faaliyet gösteren (Bakkaliye, kavafiye, tekstil, kitapçılık, yağ ve boya ticareti) bir şahıs veya ortaklıktır. Bunlar mallarını yeniden bir işleme tâbi tutmadan ve küçük miktarlarda doğrudan doğruya tüketici müşterilerine satarlar. Denkleştirme vergisi, fırıncı, kasap, terzi gibi doğrudan doğruya tüketiciye satış yapsa bile imalatçı ve yapımcılara uygulanmaz. Bundan başka kahveci, lokantacı, kuaför, sanatkârlar gibi hizmet işletmeleri ile ihtisaslaşmış perakende satıcılar da bu verginin kapsamı dışındadırlar. Bu küçük esnafın fatura vermektен, beyanname tan-

zım etmekten K.D.V. ne göre muhasebe tutmaktan ve devlete vergi vermekten muaftırlar. Bunların normal K.D.V. ile global nispetlerde hesaplanan Denkleştirme vergileri alımlarında satıcılarına ödenmelidir. Satıcılarda topladıkları vergileri Vergi Dairesine (Devlete) öderler. İthalat sırasında ödenecek Denkleştirme vergisi de aynen K.D.V. gibi ödenir. Küçük satıcılar ödedikleri vergileri gösteren alış faturalarını kayıt ve muhafaza ederler ve toplam alım ve ithalat miktarlarını yılda bir defa K.D.V. dairesine bildirirler. Küçük satıcılara alımlarında uygulanan Denkleştirme vergisi, bunlara herhangi bir vergi indirimi yolunu kapatır. Büyük yatırım malları alımları bunun istisnasıdır.

### **Küçük Esnaf**

27 — Yukarıda bahsedilen rejimlerin dışında, küçük esnaf daha farklı sistemlere de tâbidir.

- a) Daha uzun ödeme süreleri ve hesap devreleri (Fransa, Almanya, Lüksemburg, Hollanda, İsveç)
- b) Götürü sistem (Fransa)
- c) Vergi indirimi (Fransa, Lüksemburg, Hollanda)
- d) Ödenecek vergide global rejim (Belçika)
- e) Eski kaskat vergi sisteminin devamı (Almanya)
- f) Basit beyan usulü (Fransa)
- g) Normal rejimin uygulanması (Danimarka, Norveç)

Bundan başka, Lüksemburg'da bazı mükellefler için özel rejim düzenleme imkânlarını kanun öngörmektedir. Bununla beraber aşağıda 28 (d) paragrafta bazı ölçüler bu konu için derpiş edilmiştir.

### **Daha Seyrek Beyan ve Ödeme**

28 — Norveç ve Danimarka'nın haricinde kalan diğer ülkelerde küçük esnaf ve satıcılar normal rejim dahilinde daha az seyrek beyanda bulunabilirler ve ödeme yapabilirler.

- a) Belçika'da, şayet muamele hacmi 5 000 000 Frank (100 000 Dolar) ı aşmazsa, mükellefler beyannamelerini 1 ay yerine 3 ayda bir verirler. Ödemeler aylık olarak sabit miktarlarda yapılabilir. (Global rejime tâbi esnaf için Bkz. pf. 31)

b) Fransa'da, aylık vergi borcu 500 (90 Dolar) Franktan daha aşağı ise, ödemeler aylık yerine 3 ayda bir yapılır.

c) Almanya'da, yıllık vergi borcu 1 200 D.M. (328 Dolar) 1 aşmazsa, beyanname verme ve ödemeler aylık yerine 3 ayda bir yapılır. Yıllık vergi borcu 360 D.M. (98 Dolar) dan fazla değilse vergi dairesi geçici beyanname ve peşin ödemededen vazgeçebilir.

d) Hollanda'da 3 aylık dönem için net vergi borcu 6 000 Df (1 567 Dolar) dan fazla olmaz ise, beyan ve ödeme, aylık yerine 3 ayda bir yapılır. Bununla beraber, bu süre idarenin veya mükellefin talebiyle bir aya indirilebilir.

e) Lüksemburg'ta, yıllık muamele hacmi 250 000 franktan az olduğunda yıllık beyan ve ödeme 250 000 - 3 500 000 frank arasında (5 000 - 70 000 Dolar) olduğunda 3 ayda bir beyan ve ödeme yapılır. Uygulanan standart sistemin normal dönemi bir aydır.

f) İsveç'te, ödeme ve beyan dönemleri, yıllık muamele hacmi 60 000 - 100 000 Kr (11 600 - 19 331 Dolar) arasında ise aylık ve 30 000 - 60 000 Kr (5 800 - 11 600 Dolar) arasında ise 6 aylık ve 30 000 Kr. un altında ise bir yıllıktır. Normal rejimin normal süresi ise bir aylıktır. (İsveç'te küçük esnaftan : 31000'i 4 aylık, 55 000'i 6 aylık, 84 000'i yıllık ve 162 000'i 2 aylık dönemlere girer)

### Götürü Usul

29 — Fransız götürü usulünde, vergi mükellefi tarafından verilen yıllık beyan üzerinden vergi dairesince hesaplanır. Vergiyi hesaplarırken dikkate alınan, alış ve satışların toplamı, alış ve satışlarda uygulanan vergi nispeti gibi faktörler normal rejimdeki aynıdır. Vergi idaresinin yaptığı tarhiyata karşı mükellefin itiraz etme hakkı vardır, bu itiraz normal olarak müstakil komisyonlar tarafından karara bağlanır. Götürü usulde vergi bir defa tarhedildikten sonra bu miktar gelecek dönemler içinde geçerlidir. Bu halin değişebilmesi için ancak işletmede göze çarpan bir farklılığın doğmasıyla vergi miktarı da yeniden tespit edilebilir. Bu şekilde küçük esnaf mensupları uzun bir süre ne vergi ödiyeceklerini bilmek imkânına sahiptirler ayrıca normal rejim içinde mecbur oldukları hesap ve kayıt işlerinden de kurtulmuş olurlar. Esnafın vergiler bakımından götürü usule tâbi olma şartları şöyledir : Mal satışı ve kira gelirlerinin yıllık muamele hacmi 500 000 franktan (90 025 Dolar) az olmak veya diğer faaliyetlerden doğan yıllık muamele hacmi 150 000 frank (27 000 Dolar) dan az olmak. Bu usul iki yıllık süreler için tatbik edilir ve ilk yılın muamelelerini içine alan beyanname ikinci yılın sonunda verilir.

İlk yıl için tahmin edilen ile gerçekleşen miktarlar aynı olacak fakat ikinci sene içinde ticari şartlarda değişmeler olursa vergi dairesi vergi miktarında aşağı veya yukarı doğru bir ayarlama yapabilir.

### Vergi İndirimi

30 — Fransa, Lüksemburg ve Hollanda'da küçük esnaf vergi indiriminden istifade edebilir, fakat prensip her üç ülkede bazı değişikliklerle aşağıdaki gibidir.

a) Fransa'da vergi indirimi sadece götürü usul şartlarını haiz ve bu usule tâbi müteşebbislere uygulanır. İndirim şu şekilde yapılır :

1 — Yıllık vergi mükellefiyeti 1200 - 4800 frank (216 - 864 Dolar) arasında olan aşağı yukarı 400 000 esnaf için yapılan genel indirim şöyle hesaplanır :

4 800 - K.D.V.

3

2 — En fazla 5 işçi çalıştıran ve toplam işçilik masrafları yıllık muamele miktarının % 35'ini aşan teşvilli küçük sanat erbabına yıllık vergi borcu 12 000 frank (2 179 Dolar) dan fazla olmamak şartı ile özel indirim uygulanır. 300 000 kadar mükellefe uygulanan bu sistemde net vergi borcunu hesaplarırken şu formül kullanılır.

$$\text{K.D.V. X } \frac{\text{K.D.V. - 1 200}}{12 000 - 1 200}$$

(Formülde kullanılan K.D.V. yatırım mallarına ödenen verginin indiriminden evvel başka bir indirim yapılmadan hesaplanan vergi borcuna eşittir).

b) Lüksemburg'da, esnafın yıllık muamele hacmi miktarı vergi hariç 1 000 000 frank (20 000 Dolar) ın altında olan mükelleflerden, muameleleri 500 000 franktan az olanlar vergi borçlarından 5 000 frank (100 Dolar) düşürmek hakkına sahiptirler. Eğer yıllık muamele hacmi 500 000 franktan (10 000 Dolar) fazla ise, bu miktar ile 1 000 000 frank arasındaki farkın % 1'ini indirirler. Sistemin diğer bir özel hali de; yıllık muameleler toplamı 3 500 000 frank (70 450 Dolar) dan az olan mükellefler için, aksi talep edilmedikçe, vergilendirme dönemi içinde gerçekleşmiş faturalar, verginin hesaba

binda esas alınır. Alımlarda vergi indirimi fiili faturalara istinad eder.

c) Hollanda'da yıllık vergi borcu 1 950 Df (538 Dolar) den fazla olmayan mükellefler vergilerinden 1 300 Df (359 Dolar) indirebilirler ve indirim miktarı hiçbir zaman vergi borcundan fazla olamaz. Yıllık net vergi borçları 3 200 Df (883 Dolar) dan az olan müteşebbisler, vergilerinden 3 200 Florin-fiili vergi borcu, arasındaki fark kadar bir indirimden istifade edebilirler. Takvim yılının ilk 9 ayına ait vergi ve indirim miktarları tahmini olarak hesap edilir ve takvim yılının sonunda toplam vergi borcu ortaya çıktığında kesin hesap yapılır. Bu hususi rejime tâbi olan mükellefler, müşteri bir müteşebbis dahi olsa, fatura üzerinde vergiyi aynı olarak belirtemezler.

### Vergi Borcuna Göre Global Rejim

31 — Belçika «global rejim»i günü gününe gerçek durumlarını kayıt edemiyen, fatura ve belgelerden sıhhatli bilgi elde edemiyen vergiye tâbi mükelleflerin muamelelerini tespit etmek amacını güder. Bu rejim, muamelelerinden dolayı normal fatura tanzim eden mükelleflere değil, yalnızca özel müstehliklere mal ve hizmet satan ve muamelelerinde fatura tanzim etmeyen küçük esnaf için geçerlidir. Önceki senelerin vergilenebilir muameleler toplamı 5 000 000 B.F. (100 000 Dolar) dan fazla olmayan bütün şahıs ve ortaklıklar, bu rejime tâbidirler. Global tarh işlemi, vergi idaresi tarafından ve ilgili dernek ve birlik temsilcilerinin de görüşü alınarak tespit edilir. Örnek : 1971 yılında 20 kadar iş kolunun global tarh işlemi yapılmıştır. Merkez ve şube bakkaliyeleri, çiftlik mamulleri satanlar, kümes hayvanı satıcıları, balıkçılar, kasap, fırıncı ve pastacılar, kundura ve manifaturacılar, yağ ve boya satıcıları, kitapçılar, eczaneler, haber ajansları, kahveciler, kuaförler ve terziler bunlardandır.

32 — Ekseri durumlarda, global vergi hesaplarına esas olan, satılan malların alış fiyatlarına uygulanan gayri safi kâr oranlarıdır. Fakat bazı sektörlerde başka hususlarda nazarı itibare alınır. Meselâ saat başına gelir ve hizmette geçen saat sayısı, satılan birim miktarları, satılan miktarlarla ilgili toplam ödemeler gibi. Global miktarlar vergi dairesince ilgili kuruluşların mütalâaları alındıktan sonra tayin edilir.

Global miktarın tespitinde düşüncelerinden istifade edilecek ticari kuruluşlar tekliflerini detaylı olarak her yıl en geç 1 Şubata kadar idareye bildirmelidirler. Böyle bir bildirme olmazsa idare ilgili

sektör için re'sen hüküm verir. Her yıl başında geçici vergi miktarları tayin edilir, yıl sonunda kesin miktara ulaşılır.

33 — Global rejime tâbi mükellefler herkese fatura vermekle mükelleftirler, ayrıca alış ve satış belgelerini de muhafaza ile yükümlüdürler.

Alış faturaları defteri global miktarın tespitine yardımcı olmak amacı ile detaylı olacaktır.

### **Eski Kaskat Vergi Sisteminin Muhafazası**

34 — Almanya'da, yıllık muamele hacmi 60 000 D.M. (16 393 Dolar) ı geçmeyen esnaf K.D.V. sisteminin dışındadır. Bu tür esnaf gayri safi muameleleri üzerinden % 4 nispetinde, eski çok safhalı kaskat vergi sistemindeki gibi, bir vergiye tâbidirler. Bunlar ödedikleri vergilerini mahsup edemezler ve fatura üzerinden aynı vergi gösteremezler.

Federal Almanya hükümetince hazırlanan bir tasarıya göre 1 Ocak 1973 tarihinden itibaren küçük esnaf K.D.V. kapsamına alınacaktır. Bu münasebetle, yıllık muameleleri 12 000 D.M.'ı aşmayan esnafın K.D.V. ödemiyeceği ve evvelce ödedikleri vergiyi de indiremeyecekleri hükme bağlanmıştır. Senelik muamele hacmi 12 000 - 60 000 D.M olan esnafalara ödeyecekleri vergi üzerinden bir miktarının indirilmesi için bir hak tanınacaktır.

### **Basit Beyan Usulü**

35 — Fransa'da yıllık iş hacmi miktarı 1 000 000 Frank (180 000 Dolar) ı aşmayan esnaf, lokantacı ve otelcilere, yıllık muamele tutarı 250 000 Frank (45 010 Dolar) ı geçmeyen sanatkâr ve hizmet erbabı için, normal sistem içinde 1 Ocak 1971 den itibaren basit beyan usulü kabul edilmiştir. Vergi borcunu gösteren, muamele ve indirimli alımlar basitleştirilmiş beyannamenin her ay tanzimi istenir. Aylık beyan usulüne göre mükellefler, satışlarını K.D.V. nin 4 farklı nispetine göre göstermek zorunda değildirler. Aynı zamanda, vergili satışlarını vergisiz satışa çevirmek, satın alınan veya imâl edilen mallar, işletmede tüketilen mallar, ifa edilen hizmetler ayrımları yapmak, indirimli alımlarını teferruatlı şekilde göstermek mükellefiyeti de ortadan kalkar.

36 — Hollanda ve Almanya'da küçük esnaf için basitleştirilmiş usuller kullanılmaktadır. Danimarka, İsveç, Lüksemburg ve Norveç'te herhangi bir özel rejim uygulanmaz. Öte yandan Fransa'daki ka-



rışıklıklara sebep olan husus 4 ayrı vergi nispetinin uygulanmasından ileri gelmektedir. Bu sebeple tek vergi nispeti uygulayan İskandinav Ülkelerinde özel bir basitleştirmeye gitmeye lüzum yoktur.

### **Alışlar Üzerinden Vergi İndirme Hakkı**

37 — Hollanda'daki indirimli vergiye tâbi küçük esnaf (çok küçük esnafın haricindekiler) Fransa ve Lüksemburg'ta olduğu gibi normal yollardan önceden ödenen K.D.V. sini indirebilirler. Diğer taraftan, Almanya'da özel rejime tâbi küçük esnaf önceden ödenmiş vergilerini indirme hakkına sahip değillerdir. Fakat bunların kapital malları alımları için K.D.V.'nin ilk beş yılı için konmuş geçi ve indirimli yatırım vergisi uygulanmaz.

### **Normal Rejimin Seçimi**

38 — Paragraf 25 teki çok küçük esnafta, küçük esnaf gibi K.D.V. sisteminin normal rejimine tâbi olmayı isteyebilir ve alışlarında vergi indiriminden istifade hakkına sahip olabilir. Almanya'da küçük esnafın % 56'sı normal rejimi tercih etmiştir. Fransa'da 240 000 esnaf normal rejimi istemiştir. Mükelleflerin gönüllü olarak sistemi istemeleri teşvik edilmektedir. Bu cümleden olarak Fransa'da bu nevi müracaatlar yeni açılan işletmelerde açılıştan itibaren 30 gün içinde, eski mükellefler için götürü usulün 2 yıllık süresini takibeden yıl başında yapılabilir. Belçika'da global rejimin uygulandığı sektörlerdeki küçük esnaf K.D.V. nin normal rejimini tercih edebilirler. Bu konuyla ilgili müracaatların gelecek yıl geçerli olabilmesi için en geç 1 Aralıkta K.D.V. dairelerine müracaatın yapılması icabeder.

### **Özel Rejimin Seçimi**

39 — Bir defa normal rejim seçildikten sonra Fransa'da ve Belçika'da 2 yıl, Almanya ve Hollanda'da 5 yıl bu rejimden vazgeçilemez. Almanya'da K.D.V. nin ilk uygulama yılı olan 1968 ve 1969'da bu sınırlama 1 yıl olarak tespit edilmişti. Fransa ve İsveç'te vergiye tâbi olmayan çiftçilerde çok küçük esnaf sayılabilir. Hollanda'da 225 000 çiftçiden 200 000'i zirai mükellef addedilmektedir.

### **Özel Rejimle İlgili Kriterlerin Özeti**

40 — Küçük esnafla ilgili bilgiler aşağıdaki tabloda özet olarak verilmiştir. Rakamlar yıllık olup dolar cinsindedir. T ve L harfleri şu anlamı ifade ederler :

T : Bir yıl içinde aşılmaması gereken dolar cinsinden muamele miktarını göstermektedir.

L : Dolar cinsinden 1 yıl içinde aşılmaması gerekli vergi borcunu belirtir.

	Vergiden muaf çok küçük esnaf	Küçük Esnaf için özel rejim	Daha seyrek beyan ve ödeme	
			Normal süre	Küçük esnaf için süre
Belçika	—	T 100 000	1 Ay (1)	3 Ay
Danimarka	T 666	—	3 Ay	3 Ay
Fransa	L 215	L 864 veya 2179	1 Ay	3 Ay - L 1 080
Almanya	T 3279	T 16 293	1 Ay	3 Ay - L 328
Lüksemburg	—	T 70 451	1 Ay	( 3 Ay - T 70 000) (12 Ay - T 5 000)
Hollanda	L 359	L 538	1 Ay (2)	3 Ay - L 6 628
Norveç	T 840	—	2 Ay	2 Ay
İsveç	T 1934	—	2 Ay	4 Ay - T 19 331 6 Ay - T 11 600 12 Ay - T 5 800

(1) Ödeme için 1 ay, beyan için 3 ay

(2) Normal süre 3 ay, çok büyük işletmeler ve özel firmalar için 1 ay.

### K I S I M III

#### ÖZEL REJİMLERİN İDARESİ

##### Özel Geçiş halleri :

41 — Özel geçiş halleri konumuzda aşağıdaki hususlar müşahade edilmiştir.

a) Fransa'da küçük esnaf özel rejimden normal rejime ya kendi arzularıyla veya yıllık iş hacminin 500.000 veya 125.000 frankı (90.025 - 22.500 dolar) geçmesiyle girerler. Aksi durumlarda mükellefin tercihinden vazgeçmesiyle veya yıllık muamele hacminin yukar-

daki miktarların altına düşmesiyle meydana gelir. Her iki sistemde en az 2 yıl mükellef kalmak icap eder.

b) Almanya'da özel rejimin hükümleri içinde bulunmayan çiftçiler, küçük ve çok küçük esnaf, ilgili vergi döneminde tâbi oldukları vergi sistemine göre vergilendirilirler. Ekseriya bu hal normal rejim olmakla beraber daha evvel çok küçük esnaf statüsünü kaybeden mükellef küçük esnaf statüsüne tâbidir.

Muayyen bir vergi dönemi için mükellefiyet şekli belirtilen esnaf lar aynı zamanda özel rejimede tabidirler. Umumiyetle özel rejim şartlarının dışına açık olarak çıkan mükellefler tekrar aynı rejimi seçemezler. Bununla beraber bazı olağanüstü hallerde küçük esnaf özel rejime tabi olmakta devam edebilir.

c) Hollanda'da bir takvim yılı içindeki vergi borçlarından geçici olarak vergi indirimi talep eden, ve bu yılın sonunda geçici indirim hesaplanıpta vergi ödeme gücü yerinde olan mükellefler (küçük esnaf) vergi dairesi ile anlaşmaya gitmelidirler. İndirimden evvelki net vergileri 1300 D.F. (359 dolar) veya daha az olan küçük esnafın yaptığı müracaatın özel rejim geçici indirimi için gerçek olmaması halinde, bunlar vergi ödemezler, fakat 5 yıl için idari mükellefiyet muaflığı ortadan kalkar.

Daha evvel özel rejim şartlarına sahip olmayan fakat bu şartları sonradan muayyen bir hesap döneminde elde eden zirai işletmeler, diğer işletmeler gibi vergiye tabidirler. Küçük esnaf sayılmıyan fakat yıl sonunda, vergi indirimi şartlarına haiz olan mükellefler vergi iadesi talep edebilirler.

#### **Yerinde kontrol :**

42 — Esnaf mükellefler nezdinde yapılan kontroller şöyledir .

- a — Danimarka : 3 yılda bir (Vergi iadesi istenirse daha sık)
- b — Fransa : 4 yılda bir
- c — Almanya : Büyük firmalar için (yılda bir defa, küçük firmalar ise daha seyrek)
- d — Lüksemburg : En az 3 yılda bir
- e — Hollanda : 4 yılda bir

f — Norveç : Eski satış vergisi rejiminde 10 senede bir defa, yeni K.D.V. rejimi için tesbit yapılmamıştır.

g — İsveç : Devamlı bir kontrol yoktur. Gelir vergisi yoklamasında bu kontrolda yapılır.

43 — Yukarda açıklanan kontrol süreleri hakkında çiftçiler ve küçük esnaf bakımından aşağıdaki fikirler ileri sürülmüştür.

a — **Fransa** : Son zamanlara kadar küçük işletmeler 15 yılda bir, çok küçük işletmeler ise 23 yılda bir kontrole tâbi tutulurdu. Diğer taraftan çiftçiler için hiçbir kontrol yoktu. 1970 ten sonra ticaret erbabının 10 yılda bir vergi kontrolüne tâbi olması isteniyor.

b — **Almanya** : Küçük işletmeler ve çiftçiler daha seyrek kontrol edildiler.

c — **Lüksemburg** : Ziraatçılar hiçbir kontrole tabi tutulmuyor.

Danimarka, Hollanda, Norveç ve İsveç'te çiftçi ve küçük esnaf arasında bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Küçük esnaf ve çiftçi kontrol edilmezler.

### **Formlardan Faydalanma :**

44 — Norveç, diğer vergilerle K.D.V. için aynı formları kullanan tek ülkedir. Çiftçiler için özel formlarda vardır. Bunlar aynı zamanda gelir vergisinin hesaplanmasında da kullanılır. Lüksemburg'ta K.D.V. formları diğer vergilerin kontrolüne elverişli olmakla beraber bundan faydalanılmaz.

Almanya'da bir mükellefin her çeşit rejimine aynı vergi dairesince bakıldığından özel bir forma lüzum görülmemiştir, İsveç'te K.D.V. formları gelir vergisini kontrol için vergi dairesince kullanılmaktadır.

### **Özel Eğitim Tedbirleri :**

45 — K.D.V. tatbikatında, radyo, televizyon, gazeteler, konferanslar yoluyla ve eğitici kurslar düzenlenerek gerek memur ve gerekse mükellefin eğitilmesine çalışılmıştır. Küçük esnaf ve çiftçinin özel eğitiminden bahsedilmemekle beraber İsveç ve Danimarka çiftçi kuruluşlarının üyelerine bilgi vermekle hayli yol katedmişlerdir.

### **Adli Takibat ve Anlaşmazlıklar :**

46 — Lüksemburg, Hollanda, Norveç ve İsveç'te K.D.V. ne karşı takibat ve karşı gelmeler hakkında bir hükme varmak henüz çok erkendir. Almanya'da ise diğer vergilerle K.D.V. arasında vergi suçları bakımından bir ayırım yaparak bilgi toplanmadığı anlaşılmaktadır. 1969 yılında Danimarka'da K.D.V. ile ilgili vergi suçundan dolayı yargılanan 800 kişiden 100 tanesi çiftçidir. Aynı yıl yargılanarak cezalandırılan 28 Fransız'dan 7 tanesi küçük esnaftır.

47 — Fransa'da 1968 ve 1969 yıllarında K.D.V. ile ilgili vergi anlaşmazlıkları hakkında şu bilgiler verilmiştir.

<b>Vergi dairelerine yapılan itirazlar</b>	<b>1968</b>	<b>1969 (Tahmini)</b>
Reddolanın itirazlar	28.430	32.862
Kabul olunan itirazlar	15.435	14.610
Vergi iadesi	7.531	17.582
İdari kazaya giden davalar	439	342
Danıştaya giden davalar	68	89

## **IV. K I S I M**

### **POLİTİKA MESELELERİ**

#### **Rekabet Üzerine Etkileri :**

48 — K.D.V. uygulayan memleketlerin hiç biri özel rejimin ekonomik etkileri üzerinde bir araştırma yaptırmadılar. Fiyatlar ve rekabet üzerinde hiçbir etkisi olmayacağını peşinen kabul ettiler. Fransa'da küçük esnaf rejimini vergi indirimi sayesinde muayyen zümreye bazı avantajlar sağladığı, fakat çok sınırlı olan bu durumun şikâyetlere yol açmadığı belirtilmektedir. İsveç'te çok küçük esnafa tanınan basitleştirilmiş hesap usullerinin bir avantaj olduğu, fakat bundan faydalananların çok önemli olmadıkları ileri sürüldü. Almanya küçük esnafın kaskat vergi sistemine tabi olmasını arzula-  
mış fakat bu sistemin neticede rekabet şartlarını değiştireceğini düşünmüştür. Çiftçilerle ilgili rejim ise bir problem yaratmamıştır. Almanya'da çiftçilere uygulanan özel rejimin, bundan çok az avantaj temin ettiği,, Fransa'da ise böyle bir uygulamanın dezavantaj ya-

ratmakla beraber fiyatlar üzerinde etkili olabilecek oranda olmadığı belirtilmiştir.

### **Özel Rejimlerin Gayeleri :**

49 — Danimarka, Fransa ve Lüksemburg'ta özel rejimin bulunuş nedeni, ekonomik sebeplere dayanır. Almanya'da küçük esnafa uygulanan özel rejimde de yüksek işçi giderleri ve yüksek Katma Değer yüzünden bu küçük esnaf üzerine yüklenen ilave vergi yükünü önlemek amacı güdülmüştür. Özel rejimin amaçları ise şöyledir:

- a — Küçük esnaf ve çiftçileri K.D.V. nin karışık usullerinden kurtarmak,
- b — Vergi memurlarında kısıntı temin etmek.

### **Özel Rejimlerin Geleceği :**

50 — Özel rejim uygulayan ülkeler bu rejimi yakın gelecekte bir değişikliğin beklenmediğini bilhassa belirtmişlerdir. Sadece 34. paragrafta belirtildiği gibi Alman küçük esnaf rejiminde bir değişiklik öngörülmüştür. Almanya ve Fransa'da gönüllü normal rejimi tercih eden mükellefler her geçen gün artmaktadır.