

# TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHİ, VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ ve ÖNEMİ ile REFORM İHTİYACI

THE HISTORY OF VALUE ADDED TAX IN THE TURKISH TAX SYSTEM,  
THE PLACE AND IMPORTANCE IN TAX REVENUES, REFORM NEEDED



Murat YILMAZ\*

## ÖZ

Mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen üretici, tüketici, yarı toptancı, perakendeci gibi her aşamada katılan değer üzerinden alınan, her aşamada matrahı katma değer olan ve sonunda tümü tüketici üzerine kalan bir vergi olan Katma Değer Vergisi (KDV) dünyada 60 yıl önce uygulanmaya başlanmıştır.

İlk olarak Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye ülkeler tarafından kullanılmaya başlanan KDV, kısa zamanda yayılmış ve günümüzde 166 ülke tarafından kullanılır hale gelmiştir. Ülkemizde 1985 yılı itibarıyla vergi sistemimize dâhil olan KDV, uygulanmaya başlandığı tarihten itibaren vergi gelirlerine büyük oranda katkı sağlamıştır. Buna rağmen en çok eleştirilen vergi kanunlarından olan KDV'nin, yatırımı teşvik eden, bu yönüyle işletmeler üzerinde külfet olarak kalmayacak şekilde, yeniden ele alınması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Sistemi, Katma Değer Vergisi, KDV'nin Tarihi, Dolaylı Vergiler.

## ABSTRACT

Value Added Tax (Vat), which is a tax that received over participating value of every stage from production to consumption of goods and services, such as producers, consumers, semi-wholesalers, retailers, etc., basis of which is the added value created at each phase and all remaining on the consumer has started implementing 60 years ago in the world.

The Value Added Tax, which was first introduced by the member countries of the European Economic Community, has spread in a short time and is now used by 166 countries. In our country The Value Added Tax, was included in our tax system as of the year 1985, contributed greatly to the tax revenues since the date of implementation. Despite of this, the value added tax, which is one of the most criticized tax laws, appears to need to be reconsidered in such a way as to encourage investment and not to be burdened on companies.

**Keywords:** Turkish tax system, value added tax, history of value added tax, indirect taxes

\* Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Harcamalar üzerinden alınan ve tüketim vergisi olarak da adlandırılan Katma Değer Vergisi'ni, ilk defa Yale Üniversitesi Profesörlerinden Thomas S.ADAMS, 1918 yılında Milli Vergileme Kurulu'ndaki konferansında "Tadil Edilmiş Kurumlar Vergisi" adı ile ortaya atmış, 1919 yılında ise Almanya hükümetinin ekonomi danışmanı da olan Dr. Wilhem Von. SİEMENS, bu sistemi "Yeni Bir Muamele Vergisi" olarak hükümete tavsiye etmiştir<sup>1</sup>."

Görülüyor ki yazarlardan Thomas S.ADAMS katma değer vergisinin bir işletme vergisi olarak, Dr. Wilhem Von. SİEMENS ise bir muamele vergisi olarak görmektedir. Bu durum birden çok tipte katma değer vergisi sisteminin olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır<sup>2</sup>.

"Bugünkü manada modern bir katma değer vergisi, 1952-1955 yıllarında Fransa'nın istihsal vergisi sisteminden katma değer vergisi sistemine geçişine kadar uygulanamamıştır. 1954-1955 Reformları ile ortaya konulan Fransız Katma Değer Vergisi dahi mükemmel bir sistem olarak gösterilemez. Katma Değer Vergisinin asıl gelişimi Ortak Pazarın Topluluğunun kuruluşundan itibaren olmuştur. Topluluğun ana sözleşmesi olan 1957 yürürlük tarihli Roma Anlaşmasınının 96-100 üncü maddelerinde vergi uyumlaştırılması konuları düzenlenmektedir. Buna göre üye ülkelerde uygulanacak ortak bir muamele vergisi modeli geliştirilecek ve bu amaçla bir komisyon kurulacaktır<sup>3</sup>."

Yapılan çalışmalar sonrasında katma değer vergisinin muamele vergileri içerisinde en uygunu olduğuna karar verilmiş ve 1967 yılından itibaren Ortak Pazara üye ülkeler tarafından kullanılması için gerekli adımlar atılmıştır.

## 2- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KDV'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Devlet gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan Aşar'ın, 17.02.1925 tarihinde TBMM 'de alınan karar ile kaldırılması üzerine, devlet gelirlerinde önemli bir azalma meydana geldi. Bu azalmayı telafi etmek amacıyla 1926 yılında 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunuyla uygulamaya konulan ve yine aynı yılda 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu ile tamamlanan yayılı muamele tipi vergi sistemi , bir bakıma dünyadaki en eski KDV uygulamalarından birini teşkil etmektedir<sup>4</sup>.

"Umumi İstihlak Vergisi esas olarak satışları vergilendirdiğinden ayrıca hizmetleri hedef alan hussusi istihlak ve eğlence vergisi kabul edilmiştir. Umumi istihlak vergisi, kapsamı oldukça geniş tutulmak istenen bir yayılı muamele vergisi niteliğindedir. Bu vergi ile her türlü iktisadi ve ticari faaliyet her aşamada vergilendirilmiş oluyordu. Günümüzde uygulanan katma değer vergisinin Türkiye'deki ilk şekli olarak kabul edilebilir. Ancak Türkiye ekonomisinin o günkü yapısı bu verginin başarılı biçimde uygulanmasına elverişli değildi. Bu sebeple 1927 yılında yapılan bir değişiklik ile umumi istihlak vergisinin yerini 21.05.1927 tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu almıştır. Muamele vergisi, umumi istihlak vergisinin aksine toplu nitelikte idi. Bu vergi yabancı sermayeli işletmelerin ürünlerini ve banka, sigortacılık faaliyetlerini vergilendirmekteydi. Sanayi işletmelerini vergiden kaçınmak

<sup>1</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, Türk Katma Değer Vergisi, Temel yayınları, İstanbul 1989, s.25, Aktaran, Enver Arslan, Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), İzmir 2006, s. 16.

<sup>2</sup> Özkan Saraç ve diğerleri, Katma Değer Vergisi, MGKD Yayınları Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 1985, s. 39.

<sup>3</sup> Özkan Saraç ve diğerleri, Katma Değer Vergisi, MGKD Yayınları Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 1985, s. 40.

<sup>4</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları

için ilkel üretim yöntemlerine ve küçük işletme tipine yönelttiği için ekonomi üzerinde olumsuz etki yaratmıştır<sup>5</sup>.”

Bu ve benzeri olumsuz etkileri nedeni ile yürürlükten kaldırılan 1039 sayılı Muamele Vergisi yerine 10.05.1934 tarih ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.

“2430 sayılı Kanunla her türlü sınai müesseselerin imalatları ile dışarıda imal edilip yurda ithal edilen maddeler vergi konusuna alınmıştır. Altı yıl uygulandıktan sonra, İkinci Dünya Savaşı başlarında bu dönemin artan gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla yürürlükten kaldırılmış yerini 28.05.1940 tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu almıştır<sup>6</sup>.”

Bu kanun ile sınai müesseseler, sınaî müesseselere imalât yaptıran toptancı ticarethane ve müteahhidler, sınaî müesseselerden veya bunların fiyalyal, şube veya satış mağazalarından doğrudan doğruya veya kumüsyoncu, simsar gibi mutavassıtların delâletile mal alan toptancı ticarethane ve müteahhidler vergiye tabi tutulmuştur<sup>7</sup>.

“3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanununun yürürlükte kaldığı 1957 yılına kadar ki on yedi yıllık uygulamaları, bu kanunun sanayimizin kurulup gelişmesini en belirgin şekilde engellediği gerçeğini bütün açıklığı ile ortaya koymuştur. Küçük sanat müessesesi muaflığı, büyük sınai müesseselerin parçalanmasına neden olmuş ve verginin küçük ve orta çaptaki sınai müesseseler alanında kavranmasını engellemiştir. Ayrıca küçük sanat muaflığından yararlanan sınai müesseselerle, bu muafiyet kapsamına girmeyen büyük sınai müesseseler arasında oluşun ve vergilendirilmede eşitsizlik biçiminde belirlenen bu durum büyük ölçüde haksız rekabete neden olmuştur<sup>8</sup>.”

“1949 yılında gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler günün icaplarına ve modern vergileme tekniklerine uygun olarak esaslı bir reforma tabi tutulurken, muamele ve istihlak vergilerine hiç dokunulmamış, bu vergiler dağınık ve karışık durumlarını muhafaza etmişlerdir<sup>9</sup>.”

Dağınık ve karışık bir halde bulunan muamele ve istihlak vergilerini sistematik hale getirmek, görülen eksiklikleri gidermek amacıyla 1957 yılında Gider Vergileri reformuna geçilmiştir. Muamele vergileri içerisinde, diğer vergi kanunlarına kıyasla daha uzun süre yürürlükte kalmasına rağmen, bu kanun da gereken başarıyı gösterememiş ve KDV ile beraber uygulamadan kaldırılmıştır.

“Günümüzün en modern ve gelişmiş harcama vergisi olarak kabul edilen KDV uygulamasına geçilmesine ilişkin tedbir ve politikalara ilk kez İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda yer verilmiştir. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda uygulamaya geçilmesi, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda geçiş için gider vergilerinin tabanının genişletilmesi öngörülmekle beraber, uygulamaya ancak Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde geçilebilmiştir. 1972 yılında Maliye Bakanlığı'nda bir komisyon kurularak ilk tasarı hazırlanmıştır. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlandığı sırada Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarımın iyileştirilmesinde Almanya'nın tecrübelerinden faydalanılmıştır. 1971, 1974, 1976,

<sup>5</sup> Memduh Yaşa, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978, Akbank Kültür Yayını, İstanbul 1980, Murat Özyüksel, İmparatorluk ve Cumhuriyet Dönemlerinde Gelir, Gider, Servet Vergileri, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1, 1985, s. 51-68, Aktaran, Onur Eroğlu, Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, 2016, s. 57-89.

<sup>6</sup> Özkan Saraç ve diğerleri, Katma Değer Vergisi, MGKD Yayınları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 1985, s. 87.

<sup>7</sup> 3483 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesi.

<sup>8</sup> Medeni Derkunt, Ülkemizde Dolaylı Vergiler Alanındaki Gelişmeler, Vergi Dünyası, Mayıs 1982

<sup>9</sup> Özkan Saraç ve diğerleri, Katma Değer Vergisi, MGKD Yayınları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 1985, s. 90

1977 ve 1978 yıllarında Maliye Bakanlığı'nca beş kez kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında iki ayrı kanun tasarısı hazırlanarak parlamentoya sunulmuş fakat kanunlaştırılmamıştır<sup>10</sup>."

Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmek istenmesinin sebepleri arasında, ülkemizde har-cama vergileri tarafında yaşanan sıkıntıların yanında, Avrupa Birliği'nde uygulanan vergi sistemi ile ülkemizde uygulanan vergi sistemi arasındaki farklılıkları en aza indirerek uyum sürecini kısaltmak da yer almaktadır.

### **3- AVRUPA BİRLİĞİ'NİN VERGİ UYUMLAŞTIRMASI ve TÜRKİYE**

AB iç piyasalarında, tüketicilere en kaliteli ve en ucuz ürün ve hizmet sunabilmek için, tam bir rekabet ortamı yaratan, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı gibi düzenle-meler, tüm kurallarıyla uygulanmaktadır. Fakat vergi politikalarına ilişkin yapılan farklı uygulamalar bu rekabeti engellemektedir. Bu nedenle AB vergi politikalarında uyumlaştırma ve yakınlaştırmaya yönelik bir süreç başlamıştır<sup>11</sup>. AB'de vergi uyumlaştırma çalışmalarına ilk olarak dolaylı vergiler ala-nında başlanmıştır.

Avrupa Birliği'nde muamele vergileri konusundaki ilk uyumlaştırma 11 Nisan 1967 yılında çıka-rılan birinci ve ikinci direktifler ile gerçekleştirilmiştir. "Birinci direktifle KDV, topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve üye ülkeler açısından en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar, uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. 1967 yılında (11 Nisan 1967 tarihinde) çıkarılan 2. Direktif, ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini ortaya koymuştur. Bu direktifte KDV'nin konusu, mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifa-sı, ithalde vergiyi doğuran olay, matrah, muhasebe düzeni, vergi indirimi gibi kavramlar açıklanmış-tır. Bu iki direktif, KDV ile ilgili sadece genel prensipleri belirlemiş, KDV'nin kapsamı ile uygulanacak oranların belirlenmesi gibi çok önemli unsurları üye devletlerin inisiyatifine bırakmıştır<sup>12</sup>."

17 Mayıs 1977 tarihinde çıkarılan 6. direktifle birlikte KDV kapsamı üye devletler açısından ortak hale getirilmiştir. KDV'nin uyumlaştırılmasında matrahın tek tip haline getirilmesi bu direktifin genel düzenlemesi olmuştur. 6. Direktif ile üye ülkeler, tüketim tipi KDV ve dış ticarete varış ülkesinde ver-gilendirme prensibine geçmişleridir. Ayrıca, KDV'nin konusu, mükellefleri, mal teslimi, hizmet ifası, ithalat, mal teslimlerinin vergilendirilecekleri yer, vergiyi doğuran olay ve verginin tahakkuku, oran-lar, istisnalar, indirimler, mükellefin ödevleri gibi konular düzenlenmiştir<sup>13</sup>.

Türkiye, o zamanki adı Avrupa Ekonomik Topluluğu olan Avrupa Birliği ile 1963 yılında yapmış olduğu Ankara Antlaşma ile Avrupa Birliği'ne tam üyelik koşulları gerçekleşinceye kadar taraflar arasında Ortaklık kurulmasına karar verilmiştir. Türkiye'nin, Avrupa Ekonomik Topluluğu'na belli bir

<sup>10</sup> Birol Aydemir, Türkiye'de katma değer vergisi uygulamasının değerlendirilmesi ve efektif katma değer vergisi oranlarının hesaplanması, DPT Yayınları, Ankara, Ağustos 1996, Aktaran, Sedef Pelin Gürlek, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Ensti-tüsü, İstanbul 2007

<sup>11</sup> Suna Oksay, Atilla Uyanık, Onur Acar, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – 1, İstanbul 2005, s.81. Aktaran, Göksel Çetinkol, Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

<sup>12</sup> Emre Betül GÜÇLÜ, "Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması-I: Genel Usul ve Esaslar", Vergi Sorunları, Sayı 281, Şubat 2012, s.135.

<sup>13</sup> Emre Betül GÜÇLÜ, "Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması-I: Genel Usul ve Esaslar", Vergi Sorunları, Sayı 281, Şubat 2012, s.135.

süre sonra tam üye olması halinde, Avrupa Ekonomik Topluluğu tarafından kabul edilen Katma Değer Vergisini uygulamak zorunda kalacaktır. Bu nedenle henüz Avrupa Birliği'ne tam üye olmadan, henüz geçiş aşamasındayken vergi sisteminde değişiklikler yaparak bu süreci sıkıntısız bir şekilde atlatmak isteyen Türkiye, 1970'li yılların başından itibaren KDV alanında çalışmalara başlamıştır. Yapılan çalışmalar sonrasında, hazırlanan sekiz adet KDV Kanun Tasarısından ancak sekizincisi kanunlaşabilmiş ve 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### 3.1- KDV'nin Çıkış ya da Varış Yeri Ülkesinde Vergilendirilmesi

Dış ticaretin vergilendirilmesinde, hangi ülkede vergilendirme yapılacağı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminde, "dış ticarete konu olan mal ve hizmetler tüketim yerine bakılmaksızın üretildikleri ülkede vergilendirilmektedirler. Bu sistemde, verginin konusunu ülke içindeki tüketim ve yapılan ihracat oluşturmaktadır. Bu prensibe uygun olarak, KDV'nin malların satıcısının bulunduğu ülkede geçerli olan oranda tahsili öngörülmüştü. Ancak, AB'de direktiflerle şekillendirilmeye çalışılan KDV sistemi, henüz tüm ülkelerde tek bir KDV oranını öngörmekten uzaktaydı. Bu ise sistemin uygulanışını zora sokuyordu. Bunun üzerine koşullar düzeltilene kadar "Geçici KDV Sistemine" geçildi<sup>14</sup>."

1 Ocak 1993 tarihinde yürürlüğe konulan geçici KDV rejiminde, 1996 yılı sonuna kadar KDV'nin varış ülkesinde vergilendirileceği, 1997 yılının başından itibaren ise çıkış ülkesinde vergilemenin yapılacağı belirtilmiştir. Ancak bu duruma, bazı üye ülkelerin karşı çıkması nedeni ile çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine geçilememiştir.

Halen uygulanmakta olan varış ülkesinde vergilendirme sisteminde, ithalat KDV matrahına dâhil iken, ihracat istisna edilerek KDV konusunun dışına çıkarılmıştır. Bu sistemde ihracatın istisna olması nedeni ile ihracatçının ihraç ettiği mal için ödediği vergi kendisine iade edilmektedir. KDV'de özellikle oran uyumlaştırmasının Birliğe üye ülkelerde dahi tam olarak yapılamadığı dikkate alındığında, varış ülkesinde vergilendirmenin bu zamana kadar uygulanmasındaki ısrar ortaya çıkmaktadır<sup>15</sup>.

### 4- KDV'NİN VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Devletin, kamusal alandaki harcamalarını finanse edebilmek amacıyla başvurduğu kaynaklardan elde ettiği gelirlere kamu gelirleri denilmektedir. Bu gelirler içerisinde yer alan ve önemli bir paya sahip olan vergi; Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. Maddesi gereğince gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız ve cebri olarak alınmaktadır.

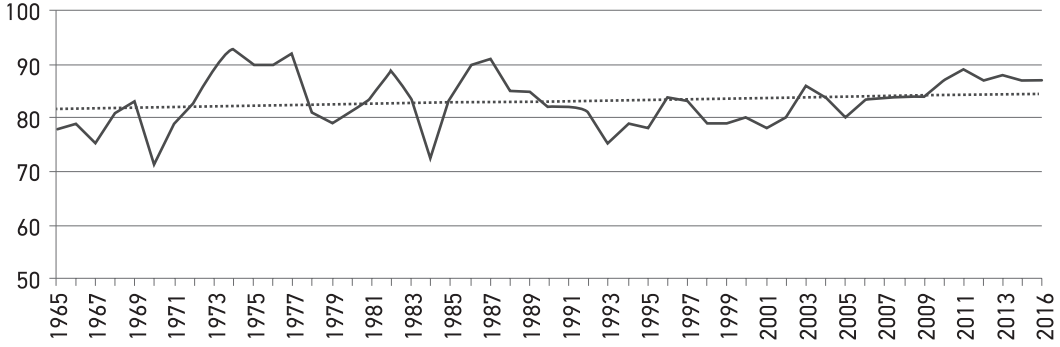
Vergi gelirlerinin önemini anlamak açısından, 1965-2016 dönemini kapsayan ve vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki payını gösteren aşağıdaki grafik incelendiğinde, vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki payının %70 ile %93 arasında değiştiği görülmekle beraber, ortalaması %83,2 olarak gerçekleşmiştir. Bu dönemde vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki payında dalgalanmalar olsa da, artış eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır.

<sup>14</sup> Emre Betül Güçlü, "Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması-I: Genel Usul ve Esaslar", Vergi Sorunları, Sayı 281, Şubat 2012, s.136.

<sup>15</sup> Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder. Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası. Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. Sayı 1. 2002. s.67.

**Grafik 1: Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (1965-2016)**

**Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (1965-2016)**



**Kaynak:** www.gib.gov.tr adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

“Devletin mali, ekonomik ve sosyal işlevlerinde tarihsel süreç içinde geçirdiği değişimler ve gelişmelere bağlı olarak, vergi sistemlerinin de işlevleri ve yapısı da değişim göstermiştir. Vergi sistemleri üzerine yapılan iyileştirme düzenlemeleri, ekonomik ve sosyal yapıda yeni dönüşümleri de beraberinde getirmiştir. Vergilerin işlevlerinde zaman içinde meydana gelen değişiklikler; sosyal ve kültürel bakımdan toplumsal değişimin ortaya çıkardığı yeni davranış modelleri; yapısal ve kurumsal olarak ekonomik sistemlerde ve devlet yönetimindeki değişim; vergi reformlarını da şekillendirmiştir<sup>16</sup>.”

Bu anlamda Cumhuriyet tarihimizde birçok vergi reform çalışmaları yapılmış olup, bu çalışmalar sonrasında yeni vergi türleri sisteme dâhil edilmiştir. Çağımızın en gelişmiş ve modern vergisi olarak adlandırılan KDV, yapılan vergi reform çalışmaları neticesinde yürürlüğe giren vergi kanunlarından biridir.

Ülkemizde yapılan vergi reformları içinde en önemlilerinden biri olarak gösterilen KDV, etkinlik ve uygulama tarafındaki sonuçlarını daha iyi tahlil edebilmek amacıyla vergi gelirleri içerisindeki payını ele almak yerinde olacaktır.

KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payını gösteren aşağıdaki tabloda incelendiğinde, 1985 yılında %24,8 olan payı 1997 yılında gelindiğinde %33'ler seviyesine çıkmış olmasına karşın, 1998 ve 1999 yıllarında düşüş meydana gelmiştir. 2002 yılına gelindiğinde %34 seviyesine kadar yükselen payı, 2002-2016 döneminde ortalama olarak %32,6 olarak gerçekleşmiştir. Yürürlüğe girdiği tarihten 2002 yılına kadar vergi gelirleri içerisindeki payını artıran KDV, bu tarihten sonra %32'ler seviyesinde hareket etmiştir. 1985-2016 döneminde ise KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması ise %30,9 olarak gerçekleşmiştir.

<sup>16</sup> Süreyya Sakıncı, Sibel Aybarç, Türkiye İçin Vergi Reformu Önerileri, <http://docplayer.biz.tr/45468540-Turkiye-icin-vergi-reformu-onerileri.html>, Erişim tarihi: 15 Ekim 2017.

**Tablo 1:** Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-2016).

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Toplam KDV Tahsilatı (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1985	3.829	951	24,8
1986	5.972	1.568	26,3
1987	9.051	2.567	28,4
1988	14.232	4.177	29,3
1989	25.550	6.461	25,3
1990	45.399	12.371	27,2
1991	78.643	22.832	29
1992	141.602	42.088	29,7
1993	264.273	81.877	31
1994	587.760	176.742	30,1
1995	1.084.350	354.980	32,7
1996	2.244.094	743.026	33,1
1997	4.745.484	1.561.562	32,9
1998	9.228.596	2.725.083	29,5
1999	14.802.280	4.164.334	28,1
2000	26.503.698	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	34.325.208	34
2005	119.250.807	38.280.429	32,1
2006	151.271.701	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	168.808.352	31,9

**Kaynak:** www.gib.gov.tr adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Vergi sistemimizde birden fazla vergi türü bulunmakta ve bunlar çeşitli özelliklerine göre sınıflandırılmaktadır. Uygulamada en çok 2 tür sınıflandırma göze çarpmaktadır. Bunlar; verginin konusuna göre yapılan sınıflandırma ile dolaylı vergi - dolaysız vergi ayırımına göre yapılan sınıflandırmadır.

Vergi gelirleri içerisindeki KDV'nin payını inceledikten sonra, verginin konusuna göre yapılan sınıflandırma çerçevesinde iki önemli vergi türü olan gelir ve kurumlar vergisi ile beraber vergi gelirleri içerisindeki paylarını, dolaylı-dolaysız vergi ayırımına göre yapılan sınıflandırmada da dolaylı vergiler içerisindeki payına değineceğiz.

#### 4.1- Verginin Konusuna Göre Yapılan Sınıflandırmada KDV'nin Yeri

Verginin konusuna göre yapılan sınıflandırma kendi içerisinde gelir üzerinden alınan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi), harcamalar üzerinden alınan vergiler (KDV, ÖTV vd.) ve servet üzerinden alınan vergiler (Emlak Vergisi, MTV, VİV) olmak üzere 3 ana gruba ayrılmaktadır.

Bunlar içerisinde gelir üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payları dikkate alındığında önem arz etmektedir. Aşağıdaki tabloda 1985 yılından itibaren elde edilen, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları gösterilmiştir.

**Tablo 2:** Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1985-2016).

Yıllar	Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Katma Değer Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (%)
1985	34,6	11,7	24,8	71,1
1986	35,2	15,9	26,3	77,4
1987	34,2	14,7	28,4	77,3
1988	33,7	14,9	29,3	78
1989	38,6	14,1	25,3	78
1990	41	10,2	27,2	78,5
1991	42,4	9	29	80,4
1992	42,4	7,1	29,7	79,3
1993	40,4	7,2	31	78,6
1994	30,9	7,5	30,1	68,5
1995	30,4	9,5	32,7	72,7
1996	30,1	8,4	33,1	71,7
1997	31,6	8,3	32,9	72,9
1998	37,7	8,1	29,5	75,4
1999	33,3	10,5	28,1	72
2000	23,4	8,9	31,6	64
2001	29,1	9,3	31,3	69,7
2002	23	9,3	34,2	66,6
2003	20,2	10,3	32,1	62,6
2004	19,5	9,5	34	63
2005	19,1	9,6	32,1	60,8



2006	21	8,2	33,5	62,7
2007	22,2	9,2	32,4	63,8
2008	23,4	9,8	31,6	64,8
2009	23,4	10,5	30,6	64,6
2010	21	9,7	32,1	62,7
2011	21	10,3	33,6	64,9
2012	22	10,1	32,5	64,6
2013	21,4	8,6	33,7	63,7
2014	22,7	8,8	32,5	63,9
2015	22,7	8	33,1	63,7
2016	23,4	8,9	31,9	64,1
<b>Ortalama</b>	<b>28,6</b>	<b>9,9</b>	<b>30,9</b>	<b>69,4</b>

**Kaynak:** www.gib.gov.tr

Gelir vergisini tek başına ele aldığımızda, vergi gelirleri içerisindeki payı 1985 yılında %34,6, 1990'lı yılların başında %40'larda olmasına rağmen 1993 yılından itibaren azalmaya başlamıştır. 1998 yılında %37,7'ye çıkmış olsa da sonraki yıllarda bu oranı yakalayamamıştır. 1985-2016 dönemindeki vergi gelirleri içerisindeki payının ortalaması ise %28,6 olarak gerçekleşmiştir.

Tablodaki bütün verileri birlikte ele aldığımızda ise, gelir üzerinden alınan vergiler olarak adlandırılan gelir ve kurumlar vergisi tarafında, özellikle 1989 yılı itibarıyla kurumlar vergisi, 1993 yılı itibarıyla de gelir vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içerisindeki paylarında azalış göze çarpmaktadır. KDV'de ise gelir ve kurumlar vergisinin aksine vergi gelirleri içerisindeki payı artmıştır. 2002 yılına kadar gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %74,4 iken, bu yıldan itibaren ortalama %63,8 olarak gerçekleşmiştir. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içerisindeki payının 2002 yılında azalmasının en önemli nedeni ise, yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi olduğu söylenebilir.

#### **4.2- Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımına Göre Yapılan Sınıflandırmada KDV'nin Yeri**

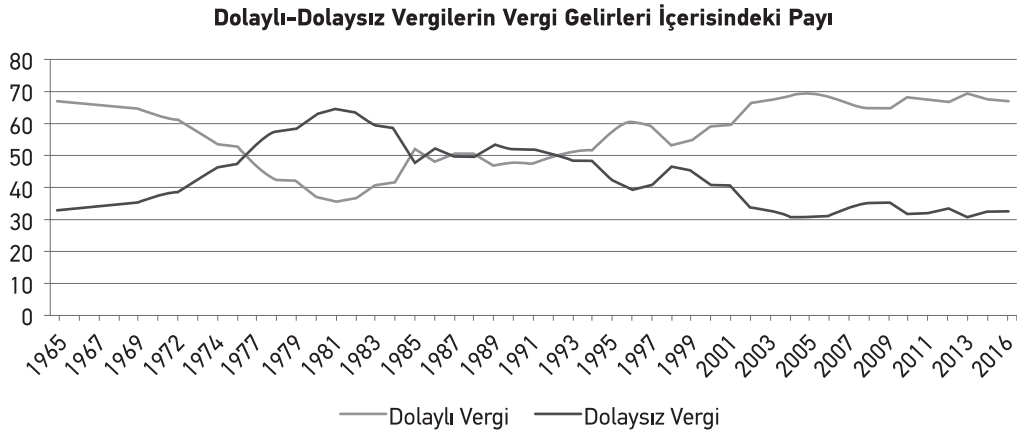
Dolaysız vergiler; gerçek ya da tüzel kişilerin elde ettikleri gelir ve kazançlar üzerinden, herhangi bir aracı olmaksızın devlete ödedikleri vergiler olup, bunlar gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Dolaylı vergiler ise kişilerin elde etmiş oldukları geliri temel almadan yaptıkları harcamalar üzerinden alınan vergiler olup, KDV ve ÖTV bunun en önemli örneğidir.

"Türkiye'de toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin ağırlığı dolaysız vergilere kıyasla bir hayli fazladır. Ortaya çıkan bu yapının temeli esas olarak 1980'li yıllara dayanmaktadır. 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren vergi sistemimizde dolaylı ve dolaysız vergiler bakımından önemli bir yapısal dönüşüm gerçekleşmiştir. 1980 öncesi dönemde dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapı sergileyen vergi sistemimiz, 1980'lerin ikinci yarısından itibaren dolaylı vergilere dayalı bir karakter kazanmıştır<sup>17</sup>."

<sup>17</sup> Nazan Susam, Nagihan Oktayer, Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005), İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı 2, 2007, s. 105-123.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payını gösteren grafik 2 incelendiğinde, 1965 yılından itibaren dolaylı vergiler payında düşüş yaşanmaktadır. 1981 yılına gelindiğinde dip noktasını yaşayan ve vergi gelirleri içerisindeki payı %35,5'e kadar düşen dolaylı vergilerin payı, 1982-83-84 yıllarında sırasıyla gerçekleştirdiği %36,7, %40,6, %41,7'lik oranlarla hafif bir yükselme göstermiştir. 1965-1984 arasındaki yıllarda dolaylı vergilerin ortalaması ise %52 olarak gerçekleşmiştir. 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi ile beraber dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı yükselmiş ve %52,3 olmuştur. 1985-1994 yılları arasında ise dolaylı ve dolaysız vergilerin payları birbirine yakın seyretmiştir. 1995 yılından itibaren ise dolaylı vergilerin payında artış eğilimi başlamış ve 1995-2016 döneminde ortalama olarak %64,3 olarak gerçekleşmiştir.

**Grafik 2: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı**



**Kaynak:** www.bümko.gov.tr adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Dolaylı vergiler tarafında 2002 yılına kadar hafif bir artış yaşanmış, ancak bu tarihten itibaren dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payındaki artış hızı dikkat çekmektedir. Meydana gelen bu artışta, 2002 yılında yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi'nin önemli ölçüde etkisi olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Toplam Vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin payı KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 ile ÖTV'nin yürürlüğe girdiği tarih olan 2002 yılları arasındaki ortalaması %52,9 iken, ÖTV'nin vergi sistemimize dâhil olduğu 2002 yılından 2016 yılına kadarki ortalaması ise %67,4 olarak gerçekleşmiştir.

“Bir ülkedeki vergilerin adaletli ve dengeli dağılımı söz konusu ise dolaylı ve dolaysız vergilerin toplanan vergiler içerisindeki payı önem arz etmektedir. Dolaysız vergilerde, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabildiğinden, vergi adaletini sağlamada daha fazla etki sağlanabilir. Dolaylı vergiler ise uygulandığı mal ve hizmetler açısından düşük gelirli bireylerin bütçesini daha fazla etkiler ve vergi yükünün düşük ve sabit gelirli bireyler üzerinde kalmasına neden olur<sup>18</sup>.”

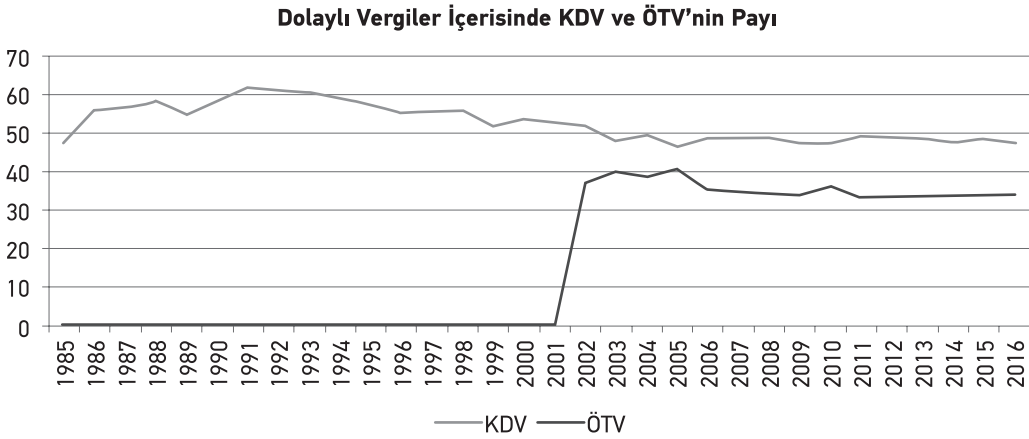
<sup>18</sup> Nazan Susam, Nagihan Oktayer, Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005), İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı 2, 2007, s. 105-123.

Dolaylı-dolaysız vergiler ayrımında yaşanan bu gelişmelere vergi adaleti çerçevesinde baktığımızda; 1977-1984 yılları arasında dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olması, bize vergide adaletin sağlandığını, 1985-1994 yılları arasında vergi gelirleri içerisindeki dolaylı-dolaysız vergilerin paylarının birbirine yakın olması ise adaletin kısmen de olsa sağlandığını göstermektedir.

KDV, Gelir ve Kurumlar Vergileri sisteminin vergilendiremediği gelirleri harcamalar sırasında en geniş bir şekilde kavrayabilmektedir. Bu itibarla KDV'nin vasitasız vergiler sistemini tamamlayıp telif edecek bir vergi olma vasfı da oldukça önemli bir husus teşkil etmektedir<sup>19</sup>.

Bu anlayışla yürürlüğe konan KDV'nin dolaylı vergiler içerisindeki payına baktığımızda ise grafik 3'te görüldüğü üzere; 1985 yılı itibarıyla %47'lerde olan payı, 1991 yılına kadar yukarı yönlü hareket ederek yükselmiş ve %61 seviyelerine kadar gelmiştir. 1991-2001 döneminde %55,8 olan payı, 2002-2016 yılları arasındaki dönemde ise %48 olarak gerçekleşmiştir.

**Grafik 3:** Dolaylı Vergiler İçerisinde KDV ve ÖTV'nin Payı (1985-2016)



**Kaynak:** www.gib.gov.tr ile www.bümko.gov.tr adreslerindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

KDV gibi, harcamalar üzerinden alınan ve dolaylı bir vergi olan ÖTV'nin 2002 yılında yürürlüğe girmesi ile beraber dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payında artış yaşanmıştır. Grafik incelendiğinde, kanunlaşması ile beraber dolaylı vergiler, pek tabii vergi gelirleri içinde önemli bir yer edinen ÖTV, 2002 yılında dolaylı vergiler içerisindeki payı %36, 2002-2016 yılları arasındaki ortalaması %35 olarak gerçekleşmiştir. Dikkat edileceği üzere dolaylı vergiler içerisindeki KDV ve ÖTV'nin payları birbiri ile ters orantılı olarak hareket etmektedir. 2002, 2003 ve 2005 yıllarındaki ÖTV'nin dolaylı vergiler içerisindeki payında gerçekleşen artış, KDV'nin dolaylı vergiler içerisindeki payında azalış olarak, 2004 yılında bu sefer KDV tarafında gerçekleşen artış, ÖTV'de ise azalış olarak karşımıza çıkmaktadır. Grafikten de görüleceği üzere, takip eden yıllarda da bu durum aynı şekilde devam etmiştir.

<sup>19</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları

## 5- REFORM İHTİYACI

Son dönemlerde Maliye Bakanı tarafından mevcut KDV Kanunu'nun (KDVK) revizyonuna ilişkin olarak yapılan açıklamalar doğrultusunda mevcut uygulamalardaki bazı alanların iyileştirilmesi yönünde çalışmaların başlatıldığı bilinmektedir. Söz konusu açıklamada vurgulanan hususlar özetle şöyledir: "(...) 1985 yılında KDV Kanunu sistemimize dâhil oldu. O zamana kadar satış vergileri varken Avrupa Birliği'nde gördüğümüz KDV'yi o dönemde Türkiye'ye kazandırdık. Uzun yıllar içinde KDV uygulamalarında karşılaştığımız birtakım sıkıntılar var. Özellikle uygulamada vatandaşlarımızın, işletmelerimizin zorlandığı alanlar var. Yerine göre KDV uygulaması yerli üretimi cezalandıran, yerli üretim üzerinde maliyet oluşturan bir boyuta kavuştu. Yerine göre ise piyasa eşitsizliklerine neden olan bir vergi haline geldi. Bunun için KDV Kanunu ile ilgili geniş kapsamlı bir çalışmayı başlattık. Bütün bu çalışmalar sonunda da kapsamlı bir KDV reform paketini inşallah Bakanlar Kuruluna getireceğiz. Burada birinci önceliğimiz KDV kanunun gerçekten yeni geliştirilecek yapısı itibarıyla bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması ve işletmelerimizin uyum bakımından daha rahat edebilecekleri bir sisteme kavuşturulması. Özellikle vergi oranlarının farklılığı veya ihracat işlemleri nedeniyle işletmelerimizin üzerinde KDV yükü kalıyor. Bu kadar finansmana erişimin zor olduğu sıkıntılı dönemlerde bu sefer vatandaş finansla erişemezken mevcut finansını da gidip KDV'de bırakıyor (...)”<sup>20</sup>.

“Günümüz vergi reformlarında temel amaç mali olmakla beraber, bu amacın yanısıra piyasa ekonomisi ile uyumlu, basit, adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması da izlenmektedir. Vergi sistemlerinde reform gerekliliği, her bir ülke bakımından farklı ekonomik, mali ve sosyal nedenlere bağlı olarak değişim gösterse de, küreselleşmenin gerekli kıldığı uluslararası rekabet koşulları da biçimlendirici ve yönlendirici bir rol oynamaktadır”<sup>21</sup>.

“KDV'nin yürürlüğe girdiği tarihten, günümüze kadar olan uygulamasına fiskal açıdan yani KDV'nin vergi gelirlerine yaptığı katkı açısından baktığımızda; bu konuda genel olarak başarılı olduğunu ve sistemin kendinden beklenen fonksiyonlardan birini yerine getirdiğini söyleyebiliriz. Toplam vergi gelirleri içinde KDV'nin payının %30'un üzerinde olması, bu konudaki başarının göstergesi kabul edilebilir. Ancak söz konusu vergilerin alındığı işlem ve mükellefleri analiz ettiğimizde; bu vergilerin çok büyük bir kısmının belli sektörlerde faaliyet gösteren az sayıda mükellef tarafından ödendiğini veya dış ticaret işlemleri nedeniyle gümrükte tahsil edilen vergilerden oluştuğunu görürüz. Bu durum ise verginin tabana yayılması ve vergi adaletinin sağlanmasına katkıda bulunması konusunda fazla bir payının ve başarısının olmadığını gösterdiğini üzülererek vurgulamak durumundayız”<sup>22</sup>.

KDV'ye yapılan eleştirilerin başında, çok oranlı bir vergilendirme sistematiğine sahip olması gelmektedir. Aslında çok oranlı sistemin kullanılmasının nedenlerinden biri, vergide adaleti sağlamak amacından kaynaklanmaktadır. Gelir seviyesi düşük olanların, yaptıkları harcamaların büyük bölümünü oluşturan mal ve hizmetlerin KDV oranları düşük tutularak, üzerlerindeki vergi yükü azaltılmaya çalışılmıştır.

<sup>20</sup> Ceyhan İnaltonç, Sonraki Döneme Devreden KDV'nin Tamamının İade Edilmemesi Sorunu, Vergi Dünyası, Sayı 431, 2017, s. 61-75.

<sup>21</sup> Süreyya Sakınç, Sibel Aybarç, Türkiye İçin Vergi Reformu Önerileri, <http://docplayer.biz.tr/45468540-Turkiye-icin-vergi-reformu-onerileri.html>, Erişim tarihi: 15 Ekim 2017.

<sup>22</sup> Nihat Uzunoğlu, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Cilt 1), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Ocak 2014, s. 18-19.

Vergide adaleti sağlamak, gelir seviyesi düşük olanların üzerindeki vergi yükünü hafifletmek için, KDV'de uygulanan çoklu oran uygulaması yerine, dolaysız vergiler kısmında yapılacak düzenlemeler, vergide adaleti sağlama anlamında daha fazla katkı sağlayacaktır.

Çoklu oran uygulamasının eleştirildiği en temel husus, KDV'nin mükellefler üzerinde vergi yükü olarak kalmasına yöneliktir. Şöyle ki; KDV'nin asıl yüklenicileri tüketiciler olmasına rağmen indirimli orana sahip teslim ve hizmetler nedeniyle mükellef tarafından yüklenilen KDV tüketicilere yansıtılmamakta ve bu da sonraki döneme devreden KDV'nin artmasına neden olmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliğine göre; 3065 sayılı Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

Her ne kadar ortaya çıkan bu sorunu çözmek amacıyla, KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinde düzenleme yapılarak, mükellefin yüklendiği KDV'yi iade alma imkânı getirilmiş olsa da, yüklenilen KDV'nin hesaplanmasında yaşanan zorluklar, iade alınabilecek tutar için bir alt sınır belirlenmiş olması<sup>23</sup> KDV'nin mükellefler üzerinde yük olarak kalmasına neden olmaktadır.

Katma Değer Vergisi, nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan Katma Değer Vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşürülerek kalan tutar Hazine'ye intikal ettirilmektedir. Katma Değer Vergisini şelale tipi toplu muamele vergilerinden ayıran en önemli özellik, bahsettiğimiz bu indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizmanın herhangi bir yerine yapılacak müdahale, Katma Değer Vergisini işlemez hale getirebilecektir. Katma Değer Vergisi Kanun tasarısında ilk olarak tek oran öngörülmesinin sebebi de bundan kaynaklanmaktadır. Ancak KDV Kanununun vermiş olduğu yetkiyi kullanan Bakanlar Kurulu birçok kez oran değişikliğine gitmiş olup, bu durum KDV indirim mekanizması işleyişine zarar vermiştir.

KDV'ye yöneltilen bir diğer eleştiri konusu da, tam istisna kapsamında yapılan teslim veya hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iade alınmasında yaşanan sıkıntılardır. Özellikle ihracat istisnası kapsamında yapılan teslim ve hizmetler tarafında kendini gösteren bu sorun, işletmelerin finansman sıkıntısı yaşamasına neden olmaktadır.

KDV'nin 32'nci maddesinde *"bu kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur."* hükmü yer almaktadır. Buna göre işletme ihracat istisnası kapsamındaki teslim ve hizmetler kapsamında yüklendiği KDV'ni

<sup>23</sup> İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının iade konusu yapılamayacak kısmıyla ilgili sınır; 2015 yılı için 19.500 TL, 2016 yılı için 20.600 TL olarak belirlenmiştir. Ancak 3 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/9759 sayılı Karar ile indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili bu sınır 31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2017 yılı için 10.000 TL olarak belirlenmiştir. 2016 yılında yapılan indirimli orana tabi işlemlerle ilgili 2017 yılında yapılacak yıllık iadelerde de bu tutar dikkate alınır. 2018 ve izleyen takvim yılları için bu sınır, bir önceki yıldaki tutarın, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanması kararlaştırılmıştır.

iade alabilmektedir. Ancak gerek yüklenilen KDV'nin hesaplanması sırasında ortaya çıkan sorunlar, gerekse iadenin geç yapılması nedeniyle (her ne kadar son zamanlarda yapılan düzenlemeler ile iade sistemi daha hızlı bir hâl almış olsa da henüz istenilen ve beklenen düzeyde değildir.) işletmeler hakkı olan finansman kaynağından mahrum kalmaktadır.

İş dünyası tarafından da KDV Kanunu hakkındaki memnuniyetsizlikler dile getirilmektedir. Bu anlamda İstanbul Sanayi Odası Yönetim Kurulu Başkanı Erdal Bahçivan'ın yaptığı açıklama dikkat çekicidir. *"Bugün sanayicimiz açısından en önemli sorunlardan biri hem yatırımlar ve hem de işletme sermayesi açısından yeni kaynaklara ulaşamamaktır. Ulaşılabilen kaynaklar ise maalesef son derece maliyetlidir.*

*Kaynakların bu kadar kıt ve pahalı olduğu bir ortamda, tüm sanayimizde olduğu gibi İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nun üzerindeki devreden KDV yükünün her geçen yıl daha da arttığını özellikle dikkatinize sunmak istiyorum. İSO 500'ün 2014 yılında 4,3 milyar lira olan devreden KDV'si, yüzde 12,6'lık bir artışla 2015 yılında 4,8 milyar liraya çıkmışken, bu rakam 2016 yılında çok daha fazla yükselerek yüzde 23,6 ile 6 milyar liraya kadar fırlamıştır. Yani sanayici, finansmanda bu kadar zorlanırken, kalkıp devlete 6 milyar lira borç vermiştir.*

*Bu noktada şunu ifade etmeden geçemeyeceğim. KDV, bugün artık uygulanış esası olarak sanayinin-sanayicinin kıt kaynaklarından kamuya adeta bir işletme sermayesi transfer yükü getirmektedir. Bugünlerde Maliye Bakanlığı'mızın mevcut KDV sisteminin değiştirilmesi çalışmalarını heyecanla izlerken, bu konuda da bir çözüm üreteceği umidini taşıdığımızı özellikle vurgulamak istiyorum<sup>24</sup>."*

Eleştiri konusu yapılan bu hususlar sınırlı gibi görünse de, KDV Kanunu'nun temel sorunlarını oluşturmaktadır. Tüketim vergisi olarak adlandırılan KDV'den beklenen nihai tüketiciyi vergilendirmesidir. Uygulamada ise vergi yükünün işletmeler üzerinde kaldığı görülmektedir. Bu nedenle işletmelerin üzerinde yük olarak kalan KDV'deki sorunları ortadan kaldırmak, anlaşılması kolay, geniş tabanlı bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla KDV Kanunu'nda düzenlemeler yapılmalıdır.

Asıl amacı tüketimi vergilendirmek olan KDV'nin zamanla üretimi ve yatırımı vergilendiren bir vergi olarak karşımıza çıkması, yukarıda bahsettiğimiz reform ihtiyacını doğrulamaktadır. İşletmeler üzerinde kalan devreden KDV yükünün ortadan kaldırılarak, işletmelerin aslında kendilerine ait olan bu finansmanı kullanmalarının sağlanması, ekonomide yaşanan dalgalanmaları azaltacağı gibi, üretim ve yatırımı da artıracaktır.

## **6- SONUÇ**

Özellikle 1925 yılında Aşar'ın kaldırılması ile vergi gelirleri açısından önem kazanan muamele vergileri, vergi sistemimiz içerisinde kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirememiş, ortaya çıkardığı sorunlar ve aksaklıklar yapılan düzenlemelere rağmen giderilememiştir. 1957 yılına kadar uygulanan muamele vergileri Gider Vergilerinin yürürlüğe girmesi ile beraber yürürlükten kaldırılmış, muamele vergilerinden daha uzun süre uygulama alanı bulan gider vergileri de kendisinden beklenen başarıyı gösterememiştir.

İlk olarak Fransa'da uygulanmaya başlanan KDV'nin kısa zamanda yayılması ve Ortak Pazar'a üye ülkeler tarafından ortak bir vergi olarak kabul edilmesi, muamele ve gider vergilerinden alınan başa-

<sup>24</sup> Erdal Bahçivan, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu-2016 Basın Toplantısı; Sunum-Konuşma Metni, 05 Haziran 2017, <http://www.iso500.org.tr/sunum-ve-konusma-metni/iso-500/>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2017

risiz sonuçlar, KDV ile yakından ilgilenmemize neden olmuştur. KDV konusunda çalışmalara 1970'lerin başından itibaren ikinci beş yıllık kalkınma planında başlanmış, sekiz adet tasarı hazırlanmış ve ancak beşinci beş yıllık kalkınma planını içine alan 1985 yılı itibariyle hazırlanan sekizinci kanun tasarisının kabul edilmesiyle yürürlüğe girmiştir.

Vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içinde 1965-2016 yılları arasındaki ortalamasının %83,2 olması kamu geliri anlamında verginin önemini bize göstermektedir. KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payının ortalama %30,9'lara ulaşmış olması, kendisinden beklenen mali fonksiyonunu yerine getirdiğini söyleyebiliriz. Her ne kadar gelir anlamında istenilen katkıyı sağlamış olsa da, dolaylı vergiler de sağladığı artış vergide adalet ilkesinden sapılmasına neden olduğu gerekçesiyle tartışılmasına sebep olmuştur. Bu durum çoklu oran uygulaması ile çözülmeye çalışılmış olsa da pek de başarılı olunamamıştır.

Vergi gelirlerinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payını dönemler itibariyle ele aldığımızda 1965-1974 döneminde %81,1, 1975-1984 döneminde %84,2, 1965-1984 döneminde ise %82,65 olarak gerçekleştiği görülmektedir. 1985-1994 döneminde %83,4, 1995-2004 döneminde %81,1, 2005-2016 döneminde %85,75, 1985-2016 dönemine toplu olarak baktığımızda ise %83,5 olarak gerçekleşmiştir. KDV'nin 1985 yılında yürürlüğe girmesi ile vergi gelirlerinde artış meydana geldiği bir gerçektir. Ancak KDV'nin uygulamaya geçilmeden önceki 20 yıllık dönemine baktığımızda, vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki payı %82,65 olarak gerçekleşmiş iken, uygulamaya başlandıktan sonraki süreçte ise ortalaması %83,5 olmuştur. KDV'nin hem dolaylı vergiler içinde hem de vergi gelirleri içerisindeki payının bu kadar yüksek seviyelerde olmasına rağmen vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki payının hemen hemen aynı seviyelerde seyretmesi dolaysız vergilerde yaşanan dönüş eğiliminden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

KDV dünyanın en modern ve gelişmiş vergisi olarak adlandırılmasına rağmen, uygulama alanı bulunduğu 1985'ten günümüze kadar geçen sürede en çok eleştirilen kanunlardan biri haline gelmiştir. Ekonomik ve sosyal alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak vergi sistemlerinin de günün koşullarına uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple başta tek oran olarak uygulamaya konulan KDV Kanununun, Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilmesi sonrası yaşanan sıkıntıları gidermek, ihracat istisnası kapsamında yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle mükellefler tarafından hesaplanmayan KDV'lerin iade edilmesi sırasında yaşanan sıkıntıların giderilmesi amacıyla, KDV Kanunu yeniden ele alınmalı ve bahsettiğimiz konular başta olmak üzere değişiklikler yapılarak yeniden düzenlenmelidir.

#### KAYNAKÇA

- 3483 sayılı Muamele Vergisi Kanunu
- ARSLAN, E.(2006). Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İzmir.
- BAÇIVAN, E. (2017). Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu-2016 Basın Toplantısı; Sunum-Konuşma Metni. <http://www.iso500.org.tr/sunum-ve-konusma-metni/iso-500/>. Erişim Tarihi: 20 Ekim 2017
- ÇETİNKOL, G. (2013). Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İzmir.
- DERKUNT, M. (1982). Ülkemizde Dolaylı Vergiler Alanındaki Gelişmeler, Vergi Dünyası.

- EROĞLU, O. (2016). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, s. 57-89.
- GÜÇLÜ, E. B. (2012). Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması-I: Genel Usul ve Esaslar. Vergi Sorunları. Şubat 2013.
- GÜRLEK, S.P. (2007). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- İNALTON, C. (2017). Sonraki Döneme Devreden KDV'nin Tamamının İade Edilmemesi Sorunu, Vergi Dünyası, Sayı 431, s. 61-75.
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları
- MAÇ, M. (2005). KDV İadesi Tutarının Tespit Yöntemi Konusundaki Önerimiz, Vergi Dünyası, 2005.
- SAKINÇ S., AYBARÇ S. Türkiye İçin Vergi Reformu Önerileri. <http://docplayer.biz.tr/45468540-Turkiye-icin-vergi-reformu-onerileri.html>. Erişim tarihi: 15 Ekim 2017.
- SARAÇ Ö., DEVRAN A., KARA İ., TİMUR M., ARICA M.N., SÜRAL A., HOŞAN M., CAN İ., AKKUŞ E., (1985). Katma Değer Vergisi Ankara.
- SARAÇOĞLU, F., EJDER, H. (2002). Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası. Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. İzmir 2002.
- SUSAM, N., OKTAYER, N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005), İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı 2, 2007, s. 105-123.