

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞİN MUHTEMEL İKTİSADİ VE MALİ ETKİLERİ

M. Hakkı ÖZEL*

GİRİŞ

Günümüz devleti, topluma daha iyi hizmet sunabilmek için devamlı olarak daha fazla kamu harcamaları yapmak lüzumunu hissetmektedir. Kamu harcamalarının finansmanı ise genelde % 70-95 oranında vergilerle karşılanmaktadır. Türkiye'de bu oran halen % 85 civarındadır. Ülkelerde uygulanan vergi sistemlerini üçlü gruba ayırabiliriz. Genelde gelirler elde edilirken gelir vergileri, bu gelirlerin bir kısmı tüketimde kullanıldığında gider vergileri, gelirin harcanmayıp servet halinde biriktirilmesinden de servet vergileri doğmaktadır. Gelir, gider ve servet vergileri kendi içlerinde ülkelerin ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel yapılarında zamanla meydana gelen değişiklikler nedeniyle reforma tabi tutulurlar.

Her vergi reformu neticesi, kaldırılan vergi yerine getirilen yeni verginin ekonomik, mali ve teknik birtakım tesirleri olacağı tabiidir. Bu sebeple, o tarihte mevcut düzenin değiştirilmesi neticesi birtakım karışıklıklar meydana gelecektir. İşte bu umumi deyişle belirtilmeye çalışılan hususlarda, Türkiye'de halen mevcut olan;

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve Sigorta muameleleri vergilerine ilişkin hükümleri hariç).

2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu,

1318 sayılı Finansman Kanununun Spor Toto Vergisine ilişkin hükümleri,

6747 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine İlişkin hükümleri

1 Ocak 1985 tarihinde yürürlükten kaldırılıp yerine 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uygulanmaya konulacaktır.

Katma değer vergisi kaldırılan vergilerin yerine uygulanmaya başlayınca iktisadi ve mali sahada ne gibi değişiklikler olacağı sorusu akla gelir. İşte bu soruyu cevaplamadan önce kaldırılan ve yeni konan vergilerin teorik yapıları üzerinde kısaca duralım.

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

1- İstihsal Vergisiyle Katma Değer Vergisinin Gider Vergileri Sistemi İçindeki Yeri:

Katma Değer Vergisi, genel satış vergileri grubuna giren yayılı muamele vergisine benzeyen üretim-tüketim safhalarının her aşamasından alınan bir vergidir. Üretim, toptan ticaret, perakende ticaret aşamalarında o mal veya hizmete ilave edilen değerler üzerinden vergi alınır. Verginin matrahı ise, o safhanın satış fiyatı değil katma değeridir. Malın satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki farktan oluşan katma değer, genelde ücret, faiz, rant ve kârdan meydana gelir. Verginin hesaplanması ise, malın satış fiyatı üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinden ortaya çıkar. Uygulamada belli dönemlerde işletmeye giren mallar için ödenen K.D.V.'si ile işletmenin yaptığı satışlardan tahsil edilen katma değer vergilerinin mahsubu neticesinde ortaya çıkan bakiye bir vergidir.

Memleketimizde 1957 yılından beri uygulanan istihsal vergisi hangi tür satış vergisidir? Bu suale yazarlar çeşitli cevaplar vermişlerdir. İstihsal vergisi, her ne kadar istihsalde kullanılan ilk maddeleri vergilemek gayesiyle eski muamele vergisinin yerine getirilmiş ise de, verginin konusuna ilk istihsal maddeleri durumunda bulunmayan mamul maddeler de dahil edilmiştir. Ayrıca bütün ilk istihsal maddelerini de bünyesinde bulunduramamıştır. Vergi, toplu muamele vergisi grubundan ilk istihsal vergilendiren bir vergi türü olmaktan çok uzaktır. Zira toplu muamele vergisi istihsal faaliyetlerinin belli bir safhasından alınmaktadır. Bu tip verginin çeşitleri ise şunlardır. İmalat satış vergisi, toptan satış vergisi, perakende satış vergisidir. Mamuller üretim safhasından dağıtım safhasına geçerken vergilendirilirse buna imalat satış vergisi denir. Mamuller en son safhada tüketiciye geçerken vergilendirilirse bu vergiye de perakende satış vergisi denir.

Türkiye'de uygulanan istihsal vergisi, imalat satış vergisi olarak ilk üretim maddelerini vergilendirme gayesi güderken, mamul mallarını da vergi kapsamına almaktadır. Bu sebepten istihsal vergisi bütünüyle imalat satış vergisi kavramına girmemektedir. Genel satış vergisi grubuna muhtevası itibariyle giremeyen istihsal vergisi hakkında Bulutoğlu şu açıklamayı yapmaktadır. "Yapılmış ilk maddelerin imalatçıya satışının vergilendirilmesini genel satış vergisi değil de özel satış vergisi saymak daha doğru olur. Bu tip vergilerde satışları vergiye tabi olan bir üretim aşaması genel bir biçimde tanımlanmamakta sadece vergilendirilen maddeler sayılmaktadır. Türkiye'de bugün uygulanan istihsal vergisinde, vergiye tabi olan ilk maddeler sayılmaktadır. Son zamanlarda (1970 de montaj istisnasının kaldırılması üzerine) Türkiye'de bu vergi bir kısım imalat aşamalarına da yayılmıştır." Şu halde, Kenan Bulutoğlu'na göre istihsal vergisi muhtelif maddeleri tablolar halinde sıralayan özel bir satış vergisidir.

Bu konuda başka düşünceleri de şöyle sıralayabiliriz: "Prensip itibariyle ilk istihsal tezine dayanan Türk sistemine gelince, istihsal vergisinin daha pratik ve tatbiki kolay fakat öbür yandan da teorik yapısı itibariyle de şüphesiz daha kaba bir şeklidir. Bu vergiyi daha evvelde belirttiğimiz üzere bizim gibi sanayiini yeni kurmak ve geliştirme çabası içinde bulunan bir memleketin belli bir intikal dönemi için uygulayacağı bir vergileme şekli olarak kabul etmek lâzımdır".

"İstihsal vergisinin bir genel satış vergisi mahiyetinde olmadığını zira pek çok

tüketim maddeleri vergi dışındadır. Özel satış vergisi mahiyetinde de değildir. Öyleyse nevi şahsına münhasır bir vergi olduğu belirtilmektedir."

Yukarıdanberi sıraladığımız çeşitli görüşlere bakılınca, bugün memleketimizde uygulanan istihsal vergisi teorik bir temelden mahrum, memleketin gerçeklerine göre uydurulmaya çalışılmış bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır.

İstihsal vergisi bir taraftan, toplu muamele vergisi grubundan imalat muamele vergisine benzemekte, diğer taraftan özel satış vergisinin özelliğini bünyesinde taşımaktadır. Ama muhakkak bir gruba ithali gerekiyorsa kanaatımızca imalat muamele vergileri içinde mütalâa edilmesi daha uygun olur. Zira verginin ağırlığı ilk istihsal safhasındadır. Şu halde istihsal vergisinin katma değer vergisi karşısındaki durumu teorik olarak toplu muamele vergisi grusundan imalat muamele vergisinin durumu ile aynı olmak lâzım gelir.

Ülkemizde uygulanmakta olan İstihsal Vergisi Türk Vergi Sistemi içinde önemli bir yeri ve ağırlığı olan bir vergi olduğu hiç kuşkusuz tartışılmaz. Gider vergileri kanunu içinde en önemli bölümü oluşturan istihsal vergisi toplu muamele vergilerinin ilk istihsal safhasında alınan tüketim vergilerinin her türlü sakıncalarını üzerinde taşımaktadır. Bu vergi genellikle ilk istihsal safhasındaki maddeleri vergilendirdiğinden kapsamının dar oluşu nedeniyle oranları yüksektir. Böyle bir tatbikattan doğan ekonomik ve mali sorunlar 1957 yılından beri çok çeşitli yönlerden sert bir şekilde eleştirilmektedir.

Bu aşamada İstihsal Vergisi kaldırılıp yerine Katma Değer Vergisi getirilince meydana gelebilecek muhtemel etkiler incelememize konu olacaktır. Yoksa diğer gider vergilerinin durumu ayrı ayrı ele alınacak değildir.

2- İstihsal Vergisinden Katma Değer Vergisine Geçişin İktisadi Etkileri:

Genelde uygulamaya konulan vergilerin tahsilinden sonraki iktisadi durumla, tahsilinden önceki iktisadi durum birbirinin aynı olamazlar. Dolayısıyla vergilerin iktisadi etkilerinden bahsedilecektir. Harcamalar üzerinden alınan ve genel nitelikli olan Katma Değer Vergisi, dar sahayı vergileyen İstihsal Vergisinin yerine ikame edilince, bu verginin iktisadi etkisi, istihsal vergisine nazaran daha geniş olacaktır.

Bu iktisadi etkiler şu şekilde özetlenebilir.

a) İstihsal Vergisinden Katma Değer Vergisine Geçişin Üretim Maliyeti Üzerine Etkisi:

İstihsal vergisi, ilk istihsal maddeleri üreten müesseselerden alınmaktadır. Genellikle ilk istihsal maddelerinin vergilendirilmesi nedeniyle verginin mükellefiyet sınırlarının dar olması yüzünden devlete yeterli mali kaynak sağlayabilmek için vergi oranları yüksek tutulmuştur. Zira istihsal vergisinin temel özelliği K.D.V.den farklı olarak tek safhalı bir vergi oluşu ve diğer safhalardan ayrıca vergi alınmayışıdır. İşte bu nedenle istihsal vergisinin vergi oranları K.D.V. ne göre çok daha yüksektir. Halen yürürlükte olan istihsal vergisine tabi bazı ilk istihsal maddelerinin vergi oranları aşağıdaki tablodan da izlenebilir.

İLK İSTİHSAL MADDELERİNDE:

	Ortalama
Madenler	% 20
Kauçuk	% 25
Suni plastik maddeler	% 40
Kürkler, kıymetli taşlar	% 75
Kağıt ve mukavalar	% 20
Camlar	% 22
Tekstil	% 12
Diğer maddeler	% 18
İtiryat ve tuvalet mad.	% 30
Mamül maddelerde	% 20
İthal maddelerinde	% 25
Genel Ortalama	% 30

Tablodan da görüleceği gibi, ilk istihsal maddeleri üzerindeki vergi oranları hayli yüksek olup, ilk istihsal müesseseleri vergilerin büyük bir kısmını ödemek zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla istihsal vergisi, ilk istihsal müesseselerinin fon ihtiyacını arttırmakta ve böylece üretim maliyetlerinin yükselmesine neden olmaktadır. Aynı durum ilk istihsal maddelerini satın alarak üretim-yapan diğer sanayi kuruluşları için de sözkonusudur. Zira bünyesinde yüksek oranda istihsal vergisi olan ilk istihsal maddelerini kullanarak üretim yapan sanayi dalları uzun süren üretim boyunca malların bünyesindeki vergiler kadar ilave bir fonu bağlı tutmak zorundadır. Aynılan bu fonların kıtlığı ve pahalılığı da dikkate alınırsa istihsal vergisinin üretim maliyetleri üzerinde arttırıcı etkisi daha kolayca gözlenebilir. Halbuki üretim-dağıtım zincirinin her aşamasını vergileyen katma değer vergisi, aynı miktardaki bir vergi gelirini daha düşük nisbette (% 10) bir vergileme ile elde edilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle sinai işletmelerinin fon ihtiyacını en aza indirmekte ve sonuçta üretim maliyetini düşürücü yönde etki yapmaktadır.

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklarsak durum şöyle olacaktır. Sinai bir müessese, normal bir üretimde bulunabilmek için 2.000.000 liralık bir istihsal maddesi stoku bulundurmak zorunda ise ve bu hammadde % 30 istihsal vergisine tabi ise, işletme bu stoklama işi dolayısıyla 2.600.000 liralık fonu ayırmak mecburiyetindedir. Halbuki % 10 nisbetinde bir K.D.V. uygulanması halinde 2.200.000 liralık bir fon kullanacak ve ülkede K.D.V. sine geçmekle bu sinai müessesenin elinde sırf bu stoklama nedeniyle 400.000 lira daha az bir fon bağlama imkânı ortaya çıkacaktır. İşte bu nedenle fazladan stoklara bağlanan fonların üretim maliyetlerini önemli ölçüde arttıracığı ortadadır. K.D.V. ne geçilmesiyle stoklara bağlanan fonlarda meydana gelebilecek azalma nedeniyle üretim maliyetlerini düşürücü yönde etkileyecektir.

Ayrıca müşterilerden tahsil edilen Katma Değer Vergisi belli bir dönem sonunda (üç ay) vergi dairesine yatırılacağından bu dönem zarfında vergi dairesine yatırılacak katma değer vergisi, işletme için faizsiz elde edilmiş bir fon niteliğindedir. İşletme bu ek fon için faiz ödemiyeceğinden bu durumun maliyetleri düşürü-

cü etkisi azda olsa müşahade edilecektir. Çünkü işletme eğer bu fonu bankadan temin etseydi faiz ödeyecek ve bu faiz bir maliyet unsuru olacaktı. Ancak kredili satışlarda durum tersine gibi gözüküyor.

b) İstihsal Vergisinden Katma Değer Vergisine Geçişin Fiyatlar Üzerindeki Etkileri:

İstihsal vergisi sınav işletmeler için yüksek maliyetlere neden olması dolayısıyla fiyatlarda artışlara yol açmakla birlikte yüksek fiyat dolayısıyla malın sürümü başlangıçta yavaşlayacak; bu nedenle ek stoklama maliyet artışına ve bunun yine fiyat artışına neden olacağı görülecektir. Ayrıca malın maliyetine giren istihsal vergisi, vergili maliyete kâr marjı uygulanmasıyla vergiden de kâr sağlanması gibi bir durum yaratacaktır. Bu hâl ilâve fiyat artışlarına neden olmaktadır. Oysa Katma Değer Vergisi uygulamaya konulunca, vergi yükü ağırlığı çeşitli aşamalara dağılacığından fiyatlara etkisi istihsal vergisi gibi fiyat şişmesi şeklinde olmayıp üretim-dağıtım safhalarına yayılacaktır. Dolayısıyla K.D.V. istihsal vergisinin yerine konduğunda, fiyat artışlarının miktar ve hızı yavaşlayacaktır.

Katma Değer Vergisinin maliyetleri azaltıcı yöndeki bu etkilerine karşı maliyetleri ve fiyatları sun'i olarak yükseltmek ihtimali de vardır. Aslında bünyesine giren ilk maddelerden istihsal vergisi alındığı için halen piyasada mevcut bütün malların maliyet ve fiyatları içinde ödenen istihsal vergilerinin bir payı vardır.

Genelde istihsal vergisinin yerini alan ve ancak bu vergi kadar hasılat sağlayan bir katma değer vergisinin genel fiyat seviyesinde bir değişiklik yapmaması icap eder. Ne varki istihsal vergisinin oranları uygulandığı mallara göre değiştiğinden Katma Değer Vergisinin oranını teke indirmek çok güçtür. Ve nihayet ülkemizde uygulanacak K.D.V. nisbeti % 10 olduğuna göre bazı malların fiyatı sabit, bazılarında düşme ve bazılarında ise yükselme görülmesi doğaldır. Ayrıca istihsal vergisi uygulamasında bu mallar vergili olduğundan bunu müşterisine yansıtması neticesi fiyatlarda ister istemez artış görülecektir. Üretim-dağıtım zinciri içinde yer alan firmalar K.D.V.'nin uygulamaya konulmasıyla daha önce istihsal vergili malların bu yükü dahil değilmiş gibi yeni bir yükümlülük karşısında kaldıkları düşüncesine kapılarak psikolojik faktörlerin etkisi altında malların fiyatlarını arttırabilirler. Bu hâl bütün ekonomide zincirleme fiyat artışlarına neden olabilir. Bu tür fiyat artışlarını önlemede fiyat kontrolü ve mükellefleri K.D.V. hakkında bilgili kılmak, etkin bir yoldur. Aksi halde bu psikolojik durum daha şiddetli fiyat artışlarına neden olabilir.

c) İstihsal Vergisinden Katma Değer Vergisine Geçişin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi:

İstihsal vergisinin oranları yüksek olduğundan, vergili mal üretiminde bulunan sanayiciler, malların fiyatının yüksek oluşu nedeniyle bu malları stoklarda daha fazla tutmakta ve sonuçta mükellefler daha çok fona ihtiyaç duymaktadırlar. Halbuki K.D.V. nin uygulamasıyla, düşük oranlı vergi yüzünden sanayicilerin atıl kalan bir kısım fonlarını yatırımlarına ayırmaları mümkün olabilmektedir.

Yatırım malları satın alınırken, ödenen katma değer vergileri, imal edilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergilerden indirilerek geri alınabilecektir. Sanayiciler, yatırımların büyüklüğü oranında vergiden kurtulacak ve böylece işletme bünyesinde fonlar birikecektir. Bu fonlar tekrar yatırım veya işletme sermayesi ola-

rak kullanılabilir. Neticede yatırımlar hızlanacak, sanayileşme de o nisbette artacaktır. Örneğin, bir müteşebbis 1.000.000 liralık yatırım yapar ve bu yatırım malları % 10 katma değer vergisine tabi olsun. Müteşebbis 100.000 liralık bir katma değer vergisi ödemiştir. Yine aynı sanayici ilk ay yaptığı 100.000 liralık satış dolayısıyla (% 10 katma değer vergisi) 10.000 liralık vergi tahsil etmiştir. 100.000 - 10.000 = 90.000 liralık fark maliye idaresi tarafından sanayiciye ödenecektir.

Bu durum Devlete hayli vergi geliri kaybettireceği için, bunu ölemek maksadıyla engel kaidesi K.D.V. kanunu bünyesine dahil edilmiştir. Böylece Vergi İdaresi yatırımlar için ödenen vergiyi 5 yıla kadar bir zaman süreci içinde geri ödeyecektir. İşletmenin sadece yaptığı yatırımlarla ilgili vergileri değil, umumi masraflar dolayısıyla ödenmiş olan vergileri de mahsup etme hakkını, katma değer vergisi verdiği için dolayı bu tür vergi işletmelerin çıkarına olmaktadır. Ülkemizde uygulanmakta olan istihsal vergisi rejiminde yatırımlarla ilgili istihsal vergisi yükü sanayicinin üzerinde kalmakta, dolayısıyla sanayiciler yatırım yaparken istihsal vergisi engelini düşünmek zorundadırlar. Halbuki Katma Değer Vergisi uygulamasında sanayici için böyle bir engel söz konusu olmayacaktır.

Ancak Türk Katma Değer Vergisi Kanununda engel kaidesi bulunduğu göre ortaya şöyle durumlar çıkabilecektir. Yeni kurulan müesseselerde yatırım malları alışları üzerine hayli yüksek katma değer vergisi ödenmektedir. Halbuki bu işletme yeni kurulmuş olduğu için satışları daha az olmakta, dolayısıyla satışlar üzerinden tahsil edilen katma değer vergisi de cüzi olmaktadır. İşte bu yüzden yeni tesis edilen işletmeler üzerinde hayli ağır katma değer vergisi yükü kalacaktır. Bu aynı müessese gelir vergisi noktaî nazarından zarar etmemekte ise de; katma değer vergisi nazarında hayli zor altındadır. Bu durumda yeni kuruluşlar sırf engel kaidesi nedeniyle ilk yıllar katma değer vergisinden mütevellit mali kriz içinde bulunacaklardır. Bunun dışında işini rantabl hale sokan eski müesseseler, yeni yatırımlar yaparlarsa, yeni bir firma kadar mali kriz içine düşmeyeceklerdir. Yeni işletmelerin piyasada eski firmalarla rekabet edebilme olanakları bu kaide yüzünden azalmaktadır.

İstihsal vergisinden katma değer vergisine geçilince yatırım malları için ödenen vergilerin geri alınması beş yıla kadar uzasa bile indirim mekanizmasıyla geri alındığından yatırımlar vergiden arındırılmış ve böylece teşvik edilmiş olmaktadır.

d) İstihsal Vergisinden Katma Değer Vergisine Geçişin İhracat

Üzerine Etkisi:

Katma değer vergisi, ihracatı vergisiz bir hale getirmektedir. İhraç malının bünyesinde mevcut olan vergiler faturalarda belli olduğundan bu verginin tesbiti ve iadesi gayet kolaydır. Ayrıca ihracatta bir başka usul de şöyledir. "İhracat için yapılacak üretim ve teslimlerde gerekli mal ve hizmetlerin vergisiz olarak satın alınmasına imkân verilmekte, buna karşılık satıcı da bu gibi teslimler için hazineye katma değer vergisi ödememektedir. Bu usul ihracat için üretim yapanlara arzedilen mal ve hizmetlerden katma değer vergisi alınarak daha sonra aynı vergi hasılatının ihracatçıya iade edilmesi şeklinde işleyen sistemi bertaraf etmektedir."

Katma değer vergisinin uygulanması ile ihraç mallarında kendiliğinden işleyen vergi iade mekanizması içerisinde milletlerarası rekabet desteklenmiş olacaktır. Halbuki bugün memleketimizde yürürlükte bulunan istihsal vergisine göre, ihracatta vergi iadesi götürü oranlara göre yapıldığından, ihraç malı üzerindeki gerçek verginin

bulunup iadenin buna göre yapılması zordur. Katma değer vergisinde ihracatçının sadece ihraç ettiği malların maliyetine giren vergiyi değil, yatırımları, umumi masrafları, alış ve satış masrafları dolayısıyla ödediği katma değer vergisini de geri almaktadır. Bu şekilde ihraç malı üzerindeki bütün vergi yükü kaldırılmaktadır. Katma değer vergisi sistemine geçilince, bugünkü istihsal vergisinin cari olduğu düzenden daha gerçekçi bir şekilde ihraç mallarımız vergi iadesinden faydalanacaklardır. Ayrıca vergi iadesinin bir teşvik primi haline gelmesi de önlenmiş olacaktır.

e) Katma Değer Vergisine Geçişin Diğer Ekonomik Etkileri:

Katma değer vergisi genel kapsamıyla bütün mal ve hizmetleri vergilemektedir. Tüketilen bütün mal ve hizmetlerin vergi dolayısıyla fiyatları yükselecektir. Fiyatları yükselen mallara karşı talep azalacağından, tüketim harcamaları eskisine nazaran kısılacaktır. Buna mukabil vergi indirimi mekanizmasından istifade eden yatırım harcamaları ise artacaktır. Bugünkü istihsal vergisinin tabanı, katma değer vergisi kadar olmadığından tüketim harcamalarını azaltıcı etkisi kısmi olmaktadır.

Katma değer vergisi ekonomideki mevcut mal ve hizmetlerin çok büyük bir kısmının bütün üretim ve dağıtım aşamalarını kapsamına alarak konjonktürü yakından takip eder. Katma değer vergisinin fiskal hasılatı milli ekonomi içindeki vergiye tabi mal ve hizmetlerin satış hacmine bağlı olduğundan, iktisadi durgunluk devrelerinde bu hasılat miktarının düşmesi gayet normaldir. İktisadi canlanma devrelerinde ise, hazineye bol varidat sağlar. Yalnız burada şu hususu belirtmekte fayda vardır. Katma değer vergisi istihsal vergisine nazaran konjonktüre karşı daha hassastır. Çünkü bütün mal ve hizmetleri vergi bünyesine almaktadır. İstihsal vergisinde ise ancak ek tablolardaki yazılı maddeler vergiye tabi tutulmuştur.

Katma değer vergisinin ana prensibine göre alışlarda ödenen vergi, satışlarda tahsil edilen vergiden mahsup edilmektedir. Şu halde bir malın üzerindeki verginin işletme tarafından tahsili şartı, ancak o malın satışı ile mümkündür. Stokta kalan bir malın üzerindeki katma değer vergisini firma hiçbir zaman tahsil etmek imkânını bulamayacaktır. Hal böyle olunca katma değer vergisi, stokta çalışan firmaların aleyhine durum yaratarak spekülâtif maksatlı stok hareketlerini önleyecektir.

3- Katma Değer Vergisine Geçişin Mali Etkileri:

Türk Vergi Sisteminde istihsal vergisinden, katma değer vergisine geçmekle iktisadi olduğu kadar, mali bir takım neticeleri de beraberinde getireceği muhakkaktır. Bu yeni vergi uygulamasından doğacak mali meseleler nelerdir? Şimdiki konumuzu bu hususlar teşkil edecektir.

a) İstihsal Vergisinden, Katma Değer Vergisine Geçişin Vergi İdaresine Etkisi:

Gider vergisinin uygulama sahasını tüketim aşamalarından ne kadar geriye götürüp, tüketiciden uzaklaştırılırsa, vergi adaletinin gerçekleşmesi o kadar zor, fakat mükellef sayısı da az olacağı için vergi idaresinin o nisbette kolay olacağı bir gerçektir. Gerçekten az sayıdaki mükelleften vergi tahsil etmek masraf bakımından az olacağı gibi, hem de bu mükellefleri kontrol etmek imkânı kolaylaşacaktır. Türkiye'de uygulanan istihsal vergisi, ilk istihsal maddelerini ve bazı mamul maddelerini vergilediği için mükellef sayısı az olmaktadır. İşte bu az mükellef grubunu, hem ida-

ri açıdan kontrol ve hem de vergisini tahsil kolaydır. Bir verginin tahsil ve idaresinin kolay olması, vergicilikte uyulması lâzım gelen prensiplerden biridir. Yani buna verginin asgari tarh ve tahsil masrafları prensibi veya ucuzluk prensibi denmektedir. Denebilirki istihsal vergisi kanunu ile, tarh ve tahsil kolaylığı bakımından vergileme prensiplerinden birine uyulmuş olmaktadır.

İstihsal vergisinden, katma değer vergisine geçilince, vergi istihsal ve dağıtım aşamalarının hepsine uygulanacağından, mükellef adedi hayli artacak ve gelir vergisi mükellef sayısına yaklaşıacaktır. Tek safhalı bir vergiden, katma değer vergisine geçilen bir ülkede mükellef sayısı 3 veya 4 misli artar. Bu ise verginin idaresini pahalılaştırır. Şu halde memleketimizde katma değer vergisine geçilince, vergi idarelerinin meşgul olacağı mükellef sayısı kat kat artacak demektir. Bugünkü mali idare bu artışa cevap verebilecek güçte değildir. O halde kaliteli vergi elemanlarının sayısını artırmakta fayda vardır.

Katma değer vergisi mükellefi sayısında meydana gelecek bu artıştan korkulmamalıdır. Bu hususta Prof. C. Shoup şöyle diyor. "Brezilya'da 1967'de yürürlüğe konan katma değer vergisinin idaresinde açıkça başarılı olmaları cesaret verici bir olaydır. Bu vergi perakende safhaya kadar uzanmakla beraber, küçük perakendecilerin ödedikleri vergi miktarı envanter kontrolüne, dış karinelere ve benzeri hususlara dayandırılan ve hiç şüphesiz büyük ölçüde götürü mahiyettedir.

... Katma değer vergisinde idari kolaylık sağlanması için mükellef sayısından ziyade, kanunun tedvin şekli ön plândadır. Bu gaye için faydalı özellikler şunlardır. Tek bir vergi nisbetinin uygulanması, bazı ürünlerin istisna edilmemesi, haddinden fazla küçük firmaların vergi dışı bırakılması, defter tutamıyacak firmalara birkaç yıl için götürü katma değer vergisi bakımından gerekli defterlerin tutulmasında ısrar edilmesi, katma değer vergisini izah için yaygın bir eğitim kampanyasının uygulanması icabetmektedir."

Katma değer vergisinin uygulanabilmesi için muhakkak surette muhasebe kayıtlarına lüzum hasıl olmaktadır. İşletme umumiyetle üçer ay fasıllarla vergi borcunu, vergi dairesine ödemektedirler. İşletme her üç aylık satın alımları dolayısıyla ödediği vergiler ile aynı dönem satışları için tahsil ettiği vergiler arasındaki farkı hesaplayıp, vergi bu fark üzerinden ödenmektedir. Halbuki her müessese düzenli ve kifayetli muhasebe kayıtları tutacak güçte olmayabilir.

Ayrıca katma değer vergisi dolayısıyla mükelleflerin vergi idaresine verecekleri beyannameler üç ayda bir olarak devreler halinde tekrar edileceğinden bu hayli fazla sayıda vergi beyannamelerini incelemek Türk Vergi İdaresi için, içinden çıkılmaz zor bir külfet olacaktır.

b) Katma Değer Vergisinin Oto Kontrolü Sağlamaya Etkisi:

Katma değer vergisinin önemli bir üstünlüğü de vergi tatbikatı ile ilgili olup, kendiliğinden denetim sağlama imkânını vermesindedir. Katma değer vergisinde vergi ödeyicisinin kanuni mükellefiyeti verginin tamamına ait olmakta ancak bu mükellefiyetten kısmen veya tamamen kurtulabilmek için satın almalarına ait vergileri tevsi etmek mecburiyetindedir. İsbat etmek külfeti burada vergi ödeyicisine yüklenilmiştir. Bu hal vergi mükellefini satın aldıkları, yani başkalarının satışlarından dolayı fatura istemek mecburiyetini yüklemektedir. Aynı zamanda mükellef vergi indiriminden istifade edebilmesi için bu belgeleri muhafaza etmek zorundadır.

Böylece mallarını satın alan müşterilerine, vereceği belgelerin vergi idaresine ibraz edileceğini düşünen satıcı bir kısım satışlarını kayıt dışı yapabilme olanağını azda olsa kaybetmektedir. Şu halde alıcı ve satıcının fatura almada karşılıklı menfaati olduğuna göre bu sistem kendiliğinden perakende satış safhasına kadar kesintisiz devam edecektir. Ancak burada belirtilecek bir hususu vardır, o da fatura alma, verme mecburiyetinde menfaat perakende safhada zaafa uğramaktadır. Çünkü bu mekanizma bir kapalı devre teşkil etmemekte ve perakende satış devresinde, bu kapalı devrede çatlak meydana gelmektedir. Zira fatura almada nihai mütehlkin hiçbir menfaati yoktur. O halde katma değer vergisinin perakende safhasının vergisi, zayi olacak demektir. Perakendeci mükellef toptancıya ödediği kadar vergiyi nihai müstehlike fatura suretiyle intikal ettirir, bundan sonraki kısmı faturasız satış yapar. Bu duruma hal çaresi olarak perakende safhada alış veriş yapanları fatura almaya ve vermeye mecbur edecek, kanuni müeyyideler ihdas etmektedir. Ülkemizde faturalı yaşamla vergi iadesi bu amaca yöneliktir.

İstihsal vergisinde ise, vergi nisbetlerinin yüksekliği neticesinde vergi kaçakçılığı cazip bir hal almaktadır. Vergi toplama safhası sadece vergiye tabi maddeleri imal eden işletmelerdedir. Alıcı ve satıcının faturasız mal mübadelesinde karşılıklı menfaatleri vardır. Bu haliyle istihsal vergisinde oto kontrol müessesesi mevcut olmayıp, vergi kaçakçılığını teşvik eder bir durumu vardır.

c) Vasıtasız Vergileri Kontrol Aracı Olarak Katma Değer Vergisi:

İstihsal vergisi yerine katma değer vergisinin ikâmesi neticesinde, vasıtalı vergilerde vuku bulacak oto kontrol sistemine paralel olarak vasıtasız vergilerin de kontrolü, imkân dahiline girmektedir. Bilindiği gibi memleketimizde uygulanan ve son derece tekâmül etmiş bir vergi nazarı ile baktığımız gelir vergisi sisteminden maliye gerekli geliri sağlamak imkânından mahrumdur. Buna sebep olarak da vergi kaçakçılığının gelir vergisinde çok yaygın olduğu kanaatidir. Vergi idaresi imkânlarının azlığı sebebiyle bu sahayı gerekli şekilde kontrol edememektedir. Katma değer vergisi uygulanmaya başlanınca verginin bünyesinde mevcut olan oto kontrol sistemi işlemeye başlayacak ve faturalı alış-veriş nedeniyle gizleme olanağı ortadan kalkacaktır. Bu neticenin hasıl olabilmesi için makinalaşmış bir vergi idaresinin merkezinin kontrolü, oto kontrolle birleştirilmesine bağlıdır. Hülâsa hem vasıtalı vergi gelirleri artacak, hem de vasıtasız vergi gelirlerinde artışlar olacaktır.

d) Katma Değer Vergisinin Vergi Adaleti ve Vergi Yükü Üzerine Etkisi:

İstihsal vergisi, ilk istihsal maddeleri ve bazı mamul maddeleri kavraması ve bu maddelerle çok değişik malların üretilmesi, bu malların çeşitli gelir gruplarının ihtiyaçlarına cevap vermesi bakımından, vergi sosyal adalet ilkelerine uygun değildir. Zira birbirinden çok farklı gelir gruplarının satınalma güçleri karşısında bu vergi ilgisiz kalmaktadır. Halbuki katma değer vergisi teorisinde verginin matrahını katma değer teşkil ettiğinden dolayı hangi malda katma değer fazla ise o mal üzerinde vergi de fazla olmaktadır. Neticede vergi müstehlikleri satınalma güçlerine göre vergilendirilmiş olmaktadır.

Bilindiği üzere istihsal vergisi ilk madde ve bazı mamul malları yüksek nisbetle vergilemiştir. Vergi bu maddeleri kullanan sanayi üzerinde ağır bir yük olarak kalmaktadır. Sanayicinin mütedavil sermayesi bu vergiden dolayı bağlanmaktadır. Şu

halde istihsal vergisinde vergi yükü sadece sanayici grubun üzerine binmiş ve diğer sektörlerde bu yük adeta hissedilmemektedir. Halbuki katma değer vergisi bu vergi yükünün gayri adil dağılımını düzeltici yönde etki edip, vergi yükünü bütün istihsal aşamalarına ve perakende safhasına dağıtacaktır. İstihsal vergisi tatbikatında ağır bir vergi yükü altında bulunan sanayicinin katma değer vergisi sistemine geçişle bu yükü hafiflemiş olacaktır.

SONUÇ

Bugün gider vergileri sistemimizin ana temel vergisi mahiyetinde olan istihsal vergisinden katma değer vergisine geçiş 1 Ocak 1985 tarihinde vuku bulacaktır. Bu olayda istihsal vergisinden katma değer vergisine geçilince imalat sanayinin vergi yükü, diğer sahaların (üretim-tüketim aşamaları) mal ve hizmetlere kattığı değer ölçüsünde yayılacağından, hafifleyecektir. Gerçek olarak vergi indirimi sağlanacağından ve yatırımlar bu vergiden belli bir süreyle de olsa istisna edileceğinden memleketimizde sanayileşme hız kazanacak ve mükerrer vergileme durumu ortadan kalkacaktır. İhracat vergisiz değer üzerinden yapılabilme olanağı elde edecektir.

Yeni bir vergiye geçiş nedeniyle, bütün aşamalarda Katma Değer Vergisine geçişin satıcılar üzerindeki psikolojik etkisiyle fiyatlarda artmalar görülebilir. Ancak etkin bir piyasa denetimi ve ekonomide arz-talep dengesinin sağlanmasına yönelik bir uygulamaya başlanırsa gerçek olmayan psikolojik fiyat artışları önlenilecektir.

Katma değer vergisinin etkin bir biçimde uygulanabilmesi için, vergi idaresinin reorganize edilmesi, bu sahada mekanizasyona en kısa sürede geçilmesi, personelin eğitimi ve nihayet ülkemizde muhasebe uygulamalarını düzeltip etkinleştirecek bir sisteme kavuşturulması lâzımdır.

KAYNAKLAR

- Alaybek Ali: Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar, İstanbul, 1965.
Akbay Mehmet: Vergi İdaresi Açısından Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, Kasım 1984 İstanbul.
Akmansu Mehmet: Katma Değer Vergisi ve Memleketimizde Uygulama Olanağı, Maliye Bülteni, Sayı: 665, Ankara.
Akmen Mustafa: Katma Değer Vergisinde Madalyonun Diğer Yüzü, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Aralık 1984.
Aysan Mustafa: Katma Değer Vergisinin Başarısı Muhasebe Uygulamalarının İyileştirilmesine Bağlıdır. Banka ve Ekonomik Yorumlar, Aralık 1984.
Bulutoğlu Kenan: Kamu Ekonomisine Giriş 1971, İstanbul.
Birkan Üner: Mükellef Açısından Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, Kasım 1984.
Cosciani Cesare: Katma Değer Vergisi, Maliye Enstitüsü Konferansları 18. seri İstanbul 1969.
Çakır Veysel: Katma Değer Vergisi ve Fiyat Artışları, Vergi Dünyası, Kasım 1984.
Çaycık Bülent: İşletme Vergisi ve Tatbikatı, İstanbul 1971.
Değer Nuri: Katma Değer Vergisinin Özellikleri ve Üstünlüğü, Maliye Dergisi 70. 1984.

- Dikmen Orhan: "Türkiye'de Gider Vergileri" Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, İstanbul 1970.
- Duverger Maurice: Finances Publiques P.U.F. Paris 1971.
- Eren Necmi: İstihsal Vergisi ve Türkiye'de Tatbikatı, Ankara 1971.
- Doğan Aykon: Katma Değer Vergisinde Genel Esaslar, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınlarından No: 151/93, Eskişehir 1976.
- Eracar Yılmaz: "Türkiye'de Vergi Reformu Nasıl Başarılabilir" Gelirler Haber Bülteni, Aralık 1976.
- Erginay Akif: "Türkiye'de Vergi Değişiklikleri Nasıl Olmalı" Milliyet Gazetesi, 28.1.1980.
- Kafaoğlu Adnan Başer: "Vergiler ve 1972 Bütçesi" Milliyet 28.3.1972.
- Laure Maurice: Au secours de la T.V.A. Paris 1957.
- Matthiasson Björn: "Katma Değer Vergisi" Maliye Bülteni, 666, 1971.
- Mehl Lucien: Science et Technique Fiscales, Paris 1959.
- Nadaroğlu Halil: Kamu Maliyesi Teorisi 1983, İstanbul.
- Korkmaz Esfender: Vergi Yapısı ve Gelişimi, 1982, İstanbul.
- Özsoyer Nur: Katma Değer Vergisine Geçiş İçin Gerekli Hazırlıklar Yapıldı mı? Vergi Dünyası, Kasım 1984.
- Özsoy Numan: Türkiye'de Katma Değer Vergisine Geçiş Maliye Bülteni 672, 1972.
- Shoup Carl: Türkiye'de Vergi Reformu Planlaması Raporu, Ankara 1972.
- Özer İlhan: İstihsal Vergisinin Belirli Sanayi Dalları Üzerindeki Yüğü ve Etkileri, İ.A. Vakfı İstanbul 1974.
- Şanver Salih: Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası Kasım 1984.
- Tekeli Esat: "İstihsal Vergisi" Vergi Mecmuası 1956, Cilt: 3, Sayı: 33.
- Uzun İbrahim: Katma Değer Vergisi ve Türkiye'de Uygulama Olanakları: Maliye Bülteni 671, 1972.