

VERGİ PUSULASI

Promosyonudur. Para ile satılmaz.

Sayı: 2 Ekim 2022



T A X E S



- Aracı Kurumların Şirket Portföylerine Kayıtlı Menkul Kıymetleri Satışında Bsmv Uygulaması
Sercan KOÇ
- E-ticarette Vergilendirme Ve İşyeri Sorunsalı
Mustafa DEMİR
- Özelgeler Çerçevesinde Serbest Bölgelerdeki Firmaların Yurtdışı Hizmet Ödemelerinde Kdv Boyutu
Burak FIRTINA
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği İle Getirilen Düzenlemenin Anayasaya Uygunluğu İle Verginin Kanuniliği Ve Tarafsızlığı İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ

VERGİ PUSULASI



4. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Rektör Yardımcısı-Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Hakkı SAYAN	Eski Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (Eski Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
KürŐat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EKMEĞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 2
TARİH EKİM /2022

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Naciye TAŞKESEN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA ELEŞTİREL BİR BAKIŞ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Mehmet TIRAŞ

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0002-7256-5575

ÖZET

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundaki¹ mevcut düzenlemeler kapsamında mal teslimleri ve hizmet ifaları hali hazırda %1, %8 ve %18 oranında Katma Değer Vergisine tabi tutulmakta ve her bir aşamadaki teslim veya ifa için katlanılan KDV hesaplanan KDV'den indirilmek suretiyle ilave oluşan katma değer vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Ancak yüksek vergi oranlarının mükelleflerin vergiye uyumunu azalttığı bir gerçektir. Makalemizde “Harcamaları vergilendirme üzerine kurulu en doğru vergilendirme modeli gerçekten KDV modeli midir?” sorusuna cevap aramak üzere; bir işlem vergisi olan KDV'nin yüksek oranlarda uygulanmasının sonuçları ile bunun yerine düşük oranlı yayılı muamele vergisi (hesaplanan KDV'den alışlar nedeniyle ödenen KDV'nin indirilmediği işlem vergisi) uygulanmasının sonuçları irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: KDV, Yayılı Muamele Vergisi, Vergi Uyumu

1 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) 01.01.1985 tarihinden itibaren hayatımızda yerini almıştır. Bir gider vergisi olan KDV hayatımıza girmeden önce de Cumhuriyetimizin kuruluşundan 1985 yılına kadar geçen süre zarfında da Umumi İstihlak Vergisi, Muamele Vergisi ve 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu ile bu alanda vergilendirmeye ilişkin yasal düzenlemeler varlığını göstermiştir.

Dünyada ise katma değer vergisi uygulaması başlangıçta sadece Fransa’da uygulanırken daha sonra Avrupa Birliği için ortak satış vergisi olarak kabul edilmiştir.² Avrupa Birliğinin kurulmasından önce ise bir kısım Avrupa ülkelerinde yayılı gider vergileri uygulanmaktaydı.³ ABD’de ise katma değer vergisi uygulaması yoktur. Bunun yerine eyaletlere göre değişebilen satış vergileri mevcuttur. Gerek katma değer vergilendirildiği vergilendirme modelinde gerekse yayılı gider vergilerinde teslim ve hizmetlerin her el değiştirme aşaması vergilendirilmektedir. Ancak KDV uygulamasında üretim-tüketim zincirinin her el değiştirme aşamasında hesaplanan vergi malın maliyeti belirlenirken malın bünyesine dahil edilmez ve her aşamada ortaya çıkan katma değer vergilendirilir. Yayılı muamele vergisinde ise daha önceki aşamalarda alınan vergide malın bünyesine dahil edilerek üretim-tüketim zincirinin her el değiştirme aşamasında mal tekrar tekrar vergilendirilir. Bu temel fark nedeniyle katma değer vergilendirildiği vergilendirme modeli; vergi piramitleşmesine yol açmaması, satışlar nedeniyle hesaplanan KDV’den alışlar nedeniyle ödenen KDV’nin mahsup edilmesinin mükelleflerde bir otokontrol mekanizması sağlaması gibi olumlu özellikleri ile hali hazırda harcamalar üzerinden alınan en kabul görmüş vergi sistemi olarak yerini korumaktadır.

Bir vergilendirme sisteminin vergilendirmede en doğru model olarak kabul edilebilmesi için hem vergiyi ödeyen mükellefler hem de vergiyi tahsil eden devlet açısından en avantajlı sonuçları vermesi gerekir. Bu sonuçlar rakamlarla ifade edilebildiği anda ise kıyaslama yapmaya izin verir ve daha anlamlı hale gelir. Bu kapsamda makalemizde katma değer vergilendirildiği vergilendirme modeli yerine düşük oranlı yayılı muamele vergisi (%18 oranında KDV’ye tabi işlemlerde %3, %8 oranında KDV’ye tabi işlemlerde %2 ve %1 oranında KDV’ye tabi işlemlerde yine %1 oranında yayılı muamele vergisi) uygulanmasının sonuçları irdelenerek en avantajlı vergilendirme modeli tespit edilmeye çalışılmıştır.

1. 3065 SAYILI KDV KANUNU’NA GENEL BİR BAKIŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun sistematığına genel olarak baktığımızda kanunun 1’inci maddesinde Türkiye’de yapılan işlemlerin Katma Değer Vergisine tabi olduğu ve 6’ncı maddesinde de işlemlerin Türkiye’de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını ve hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Böylece mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV’nin konusuna girmesi sağlanmıştır. Kanunun 29’uncu maddesinde ise mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, gerek yurtiçinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler gerekse ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerini indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Böylece hesaplanan KDV’den indirilecek KDV’nin mahsup edildiği, teslim ve hizmetlerin her el değiştirme aşamasında katma değer vergilendirilmesini amaçlayan ve son olarak verginin nihai tüketici üzerinde bırakıldığı genel KDV işleyiş prensibi oluşturulmuştur.

Diğer taraftan bu genel işleyiş mekanizması, KDV Kanunu’nun 30’uncu maddesinde yer alan indirilemeyecek KDV düzenlemeleri, yine mezkur

2 Prof. Dr. Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2009, s.483

3 Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet KUMRULU ve Prof. Dr. Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2009, s.399

kanunun 11 ila 17'nci maddelerinde getirilen istisna düzenlemeleri ve 32'nci maddede yer alan istisna edilmiş işlemlerde indirim uygulamaları, madde 33'te yer alan kısmi vergi indirimi, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan tevkifata tabi işlemler, indirimli orana tabi işlemler, bu işlemlerden kaynaklanan iade düzenlemeleri ve özel esaslar gibi uygulamalarla çok karmaşık bir işleyiş mekanizmasına dönmektedir.

Katma değeri vergilendiren bu modelin genel olarak olumlu ve olumsuz özellikleri şunlardır:

- Katma değer vergisi modeli, teslim veya hizmetin nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar el değiştirdiği her aşamada oluşan katma değeri vergilendirdiği için vergi piramitleşmesine yol açmaz.

- Verginin kanuni mükellefleri hesapladıkları KDV'den alışları nedeniyle ödedikleri KDV'yi indirim konusu yaptıkları için ödenecek KDV'nin fiili mükellefi mal ve hizmeti satın alanlardır. Dolayısıyla bu vergilendirme modeli teoride sonuç hesaplarında ödenecek vergi çıktığı durumlarda kanuni mükellefe gerçek anlamda vergi yükü oluşturmaz. Vergi ileriye doğru yansır.

- Uygulamada ise teslim ve hizmetlerin gerçekleştirildiği anda hesaplanan KDV vergi mükelleflerinin nakit akışını doğrudan etkilediği için yani teslim ve hizmetler KDV dahil tutarları ile alım-satım sürecine dahil oldukları için kanuni vergi mükelleflerinin hissettiği vergi ilk aşamada hesaplanan KDV tutarıdır. Bu durum kanuni vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için mükellefler nezdinde devletin tahsil ettiği vergiden kat ve kat fazla nakit ihtiyacı oluşturmaktadır.

- Yüksek KDV oranları vergiye uyumu düşük mükelleflerde belgesiz mal ve hizmet satışı ya da hesaplanan KDV tutarını eritmek için sahte belge kullanılması gibi sonuçlar doğurabilmektedir.

- Katma değer vergisi modelinde farklı vergi oranlarının uygulanması vergi sistemini karmaşık hale getirmektedir. Teslim ve hizmet alımlarına ilişkin KDV oranı satışlara ilişkin KDV oranından yüksek olduğu durumlarda mükellefler devreden

KDV yükü ile karşı karşıya kalmaktadır.

- Katma değer vergisi modelinde tevkifata tabi işlemler, istisnalardan kaynaklanan işlemler ve indirimli orana tabi işlemler vergi iadesi müessesesini doğurmakta, iade süreçleri mevzuatı karmaşık hale getirdiği gibi iade süreçlerinin ağır işlemesi de vergi mükelleflerinin finansman kaynaklarının bir kısmının pasif bir şekilde devreden KDV olarak kalmasına neden olmaktadır.

- Gerçekleşmesi gereken KDV iadeleri hem mükellefler hem de devlet açısından bazı maliyetler doğurmaktadır.

- Muhasebeleştirilme sürecinde işlemlerin kayıt ve takibi yayılı muamele vergilerine göre nispeten daha karmaşıktır.

2. GENEL OLARAK YAYILI MUAMELE VERGİSİ

Yayılı gider vergileri, verginin konusuna giren mal ve hizmetlerin üretim-tüketim zincirinin her aşamasında satış fiyatı üzerinden ayrı ayrı vergilendiren vergilerdir.⁴ Yayılı muamele vergisini katma değer vergisi modelinden ayıran temel özellik üretim-tüketim zincirinin her aşamasında alınan muamele vergisinin malın fiyatına dahil edilmesidir. Bu nedenle yayılı muamele vergilerinin en olumsuz özelliği vergi piramitleşmesine yol açmasıdır. Vergi piramitleşmesi vergiden vergi alınması suretiyle fiili vergi oranının kanuni vergi oranını aşması şeklinde tanımlanabilir.⁵

Yayılı muamele vergilerinin başlıca olumlu ve olumsuz özellikleri ise şunlardır:

- Üretim-tüketim zinciri uzadıkça malın bünyesine giren vergi tutarı katlanır ve vergi piramitleşmesine neden olur.

- Vergi piramitleşmesine neden olduğu için yayılı muamele vergileri düşük oranlı belirlenmesi gereken vergilerdir. Bu yönüyle yüksek oranda alınan KDV'ye göre mali anestezi etkisi daha yüksektir.

- Üretim süreçlerinde vergiden kaçınmak amacıyla

4 <https://vergidosyasi.com/2019/08/10/yayili-gider-vergileri-nedir/#comments> (17.08.2022)

5 Doç. Dr. Engin ÖNER, Dolaylı Vergilerde Vergi Piramitleşmesi Sorunu ve Katma Değer Vergisinde Çözüm Yolu (Vergi İndirim Metodu), Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 82, 2018, s.123-130

mükellefleri uzmanlaşmadıkları alandaki girdileri de üretmeye zorlayabilir. Bu durum üretilmek istenen girdiye ve ülkenin ilgili sektördeki durumuna göre değişebilecek olumlu ya da olumsuz sonuçlar doğurabilir.

- KDV modeline göre devlet açısından daha çok vergi geliri sağlar.
- KDV'nin aksine kanuni vergi mükellefleri vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmek için devletin tahsil edeceği vergi tutarı kadar nakde ihtiyaç duyarlar.
- Yayılı muamele vergisi malın bünyesine giren bir unsur olduğu için mal zararına satılmadığı sürece nihai tüketici haricinde üretim-tüketim zincirinin el değiştirme aşamalarında vergi kanuni mükelleflerin üzerine yük olarak kalmaz. Yani vergi ileriye doğru yansır.
- Vergi mükelleflerinin üzerinde bir vergi yükü kalmadığı için vergi iadesi gibi süreçlere ihtiyaç duyulmaz.
- İndirimli orana tabi işlemler içermez ve buna ilişkin iade süreçleri de ortadan kalkmış olur.
- Teslim ve hizmetlerde istisna işlemler düzenlense dahi iade süreçlerine gerek yoktur.
- Bir vergi güvenlik müessesesi olarak uygulanan tevkifata tabi işlemleri içerse dahi bunlara ilişkin iade süreçlerine gerek yoktur.
- Kazancın eksik gösterilmesi amacı hariç sahte belge düzenleme ve kullanmalarını ortadan kaldırır. Buna bağlı olarak özel esaslar müessesesinin önemi azalır.
- Muhasebeleştirilme sürecinde kayıt ve takibi KDV sistemine göre daha sadedir.

Mükelleflerin vergiye uyum sağlamalarında ise bu teorik farklılıklardan ziyade vergi oranlarının yüksekliği ve buna bağlı olarak ödeyecekleri vergi tutarının artması önemli bir rol oynamaktadır. Bu durum düşük oranlı vergi indirim mekanizması içermeyen yayılı muamele vergilerinin yüksek oranlı katma değeri vergilendiren uygulamalardan uygulanabilirlik, vergi uyumu ve mali anestezi etkileri ile mükellef ve hazine gelirleri yönünden bir üstünlük kıyaslaması yapıldığı durumda daha anlamlı olacaktır. Bu kapsamda katma değer vergisi

modeli ile vergi indirim mekanizması içermeyen düşük oranlı yayılı muamele vergisi modeli aşağıda aynı örnekler üzerinde karşılaştırılmış ve sonuçları değerlendirilmiştir.

3.KATMA DEĞER VERGİSİ MODELİ İLE DÜŞÜK ORANLI YAYILI MUAMELE VERGİSİ MODELİ KIYASLAMASI

Teslim ve hizmetlerin katma değer üzerinden vergilendirilmesi ya da düşük oranlı ve vergi indirim mekanizması içermeyen yayılı muamele vergisi uygulanarak vergilendirilmesi durumları aşağıdaki örnek olay üzerinden kıyaslanacaktır. Bu kapsamda aynı örnek olay üzerinden; ilk olarak %18 KDV oranlı ürünün %3 yayılı muamele vergisi ile vergilendirilmesi, ikinci olarak %8 oranında KDV uygulanan ürünün %2 oranında yayılı muamele vergisi ile vergilendirilmesi ve son olarak da %1 oranında KDV'ye tabi bir ürünün %1 oranında yayılı muamele vergisi ile vergilendirilmesi durumları irdelenecek ve her iki muamele vergisi kapsamında çıkan vergisel sonuçlar değerlendirilecektir.

Olay: İmalatçı ABC A.Ş. imal ettiği ürünleri işlem vergisi hariç 83,33 TL satış fiyatı ile satmaktadır. ABC A.Ş.'nin imal ettiği ürünler sadece dağıtım görevi üstlendiğini varsaydığımız X A.Ş., Y A.Ş. ve Z A.Ş.'nin her birinden sırayla el değiştirmek suretiyle nihai tüketiciye ulaştırılmaktadır. Örnek olayda diğer değişkenler sabit kabul edilerek olay örgüsü sadeleştirilmiştir. Bu kapsamda ürünlerin el değiştirmesi sırasında herhangi bir harici maliyete katlanılmadığı varsayılarak ürünler sadece al-sat işlemine tabi tutulmuş gibi %20 kar marjı ile satılmış ve bu teslimler KDV yönünden irdelenmiştir. %20 kar marjı varsayımıyla ABC A.Ş.'nin imal ettiği mamul nedeniyle 12,49 TL indirilecek KDV'sinin olduğu kabul edilmiştir.

3.1. %18 Oranında KDV'ye Tabi Ürünün %3 Oranında Yayılı Muamele Vergisine Tabi Tutularak Kıyaslanması

3.1.1 Ürünün 18% Oranında KDV'ye Tabi Tutulması

Mükellefler	KDV Hariç Satış Fiyatı	Hesaplanan KDV	İndirilecek KDV	KDV Dahil Satış Fiyatı	Ödenecek KDV
ABC A.Ş.	83,33	15,00	12,49	98,33	2,51
X A.Ş.	100,00	18,00	15,00	118,00	3,00
Y A.Ş.	120,00	21,60	18,00	141,60	3,60
Z A.Ş.	144,00	25,92	21,60	169,92	4,32
Toplam Hesaplanan KDV		80,52			
Toplam Ödenecek KDV					13,43

Yukarıda imalatçıdan sonra üç farklı mükellefe satılarak nihai tüketiciye ulaştığı varsayılan bir ürünün mevcut KDV düzenlemelerine göre %18 oranında KDV'ye tabi mal olarak satıldığı var sayılmıştır. Her bir satış aşamasında %20 kar marjı ile satışların gerçekleştiği dikkate alındığı için imalatçının indirilecek KDV'si 12,49 TL olarak dikkate alınmıştır. Diğer değişkenler sabit tutulduğu için diğer mükellefler için indirilecek KDV sadece ilgili mal alımı nedeniyle ödenen KDV'den ibaret bırakılmıştır. Yukarıdaki örnekte imalatçı tarafından KDV dahil 98,33 TL'ye X A.Ş.'ye satılan mal, Z A.Ş. tarafından nihai tüketiciye KDV dahil 169,92 TL'ye satılmıştır. Devlet bu teslimler nedeniyle toplamda 13,43 TL KDV geliri elde etmiştir. Diğer taraftan bu teslimler sırasında mükelleflerin ilk aşamada ödediği KDV yani hesaplanan KDV toplamı 85,52 TL'dir. Yani devlet 13,43 TL KDV tahsil edebilmek için mükelleflerden ilk aşamada toplam 80,52 TL KDV talep etmiştir. Bu tutar KDV modeli uygulanan vergi sisteminde vergisel ödevlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan nakdi göstermektedir. Bu durumda katma değer vergisi modelinde verginin kanuni mükellefleri vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmek için devlet tarafından tahsil edilen vergi gelirinin 6 (80,52/13,43) katı nakde ihtiyaç duymuşlardır.

3.1.2. Ürünün 3% Oranında Yayılı Muamele Vergisine (YMV) Tabi Tutulması

Şimdi yukarıdaki aynı örneği hesaplanan KDV'den mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle bir vergi indirimi yapamadığı yayılı muamele vergisi modeline uygulayalım.

Mükellefler	Vergisiz Satış Fiyatı	Hesaplanan YMV	YMV Dahil Satış Fiyatı
ABC A.Ş.	83,33	2,50	85,83
X A.Ş.	103,00	3,09	106,09
Y A.Ş.	127,30	3,82	131,12
Z A.Ş.	157,35	4,72	162,07
Toplam Ödenecek YMV		14,13	

Yine %18 oranında KDV'ye tabi ürün satışında olduğu gibi yukarıda ki tabloda da %20 kar marjı uygulanarak ürün imalatçıdan nihai tüketiciye kadar geçen aşamalarda satış işlemine tabi tutulmuştur. Her hangi bir aşamada hesaplanan vergi alıcı tarafından indirim konusu yapılamadığı için malın alış fiyatına dahil edilmiştir. Bu şekilde imalatçı tarafından YMV dahil 85,83 TL'ye satılan ürün Z A.Ş. tarafından nihai tüketiciye YMV dahil 162,07 TL'ye satılmıştır.

Devlet bu teslimler nedeniyle 14,13 TL YMV geliri elde etmiştir. Devlet 14,13 TL vergiyi tahsil edebilmek için mükelleflerden yine 14,13 TL vergi talep etmiştir. Yani yayılı muamele vergisi modelinde verginin kanuni mükellefleri vergisel ödevlerini yerine getirebilmek için devletin tahsil ettiği vergi tutarı kadar nakde ihtiyaç duymuştur.

3.1.3. %18 KDV Oranı İle %3 Yayılı Muamele Vergisinin Kıyaslanması

- Ürünün vergi dahil satış fiyatı üretim-tüketim zincirinin her aşamasında yayılı muamele vergisi modelinde daha düşük çıkmaktadır.
- Üretim-tüketim zincirinin her aşamasında KDV modeline göre hesaplanan vergi yayılı muamele vergisi modeline göre hesaplanan vergiden yaklaşık 6 kat fazla çıkmaktadır. Bu durum yayılı muamele vergisinin mali anestezi etkisinin ve vergiye uyum yönünün daha baskın olduğunu göstermektedir.
- Ürünün vergi hariç fiyatı her el değiştirme aşamasında yayılı muamele vergisinin uygulandığı modelde daha yüksek çıkmaktadır. Bununla birlikte ürünün nihai vergili fiyatı yayılı muamele vergisi uygulandığı durumda daha düşük kalmıştır. Bu durum düşük oranlı bir yayılı muamele vergisinde meydana

gelen vergi piramidi etkisinin yüksek oranlı KDV modeline kıyasla rasyonel vergi mükellefleri nezdinde önemsiz kalacağını göstermektedir.

- Devlet KDV modeline nazaran yayılı muamele vergisi modelinde 0,70 TL (14,13-13,43) daha fazla vergi tahsil etmiştir.

3.2. %8 Oranında KDV'ye Tabi Ürünün %2 Oranında Yayılı Muamele Vergisine Tabi Tutularak Kıyaslanması

Mevcut sistemde % 8 oranında KDV'ye tabi ürünler yukarıdaki kıyaslamaya göre % 2 oranında vergiye tabi tutulduğunda yine aynı yönde sonuçlar çıkmakta ve devlet yayılı muamele vergisi modelinde 2,85 TL daha fazla vergi tahsilatı gerçekleştirmektedir.

3.3. %1 Oranında KDV'ye Tabi Ürünün %1 Oranında Yayılı Muamele Vergisine Tabi Tutularak Kıyaslanması

Yukarıda yüksek KDV oranı uygulanan durumlara karşı düşük oranda uygulanan yayılı muamele vergisinin sonuçlarına değinilmiştir. Bu bölümde de vergi oranlarının aynı olduğu durumlarda her iki vergilendirme modelinde oluşan sonuçlara değinilmiştir.

3.3.1 Ürünün 1% Oranında KDV'ye Tabi Tutulması

Mükellefler	KDV Hariç Satış Fiyatı	Hesaplanan KDV	İndirilecek KDV	KDV Dahil Satış Fiyatı	Ödenecek KDV
ABC A.Ş.	83,33	0,83	0,66	84,16	0,17
X A.Ş.	100,00	1,00	0,83	101,00	0,17
Y A.Ş.	120,00	1,20	1,00	121,20	0,20
Z A.Ş.	144,00	1,44	1,20	145,44	0,24
Toplam Hesaplanan KDV		4,47			
Toplam Ödenecek KDV					0,78

Yukarıda imalatçıdan sonra üç farklı mükellefe satılarak nihai tüketiciye ulaştığı varsayılan bir ürünün KDV modeline göre 1% oranında KDV'ye tabi mal olarak satıldığı var sayılmıştır. Her bir satış aşamasında 20% kar marjı ile satışların gerçekleştiği dikkate alındığı için imalatçının indirilecek KDV'si 0,66 TL olarak dikkate alınmıştır. Diğer değişkenler sabit tutulduğu için diğer mükellefler için indirilecek KDV sadece ilgili mal alımı nedeniyle ödenen

KDV'den ibaret bırakılmıştır. Yukarıdaki örnekte imalatçı tarafından KDV dahil 84,16 TL'ye X A.Ş.'ye satılan mal, Z A.Ş. tarafından nihai tüketiciye KDV dahil 145,44 TL'ye satılmıştır. Devlet bu teslimler nedeniyle toplamda 0,78 TL KDV geliri elde etmiştir. Diğer taraftan bu teslimler sırasında mükelleflerin ilk aşamada ödediği KDV yani hesaplanan KDV toplamı 4,47 TL'dir. Yani devlet 0,78 TL KDV tahsil edebilmek için mükelleflerden

ilk aşamada toplam 4,47 TL KDV talep etmiştir. Bu tutar KDV modeli uygulanan vergi sisteminde vergisel ödevlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan nakdi göstermektedir. Bu durum KDV modelinin uygulandığı vergi sisteminde verginin kanuni mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için devlet tarafından tahsil edilen vergi gelirinin 5,73 (4,47/0,78) katı nakit ihtiyacı doğurmuştur.

3.3.2. Ürünün 1% Oranında Yayılı Muamele Vergisine (YMV) Tabi Tutulması

Yukarıdaki aynı örneğe %1 oranında yayılı muamele vergisi uygulandığı durumda aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Mükellefler	Vergisiz Satış Fiyatı	Hesaplanan YMV	YMV Dahil Satış Fiyatı
ABC A.Ş.	83,33	0,83	84,16
X A.Ş.	101,00	1,01	102,01
Y A.Ş.	121,20	1,21	122,41
Z A.Ş.	145,43	1,45	146,89
Toplam YMV		4,51	

Yine %1 oranında KDV'ye tabi ürün satışında olduğu gibi yukarıda ki tabloda da %20 kar marjı uygulanarak ürün imalatçıdan nihai tüketiciye kadar geçen aşamalarda satış işlemine tabi tutulmuştur. Her hangi bir aşamada hesaplanan vergi alıcı tarafından indirim konusu yapılamadığı için malın alış fiyatına dahil edilmiştir. Bu şekilde imalatçı tarafından YMV dahil 84,16 TL'ye satılan ürün Z A.Ş. tarafından nihai tüketiciye YMV dahil 146,89 TL'ye satılmıştır. Devlet bu teslimler nedeniyle toplam 4,51 TL yayılı muamele vergisi tahsil etmiştir. Devlet 4,51 TL vergiyi tahsil edebilmek için mükelleflerden yine 4,51 TL vergi talep etmiştir. Yani yayılı muamele vergisi sisteminde verginin kanuni mükellefleri vergisel ödevlerini karşılayabilmek için devletin tahsil ettiği vergi tutarı kadar nakde ihtiyaç duymuştur.

3.3.3. %1 KDV Oranı İle %1 Yayılı Muamele Vergisinin Kıyaslanması

- KDV ve yayılı muamele vergilerinin aynı oranda olduğu durumlarda ürünün vergi dahil satış fiyatı bu kez yayılı muamele vergisi alınan modelde daha yüksek çıkmaktadır.
- Üretim-tüketim zincirinin her aşamasında yayılı muamele vergisi modeline göre hesaplanan vergi KDV modeline göre hesaplanan vergiden bir nebze yüksek çıkmaktadır.
- Yayılı muamele vergisine tabi ürünlerin vergi hariç fiyatları KDV'ye tabi ürünlerin KDV hariç fiyatlarına nazaran daha çok artmıştır.
- Devlet KDV modeline nazaran yayılı muamele vergisi uygulandığı durumda 3,73 TL (4,51-0,78) daha fazla vergi tahsil etmiştir.

4. DEĞERLENDİRME

Yukarıda yer alan örnek olaylardan da görüleceği üzere KDV oranının yayılı muamele vergisi oranından altı kat fazla olduğu durumda dahi yayılı muamele vergisi uygulanan modelde devlet daha fazla vergi tahsilatı gerçekleştirmektedir. Yüksek oranlı KDV uygulanan modellerde ürünün vergi dahil satış fiyatı yayılı muamele vergisi uygulanan modele göre daha yüksek çıkmaktadır. Yani yüksek oranlı KDV, ürünlerin vergi dahil satış fiyatlarını YMV'ye nazaran daha çok yükseltirken devlet açısından vergi geliri yönüyle yayılı muamele vergisine nazaran yetersiz kalmaktadır. Bu durum vergi piramitleşmesi yönüyle eleştirilen yayılı muamele vergisindeki pramit etkisinin rasyonel bir vergi mükellefi nezdinde önemsiz kaldığını göstermektedir. Ayrıca belirtmek gerekir her aşamada alınan YMV malın maliyetine dahil edilmeyerek ilgili mali yıl kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınır ise vergi piramitleşmesi etkisi daha da az olmakta devlet açısından vergi gelirleri ise KDV modeline nazaran yine artmaktadır. Yüksek oranlı KDV yerine düşük oranlı yayılı muamele vergisi uygulandığında üretim-tüketim zincirinin her aşamasında yayılı muamele vergisi daha düşük çıkmaktadır. Her aşamada KDV modeline nazaran daha düşük tutarda yayılı muamele

vergisi hesaplanmasına karşın yayılı muamele vergisi modelinde devletin vergi geliri artmaktadır. KDV oranı ile yayılı muamele vergisi oranı aynı olduğu durumda ise üretim-tüketim zincirinin her aşamasında bu kez yayılı muamele vergisi bariz farklılık olmamakla birlikte KDV modeline göre yüksek çıkmaktadır. Katma değer vergisi uygulamasında düşük oranda vergileme yapılırsa dahi kanuni vergi mükellefleri vergisel ödevlerini yerine getirebilmek için devletin tahsil ettiği verginin yaklaşık altı katı nakde ihtiyaç duymuşlardır. Bu durum uygulamada katma değer vergisi modelinin en dezavantajlı yönü olmuştur.

Katma değer vergisi modeline ilişkin bahsettiğimiz sahte belge kullanma, belgesiz satış gerçekleştirme isteği, ağır işleyen KDV iade süreçleri ve bunların mükellefe ve devlete maliyetleri, farklı vergi oranları uygulanmasının getirdiği devreden KDV sorunları ve bunların mevzuatta oluşturduğu karmaşıklıklar da dikkate alındığında katma değer vergisi modelinin uygulamada yetersiz kalan yönleri ortaya çıkmaktadır.

Yayılı muamele vergilerinde yüksek oranlı KDV modeline göre vergi piramitleşmesi etkisinin nihai tüketiciye yansımalarının önemsiz kalması, vergi iadesi gibi süreçlerin olmayışı, sahte belge düzenleme ve kullanma gibi davranışlara sevk etmeyişi, işleyiş olarak daha sade olması vergiye uyum açısından bu modelin olumlu yönleri olarak ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan bir işlem vergilendirilirken vergi oranının yüksekliği ve buna bağlı olarak hesaplanan vergi tutarının artması mükellefler nezdinde verginin mali anestezi etkisini azaltmaktadır. Mali anestezi etkisinin azalmasıyla vergi mükellefleri gerçekleştirdikleri işlemlerde vergiyi daha fazla hissetmektedir. Bu durum mükelleflerin vergiye uyumunu azaltıcı sonuçlar doğurarak vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Yukarıda her iki vergilendirme modeline ilişkin yapılan kıyaslamalar, yüksek oranlarda uygulanan katma değer vergisinin; düşük oranda uygulanacak yayılı muamele vergisine nazaran mali anestezi etkisinin daha az olduğunu, buna bağlı olarak vergiye uyumu azalttığını ve vergi gelirleri açısından düşük oranlı yayılı muamele vergisi kadar etkili olmadığını göstermektedir.

SONUÇ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğü girdiği tarihten bu güne kadar yüksek vergi oranları nedeniyle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu zorlaştırmış, KDV iade mekanizmasının ağır işleyişi ve yıllarca birikmiş sonraki dönemlere devreden KDV tutarları ile mükelleflere bir yük olmuştur. Hesaplanan KDV tutarlarının ödenecek KDV tutarlarından kat ve kat fazla olması vergi mükelleflerinin nakit akışını olumsuz etkilemiştir. Bunlara bağlı olarak vergi ödememek için kullanılan sahte belgeler ya da haksız vergi iadesi almak için gerçekleştirilen işlemler büyük bir sorun olarak varlığını devam ettirmiştir. Vergiye gönüllü uyum, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve KDV iade süreçlerinin hızlandırılması gibi çözümler sürekli konuşulsa da bu kapsamdaki sorunlara köklü bir çözüm bulunamamıştır. Bu kapsamda yüksek vergi oranlarının oluşturduğu olumsuz etkinin ortadan kaldırılması için yukarıda bahsettiğimiz gibi vergi indirim müessesesi, vergi iadesi gibi süreçleri içermeyen teslim ve hizmetleri her aşamada ve düşük bir oranda vergilendirilen mal veya hizmetin bünyesine dahil edilen yada doğrudan gider olarak dikkate alınabilen yayılı muamele vergisi uygulanması vergiye uyumu artırarak hem mükellefler hem de devlet açısından daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.

KAYNAKÇA

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2009, s.483

Öncel Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2009, s.399

ÖNER Engin, Dolaylı Vergilerde Vergi Piramitleşmesi Sorunu ve Katma Değer Vergisinde Çözüm Yolu (Vergi İndirim Metodu), Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 82, 2018, s.123-130

<https://vergidosyasi.com/2019/08/10/yayili-gider-vergileri-nedir/#comments> (S.E.T. 17.08.2022)