

KATMA DEĞER VERGİSİ ile İSTİHSAL (ÜRETİM) ve İSTİHLAK (TÜKETİM) VERGİLERİ ARASINDAKİ FARKLAR, HER İKİ VERGİ REJİMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK AVANTAJ ve DEZAVANTAJLAR

DIFFERENCES BETWEEN VALUE ADDED TAX AND PRODUCTION AND CONSUMPTION TAXES, ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF THE APPLICATION OF BOTH TAX REGIMES



Kemal Serkan KESKİN*

ÖZ

Ülkemizde harcama vergileri 'Umumi İstihlak Vergisi', 'Muamele Vergisi', 'İstihsal Vergisi' ve en son 'Katma Değer Vergisi' olmak üzere dört safhadan geçmiştir. Söz konusu vergilerin teorik temellerinin ortaya konulmasının ardından katma değer vergisinin istihsal (üretim) ve istihlak (tüketim) vergilerinden farklarının açıklanması ile söz konusu vergilerin tarihsel süreç içerisinde katma değer vergisine yerlerini bırakmalarının ve katma değer vergisi yürürlüğe konurken hedeflenen aşamaya ulaşıp ulaşılmadığının istatistiksel verilerden faydalanılarak değerlendirilmesi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı Vergi, Harcama Vergileri, İstihlak Vergisi, İstihsal Vergisi, Katma Değer Vergisi.

ABSTRACT

Expenditure taxes in our country have evolved through four phases: general consumption tax, transaction tax, production tax, and finally value added tax. This study clarifies the differences between value added tax and production and consumption taxes, after having discussed the theoretical bases of these taxes. It then deals with the historical shift from production and consumption taxes to value added tax. The study finally questions the achievement of value added tax by using the statistical data.

Keywords: Indirect tax, expenditure tax, consumption tax, production tax, value added tax

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Türkiye’de harcama (muamele) vergileri dört safhadan geçmiştir. Bunlardan ilki olan ‘Umumi İstihlak Vergisi’ safhası sadece bir yıl sürmüştür. Bunu izleyen ‘Muamele Vergisi’ safhası ise 1927-1957 yılları arasında 30 yıl sürmüştür. Bu ise 1957 yılında üçüncü safhayı teşkil eden ‘İstihsal Vergisi’ne yerini bırakmıştır. En son 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ‘Katma Değer Vergisi’ ise son aşamayı oluşturmaktadır.¹

Eksiklikleri olsa da katma değer vergisinin çağdaş ve uygulanabilir bir vergi olduğu öğretide ve ülke uygulamalarında genel kabul görmüş bir olgudur. Özellikle üretim (istihsal) ve tüketim (istihlak) vergileri ile karşılaştırıldığında, çalışmamızda da ayrıntıları ile görüleceği üzere, gerek mükellefin gönüllü uyumu, gerek adalet, gerekse vergi gelirlerine katkı yönünden oldukça üstün yanları olduğu kabul edilmektedir. Ülkemizde her üç vergi türü de uygulandığından, üretim ve tüketim vergilerinin katma değer vergisine evrilmesi sürecinin, söz konusu vergilerin karşılaştırılabilirliği açısından, iyi anlaşılması gerekmektedir. Uygulamalar sırasında, yükümlülerin, üç vergiyi de algılayış biçimleri ile vergilere tepkileri, istatistiksel veriler doğrultusunda birlikte değerlendirildiğinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun² (KDVK) Genel Gereğesi’nde yer verilen söz konusu vergiye geçiş sebepleri ile hedeflerin, tarihsel sürecin çok iyi irdelenmesi sonucunda belirlendiği anlaşılmaktadır.

Çalışmamızda temel amaç, üç verginin tanıtılması ve karşılaştırılması olsa da, açıklamaların seyri, istihsal ve istihlak vergilerinden 8 adedinin yerini katma değer vergisine bırakması nedeniyle, söz konusu vergilerin ülkemizde uygulanış şekillerinin ve eksikliklerinin katma değer vergisinin kabulüne nasıl bir ortam hazırladığının irdelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Bu çerçeveden bakıldığında, çalışmamızda ilk olarak Katma Değer Vergisi, İstihsal (Üretim) Vergisi ve İstihlak (Tüketim) Vergisinin teorik temelleri ile söz konusu vergi rejimlerinin yapısı açıklanmış, bu açıklamalar yapılırken her üç verginin de harcama vergileri içindeki yerinin ve ülkemizde uygulanan katma değer vergisinin teorik temellerinin ortaya konulması yoluyla belirtilen amaca ulaşılmaya çalışılmıştır. Ardından 1920-1984 dönem aralığında istihsal (üretim) vergisi ve istihlak (tüketim) vergisi uygulamalarından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kabulüne kadar geçen tarihsel sürecin irdelenmesi suretiyle ilk kısımda açıklanan teorik temellere uygulamada nasıl hayat verilmeye çalışıldığı ortaya konulmuştur. Bu kapsamda katma değer vergisine geçiş süreci genel bir bakış açısı ile tanıtılmış, ardından genellikle onar yıllık dönemler itibarıyla istihsal ve istihlak vergilerinin geçirdiği aşamalar niceliksel veriler ile desteklenerek irdelenmiştir. Üçüncü olarak katma değer vergisi, istihsal (üretim) vergisi ve istihlak (tüketim) vergisinin farkları teorik olarak ve sayısal bir örnekle açıklanmıştır. Dördüncü ana başlık altında Üretim (İstihsal) ve Tüketim (İstihlak) Vergileri ile Katma Değer Vergisinin olumlu ve olumsuz yönlerinin 3065 sayılı KDVK’nın Genel Gereğesi’nde ve öğretide yapılan açıklamalardan yararlanılarak tablo halinde ekonomik ve mali açıdan karşılaştırılması yapılmış ayrıca özellikle katma değer vergisine geçişte önemli bir etkisi olan istihsal vergilerinin olumsuz yönleri sıralanmıştır. Son olarak KDVK’nın yürürlüğe girdiği 1985 yılı ve sonrasında, katma değer vergisinin gerçekleşme oranlarının önceki bölümlerde yapılan açıklamaları ve tezleri doğrulayıp doğrulamadığı istatistiksel veriler yardımıyla analiz edilmiştir.

¹ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, Vergilerin Ekonomik Analizi, Dora Yayıncılık, Bursa, 2010, 1. Baskı, s: 205.

² 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yukarıda bahsedilen açıklamalar yapılırken, ülkemizde çeşitli adlar altında alınan dolaylı mali yükümlerin oldukça karmaşık bir yapı göstermesi sebebiyle, bazı vergilerin belli bir sistematik oluşturulabilmesi açısından yapısında farklılık olabilmesine rağmen taşıdığı isimlerin esas alınarak sınıflandırıldığının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ, İSTİHSAL (ÜRETİM) VERGİSİ ve İSTİHLAK (TÜKETİM) VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ ve SÖZ KONUSU VERGİ REJİMLERİNİN YAPISI

Bu bölümde 'Katma Değer Vergisi', 'İstihsal (Üretim) Vergisi' ve 'İstihlak (Tüketim) Vergisi'nin teorik temelleri ile söz konusu vergi rejimlerinin yapısı açıklanmış, bu açıklamalar yapılırken her üç verginin de harcama vergileri içindeki yerinin ve ülkemizde uygulanan katma değer vergisinin teorik temellerinin ortaya konulması yoluyla belirtilen amaca ulaşılmaya çalışılmıştır.

2.1- Harcama Vergisi Türlerinin Tanımı ve Katma Değer Vergisi, İstihsal (Üretim) Vergisi ile İstihlak (Tüketim) Vergisinin Vergi Türleri İçindeki Yeri

Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan yahut tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Geliri veya serveti elde edildiklerinde değil, harcadıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirirler. **Dolaylı (vasıtalı) vergilerdir.** Miktarları tüketim harcamalarına göre değişir; vergilenmiş malları daha çok kullananlar, diğerlerine oranla daha fazla vergi öderler. Tersine artan oranlı vergilerdir; kişinin geliri büyüdükçe tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin gelirine oranı küçülür.³

Gider vergisi, muamele vergisi, istihsal vergisi, istihlak vergisi, işletme vergisi, katma değer vergisi gibi kavramlar harcamalar üzerinden alınan vergileri ve çeşitlerini anlatmak üzere değişik yasalarımızda yer almış terimlerdir.⁴

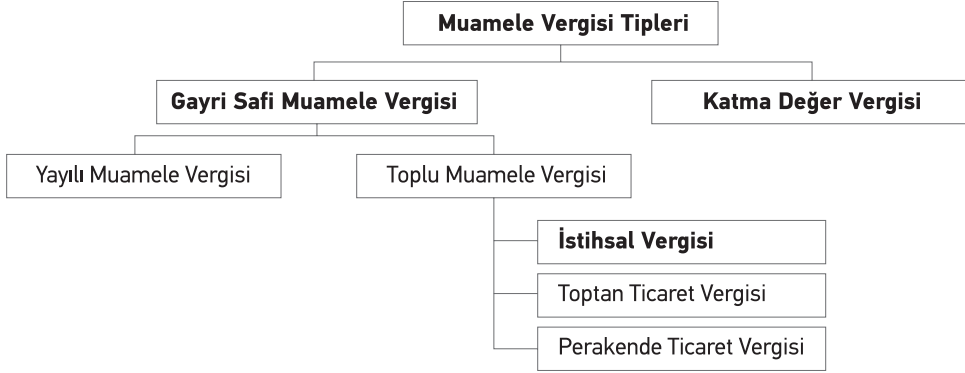
Muamele vergisi, başlıca iki kritere göre tasnif edilebilir. Bunlardan biri '**verginin hesaplanmasına esas teşkil eden matrahın seçimi**', diğeri '**verginin üretimden tüketime kadar devam eden sürecin hangi aşamasında alınacağı**' kriteridir. Bu **iki kriterden** birincisine göre muamele vergisi, '**gayri safi muamele vergisi**' ve '**safi muamele vergisi**' yani **katma değer vergisi** veya **eklenen değer vergisi** olmak üzere iki temel gruba ayrılır. İkinci kritere, yani verginin alındığı üretim ya da iktisadi aşamaların sayısına göre muamele vergileri, '**yayılı muamele vergileri**' ve '**toplu muamele vergileri**' olmak üzere ikiye ayrılır. Yayılı muamele vergileri, iktisadi sürecin tüketime kadar olan bütün aşamalarında iktisadi muamele (satış, teslim vs.) yapıldıkça, mükerrer bir şekilde alınan vergilerdir. Buna karşılık, '**istihsal vergisi**', '**toptan ticaret vergisi**' ve '**perakende ticaret vergisi**' olmak üzere başlıca üç şekilde uygulanabilen '**toplu muamele vergileri**' üretimden tüketime kadar geçen aşamalardan sadece birinde alınan vergilerdir. Aşağıdaki şemada görüldüğü gibi, toplu muamele vergileri, prensip itibarıyla, gayri safi muamele vergisi olarak düzenlendikleri halde, yayılı vergiler bakımından gerek gayri safi muamele vergisi, gerekse katma değer vergisi tipindeki muamele vergisi şekillerine rastlamak mümkündür. Bu açıklamalar doğrultusunda çalışmamızın konusunu teşkil eden muamele vergisi türlerinden katma değer vergisi, istihsal ve istihlak vergisinin bütün içerisindeki yeri aşağıdaki şemada gösterilmiştir.⁵

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, 20. Baskı, s: 399.

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 399.

⁵ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, 6. Baskı, s: 152-153.

Şema 1: Salih TURHAN'ın Vergi Teorisi ve Politikası isimli çalışmasında yapılan açıklamalar grafik haline getirilmiştir.⁶



İstihsal vergisi muamele vergisinin imalat safhasına indirgenmiş toplu şeklidir.⁷ Yukarıdaki şema da toplu muamele vergisi altında sıralanan ‘Toptan Ticaret Vergisi’ ve ‘Perakende Ticaret Vergisi’ bir nevi istihlak vergisidir. ‘Toptan Ticaret Vergisi’ ürünlerin toptan ticaretten perakende ticarete geçişi sırasında bir defada alınır. ‘Perakende Ticaret Vergisi’ ürünlerin tüketiciye intikali sırasında bir defada toplu olarak alınan bir vergidir.⁸

Bu aşamada yukarıdaki şemada ‘Muamele Vergisi’ tiplerinden ‘Gayrisafi Muamele Vergisi’ ile ‘Katma Değer Vergisi’ (diğer adıyla Safi Muamele Vergisi) arasındaki farkın tanımlanması da ilerleyen bölümlerde yapılacak karşılaştırmalar açısından gereklidir. ‘Gayrisafi Muamele Vergisi’; verginin, her satışta toplam satış değeri üzerinden alınması durumunda söz konusu olur. Buna karşılık her işletmenin sattığı ürüne sadece her bir üretim aşamasında kattığı değer verginin matrahı ise bu vergiye ‘Safi Muamele Vergisi’ veya ‘Katma Değer Vergisi’ denir.⁹

Harcamalardan alınan vergiler vergiyi doğuran olayın niteliğine göre de sınıflandırılabilir. Bu tür bir ayrımı toplu olarak gösteren şemaya aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

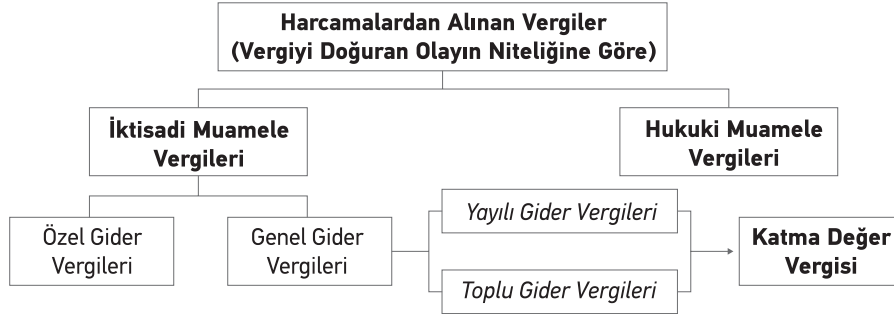
⁶ Salih Turhan, a.g.e., s: 152-153.

⁷ Salih Turhan, a.g.e., s: 155.

⁸ Salih Turhan, a.g.e., s: 156-157.

⁹ Salih Turhan, a.g.e., s: 152.

Şema 2: Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN'ın Vergi Hukuku isimli çalışmasında yapılan açıklamalar grafik haline getirilmiştir.¹⁰



Yukarıdaki grafikte yer verilen harcama vergisi türlerinden iktisadi muamele vergilerinin bir tipi olan genel gider vergilerinden yayıllı ve toplu gider vergileri günümüzde tarihi evrimlerini tamamlamış görünmektedir. Çünkü bugün ilk ikisine oranla çok daha büyük üstünlüklere sahip olan katma değer vergisi hemen bütün vergi sistemlerine yerleşmiş bulunuyor. Toplu satış vergileri ile toplanacak verginin miktarına ve yüküne eşit, ancak bu miktardaki vergiyi tek aşamada değil, üretim-el değiştirme zincirinin her halkasında parça parça olarak ekonomik etkilerini her alan üzerinde tarafsız biçimde gösteren katma değer vergisi ekonomik etkileri toplu gider vergilerinininkine eşit, ancak alınış biçimi itibarıyla bir yayıllı vergi olan en gelişmiş tüketim vergisidir.¹¹

Maliye politikası konusunda yapılan uygulamalar sayesinde gelinen nokta da gelir vergilendirmesi ile muamele vergilendirmesini birleştirmenin zorunlu olduğu yönündedir.¹² Yukarıdaki şemalarda gösterildiği üzere, uygulamada KDV aşamasına gelinceye kadar muamele vergileri, toplu ve yayıllı olmak üzere başlıca iki şekilde uygulanmıştır.

Toplu muamele vergileri üretim-dağıtım sürecinin yalnız bir aşamasında alınır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntıları ile açıklandığı üzere, KDV öncesinde, ülkemizdeki muamele vergisinin tümü 'toplu' niteliktedir. Bunlardan istihsal vergisi, imalat; işletme vergisi ise perakende satış aşamasında alınan vergilere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür vergiler tek aşamada alındığından milli gelirin ancak sınırlı bir bölümünü kavrar. Yayıllı (şelale tipi) muamele vergisi uygulamasında mal ve hizmetler, imalatçıdan tüketiciye kadar her el değiştirdiğinde vergilendirilir. Her aşamadaki verginin matrahı, o aşamadaki satış fiyatıdır. Dolayısıyla, el değiştirme sayısına bağlı olarak vergi de artar. Üstelik bir aşamada alınan vergi, bir sonraki aşamada alınan vergi matrahına dahil edildiğinden, vergi yükü de kümülatif olarak tüketiciye yansır. KDV, yayıllı, ancak kümülatif etkisi bulunmayan bir muamele vergisi türüdür. Bu vergi, bütün üretim ve dağıtım aşamalarında alındığı ve birbirini izleyen aşamalardaki firmalar arasında menfaat çelişkisi bulunduğu için daha kolay ve etkin biçimde uygulanabilmektedir.¹³

¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 399-400.

¹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 400.

¹² Ayrıntılı bilgi için bkznz: Heinz HALLER, Salih TURHAN, Maliye Politikası – Teorik Esasları ve Temel Problemleri, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, 3. Baskı, s: 344-354.

¹³ İlhan Küsmenoğlu, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s: 1058.

2.2- Ülkemizde Uygulanan Katma Değer Vergisinin Yapısı

Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tanımlanan ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında bulunan tüm mal teslimleri ile hizmet ifalarının ilk üretiminden nihai tüketiciye satılincaya kadar geçtiği her aşamada satıcı fiyatı üzerine ve bu fiyatla orantılı olarak konulan ve bir önceki aşamada yüklenen KDV'nin indirilmesine imkân veren genel bir tüketim vergisidir. Ayrıca, her nevi ithalat da KDV'nin konusuna girmektedir. Kısaca, bir işletme kapsamında yapılan her çeşit mal ve hizmet satışı KDV'ye tabidir.¹⁴

Genel olarak KDV'nin konusu, milli ekonomide iktisadi işletmeler çerçevesinde malların teslimi ve hizmet ifasıyla ithalattan ibarettir. 3065 sayılı Kanunun temel esprisi de böyle olmakla birlikte tedvin tarzı itibariyle farklılıklar arz etmektedir. Şöyle ki; 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) bazı hükümlerine atıfta bulunulmaktadır. Bu yaklaşımın nedeni, Kanun'un uygulamaya başlamasıyla birlikte, fazla engellerle karşılaşmamak ve mükelleflere bu Kanun'a intibakta kolaylıklar sağlanmasıdır.¹⁵ Diğer bir deyişle, Kurumlar vergisi ve ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet itibariyle gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olayı teşkil eden gelirin elde edilmesinde olduğu gibi, katma değer vergisinde de vergiyi doğuran olayın bağlandığı mal teslimi ve hizmet ifası, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde bir işlemin yapılması ile tekemmül eder.¹⁶ Mükellefler GVK'ya göre durumlarını bildiklerinden KDV karşısındaki konumlarını hiçbir güçlükle karşılaşmadan kolaylıkla tespit edebilmektedirler.¹⁷

Vergi mükellefiyetinin doğması için, belirtilen faaliyetler dâhilinde yapılmış bir "İŞLEMİN" bulunması temel şartı teşkil etmektedir. Başka bir ifadeyle, bir işlemin bulunmadığı durumlarda katma değer vergisi mükellefiyetinin doğması söz konusu değildir. Bu nedenle, katma değer vergisinin konusunun tayininde işlem kavramının belirlenmesi önem taşıyan hususlardan birini teşkil eder.¹⁸ Yukarıda belirtilen faaliyetler dahilindeki işlemlerin ortak özelliği ise, kar arayışı ve beklentisi ve zarar riski içinde gelir elde etme amacına yönelik olarak yapılması ve sonuçta kar veya zarar unsurunu ihtiva edecek olmasıdır. Gelir elde etme amacı; işlemin-muamelenin sübjektif unsurunu, sonuçta bir kar veya zararın belirmesi ise objektif unsurunu teşkil eder. Bunlardan sadece birinin bulunması işlemin tekemmül etmiş sayılması için yeterlidir. Buna karşılık, her iki unsurun da bulunmadığı durumlarda, ticari, zirai veya mesleki muamelenin varlığından söz edilemez. Bu nitelik olmayınca da katma değer vergisi ile herhangi bir şekilde ilgilendirilemez.¹⁹

Ayrıca Kanun'un 1'inci maddesinde bu genel çerçeveye ilave olarak ilerleyen bölümlerde açıklandığı üzere, yürürlükten kaldırılan sekiz Vergi Kanunuyla öngörülen vergi konuları da sayılmış ve verginin rekabet eşitsizliğini bozması halinde isteğe bağlı mükellefiyete imkan tanımıştır. Diğer taraftan, ithalat mutlak surette vergiye tabi tutulmaktadır. Başka bir deyimle ithalatın özel sektör veya kamu sektörü tarafından yapılması, ticari amacının olup olmaması fazla önemli değildir.²⁰ Katma değer ver-

¹⁴ Nuri Değer, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım, 2011, 4. Baskı, s: 89.

¹⁵ Nuri Değer, a.g.e., s: 89.

¹⁶ Yılmaz Özbalcı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012, s: 52.

¹⁷ Nuri Değer, a.g.e., s: 90.

¹⁸ Yılmaz Özbalcı, a.g.e., s: 51.

¹⁹ Yılmaz Özbalcı, a.g.e., s: 53.

²⁰ Nuri Değer, a.g.e., s: 90.

gisi finalde bir tüketim vergisi olduğu için, ithalatın özel planda veya ticari, sınai, zirai ve mesleki işletme bünyesinde yapılmış olmasının sonuca etkisi yoktur. Her hal ve takdirde vergileme yapılır.²¹

3- 1920-1984 DÖNEM ARALIĞINDA İSTİHSAL (ÜRETİM) VERGİSİ ve İSTİHLAK (TÜKETİM) VERGİSİ UYGULAMALARINDAN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN KABULÜNE KADAR GEÇEN TARİHSEL SÜRECİN İRDELENMESİ

3.1- Katma Değer Vergisine Geçilmesi Sürecinin Genel Görünümü

KDV'yi bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren Alman sanayici Von Siemens olmuştur. Von Siemens, Almanya' da uygulanan muamele vergisinin yerine KDV'yi önermiştir. 1920'li yıllarda KDV ile ilgili olarak yeni gelişmeler olmuş ve Adams tarafından faturadan indirim metodu önerilmiştir. Ancak KDV ilk defa Fransa' da 1948 yılında uygulanmaya başlanmıştır. KDV, önceleri sadece imalat aşamasında uygulansa da 1954 yılından başlayarak tüketim tipi vergiye dönüştürülmüştür.²²

Ülkemizde ilk gider vergisi Umumi İstihlak Vergisi adıyla 1926 yılında konulmuş, ancak bu vergi 1927 yılında kaldırılarak Muamele Vergisi adıyla yeni bir vergi yürürlüğe konulmuştur. Bunu 1931, 1940, 1947 ve 1956 yıllarında çıkartılan yeni yasalar izlemiştir. 1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 1984 yılı sonuna kadar yürürlükte kaldıktan sonra 1 Ocak 1985'te yerini Katma Değer Vergisi Kanunu'na bırakmıştır. 1972 yılında Finansman Kanunu ile yürürlüğe konulan, perakende satışlardan alınan bir tür özel tüketim vergisi olan işletme vergisinin uygulamasına da katma değer vergisinin yürürlüğe girmesi ile son verilmiştir. Bir tür özel tüketim vergisi olan şeker istihlak ve spor-toto vergileri de işletme vergisi ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. İmparatorluk döneminde de uygulandıkları bilinen harçlar ve damga vergisi de 1927 ve 1928 yıllarından bu yana sürekli uygulanmaya gelmiştir.²³

Söz konusu sürece vergi yapısı ve türleri açısından bakılırsa, 1926 yılında uygulanmasına başlanan harcama vergisi, karakteri itibariyle 'yayıllı' bir muamele vergisidir. Bu vergiyi tamamlamak üzere ayrıca bir de 'eğlence ve hususi istihlak vergisi' uygulanmıştır. Ancak her iki vergi de, pul yapıştırılmamak suretiyle büyük vergi kayıplarına sebebiyet verdikleri gerekçesiyle bir yıllık uygulamanın ardından yerlerini esas itibariyle imalat safhasında alınan bir toplu muamele vergisine bırakmışlardır. Toplu muamele vergileri safhası 30 yıl sürmüştür. Bu süre içinde birçok değişiklik yapılmış ve 1927, 1931, 1934 ve 1940 tarihlerinde olmak üzere 4 defa vergi kanunu toptan değiştirilmiştir. Dört uygulama safhasında da beyanname esaslı geçerli olup, vergi gerçek tutarlar üzerinden alınmıştır. Verginin bir defa alınmasına, bir başka deyişle tekerrür etmemesine büyük önem verilmiştir. Bu bakımdan muamele vergisi bir tür iptidai ve eksik katma değer vergisi olarak kabul edilmiştir. Ancak uygulama çok kötü neticeler vermiş ve birçok küçük sanayi müesseseleri vergiden kurtulmak için makine kullanmak yerine iptidai usullere dönmüştür. Kısa süre sonra patlak veren Dünya buhranının da etkisiyle verginin yeniden düzenlenmesi yoluna gidilmiştir. 1956 yılında çeşitli vasıtalı vergiler 'Gider Vergileri' adı altında tek bir kanunda toplanmış ve içinde muamele vergilerinin yeni şekli olan 'İstihsal Vergisi' de yer almıştır. 1957 yılından itibaren yürürlüğe giren Gider Vergisi Kanunu'nun bünyesinde istihsal vergisinden başka ayrıca hizmet vergileri, banka ve sigorta muameleleri vergisi, nakliyat vergisi ve PTT hizmetleri vergisi ile 1970 yılında Finansman Kanunu ile eklenen bina inşaat vergisi, taşıt alım

²¹ Yılmaz Özbalcı, a.g.e., s: 52.

²² Nuri Değer, a.g.e., s: 81.

²³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 400.

vergisi, işletme vergisi, spor toto vergisi düzenlenmiştir. Bunun üzerine gider vergilerinin en az sancıkça yaratan şekli olan katma değer vergisine geçilmesi düşünülmüştür.²⁴

Türkiye’de KDV uygulamasına 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren geçilmiştir. Ancak KDV konusundaki ilk çalışmalar 1970 yılında başlamıştır. İlk olarak 2. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda yer alan bu öneri, daha sonraki bütün planlarda da katma değer vergisine geçileceği bir temenni olarak belirtilmiştir. İlk tasarı 1972 yılında hazırlanmıştır. 3065 sayılı Kanun, KDV konusunda hazırlanan 8’inci tasarıdır. 7’nci tasarı, Danışma Meclisinde kadük olmuştur. İlk 7 tasarıнын yasalaşmamasının nedeni, yürürlükten kaldırılacak vergiler kadar hasılat elde edilemeyeceği ve mükelleflerin bu vergiyi başarılı bir şekilde uygulamayacağı endişesinden kaynaklanmıştır.²⁵

3.2- Katma Değer Vergisine Geçilmesi Sürecinin Dönemler İtibariyle İncelenmesi

Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girmesine kadar olan tarihsel sürece, 1920 yılından itibaren bakıldığında, istihsal (üretim) ve istihlak (tüketim) adıyla kanunlaştırılmış birçok verginin yürürlüğe konduğu ve bu vergilerin ilerleyen bölümlerde açıklanan nedenlerle Katma Değer Vergisi Kanunu ile tamamlanan bir gelişim süreci geçirdiği anlaşılmaktadır. Söz konusu tüketim ve üretim vergileri uygulamaya konulurken hedeflenen amaçların uygulamayla birlikte ortaya çıkan eksiklikleri, sürecin, belirtilen vergilerin yerini daha kapsamlı ve teknik bir yönü olan katma değer vergisine bırakması ile sonuçlanmasına sebep olmuştur.

1920 yılından itibaren Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kabul edildiği 1984 yılına kadar olan süreç içerisinde katma değer vergisinin, Türk Vergi Sistemi özelinde, yapısal atası olarak belirtebileceğimiz istihsal (üretim) ve istihlak (tüketim) vergileri ile bu vergileri bir araya getiren gider vergilerinin geçirdiği değişimler, daha sistematik olarak açıklanması amacıyla, belirli dönemlere ayrılarak aşağıda irdelenmeye çalışılmıştır.

Ancak bu aşamada, çalışmamızda, yukarıda bahsedilen dönem aralığında çeşitli adlar altında alınan dolaylı mali yükümlerin oldukça karmaşık bir yapı göstermesi sebebiyle, bazı vergilerin belli bir sistematik oluşturulabilmesi açısından yapısında farklılık olabilmesine rağmen taşıdığı isimlerin esas alınarak sınıflandırıldığıнын göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

3.2.1- 1920-1949 Dönemi

Her ülkede sanayileşmenin ilk aşamalarında koruyucu gümrük vergilerinden yararlanma zorunluluğu duyulmuştur. Lozan Antlaşmasına ek ticari protokolde yer alan bir hüküm, beş yıl süre ile gümrük politikamızı belirlememize engel olmuştur. Buna rağmen, belirtilen dönemlerde yine de kendi üretimini koruma, ya da ithalat miktarını ayarlama bazı politika seçeneklerinin elimizde kaldığı söylenebilir. Bunlardan birincisi, istihlak vergisi yoluyla ithal mallarının içteki fiyatını yükseltmek ve tüketimini azaltarak, ithalatını kısmaştır. İkincisi ise, devlet tekellerinin alanını genişletmek yoluyla yeni üretim sahalarının kurulmasını sağlamak ve böylece ithalatı kısıtlamaktır.²⁶

Esasen özel harcama vergileri ile mali tekellerin, az gelişmiş ekonomilerde muamele vergilerinin yerini alması veya sınırlı olarak uygulanan muamele vergilerini tamamlaması gözlenmektedir.

²⁴ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, a.g.e., s: 206.

²⁵ Nuri Değer, a.g.e., s: 90.

²⁶ Nezih Varcan, Tufan Çakır, Maliye Tarihi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2000, s: 182.

Nitekim, Cumhuriyet'in başlangıç yıllarında tütün ve mamulleri, tuz, şeker, petrol ve benzin, oyun kağıdı, kibrit, fişek ve patlayıcı maddeler, ispirto, alkollü içkiler, posta hizmetleri, telgraf ve telefon, mali tekele tabi idiler. 1929 yılı bütçesinin toplam gelirleri 220 milyon lira idi. Bunun 61 milyon lirasını mali tekeller sağlıyordu. Muamele ve İstihlak Vergisinin aynı yıl bütçeye sağladığı gelir 38 milyon lira, kazanç vergisinin sağladığı gelir ise 13 milyon lira idi.²⁷

1920-1949 döneminde, tüketim harcamalarını konu alan vergilere ilişkin temel düzenlemeler şöyle sıralanabilir:²⁸

- İthal edilen bazı maddeleri kapsayan İstihlak Resmi Hakkında Kanun.
- Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun.
- Eğlence ve Umumi İstihlak Vergisi Hakkındaki Kanunlar.
- Dahili İstihlak Vergisi Hakkında Kanun.
- Çeşitli Maddelerden İstihlak Vergisi Alınmasına İlişkin Kanunlar.
- Muamele Vergisi Kanunları.

Yukarıda belirtilen mali yükümlülükler ile ilgili olarak, katma değer vergisine uzanan sürecin daha iyi anlaşılabilmesi açısından önemli görülen özelliklerine aşağıda yer verilmiştir.

3.2.1.1- İthal Edilen Bazı Maddeleri Kapsayan İstihlak Resmi Hakkında Kanun

Osmanlı Devleti'nde dahili gümrük resimleri ile birlikte alınan istihlak resimlerinin var olduğu bilinmektedir. TBMM'nin açılmasından sonra bu konuda ilk düzenleme 1922 yılında yapılarak şeker, petrol, çay ve kahveden 25 Mart 1335 tarihli kararnameye dayanılarak alınmakta olan 'resim', 1922 yılında istihlak resmi olarak Türk vergi sistemine dahil edilir ve anılan kararname yürürlükten kaldırılır. Düzenlemenin adı, her ne kadar İstihlak Resmi Hakkında Kanun ise de kapsamına giren maddelerin ancak ithali halinde istihlak resmi ödenmesi söz konusudur. İstihlak resmi, kapsamına giren maddelerin ithali sırasında ithalat rüsumu ile birlikte gümrüklerce alınır.²⁹

3.2.1.2- Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun ile Eğlence ve Umumi İstihlak Vergisi Hakkındaki Kanunlar

Aşar'ın kaldırılması ile doğan bütçe açığını kapatma için, harcamalar üzerinden alınmak üzere iki yeni vergi getirilmiştir. 1926 yılında kabul edilen Umumi İstihlak Vergisi Kanunu, esas olarak bütün satışları her safhada vergilendirdiğinden, ayrıca hizmetleri hedef alan Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu hazırlanmış ve kabul edilmiştir. Umumi İstihlak Vergisi, kapsamı oldukça geniş tutulmak istenen yayılı muamele vergisi niteliğindedir. Kanunun gerekçesinde, vasıtalı vergilerin tek başına adaleti sağlayamayacağı, fakat bu verginin, diğer vergiler yanında hafif bir oranda uygulandığı takdirde, diğer vergilerin etki sahasından kurtulan matrahların vergileneceği belirtilerek vergi oranı %2,5 olarak saptanmıştı. Vergi, her muamelede pul yapıştırılması suretiyle tahsil olunuyordu. Her muamelede yapıştırılmak üzere, muamelede bulunana pul verilmesi, ticari muamelelerin yapılmasında güçlük doğuruyor, ayrıca her muamelenin defterlere kaydı şikayet kaynağı oluyordu. Verginin kontrolünün zorluğu bunun yanı sıra vergi idaresinin gelişmemişliği, bu verginin uygulanmasında kaçakçılığı

²⁷ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 183.

²⁸ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 227.

²⁹ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 228.

arttırıyordu. Bu nedenle 1927 yılında yapılan bir değişiklikle Umumi İstihlak Vergisi kaldırılarak yerine Muamele Vergisi getirildi.³⁰

Söz konusu verginin yarattığı olumsuz etkinin anlaşılabilmesi açısından söz konusu verginin ilkesel bazda değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Umumi İstihlak Vergisinin dayandığı iki ilke vardır: İlki, inorganik enerjinin yarattığı fazla değerden Devlet payı almak, diğeri, mali zorunluluklarla, ithal malları üzerine tamamlayıcı gümrük resmi şeklinde koyulan muamele vergisinin iç sanayi malları fiyatlarında yarattığı artık değeri Devlet için toplamak. Ancak uygulamada bu hedefe ulaşılamamış, aksine fabrikalardan makineler sökülmüş, elektrik ve motor yerine insan çalıştırmaya zorlanmış, toplu fabrikasyon işi esnaflık işletmesi şekline dönüşmüştür. Ayrıca vergi, muharrik güç³¹ kullanılmak suretiyle imal edilen mamuller üzerinde yoğunlaştığından, bu şekli ile toplu muamele vergisi özelliği göstermiş, öte yandan ihraç edilen maddelerin de bu vergiye tabi tutulması, dış pazarlardaki rekabet gücünü azaltmanın yanı sıra yabancı ülkelerde yaşayanların da vergilendirilmesi anlamına gelmiştir.³²

3.2.1.3- Muamele Vergisi Kanunları

Toplu muamele vergileri safhası 30 yıl sürmüştür. Bu süre içinde birçok değişiklik yapılmış ve 1927, 1931, 1934 ve 1940 tarihlerinde olmak üzere 4 defa vergi kanunu toptan değiştirilmiştir.

3.2.1.3.1- 1927 Tarihli Muamele Vergisi Kanunu

1926 yılında umumi istihlak vergisini yürürlükten kaldıran ve bazı eserlerde, 'İkinci Muamele Vergisi Kanunu' olarak da adlandırılan 1927 tarihli Kanun ile vergi, bir defada ve toplu olarak alınmak suretiyle formaliteler azaltılır, verginin tarhi ve denetimi kolaylaştırılır, makine kullanmayan sanayi kuruluşları vergi dışında bırakılır. Anılan yasa, Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanunu'na göre önemli bir gelişme sağlamakla birlikte, muamele vergisinin sanayi kesimi üzerindeki ağırlığı ve ihracatı vergilendirmesi nedeniyle dış ticaret üzerindeki olumsuz etkileri devam eder. Ayrıca muamele vergisiyle ilgili bir diğer yakınma nedeni, sanayicilerin vergiye tabi mamul malları altı aya kadar vadeyle sattıkları halde her ay sonunda bedelini tahsil etmedikleri mala ait vergiyi ödemek zorunda olmalarıdır.³³

1927 tarihli bu vergi ile genel olarak satış işlemleri yerine imalat vergilendirilmiş oluyordu. Başka bir deyişle, Umumi İstihlak Vergisinin aksine toplu muamele vergisi niteliğindedir. Bu verginin konusu, motor gücünden yararlanan sınav işletmelerinin ürünleri ile banka ve sigortacılık faaliyetleri idi. Bu verginin 1928 ve 1929 yılları vergi hasılatları içindeki payı %10,5 idi. Sanayi işletmelerini, vergiden kaçınmak için ilkel üretim metotlarına ve küçük işletme tipine yönelttiği için, ekonomi üzerinde olumsuz etki yapmıştır.³⁴

3.2.1.3.2- 1931 Tarihli Muamele Vergisi Kanunu

1927 tarihli Muamele Vergisi Kanunu'nun yukarıda açıklanan sakıncalarının giderilmesi amacıyla getirilen 1931 tarihli Muamele Vergisi Kanunu ile, bazı sanayicilerin vergiden kaçınmak amacıyla

³⁰ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 179-180.

³¹ Muharrik Güç: Hareketi sağlayan güç. (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&sarama=gts&guid=TDK.GTS.59dca58e4116e9.22101994 Erişim Tarihi: 10 Ekim 2017)

³² İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 245.

³³ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 246-247.

³⁴ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 180.

makinelerini devre dışı bırakması üzerine, muharrik güç yerine ciro sınırı getirilir. Muharrik kuvvetle çalışan sanayi kuruluşlarının yıllık on bin lirayı aşan ciroları muamele vergisine tabi tutulmak suretiyle bu miktara kadar olan iş hacmi için dolaylı bir istisna tanınır.³⁵

3.2.1.3.3- 1934 Tarihli Muamele Vergisi Kanunu

1931 tarihli Yasa'da yer alan ve sanayi kuruluşlarına on bin liralık istisna tanıyan hükmün, işletmelerin bu muafiyet sınırı içinde kalabilmek amacıyla parçalanmalarına neden olması üzerine yeni düzenlemede bu istisna kaldırılır.³⁶ 1934 yılında Muamele Vergisi Kanunu yeniden hazırlanır. Bu kanuna göre, motor gücü kullanılsın ya da kullanılsın bütün sanayi kuruluşlarının mamulleri vergiye tabi tutulmuştur. Ancak, 10 kişiye kadar işçi çalıştıran motor gücü kullanmayan kuruluşlar ile beş beygire kadar motor gücü kullanan kuruluşlar vergiden muaf tutulmuştur. Yine bu Kanun'la, ilk madde indiriminin tamamının satış değerinden indirilmesi ilkesi, verginin daha çok bir katma değer vergisi niteliği kazanmasına yol açmıştır.³⁷

3.2.1.3.4- 1940 Tarihli Muamele Vergisi Kanunu

1957 yılına kadar uygulamada kullanılacak olan 1940 tarihli Muamele Vergisi Kanunu, önceki Muamele Vergisi Kanunlarından şekil ve kapsam yönünden önemli farklılıklar gösterir. Sınai kuruluşların toptancı ticarethaneler kurarak mamullerini bu kuruluşlara düşük fiyatla satmak suretiyle vergi kaçırılmalarını önlemek amacı ile muamele vergisinin uygulama alanı, ticaret kesimini de kapsayacak şekilde genişletilir. Bunun da muvazaaları önlemede yeterli olmaması üzerine 1946 yılı ortalarında, vergi mükellefiyetinin yeniden ve yalnızca sanayi işletmeleri üzerinde toplanması uygun görülür. Önceki kanunlarda olduğu gibi 1940 tarihli Yasa'da da Türkiye'de imal edilen maddeler ve ithal olunan mamul mallar ile bankaların, bankerlerin ve sigorta şirketlerinin işlemleri muamele vergisine tabi tutulur. Bu kapsama koştur olarak anılan kanun, öncekilerden farklı biçimde aşağıda sıralanan üç kısımdan oluşur ve vergiye tabi işlemler bu çerçevede içinde ayrıntılı şekilde düzenlenir.³⁸

- Türkiye'de imal olunan maddelerden alınan muamele vergisi,
- Banka, banker ve sigorta şirketlerinin muamele vergisi,
- İthalat muamele vergisi.

Yukarıda belirtilen vergilerden, katma değer vergisi ile bağları olan ve çalışma konularından birini oluşturan '**İstihsal Muamele Vergisi**' olarak da adlandırılan '**Türkiye'de İmal Olunan Maddelerden Alınan Muamele Vergisi**' ile Türkiye'de imalat yaptıran ya da bunlardan mal alan toptancılar ve müteahhitler tarafından **teslimi** vergiye tabi tutulur. Böylece **teslim** kavramı, gider vergileri ile ilgili mevzuatımıza ilk kez girer. Yasa'da teslim, "*Bir malın mülkiyetinin diğer bir hakiki veya hükmi şahsa intikali ve malın bir şahsa veya gösterdiği diğer bir mahalle tevdi veya irsali*" olarak tanımlanır. Görüldüğü gibi teslim kavramı, satış kavramından daha geniş tutularak muvazaalı yollarla vergi ödemedi kaçınılması önlenmeye çalışılmıştır.³⁹

³⁵ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 246-247.

³⁶ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 250.

³⁷ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 209.

³⁸ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 252.

³⁹ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 252.

Ayrıca İkinci Dünya Savaşı'nın hüküm sürdüğü yıllarda yağ üretimi ve bunun vergilendirilmesiyle ilgili olarak Muamele Vergisi değişikliğe uğramıştır. Devletin ihtiyaçlarını karşılamak üzere yağ üreten işletmelerde muafık kaldırılmış ve bazı hallerde verginin aynen alınması suretiyle yeni bir vergi diyebileceğimiz, '**Aynı Muamele Vergisi**' getirilmiştir. Aynen alınan malın, yağ gibi taşınması ve korunması güç bir madde oluşu mükelleflerin şikayetlerine yol açmıştır. Ayrıca, savaşa katılmayan ülkemizde üretilen yağların değer kazanması, vergiye tabi yağların gizlenmesini karlı bir iş haline getirmiş, bu yüzden vergi kaçakçılığı da büyük ölçüde artmıştır. Belirtilen nedenlerle ve savaşın sona ermesinin de etkisiyle beş yıla yakın yürürlükte kalan bu vergi 5124 sayılı Kanunla 1.9.1947'den itibaren kaldırılmıştır.⁴⁰

1960-1970 döneminde, aşağıdaki tabloda görüleceği, mallar üzerinden alınan vergiler dönem başından (%16,6) dönem sonuna (%34,2) büyük bir artış göstermiştir. Muamele ve imalat vergisinin vergi gelirleri içindeki payı 1928 yılında %14,3 iken 1934 yılında %3,8 olmuş takip eden yıllarda da bu orana yakın oranlarda seyrettikten sonra 1943 yılında %11 oranına çıkmış 1949 yılında %10,6 oranında pay almıştır. Bu oranlardan görüleceği üzere muamele ve imalat vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı dönem başı ile dönem sonu arasında yüksek dalgalanmalar içeren bir hareket seyrederek sonuçta azalma göstermiştir.⁴¹

Yıllar	Mallar Üzerinden Alınan Vergiler	
	Tutar (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1924	18.650.843	16,6
1925	27.190.752	21,5
1926	32.136.102	26,1
1927	36.846.416	30,1
1928	37.221.992	28,1
1929	34.245.665	25,3
1930	16.327.689	12,6
1931	10.787.816	10,1
1932	14.506.715	11,7
1933	18.317.976	14,7
1934	31.567.991	20,7
1935	37.306.601	22,1
1936	40.111.960	21,2
1937	41.514.794	19,7
1938	41.122.745	20,1
1939	49.423.976	24,7
1940	74.937.029	32,3

⁴⁰ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 216-217.

⁴¹ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: s: 365,372. Daha ayrıntılı bilgi ve Kesin Hesap Kanunlarından çıkarılmış detaylı tablolar için bkz: KÜSMENOĞLU,a.g.e, s: 367-374.

1941	98.459.933	31,4
1942	151.057.258	20,7
1943	234.861.341	30,9
1944	295.828.890	38,9
1945	175.453.249	33,5
1946	289.011.042	34,9
1947	298.615.769	27,1
1948	309.367.330	28,3
1949	452.253.390	34,2

3.2.2- 1950-1960 Dönemi

Bu dönemde mallar üzerinden alınan mali yükümleri, Gider Vergileri Kanunu yürürlüğe girinceye kadar tüketim aşamasında alınan istihlak vergileri ile anılan kanunun yürürlüğe girmesinden sonra üretim aşamasında alınan istihlal vergileri olmak üzere iki grupta toplamak mümkündür. Mallar üzerinden ithalleri sırasında alınan yükümler ise özellikleri nedeniyle ayrı bir gruptur.⁴²

1957 Gider Vergileri reformunu gerektiren başlıca nedenler şunlardı: 1949 yılında gerçekleştirilen gelir vergisi reformu ile Türk vergi sistemi bir yönü itibarıyla ileri bir kimlik kazandığı halde, sistemin diğer yönünü oluşturan muamele ve tüketim vergileri ise oldukça dağınık ve karışık bir durumda bulunuyorlardı. Özellikle muamele vergisi, sürekli eleştirilere hedef olmaktaydı. Uygulanmasına geçildiği tarihten beri, yapılan düzeltmelere ve nihayet yukarıda ayrıntıları belirtilen 1940 yılındaki reforma rağmen, gerek mükellef, gerekse idare bakımından tatmin edici bir yapıya kavuşamamıştır. Bunun temel nedeni, verginin iktisadi bakımdan tarafsızlığının sağlanamaması idi. Çünkü, Türkiye gibi az gelişmiş bir ülke ekonomisine hâkim olan koşullar, 'küçük sanat muafı' gibi bir kurumun korunmasını zorunlu kılmış, bu sebeple de muamele vergisi küçük ve orta büyüklükteki sanayi işletmeler alanında uygulanma alanı bulamamıştı. Bu durum, ülke ekonomisi açısından son derece olumsuz gelişmelere yol açmıştı. Bir kere, vergi muafılığından faydalanmak amacıyla birçok iş, aslında iktisadi olmayan küçük işletme üniteleri halinde kuruluyordu. İkinci olarak, zamanla büyümesi, gelişmesi gereken küçük işletmeler muafık sınırını aşmak korkusuyla üretim kapasitelerini arttırmaktan kaçınıyorlardı. Üçüncü olarak muamele vergisi ödememek için işletmeler parçalanmakta, bir teşebbüse ait çeşitli faaliyetler dağınık ve düzensiz bir biçimde ayrı ayrı yerlerde yapılmakta idi. Sonuncu olarak, muafıktan faydalanan bir kısım kurumların vergi ödememek suretiyle piyasada yaptıkları rekabet, aynı konu üzerinden yüksek oranda bir vergi ödeyen birçok işletmeyi de vergiyi kısmen veya tamamen gizlemeye yöneltiyordu.⁴³

Yirmi yıldan fazla bir süreden beri, dolaylı vergi olarak uygulanmakta olan Muamele Vergisi'nin yerine, "Muamele Vergisi'nin memleketimizdeki tatbikat ve şeklini kaldırmak, bazı vasıtalı vergilerini günün icaplarına uygun bir düzene kavuşturmak ve bunları bir metinde toplamak" maksadıyla hazırlanan Gider Vergileri Kanunu kabul edildi.⁴⁴ Bu vergi bir toplu muamele vergisi olarak kabul

⁴² İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 424.

⁴³ Salih Turhan, a.g.e., s: 150-151.

⁴⁴ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 236.

edilmiş ve toplu muamele vergilerinin uygulama şekillerinden istihsal vergisi modeli esas tutulmuştur.⁴⁵ Muamele Vergisinin yerine getirilen Gider Vergileri Kanunu, umulanın aksine bir iyileştirme getirmemiş aksine sanayicilerin baskısı ile muamele vergisine kıyasla daha geri bir sistem getirmiştir. Bu kanun dolaylı vergileri bir tek genel satış vergisi ya da istihsal vergisi metninde toplamak amacını gerçekleştirememiştir. Bunun yerine, daha yaygın tabanlı muamele vergisini daha dar bir mamul ilk maddeler tabanına aktaran bir istihlak vergileri derlemesinden ibaret kalmıştır.⁴⁶

Gider Vergileri Kanunu hazırlanırken, muamele vergisi uygulamasının özellikleri dikkate alınarak yeni kanunun, sanayii engellememesi, vergi kaçakçılığını teşvik etmemesi, vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olmaması ön planda tutulmuştur. Gider Vergileri iki temel vergi üzerine oturmaktadır:⁴⁷

- Muamele vergisini ve çeşitli istihlak vergilerini kaldırarak belirli maddeler üzerinden ilk istihsal aşamasında ve ithal sırasında alınan istihsal vergisi, (Dahilde Alınan İstihsal Vergisi + İthalde Alınan İstihsal Vergisi)
- Banka ve sigorta işlemleri ile bazı hizmetleri kapsayan hizmet vergileri.

'Dahilde Alınan İstihsal Vergisi', muamele vergisinde olduğu şekliyle 'imalat' gibi genel ve soyut bir kavrama dayandırılmayıp bunun yerine vergiye tabi maddeler tek tek sayılır ve oranları ayrı ayrı gösterilir. İmalat muamele vergisinin yerine geçen istihsal vergisi kapsamına, yürürlükteki hususi istihlak vergilerinin çoğu alınarak bu alandaki sorunlar giderilmek istenir. İstihsal vergisinden asıl olan ülke içinde üretilen mallar üzerinden vergi almaktır. İstihsal vergisi, günlük hayatta tüketime ve kullanıma doğrudan sunulan maddelerden değil, bunların imal edildiği ilk istihsal maddelerinden alınır. Bu nedenle, muamele vergisinin sanayii küçük bırakma sakıncası ortadan kalkmıştır.⁴⁸

Gerek imalat muamele vergisi gerek onun yerine geçen dahilde istihsal vergisi, aşağıdaki tabloda görüleceği üzere vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir. 1950-1960 dönem aralığında mallar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %30,26 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu vergilerin yıllık artış oranları, genelde GSMH'deki artışların üzerinde olmuştur. Dolayısıyla bireyler, gelirlerindeki artıştan daha fazlasını bu verileri için harcamak zorunda kalmıştır.⁴⁹

Yıllar	İmalat Muamele Vergisi	
	Tutar (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1950	109.768.108	9,5
1951	118.429.789	10,0
1952	145.564.615	9,8
1953	167.028.679	9,8
1954	196.301.378	10,1
1955	247.412.307	11,0
1956	299.265.582	11,6

⁴⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 229.

⁴⁶ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 236.

⁴⁷ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 428.

⁴⁸ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 430.

⁴⁹ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 435, 480, 483. Daha ayrıntılı bilgi ve Kesin Hesap Kanunlarından çıkarılmış detaylı tablolar için bkz: KÜSMENOĞLU, a.g.e, s: s: 479-485.

Yıllar	Dahilde Alınan İstihsal Vergisi	
	Tutar (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1957	455.606.251	13,6
1958	558.993.689	14,6
1959	724.336.972	13,9
1960	691.888.912	13,0

2.2.3- 1960-1970 Dönemi

Dağınık bir halde bulunan istihlak vergileri ile bazı hizmet vergilerini sistematik hale getirmek amacıyla 1957 yılında kabul edilen Gider Vergileri Kanununun uygulamada görülen eksiklik ve aksaklıkları bu dönemde giderilmeye çalışılır.⁵⁰

4 Ocak 1961 tarih ve 210 sayılı Kanunla da 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda vergiyi ağırlaştırıcı biçimde değişiklikler yapılmıştır.⁵¹

Yeni vergilerin bozulan taraflarının düzeltilmesi ve bilhassa girilen reformun; korunması, tamamlanması, ileri götürülmesi, değişen şartlara ve münasebetlere intibak ettirilmesi amacıyla kompetan bir reform heyetinin devamlı ilmi çalışmalarına ihtiyaç duyulması ve bu misyonun ifa edilmesi göreviyle 1961 yılında İstanbul'da 'Vergi Reform Komisyonu' kurulmuş ve belirtilen Komisyon 1961-1972 yılları arasında sürekli faaliyette bulunmuştur. Ayrıca Vergi Reform Komisyonu'nun yanı sıra 5.10.1960 yılında kurulup çalışmalarına başlayan Devlet Planlama Teşkilatı da vergi ile çalışmalar yapmış hatta zaman zaman yabancı uzmanlarda hükümetin davetlisi olarak ülkemize gelip vergi sistemimiz hakkında genel nitelikte raporlar hazırlamışlardır. Prof. N. Kaldor tarafından hazırlanan 'Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor'unun yanı sıra Prof.G. Schmolders ve Prof. P. Senf'in hazırladıkları raporlar bu kapsamda değerlendirilmesi gereken çalışmalardır. Dolaylı vergiler açısından bakıldığında özellikle Prof G. Schmolders ve Prof. P. Senf, Türkiye'deki vergi rezervlerinin dolaylı vergilerde, özellikle akaryakıtta gizli olduğu kanısında idiler. Bu konudaki görüşlerinin gerekçesini özetle şöyle izah ediyorlardı: *"Tarım kesimi mensupları ile küçük esnaf ve iş sahiplerini kapsayan geniş bir kitlenin kamu giderlerine sadece dolaylı vergiler yoluyla katıldıkları bir gerçektir. Bu yüzden, dolaylı vergilerin genel vergi hasılatı içindeki hissesini biraz daha arttırmak, Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülke için yerinde bir harekettir."*⁵²

Devlet Planlama Teşkilatının kurulmasını takiben ülkemizin belli bir plan ve program çerçevesinde kalkınabilmesi için beşer yıllık süreleri kapsayan kalkınma planları hazırlanmıştır. Dolaylı vergiler açısından bakıldığında Birinci Beş Yıllık Planda lüks tüketim maddelerine tüketim vergileri konması yoluyla halkın lüks tüketim eğiliminin tasarruf eğilimine yönelmesini amaçlayan bir politikanın uygulanması öngörülmüş, İkinci Beş Yıllık Planda finansman ihtiyacını karşılamak ve vergi reformu ilkelerine uygun olarak sistemi islah etmek için gerekirse yeni vergi kaynaklarına başvurulması, bu kapsamda özellikle vergilendirilmeyen lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi, katma değer vergisine geçilinceye kadar istihsal vergisinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi gibi tedbirler planlanmıştır. Vasıtalı vergile-

⁵⁰ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 575.

⁵¹ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 242.

⁵² Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 249-254.

rin sosyal adalet ilkesini gerçekleştirmeye yardımcı olacak şekilde gözden geçirilmesi ve sistemde, mümkün olan ölçüde bu açıdan ayrıma imkân veren, katma değer vergisine geçiş gibi değişiklikler ve düzeltmeler yapılması da İkinci Beş Yıllık Planda öngörülmüş politikalaradır.⁵³

1970 Yılı Bütçe Kanunu Tasarısının ve Bütçe Karma Komisyonu Raporu ile tasarıda yapılan değişiklikler hakkında TBMM’de yapılan bütçe görüşmelerinde, devrin Maliye Bakanı planın 1970 yılı için öngördüğü hedeflere ulaşabilmek için vergilerle sağlanacak ek finansmana ihtiyaç bulunduğunu belirtmiştir. Finansman Kanunu’nun getiriliş nedenlerini açıklayan gerekçede ise, 1970 programında öngörüldüğü üzere, artan talep baskısının kontrol altına alınması hedefi doğrultusunda 1970 yılı içinde çeşitli harcama sahalarına geçişin vergilendirilmesi çarelerini getirdiği, ayrıca ekonomik kalkınma hızını azaltıcı karakterdeki tüketim harcamalarını belirli ölçüde kısmak amacının güdüldüğü ifade edilmiştir. Finansman Kanunu gerekçesinde daha sonra özetle şu hususlara yer verilmiştir; *“Gider vergilerinin kapsamına bazı yeni maddelerin alınması yanında bir taraftan lüks inşaatla olan aşırı talebi kısmak, diğer taraftan bu sektördeki spekülatif kazançları vergileyebilmek için bina inşaatları da konut ve işyeri birimlerinin yüzölçümlerine uygulanacak müterakki bir tarife ile Gider Vergisi’ne tabi tutulmuştur. Bununla beraber 100 m²’yi aşmayan konut birimleri istisnalar arasına alınmıştır.”* Kalkınma hızını azaltıcı nitelikteki tüketim harcamalarını kısma amacıyla, bu tasarıya yüksek gelir gruplarına hitaben otomobil vs. araçların alımlarını konusu içine alan Taşıtlı Alım Vergisi de dahil edilmiş ve Spor-Toto oyunundan da muayyen bir ölçüde, vergi alınabileceği düşünülmüştür. Özetle belirtmek gerekirse, dolaylı vergiler açısından bakıldığında, 29.07.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanunu ile motorlu taşıtların el değiştirmesinden alınan Taşıtlı Alım Vergisi, bazı malların perakende satışından alınan İşletme Vergisi, gayrimenkullerin değerlenmesinden satış sırasında alınan Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ve Spor-Toto adlı talih oyununu konu edinen Spor-Toto Vergisi gibi yeni vergiler getirilmiştir. Ayrıca Finansman Kanunu’nda yeni vergilerin yanı sıra, Gider Vergileri Kanunu’nda da değişiklikler yapılmıştır.⁵⁴

1960-1970 döneminde, aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, mallar üzerinden alınan vergiler 7,0 kat artmış ve bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %20,2’ den %32,8’ e yükselmiştir. Dönem başında, hizmetler ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %13,1 düzeyinde iken dönem sonunda %13 olarak gerçekleşmiştir.⁵⁵

⁵³ Nezh Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 259-261.

⁵⁴ Nezh Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 265-267.

⁵⁵ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 658. Daha ayrıntılı bilgi ve Kesin Hesap Kanunlarından çıkarılmış detaylı tablolar için bkz: KÜSMENOĞLU, a.g.e, s: s: 662-668.

Yıllar	Dahilde Alınan İstihsal Vergisi	
	Tutar (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1960	504.535.428	9,5
1961	505.860.910	8,1
1962	618.502.048	9,4
1963	705.176.263	9,0
1964	744.803.823	8,7
1965	1.058.923.639	10,8
1966	1.143.631.327	9,6
1967	1.301.701.548	9,3
1968	1.558.520.443	10,0
1969	3.365.929.044	18,1
1970	2.488.792.026	10,8

3.2.4-1970-1985 Dönemi

Türk Hükümetinin daveti üzerine, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı Müşaviri Prof. Carl S. Shoup 1972 yılında Türkiye'ye gelmiş ve hükümete verdiği 'Türkiye'de Vergi Reformu Planlaması' isimli Raporunda, "Türkiye'nin A.E.T. ile artan ortaklığı ve muhtemel tam üyeliği vergi ahenkleşmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır." ifadesini kullanmış ve dolaylı vergilerle ilgili olarak, "mevcut gider vergileri ile İşletme Vergisi yerine Katma Değer Vergisi'nin konması, Türkiye'nin uluslar arası durumunu, tarımsal ve sınai kalkınmasını, gelir dağılımını etkileyecektir." diyerek, raporun önemli bölümünü, katma değer vergisine geçişin nasıl olacağı konusuna ayırmıştır.⁵⁶

Uluslararası Para Fonu, Mali İşler Dairesi Baş müşaviri Leif Muten, Türk Makamlarının izni ile Üçüncü Beş Yıllık Planın ışığında Türk Vergi Sistemini incelemek üzere, 1972 yılında Türkiye'ye gelerek çalışmalarda bulunmuş ve belirtilen uzman tarafından, dolaylı vergilerden İşletme Vergisi, kaçakçılığa davet etmesi, mükelleflerin kanuna uymasını güçleştirmesi ve bugünkü haliyle aksaklıklara sebep olması yönünden eleştirilmiş, ayrıca dolaylı vergilerdeki yapısal aksaklıkların Katma Değer Vergisi'nin kabulü ile ortadan kalkacağı ileri sürülerek, tek oranlı ve az sayıda istisnayı içeren katma değer vergisi önerilmiştir.⁵⁷

1973-1977 dönemini kapsayan Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planında, gider vergilerinde, öncelik kazanan ekonomik amaçlara göre tercihe imkân verecek bir düzenlemeye ihtiyaç olduğu belirtilmiş, bu düzenlemede katma değer vergisinin esas alınacağı ve katma değer vergisi düzenlenirken götürü usulün asgari ölçüde uygulanması esasının göz önünde bulundurulacağı ifade edilmiştir.⁵⁸

Üçüncü Beş Yıllık Plan'ın bitimini izleyen 1978 yılı ara yıl kabul edilerek, Dördüncü Beş Yıllık Plan 1979-1983 yıllarını kapsayacak bir biçimde düzenlenmiştir. Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planında vergi politikasında gözetilecek temel esaslar belirtilirken; "Katma değer vergisine geçiş çalışmalarının ilk aşamasını, gider vergileri sistemi tabanının geliştirilmesi ve vergi denetiminin etkinleştirilmesi oluş-

⁵⁶ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 267-268.

⁵⁷ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 273.

⁵⁸ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 273.

turacaktır. Yürürlükteki gider vergileri sisteminin sınıileşme hedeflerine erişmeyi güçlendiren, görelî fiyat yapısını çarpıtan yanlarının giderilmesi öncelikle gözetilecektir.” ifadelerine yer verilmiştir.⁵⁹

1971-1980 döneminde, aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, mallar üzerinden alınan vergilerden dahilde alınan istihsal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dönem başında %21,3 iken 1980’ de bu oran büyük bir düşüş göstererek %13,8 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu dönemde mallar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, 1971 yılında %27,3 oranında iken 1980 yılında azalarak %16,6 olarak gerçekleşmiştir.⁶⁰

Yıllar	Dahilde Alınan İstihsal Vergisi	
	Tutar (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1971	6.686.845.825	21,3
1972	7.538.543.217	19,3
1973	9.357.894.926	18,0
1974	9.586.787.265	14,7
1975	16.435.336.777	17,3
1976	20.876.217.475	16,4
1977	21.477.744.698	12,8
1978	27.928.710.616	11,3
1979	52.440.935.838	12,9
1980	103.656.979.077	13,8

Dahilde alınan istihsal vergisine ilişkin aşağıdaki tabloda yer verilen tutarlar, vergi kaçakçılığı ve vergi kayıpları yönünden söz konusu vergiye yönelik gerçekleştirilen incelemelerde örneğin 1979 yılında dahilde alınan istihsal vergisindeki kayıp ve kaçak tutarının toplam kayba oranının %11 oranında, toplam vergi gelirlerine oranının ise %4 oranında olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu veriler de göstermektedir ki, 1980 öncesi dönemde vergi kayıp ve kaçakları gerek dâhilde alınan istihsal vergisi gerekse diğer vergiler açısından büyük boyutlara ulaştığı için, mali açıdan yeterli gelir temin edilememiştir.⁶¹

⁵⁹ Nezh Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 276.

⁶⁰ İlhan Küsmenoğlu, a.g.e., s: 721,724. Daha ayrıntılı bilgi ve Kesin Hesap Kanunlarından çıkarılmış detaylı tablolar için bkz: KÜSMENOĞLU,a.g.e, s: s: 719-725.

⁶¹ Söz konusu tablodaki veriler Mehmet TOSUNER’ in, “1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989” künyeli çalışmasınının 20’nci sayfasından alınmış olup çalışmanın konusuna uyarlanmıştır.

1974 - 1979 Yılları İtibariyle Dahilde Alınan İstihsal Vergisinde Kayıplar (Milyon TL)

Yıllar	Dahilde Alınan İstihsal Vergisi	Toplam Kayıp	Toplam Vergi Gelirleri	Toplam Kayıp ve Kaçağa Oranı	Toplam Vergi Gelirlerine Oranı
1974	3.875,30	32.316,40	70.172,50	0,12	0,06
1975	4.160,70	30.130,40	106.464,20	0,14	0,04
1976	5.842,10	40.108,80	139.610,10	0,15	0,04
1977	7.546,70	57.309,40	192.621,70	0,13	0,04
1978	10.937,30	90.523,40	289.827,10	0,12	0,04
1979	18.271,40	159.948,20	495.297,60	0,11	0,04

25/10/1984 kabul tarihli 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1985 yılı başından itibaren yürürlüğe girmesi ile birlikte daha önce uygulanmakta olan sekiz adet vergi kaldırılmıştır. Kaldırılan vergiler dahilde alınan istihsal vergisi, ithalde alınan istihsal vergisi, PTT hizmetleri vergisi, ilan ve reklam hizmetleri vergisi, şeker istihlak vergisi, spor-toto vergisi, işletme vergisi, nakliyat vergisidir.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ, İSTİHSAL (ÜRETİM) VERGİSİ ve İSTİHLAK (TÜKETİM) VERGİSİNİN FARKLARI

1957 yılında 6802 sayılı Yasa ile uygulamaya konulan gider vergileri, katma değer vergisinin yürürlüğe girdiği dönemde vasıtalı vergilerimiz arasında en önemlilerinden birini teşkil etmekte idi. İstihsal vergisi ise, gider vergileri sistemimizde ayrı ve önemli bir yere sahip bulunmaktaydı. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ‘Genel Gereçesi’ne göre; gider vergileri sistemimiz içinde yer alan istihsal vergisinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri ve çağımızın gereklerine aykırı düşen yönleri, aynı zamanda KDV sistemine geçilmesini gerekli kılan çeşitli nedenleri de oluşturmaktadır.

Çalışmanın ‘2.1’ bölümünde harcama vergilerinin türlerine ilişkin yapılan açıklamalar çerçevesinde, istihsal (üretim) vergisi ve istihlak (tüketim) vergilerini de içeren gayrisafi muamele vergileri ile bir safi muamele vergisi olan katma değer vergisinin, sayısal bir örnek ile, ‘matrahın seçimi’ konusunda içerdiği farklılığın ortaya konulması iki vergi türünün karşılıklı analizi konusunda yardımcı olacaktır.

Bir tüketim malının üretim aşamalarını izlemek suretiyle, muamele vergisinin çeşitli şekillerini daha somut olarak birbirlerinden ayırmak mümkün olabilir. Aşağıdaki örnekte bir tüketim malının üç aşamadan geçerek tüketicie ulaştığı ve üretimin ham madde üreten (R) işletmesinde başladığı varsayılmıştır. (R) işletmesi, bir yandan malın üretiminde kullandığı çeşitli üretim etkenlerinin geliri (ücret, faiz, kira, kar vs.) olarak ailelere 100 TL ödemekte (*ham madde üreten (R) firmasının başka işletmelerden hiçbir girdi almadığı varsayılmıştır.*) diğer yandan yarı mamul madde üreten (HF) işletmesine satmış olduğu hammaddelerin değeri olarak ödenen üretim etkenlerinin değerlerinin toplamı olan 100 TL’sini elde etmektedir. Buna karşılık, (HF) işletmesi, yarı mamul maddelerin üretiminde kullandığı üretim etkenleri için kişilere (aileler) 30 TL ödemekte ve böylece (K) işletmesine satmış olduğu bu ürünlerin değeri olarak 130 TL elde etmektedir. Nihayet üretim etkenlerinin değeri olarak ailelere 50 TL ödemede bulunmak suretiyle söz konusu yarı mamul maddeleri tüketime hazır tam mamul madde haline getiren (K) işletmesi, ailelere satmış olduğu bu tüketim mallarının karşılığında 180 TL elde etmektedir. Bahsi geçen ilişkiler kullanılarak aşağıdaki tablo oluşturulabilir.⁶²

⁶² Salih Turhan, a.g.e., s: 151.

Bir Tüketim Malının Üretim Aşamaları					
	(R)	(HF)	(K)	Toplam	Açıklamalar
	İşletmesi	İşletmesi	İşletmesi		
Diğer işletmelerden yapılan satın alımlar (girdiler) (1)	0	100	130	230	İşletmeler arası alış-verişler
Faktör gelirleri (2)	100	30	50	180	Katma değer
İşletmenin üretim değeri (3) = (1) + (2)	100	130	180	410	Toplam satışlar

Gayrisafi muamele vergisi (istihsal-üretim vergisi ve istihlak-tüketim vergisi) ile safi muamele vergisi (katma değer vergisi) arasındaki farkı yukarıdaki örnek vasıtasıyla açıklamak gerekirse, eğer vergi her satışta toplam satış değerinden, örneğin 100 TL, 130 TL ve 180 TL üzerinden alınıyorsa bu vergiye gayri safi muamele vergisi; buna karşılık, her işletmenin sattığı ürüne sadece her bir üretim aşamasında kattığı değer, örneğimizde 100 TL, 30 TL ve 50 TL verginin matrahı ise, bu vergiye safi muamele vergisi veya katma değer vergisi veya eklenen değer vergisi denilir.

5- ÜRETİM (İSTİHSAL) ve TÜKETİM (İSTİHLAK) VERGİLERİ ile KATMA DEĞER VERGİSİNİN OLUMLU ve OLUMSUZ YÖNLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Katma değer vergisine geçilmeden önceki dönemlerde dolaylı vergiler sistemimiz özellikle istihsal vergisinin yapısından ileri gelen pek çok olumsuzluklara sahipti. Katma değer vergisine geçişi zorunlu kılan nedenlerin başında bu olumsuzlukları gidermek gelmektedir. Ancak bunun yanında katma değer vergisinin sağlayacağı faydalar da bu vergiye geçişte etkili olmuştur.⁶³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; Katma Değer Vergisini, Cumhuriyet döneminin, bu kez harcamaların vergilendirilmesiyle ilgili olmak üzere gerçekleştirilen üçüncü vergi reformu olarak adlandırmışlardır.⁶⁴

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 'Genel Gereğesi'nde, 1957 yılında 6802 sayılı Yasa ile uygulamaya konulan Gider Vergilerinin Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girdiği dönemde vasıtalı vergilerimiz arasında en önemlilerinden birini teşkil ettiği ve İstihsal Vergisinin ise, gider vergileri sistemimizde ayrı ve önemli bir yere sahip bulunduğu belirtildikten sonra, istihsal vergisinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri ve çağımızın gereklerine aykırı düşen yönleri, aynı zamanda KDV sisteminde geçilmesini gerekli kılan çeşitli nedenler açıklanmıştır. Üretim (İstihsal) ve Tüketim (İstihlak) Vergileri ile katma değer vergisinin olumlu ve olumsuz yönleri hakkında, Genel Gereğçe' de yapılan açıklamalar ile çalışmamızın önceki bölümlerinde sunulan analizler ve bu konuda öğretilerde yapılan yorumlar aşağıda tablolaştırılmıştır.

⁶³ Nezih Varcan, Tufan Çakır, a.g.e., s: 282.

⁶⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 231.

• **Ekonomik Karşılaştırma:**

İstihsal ve İstihlak Vergileri ile Katma Değer Vergisinin Ekonomik Olarak Karşılaştırılması		
Karşılaştırma Kriteri	Katma Değer Vergisinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	İstihsal ve/veya İstihlak Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri
a) Yatırımların Teşvik Edilmesi:	<p>KDV'nden yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden indirim mekanizması vasıtasıyla indirilebilir.</p>	<p>İstihsal vergisi uygulamasında, bir işletme, örneğin makine satın alımlarında bu yatırımları için vergi ödemekte, ancak bu vergiyi alıcılara fatura ettiği vergiden mahsup edememektedir. Burada unutulmaması gereken bir husus da, istihsal vergisindeki ilk madde indirimi mekanizmasının yatırım harcamaları bakımından geçersiz oluşudur. Mevcut istihsal vergisi uygulanmasında, bir müteşebbis, yatırım kararlarını planlarken yatırım malları için ödeyeceği vergi engelini de göz önünde bulundurmamak zorunda kalmaktadır.</p>
b) İhracatın Geliştirilmesi:	<p>KDV uygulamasında ihracattan vergi alınmaz. Bununla da yetinilemeyerek, ihracatçının alışları sırasında ödediği KDV kendisine iade edileceğinden, ihracat malları üzerindeki vergi yükü tamamen kaldırılmıştır. KDV uygulamasında, ihracatçının ihrac ettiği mallar için ödediği KDV gerçek tutarı üzerinden indirim konusu yapılacak ve bu suretle, yatırımları, genel giderler, alış ve satış giderleri dolayısıyla katlanılan vergilerin de geri verilmesi sağlanarak vergi yükünün tamamen ortadan kaldırılması imkânı yaratılmıştır.</p>	<p>Teoride, istihsal vergisi, formaliteleri normalde daha iyi ve kolay yerine getirebilecek daha az sayıda yükümlüyü kapsamına aldığından ve üreticilerin ithalatı vergi muafiyetinden yararlanarak, ihracatı da vergi iadesi talebinde bulunmaksızın yapabilmesini sağladığı için dış ticaret yönünden faydalı olarak düşünülür.⁶⁵ Ancak ülkemizdeki uygulama neticesinde söz konusu vergiler ihracatta karmaşık bir vergi iadesi mekanizması oluşturmuş olup söz konusu vergisel yapıda vergi iadesi uygulaması götürü oranlara göre yapıldığından gerçek durumu yansıtmaktan uzaktır.</p>
c) Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması:	<p>KDV'nde vergi yükü çeşitli sektörler ve kademeler arasında dağılmaktadır. KDV'nde oranlar, İstihsal Vergisine göre daha düşük olacaktır. Vergi, her iş koluna yarattığı katma değere göre dağıtılacağından, üretim sektörü bugünkünden daha düşük bir vergi yükü ile karşılaşacak ve bu durum üretim sektörünün gelişmesinde büyük katkı sağlayacaktır. Sanayiciler vergi yükünün azalması, sonucunda, serbest kalan sermayelerini yatırımlara ayırabilecektir.</p>	<p>İstihsal Vergisinde vergi yükü, vergiye tabi ilk üretim maddelerini üreten sanayi üzerinde ağırlığını göstermektedir. Bu vergili maddeleri alarak mal üreten sanayiciler de verginin tüm yüküne katlanmaktadır. İstihsal Vergisi uygulamasında vergiye tabi maddeler kullanarak üretim yapan sanayiciler, sermayelerini yüksek nispette vergili maddelere bağlamış oluyordular.</p>

⁶⁵ Salih Turhan, a.g.e., s: 155-156.

d) Enflasyonist Baskının önlenmesi:	KDV'nin tüketim harcamaları üzerindeki frenleyici etkisi enflasyonist baskıyı hafifletmekte önemli bir araç olarak düşünülmüş ve fiyat artışlarını bir ölçüde dizginlemekte kullanılabilmektedir.	İstihsal vergisi tüketim eğiliminin artmasından kaynaklanan enflasyonist baskıya destek olmuştur.
e) Kaynakların Optimal Dağılımında Uygunluk Sağlanması:	Bu hususta tarafsız (nötr) bir vergi olan KDV'ne geçilmesi son derece yararlı olacağı düşünülmüştür. Zira, KDV aynı oranla yansıtıldığı için, tarafsız ve işletmeler arasında rekabet eşitliğini sağlayıcı bir vergi olma niteliğini bünyesinde taşımaktadır.	Türkiye'de gider vergileri, işletme vergisi ve diğer vasıtalı vergilerden oluşan sistem, yapısal kusurları ve noksanlıktan nedeniyle, endüstrinin yapısının ve ekonomik kaynakların dağılımının optimal olmaktan uzaklaşmasına yol açmışlardır.
f) İhtisaslaşmanın Teşviki:	Üretim safhaları yönünden KDV tam bir tarafsızlık sağlar. Çünkü bir işletmenin tali üretim işlerini doğrudan doğruya kendisinin yapması ile o konuda ihtisaslaşmış bir başka işletmenin hikmetinden faydalanması arasında vergileme yönünden farklılaşma meydana gelmeyecektir. Bu suretle işletmelerin dikey entegrasyona gitmesi önlenemez ve bu alanda, vergileme yönünden hiçbir teşvik nedeni kalmayacaktır. Bu durumda, işletmenin ana işiyle uğraşması ve yardıma işler için başkalarından yararlanması daha yararlı sonuçlar verecektir.	Söz konusu vergilerde belli sektörler arasında vergileme yönünden ayrımlar olduğundan işletmeler vergiden kaçınmak amacıyla üretim planlarını ve uzmanlaşmayı erteleyebiliyorlardı. Örneğin istihsal vergisinde muharrrik güç, ciro tutarı, işçi sayısı vb. sınırlara göre vergilendirme yapılması veya toplu halde hammaddeler üzerinden vergileme yapılması işletmelerin büyümeden bölünmesine ve uzmanlaşma eğilimlerinin körelmesine neden olmuştur.
g) Fiyatlar Genel Seviyesinin Kontrolü:	KDV'nin oranı İstihsal Vergisine kıyasla daha düşük olduğundan ve vergi indirimi de mümkün bulunduğundan, katma değeri düşük dan birçok malda fiyat düşüşleri beklenebilmesi planlanmıştır.	KDV' ne geçilirken yürürlükte olan İstihsal Vergisi yalnızca ilk üretim safhasında ve yüksek oranlarda alınmakta ve işletmeler maliyetlerini bu vergili tutarlar üzerinden tespit etmekteydiler. Bu durumun doğal sonucu olarak, üretim dağıtım zincirinin her safhasında fiyatlar, artan maliyetlere uygulanan kâr oranları nedeniyle yükselmekte, böylece pahalılık zincirleme olarak artmaktaydı.

• **Mali Karşılaştırma:**

İstihsal ve İstihlak Vergileri ile Katma Değer Vergisinin Mali Olarak Karşılaştırılması		
Karşılaştırma Kriteri	Katma Değer Vergisinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	İstihsal ve/veya İstihlak Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri
a) Vergi Adaletinin Sağlanması:	<p>KDV prensip itibarıyla malların katma değerlerini kapsamakta, katma değeri yüksek olan mallardan fazla vergi, katma değeri düşük olan mallardan ise az vergi alınmaktadır. Böylece herkes satın alma gücüne göre vergilendirilmekte ve bu nedenle KDV vergilendirmede daha adil bir vergi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır.</p>	<p>İstihsal Vergisi, ilk üretim maddelerini kavramakta ve bu maddelerle katma değerleri çok değişik mallar üretilmektedir. Söz konusu malların çeşitli gelir gruplarına dahil kimselerin ihtiyaçlarına hitap etmesi nedeniyle, İstihsal Vergisi uygulaması sosyal adalet ilkelerine ters düşmektedir.</p>
b) Vergi Hâsılatına Etkisi:	<p>Satın alma güçlerinin KDV ile ilk kavranmasında, vergi hasılatı yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışıyla değil, aynı zamanda yaratılan katma değerlerdeki artışlar oranında da artacaktır. Mal satışlarının yanı sıra ücret karşılığı serbest olarak yapılan bazı hizmetler de (hekim ve avukatların hizmetleri gibi) vergi kapsamına gireceğinden bir yandan düşük bir oran üzerinden büyük gelir elde etmenin mümkün olacağını, diğer yandan mal ve hizmetlerin bedeli içinde kolayca eriyen bu verginin hissedilmeden ve ciddi bir tepki görmeden devredilmesi gerçekleşebilecektir.</p>	<p>İstihsal ve istihlak vergilerinde vergilerin yürürlüğe girmesiyle toplam vergi gelirlerine belli bir oranda katkı sağlansa da söz konusu vergilere olan tepkilerin ve kaçınma yöntemlerinin zaman içinde artması ile söz konusu katkının git gide azaldığı tecrübe edilmiştir.</p>
c) Vergi Kaçakçılığına Etkisi:	<p>ca) Matrahın Bölünmesi: KDV'nde matrah üretim ve dağıtım süreçlerinde çeşitli işletmeler arasında bölünmekte ve her işletme, yalnızca kendi kattığı değer vergisini satış bedeli içinde müşteriden tahsil ederek vergi dairesine ödemektedir. Bu yüzden her aracı müessese verginin yükünü daha az hissetmekte ve kaçakçılık eğilimi azalmaktadır.</p>	<p>Eski muamele vergilerimiz ve bugünkü İstihsal Vergisindeki ilk madde indirim sistemi bu oto kontrolü sağlamamaktadır. Zira uygulamada, ilk madde indirimine esas alınan meblağın vergisinin ödenmiş olduğu farz edilerek işlemler yürütülmekte ve bunun ödendiğini kanıtlayan herhangi bir belge aranmamaktadır.</p>

<p>c) Vergi Kaçakçılığına Etkisi:</p>	<p>cb) Otokontrol İmkânı: Alıcılar, girdileri için ödedikleri KDV'yi ancak alış belgelerinde yer almak kaydıyla, satışları üzerinden hesaplanan vergiden düşebilmektedir. Bu nedenle alıcılar vergi indirim hakkından yararlanabilmek amacıyla satıcıları kontrol etmekte ve ödemiş oldukları vergilerin aldıkları malların faturalarında yer almasını istemektedirler.</p>	<p>Vergicilikte otokontrolden bahsedilebilmesi için işlemlerin kayıt dışı kalmaması şarttır. Muamelelerin hem alanın hem de satanın kayıtlarına geçmeden faturasız cereyan etmesi halinde otokontrol işlemeyecektir. Fizikî kontrol meslekî bilgiye fazla gerek göstermediğinden çok sayıda mahallî vergi memurlar tarafından başarı ile yürütülebilecektir. Bu imkanlar istihsal vergisinde bulunmamakta olup söz konusu verginin yapısı, vergi kaçığının harici karinelerin tespiti yoluyla belirlenmesi zorunluluğunu getirmektedir.</p>
	<p>cc) Çok Aşamalı Vergilendirilebilmesi: Her aşama vergilendirildiğinden daha düşük oranlarla daha fazla gelir elde edilmesi imkânı olduğundan tepkiler az olur ve kaçakçılık azalır.</p>	<p>İstihsal vergilerinde verginin üretim aşamasına indirgenmesi ve dolayısıyla matrahın sınırlandırılması elde edilecek geliri düşüreceğinden çok yüksek vergi oranlarının uygulanmasını zorunlu kılar; bu durum ise, vergiye olan tepkilerin şiddetlenmesine ve vergi kaçakçılığının artmasına neden olur.⁶⁶</p>
<p>d) Vergilemede Adaletin Sağlanması:</p>	<p>KDV, vergi oranlarının çeşitlendirilmesi ve istisnaların artırılması ölçüsünde daha adil olabilmekte; buna karşılık, istisnalar ile vergi oranlarının sayısının artması verginin idaresini geniş çapta güçleştirmektedir. Bu hususların birlikte göz önünde tutularak, sade bir uygulamanın tercih edilmesinde sayısız yarar bulunmaktadır.</p>	<p>İstihsal vergileri ve istihlak vergileri daha az ayrıntı içerdiğinden vergi adaleti yönünden olumsuz sonuçlar doğursa da uygulanması vergi idaresi yönünden daha kolaydır. Ancak katma değer vergisinde vergi yükünün sadece işlem sayısına göre değişmesi nedeniyle bu yönden bakıldığında verginin şahsileştirilmesi, mükelleflerin ödeme güçlerine göre uydurulması olanağı ortadan kalktığından adaletsiz bir yapı söz konusu olabilir.</p>

⁶⁶ Salih Turhan, a.g.e., s: 156.

e) Vasitasız Vergiler Sistemini Tamamlayıcı Niteliği:	KDV, Gelir ve Kurumlar Vergileri sisteminin vergilendiremediği gelirleri harcamalar sırasında en geniş bir şekilde kavrayabilmektedir. Gelir Vergisinin tam uygulanmadığı ve birçok kazançtan kapsamı dışında bıraktığı ülkemizde bu unsur önem kazanmaktadır. Bu itibarla KDV'nin vasitasız vergiler sistemini tamamlayıp telafi edecek bir vergi olma vasfı da oldukça önemli bir husus teşkil etmektedir.	Her ne kadar istihlal ve istihlak vergilerinin de bu konuda olumlu etkisi olduğu bilirse de uygulama da başarılı sonuçlar alınmamıştır.
f) Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri ile Ahenkleştirme Sağlanması:	Gelir ve servetler üzerinden alınan vergilerin ahenkleştirilmesi amacıyla, ülkeler daha ziyade vergi anlaşmalarına ağırlık vererek, bu alanlardaki sorunlarını, giderme yolunu tercih etmektedir. Dolaylı vergiler ve harcama vergileri sahasındaki uluslararası uygulama birliği ise, benzer yasaların yürürlüğe konulmasıyla sağlanmaktadır. Dünya üzerinde yaygın bir uygulaması bulunan ve birçok ülkenin geçiş için hazırlık çalışmalarını yürüttüğü KDV sistemi, ülkemiz açısından uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerimize en olumlu bir biçimde katkıda bulunacak bir tercih olacaktır.	İstihlal ve istihlak vergilerinin her ülkenin üretim şartlarına ve tüketim eğilimlerine göre ayrı yapılarda belirlenmesi zorunlu olduğundan diğer ülke mevzuatlarıyla uyumlaştırılmasında büyük zorluklar yaşanmaktadır. Ülkemizde de 1960'lı yıllardan itibaren katma değer vergisinin bu konudaki faydaları bilindiğinden çalışmalar katma değer vergisine geçiş yönünde hızlandırılmıştır.
g) Kolay Uygulanabilirlik:	KDV çağdaş bir sisteme dayandığından gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler tarafından uygulanması zorunlu olan muhasebe sisteminin içinde kolaylıkla takip edilebilmektedir. Ayrıca bir takip mekanizmasına ihtiyaç duyulmaz.	İstihlal vergisinde, imalatı ticaretten ayıran kriterlerin bulunması ve gereği gibi uygulanması uygulamada güçlükler doğurmaktadır. Bu amaç için –toptancı vergisinde olduğu gibi- devamlı yükümlü sicillerinin tutulması vergi idaresinin yükünü artırır ve dolayısıyla verginin idari masraflarının yüksek olmasına neden olur. ⁶⁷

Yukarıda katma değer vergisi ile üretim ve tüketim vergilerinin olumlu ve olumsuz yönleri bir arada verilmiştir. Ülkemizde uygulanan üretim (istihlal) vergisine yönelik olarak eleştiriler, toplu olarak değerlendirme yapılabilmesi amacıyla, aşağıda sıralanmıştır.⁶⁸

⁶⁷ Salih Turhan, a.g.e., s: 156.

⁶⁸ Doğan, A.A. (1977), "Türk Vasıtalı Vergilerini Artırmak İçin Alınması Gereken Tedbirler", Türkiye' de Vergi Kayıplarının Önlenmesi Sorunu (Maliye' ye ve İşletmelere Düşen Görevler) Semineri, İÜ İşletme Fakültesi Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul künyeli eserden aktaran: KÜSMENOĞLU, a.g.e., s: 580,581.

- İstihsal vergisi, ilk istihsal hedef almakla birlikte geniş şekilde ilk istihsal üzerine oturmuş bir vergi değildir.
- Vergi, tek kademede alındığı için oranlar yüksek tutulmuştur.
- Ekonomik faaliyetlere katılan işletmelerin çok küçük bir kısmını kapsadığı için ekonomiye yön verme, yatırımları yöneltme ve tam çalışmayı sağlama gibi özelliklerden yoksundur.
- İlk istihsal vergilendirildiği için tüketim üzerindeki vergi yükünün, sosyal adalet ilkelerine uygun olarak farklılaştırılması mümkün değildir.
- Sistemin, daha çok devlet kuruluşlarınca üretilen hammaddeleri kavraması ve verginin büyük bir kısmının bu kuruluşlarca tahsili, istihsal vergisini gerçek bir vergi olmaktan uzaklaştırır.
- Ana yatırım mallarının, kullanılış amaçlarına bakılmaksızın vergilendirilmesi, kalkınma amacıyla çelişir. Zaman zaman sağlanan istisnalar ise rekabeti ve dolayısıyla ekonominin verimli çalışmasını engeller.
- Verginin peşin ödenmesi, işletmeler yönünden finansman gücünü yaratır. Bu ise pahalı kredi temini ve vergi tecili talepleri dolayısıyla ek yükümler getirerek maliyetleri ve fiyatları yükseltir.
- İhracat muafiyeti ve istisnası, ihracat artışını sağlayamadığı gibi uygulamada çeşitli güçlük ve sakıncalarla karşılaşılır.
- Yatırımların maliyetini düşürmek amacı ile belirli kurumlara bazı mallar için gümrük muafiyeti tanınır. Bunların ülke içinde imal olunan eşit ve benzerleri de bazı şartlarla istihsal vergisinden müstesna tutulur. Ancak bu tür istisnalar, sektörler arası ve işletmeler arası rekabet eşitliğini bozar.
- İlk madde indirimi uygulaması, yükümlülere olduğu kadar Maliye Bakanlığı'na da güçlükler yaratır.
- Vergiye tabi maddelerin teşhisi, uzmanlık gerektirir.
- Dar kapsamlı bir muamele vergisi niteliğinde olduğu için ithal edilen malların ancak bir kısmı vergilendirilebilir.

5- DEĞERLENDİRME

Çalışmada katma değer vergisi ile üretim (istihsal) ve tüketim (istihlak) vergileri arasındaki farklar, söz konusu vergilerin olumlu ve olumsuz yanları tarihsel süreç içerisinde nasıl uygulandıklarını içerecek tarzda ortaya konulmaya çalışılmıştır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun önceki bölümlerde yer verilen Genel Gerekçe' sinde istihsal ve istihlak vergilerinden ve genel olarak gider vergisinden elde edilemeyen ancak katma değer vergisinden beklenen hususlar ayrıntıları ile açıklanmış olup özetine yukarıda yer verilmiştir. Tekrar olmaması açısından söz konusu vergilerin olumlu ve olumsuz yönleri nitelik açısından bu bölümde karşılaştırılmayacaktır. Nitekim tarihsel sürecin irdelendiği bölümde istihsal ve istihlak vergilerinin hangi aşamalardan geçtiği ve uygulamada yaşanan sorunlar nedeniyle vergi sisteminin Katma Değer Vergisine neden evrildiği açıkça ortaya konulmuştur. Ancak katma değer vergisinin yürürlüğe girdiği 1985 yılından sonra nasıl bir gelişme gösterdiği veya hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılamadığının, kaldırılan vergilerle de karşılaştırmalı olarak özellikle niceliksel açıdan ortaya konulması çalışmanın amacına uygun olacaktır.

Bugün Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girmesiyle kaldırılan vergilerin toplamından daha fazla vergi hasılatı sağladığı gibi Türk Vergi Sistemi'nin de en önemli vergisi haline gelmiştir. Nitekim kaldırılmadan önceki son üç yılda (1982, 1983 ve 1984) söz konusu vergilerin GSYİH içerisindeki payları ortalama %2,5 iken katma değer vergisinin yürürlüğe girdiği ilk yılda GSYİH içindeki payı %2,7 olmuş

ve bu oran %3,1'e çıkmıştır. Konsolide bütçe gelirleri açısından bakıldığında da aynı durum geçerlidir. Şöyle ki, kaldırılan vergilerin kaldırılmadan önceki son üç yılda vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama %20 iken KDV'nin payı 1985 yılında %24,8 ve 1986 yılında ise %26,8 olmuştur. Bir başka deyişle KDV kendisinden beklenen gelir getirici etkiyi sağlamıştır. Ayrıca KDV'nin yürürlüğe girmesiyle verginin hesaplanmasında da büyük bir kolaylık ve sadelik sağlanmıştır. Yürürlüğe girdiği tarihten itibaren katma değer vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı hızla yükselmeye başlamış ve çok kısa bir süre içinde gelir vergisinin payına ulaşmıştır. İlk kez 1995 yılında Katma Değer Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı gelir vergisinin üzerine çıkmış ve o günden itibaren de en çok hasılat sağlanan vergiler arasında ilk sırada yer almıştır.⁶⁹

Yukarıdaki değerlendirmeye bir örnek vermek gerekirse, aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere, katma değer vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2016 yılında %28,50 olarak ve 2006-2016 yılları arasında toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %29,23 olarak gerçekleşmiştir.

Sonuç olarak katma değer vergisinin 2006-2016 dönem aralığında vergi gelirleri ve merkezi yönetim gelirleri içindeki payları aşağıdaki tabloda gösterilmiş olup hedeflere yakın bir gerçekleşme oranının her zaman sağlandığı, yukarıda da açıklandığı üzere istihsal ve istihlak vergilerinin birçok zararını taşımamasının yanında getirilirken hedeflenen amaca uygun olarak, tahakkukunda dalgalanmalar yaşanılmadan söz konusu dönemde bütçe gelirlerine beklenen katkıyı sunduğu söz konusu verilerden anlaşılmaktadır.⁷⁰

Dönem	Katma Değer Vergisi					Vergi Gelirleri		Merkezi Yönetim Gelirleri		Gerçekleşen KDV'nin Payı	
	Dahilde Alınan KDV		İthalde Alınan KDV		Toplam	Hedef	Gerç.	Hedef	Gerç.	Vergi Gelirlerindeki Payı (%)	Mer. Yön. Gelirlerindeki Payı (%)
	Hedef	Gerç.	Hedef	Gerç.	Gerç.						
2006	16.337.000	15.911.290	22.398.000	25.425.510	41.336.800	132.199.000	137.480.292	160.325.526	173.483.430	30,07	23,83
2007	20.200.498	16.793.065	29.583.000	26.492.642	43.285.707	158.152.898	152.835.111	188.158.954	190.359.773	28,32	22,74
2008	17.652.000	16.804.601	30.500.000	29.972.307	46.776.908	171.206.312	168.108.960	204.556.459	209.598.472	27,83	22,32
2009	19.973.859	20.852.820	38.500.000	26.134.065	46.986.885	202.089.590	172.440.423	248.758.275	215.458.341	27,25	21,81
2010	22.635.721	26.325.142	30.108.212	36.208.140	62.533.282	193.323.625	210.560.388	236.794.348	254.277.435	29,70	24,59
2011	26.829.971	29.956.675	41.039.593	48.685.121	78.641.796	232.219.804	253.809.179	279.026.426	296.823.602	30,98	26,49
2012	33.602.472	31.572.064	53.943.566	50.000.138	81.572.202	277.676.933	278.780.848	329.844.817	332.474.895	29,26	24,53
2013	36.400.248	37.995.279	61.213.762	62.727.358	100.722.637	317.948.666	326.169.164	370.094.536	389.681.985	30,88	25,85
2014	39.625.758	38.121.444	64.819.578	64.411.113	102.532.557	348.352.781	352.514.457	403.174.813	425.382.787	29,09	24,10
2015	44.199.000	46.424.495	75.100.210	74.645.805	121.070.300	389.501.090	407.818.455	451.979.400	482.779.900	29,69	25,08
2016	51.246.789	53.986.875	86.894.914	76.835.576	130.822.451	459.150.250	459.001.741	540.818.580	554.139.502	28,50	23,61

SONUÇ

Çalışmamızda ilk olarak Katma Değer Vergisi, İstihsal (Üretim) Vergisi ve İstihlak (Tüketim) Vergisinin teorik temelleri ile söz konusu vergi rejimlerinin yapısı açıklanmıştır. Ardından 1920-1984

⁶⁹ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, a.g.e., s: 208.

⁷⁰ <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2016.html>; Erişim Tarihi: 13.10.2017

dönem aralığında istihsal (üretim) vergisi ve istihlak (tüketim) vergisi uygulamalarından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun kabulüne kadar geçen tarihsel sürecin irdelenmesi suretiyle ilk kısımda açıklanan teorik temellere uygulamada nasıl hayat verilmeye çalışıldığı ortaya konulmuştur. Üçüncü olarak katma değer vergisi, istihsal (üretim) vergisi ve istihlak (tüketim) vergisinin farkları teorik olarak ve sayısal bir örnekle açıklanmıştır. Dördüncü ana başlık altında Üretim (İstihsal) ve Tüketim (İstihlak) Vergileri ile Katma Değer Vergisinin olumlu ve olumsuz yönlerinin 3065 sayılı KDVK'nın Genel Gereği'nde ve öğretide yapılan açıklamalardan yararlanılarak tablo halinde ekonomik ve mali açıdan karşılaştırılması yapılmış ayrıca özellikle katma değer vergisine geçişte önemli bir etkisi olan istihsal vergilerinin olumsuz yönleri sıralanmıştır. Son olarak KDVK'nın yürürlüğe girdiği 1985 yılı ve sonrasında, katma değer vergisinin gerçekleşme oranlarının önceki bölümlerde yapılan açıklamaları ve tezleri doğrulayıp doğrulamadığı istatistiksel veriler yardımıyla analiz edilmiştir.

Katma Değer Vergisi ile istihsal ve istihlak vergileri kıyaslandığında ortaya çıkan, söz konusu vergilerin gerek uygulama tecrübesinden anlaşılan olumsuz yönleri gerekse Katma Değer Vergisinin yürürlükte olduğu yıllarda Türk Vergi Sistemi'nin en önemli vergisi haline gelmesi gibi olgular, 1960 yıllardan itibaren (kimi kaynaklara göre 1940'lı yıllardan itibaren) geçiş hazırlıkları yapılan ve 1985 yılında yürürlüğe konan Katma Değer Vergisi Kanununun, yürürlüğe girdiği tarihte kaldırılan vergi kanunlarından çok daha çağdaş ve ülkemiz şartlarına uyumlu olduğunu açıkça göstermektedir.

İşletmeler üzerinde oluşan finansman yükünü gidermek üzere Katma Değer Vergisi Sisteminin yeniden düzenlenmesi çalışmalarının, 2018-2020 Orta Vadeli Mali Plan ile açıklanan hedefler içinde yer alması, Katma Değer Vergisinin önümüzdeki senelerde de vergi sisteminin ana unsurlarından biri olacağını ortaya koymaktadır. Özellikle indirim ve iade sisteminin tekrar düzenlenmesi ve kolaylaştırılması istihsal vergilerinin en çok eleştirilen alanlarının Katma Değer Vergisi içinde oluşmasını engelleyecektir.

KAYNAKÇA

- DEĞER, N. Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım, 2011, 4. Baskı.
- EDİZDOĞAN, N., ÇELİKKAYA, A. Vergilerin Ekonomik Analizi, Dora Yayıncılık, Bursa, 2010, 1. Baskı.
- HALLER, H., TURHAN, S. Maliye Politikası – Teorik Esasları ve Temel Problemleri, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, 3. Baskı.
- KÜSMENOĞLU, İ. Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010.
- ÖNCEL, M. KUMRULU, A. ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, 20. Bası.
- ÖZBALCI, Y. Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012.
- TOSUNER, M. 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989.
- TURHAN, S. Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, 6. Baskı.
- VARGAN, N. ÇAKIR, T. Maliye Tarihi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2000.
- <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2016.html>.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59dca58e4116e9.22101994.