

## **Tüketim Vergilerinden Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Çek Cumhuriyeti Özelinde Karşılaştırılması<sup>1</sup>**

### **Özet**

Tüketim üzerinden alınan vergiler arasında en modern ve en yaygın olanı kuşkusuz Katma Değer Vergisi (KDV)'dir. Pek çok ülkede kamu gelirlerinin ağırlıklı olarak vergilerle sağlandığı düşünüldüğünde, bu vergiler içerisinde yer alan KDV'nin önemi yadsınamaz derece fazladır. KDV'de temel mantık üretim-tüketim sürecinin her aşamasında yaratılan katma değer vergilendirilmesi olsa da, gerek oran gerekse mevzuat farklılıkları gibi nedenlerden dolayı KDV uygulamalarının ülkeden ülkeye değiştiği görülmektedir. Bu çıkış noktasından hareketle çalışmada ilk önce KDV ile ilgili teorik bilgilere yer verilecek, daha sonra Türkiye ile Çek Cumhuriyeti vergi sistemlerinde yer alan KDV uygulamaları ve yıllar itibarıyla vergi gelirleri karşılaştırılacaktır. Daha sonra ise her iki ülkedeki KDV uygulamalarının benzer ve farklı yönlerine dikkat çekilecek ve son olarak genel bir değerlendirme ile çalışma sonlandırılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** KDV, KDV Uygulamaları, Vergi Gelirleri.

**Jel Kodları:** H20, H22, H71.

## **Comparison of Turkey and the Czech Republic Value Added Tax in Paticularly Which is One of Consumption Tax**

### **Abstract**

The Value Added Tax (VAT) is certainly the most modern and the most common tax among the consumption taxes. When considered that in many countries, public revenues are mainly obtained through taxes, the importance of VAT is undeniably more. However in the basic logic of the VAT is taxation of every stage's production and consumption process, VAT practices vary from country to country because of differences in rates and legislation. With the starting from this point, in study firstly will be given the oretical information regarding VAT, then Turkey and the Czech Republic VAT applications that contained in the tax system and tax revenues will be compared year to year. After that will be drawn to the similar and different aspects of VAT applications in both countries and finally the study will be terminated with an overall assessment.

**Keywords:** VAT, VAT Applications, Tax Revenues.

**Jel Codes:** H20, H22, H71.

---

<sup>1</sup>Baki YEGEN, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, byegen@pau.edu.tr

## Giriş

Günümüzde kamu finansmanının en önemli ayağı olan vergilerin gelir, tüketim ve servet unsurları üzerinden alındıkları bilinmektedir. Bu unsurlardan bugün itibariyle biraz daha öne çıkarak sivrilen unsur, tüketim vergileridir. Kişilerin tüketim yapmadan yaşamlarını sürdürebilmeleri imkânsız olduğu için söz konusu kişiler gerçek hayatta tüketim vergilerinin mükellefleri olmaktadır. Ülkeden ülkeye vergi gelirleri içerisindeki payı ve ismi değişmekle birlikte çok sayıda tüketim vergisi uygulaması olmasına rağmen en temel tüketim vergisi olarak katma değer vergisinin uygulandığı bilinmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmada öncelikle genel anlamda tüketim vergilerine yer verilmiş, ardından Türkiye'deki ve Çek Cumhuriyeti'ndeki KDV uygulamaları hakkında teorik bilgilere yer verilerek suretiyle her iki ülke arasındaki benzerliklere ve farklılıklara değinilmiştir. Çalışmanın sonuç kısmında ise Türkiye ve Çek Cumhuriyeti KDV uygulamaları karşılaştırılarak genel bir değerlendirmede bulunulmuştur.

### 1. Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler ve Özellikleri

Bilindiği üzere gelir elde edildiği takdirde gelir vergisi, mülkiyet yoluyla servete sahip olduğu takdirde ise servet unsurları üzerinden servet vergileri alınmaktadır. Gelirin doğuşunda ve servete sahip olunmasında olduğu gibi bunların harcanmasında da ayrı bir vergi ödeme gücü bulunmaktadır (Nadaroğlu, 1989: 355). Diğer bir ifade ile vergi ödeme gücü göstergelerinden birisi de tüketimdir (Sarılı, 2010: 497). Nitekim vergi sistemlerinde sadece gelir ve servet değil, bunlara ek olarak tüketim unsurları üzerinden de tüketim vergileri başlığı altında vergi alındığı bilinmektedir.

Tüketim vergileri; üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınan vergilerdir (Bilici, 2010: 231). Söz konusu vergilerde gelir veya servet elde edildiği zaman değil, harcadığı zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmek suretiyle vergiye konu olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 321).

Tüketim üzerinden alınan vergiler için farklı isimlerin kullanıldığı görülmektedir. Örneğin İngilizcede sales tax, purchase tax, use tax, excise tax, commodity taxation, consumption tax gibi terimler tüketim üzerinden alınan vergiler için kullanılmış kavramlardır. Türkçede ise gider vergisi, muamele vergisi, istihsal vergisi, istihlak vergisi, işletme vergisi, katma değer vergisi gibi kavramlar tüketim üzerinden alınan vergileri ve çeşitlerini ifade etmek amacıyla değişik yasalarımızda yer almışlardır (Öncel vd., 2013: 399).

Tüketim vergilerinin özelliklerine baktığımızda bu tür vergilerin gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin aksine dolaylı (vasıtalı) vergiler oldukları görülmektedir. Yükümlülerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın üretim, tüketim ve değişim gibi olaylara dayanarak alındıklarından dolayı tüketim vergileri objektif vergilerdir. Ödenecek vergi miktarı gelirin tüketime ayrıldığı kısma göre değişmektedir. Bu bağlamda vergilenmiş malları daha çok kullananlar, diğer kişilere oranla daha fazla vergi ödemektedirler. Kişinin geliri arttıkça tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin gelirine oranı azaldığı için tüketim vergileri tersine artan oranlı vergiler olarak kabul edilmektedirler (Tosuner ve Arıkan, 2013: 321).

## 1.2. Tüketim Vergilerinin Gelişimi

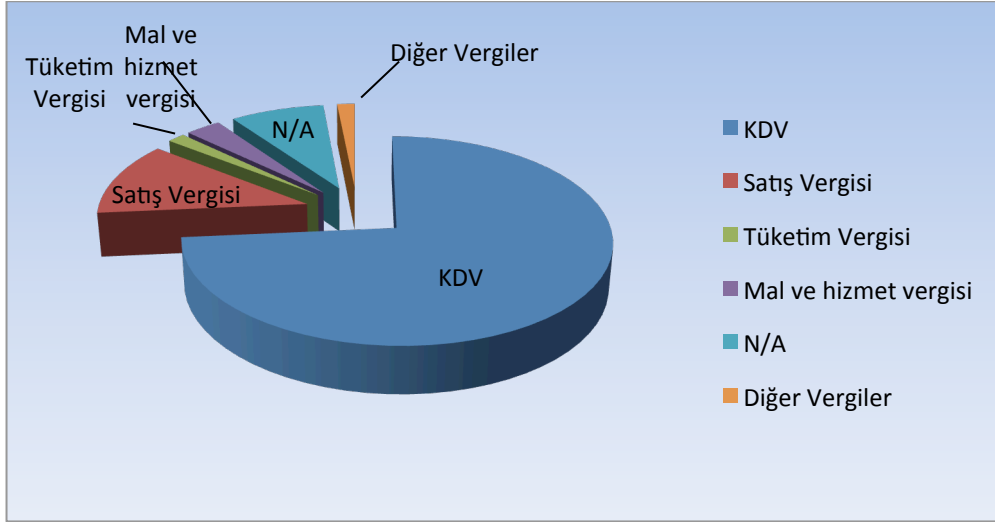
On dördüncü yüzyıldan itibaren farklı ülkelerde farklı ve dağınık karakterde tüketim vergileri uygulanmıştır. Zaman zaman ağır ve yaygın bir hâl alan, bazen de tuz, şeker vb. zorunlu tüketim malları üzerindeki oranları hafifletilen bu vergilerin yeni bir anlam kazanarak bugünkü hâlini alması Birinci Dünya Savaşı'nın sonlarında mümkün olmuştur. Tüketim vergileri, konusunun hızlıca yayılmaya olanak sağlaması nedeniyle 1916 yılında Almanya'da acil savaş harcamalarını finanse etmek amacıyla geçici bir tedbir olarak uygulanmıştır. Fakat sağladığı yüksek verim sayesinde hızlı bir gelişme gösteren tüketim vergileri kısa bir süre içinde vergi sistemlerinin gelir vergileri ile birlikte vazgeçilmez iki unsurundan biri olmuştur. Tüketim vergilerinin uygulama konusunda Almanya'yı 1917'de Fransa, 1919'da İtalya, 1921'de Belçika, 1930'da Sovyet Rusya, 1933'de Yunanistan ve 1940'da İngiltere takip etmiştir. Türkiye'de ise 1925 yılında Aşar Vergisi'nin kaldırılmasıyla devlet bütçesinde oluşan gelir açığını kapatmak amacıyla bazı tedbirler alınmış ve bu bağlamda 1926 yılında "Umumi İstihlak Vergisi" adı altında bir tüketim vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Nadaroğlu, 1989: 357-358).

Her ne kadar KDV Avrupa'da doğmuşsa da uygulama alanı sadece Avrupa ile sınırlı kalmamış ve dünyadaki pek çok ülkede uygulama alanı bulmuştur. Bu açıdan değerlendirildiğinde çeşitli kaynaklarda farklı bilgiler verildiği için dünyadaki ülke sayısı ile ilgili net bir bilgi bulunmamakla birlikte<sup>2</sup> resmi olarak uluslararası bir örgüt olan Birleşmiş Milletlere 193 üye ülke olduğu bilinmektedir.<sup>3</sup> Bu ülkeler içerisinde tüketim vergisi olarak KDV'yi uygulayan ülke sayısı ise 142'dir. Yani Birleşmiş Milletlere (BM) üye olan dünya

<sup>2</sup> Bkz. <http://www.worldatlas.com/nations.htm>

<sup>3</sup> Bkz. <http://www.un.org/en/members/index.shtml>

üzerindeki çoğu ülkenin KDV'yi uyguladığını görmekteyiz. KDV'nin bu üstün durumunu yüzde olarak ifade etmek gerekirse dünya üzerinde resmi olarak kabul edilen ülkelerin % 73,5'inde KDV'nin tercih edildiğini belirtebiliriz. Nitekim Şekil 1'de de KDV'nin diğer tüketim vergileri karşısındaki üstün durumu açıkça görülmektedir.



**Şekil 1.** BM'ye Üye Ülkelerde Tüketim Vergilerinin Durumu

Ülkemizde daha önceleri tüketim vergileri olsa da ilk defa sistemli bir şekilde gerçekleştirilen tüketim vergisi 1926 yılında kabul edilen Umumi İstihlâk Vergisi olmuştur. Fakat bu vergi 1927 yılında kaldırılmış ve yerine Muamele Vergisi adıyla yeni bir vergi konulmuştur. Bunu 1931, 1940, 1947 ve 1956 yıllarında çıkarılan kanunlar izlemiştir. 1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Kanunu 1984 yılı sonuna kadar yürürlükte kaldıktan sonra 1 Ocak 1985 tarihinde yerini 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'na bırakmıştır (Öncel vd., 2013: 400).

### 1.3. Türkiye'de Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi, tüketim üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern olanıdır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 322). Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmesine ilişkin ilke ve politikalara ilk kez İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planında yer verilse de uygulamaya ancak Beşinci Kalkınma Planında geçilebilmiştir. Bu bağlamda ülkemizde 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren KDV uygulanmaya başlanılmıştır (Değer, 2011: 89). Söz konusu 3065 sayılı Kanun, Avrupa Topluluğunun 1977 yılında topluluğa üye ülkelerde ortak KDV sistemine geçilmesi konusunda çıkarmış olduğu 6. Direktifinden yararlanılarak hazırlanmıştır. KDV'nin ülkemizde yürürlüğe girmesiyle birlikte

bu tarihe kadar uygulanan 8 ayrı tüketim vergisi kaldırılarak, yerine Avrupa Topluluğunun ortak tüketim vergisi olarak kabul ettiği KDV getirilmiştir (Bilici, 2007: 201).

### 1.3.1. Türk Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri

KDV genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şekli olması nedeniyle başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır (Bilici, 2010: 233). Bu vergi günümüzde en az sakıncalı olan yayılı muamele vergisi özelliği taşımaktadır. Çünkü üretimden tüketime kadar geçen aşamaların her birinde ortaya çıkan katma değer üzerinden vergi ayrı ayrı alınmaktadır (Turhan, 1987: 179). Bu nedenle KDV diğer yayılı muamele vergilerinin aksine vergi piramitleşmesine yol açmamaktadır. KDV vergi piramitleşmesine yol açmamasının yanı sıra aşağıdaki özelliklere de sahiptir (Sarılı: 2010: 500):

- ✓ KDV, genel bir tüketim vergisidir.
- ✓ KDV, katma değer üzerinden alınmaktadır.
- ✓ KDV, fiyatın belli bir yüzdesi olarak tahsil edilmektedir.
- ✓ KDV, malların üretimi, dağıtımı ve hizmetlerin ifası ile ilgili tüm ekonomik faaliyetlere uygulanan geniş kapsamlı bir yayılı muamele vergisidir.
- ✓ KDV’de alımlar için ödenen vergiler, satışlar için hesaplanan vergilerden indirilebilmektedir.
- ✓ KDV, belge ve kayıt düzenine dayalı olarak uygulandığı için gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarını artırıcı etkisiyle, vergi sisteminde bir otokontrol mekanizması sağlamaktadır.

### 1.3.2. Verginin Konusu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)’nun 1. Maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler belirtilmiştir. Söz konusu işlemlerin neler oldukları sayılmadan önce bu işlemlerin Türkiye’de yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Daha sonra bu işlemler üç başlık altında toplanmıştır. Buna göre:

- Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler başlığı altında ise bazı teslim ve hizmet ifaları tek tek sayılmıştır. Bunlara örnek olarak posta, telefon, telgraf ve bunlara benzer hizmetler ile radyo, televizyon hizmetleri, her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi, oynanması, profesyonel sanatçıların yer aldıkları gösteriler konserleri, kamu kuruluşlarının ticari, sınaî zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerini verebiliriz.<sup>4</sup>

### 1.3.3. Vergiyi Doğuran Olay

KDV’de genel olarak vergiyi doğuran olay, malın teslim veya hizmetin ifa edilmesi ya da mal veya hizmetin ithal edilmesidir. Genel kural bu olmakla beraber bazı özel durumlar bulunmaktadır. Bu özel durumlarda vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifasından önce ya da sonra meydana gelebilmektedir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay KDVK’nın 10. Maddesinde vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı olmak üzere tayin ve tespit edilmiştir (Sarılı: 2010: 514). Örneğin KDVK’nın 10.Maddesinin (b) bendinde vergiyi doğuran olayın malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hâllerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği ifade edilmektedir.

### 1.3.4. Vergi Mükellefi

KDV’nin mükellefleri mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde söz konusu işlemleri yapanlar, ithalat yapılması halinde mal ve hizmet ifa edenler gibi verginin konusuna giren işlemleri gerçekleştiren kişilerdir (Akdoğan, 2009: 491). Fakat KDV’nin mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamını taşımamaktadır. Çünkü KDV’nin nihai yüklenicisi nihai tüketici durumunda olan kişi ve kuruluşlardır. Yani mal veya hizmeti en son alan kişi veya kuruluş fiilen vergiyi ödemiş olmaktadır. Nihai mükellef dışındaki mükellefler vezne görevi yapmakta, diğer bir ifade ile verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete yardım etmektedirler.

KDV mükelleflerinin kimlerden oluştuğu KDVK’nın 8. Maddesinde açıkça belirtilmektedir. KDV mükellefleri genel olarak mal teslim veya hizmet ifa edenler ile mal veya hizmet ithal edenler olmakla birlikte KDVK’nın 8. Maddesinde KDV mükellefleri teker teker sayılmaktadır. Örneğin KDVK’nın 8. Maddesinin 1. Fıkrasının (d) bendine göre PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları KDV mükellefi olarak kabul edilmektedirler.

---

<sup>4</sup> Bkz. 3065 KDVK Md. 1, fıkra 3.

### 1.3.5. Verginin Matrahı

KDVK'da matrah şekilleri teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, ithalatta matrah, uluslararası yük ve yolcu taşımlarında matrah ve özel matrah şekilleri olarak 20 ila 23. Maddelerde düzenlenmişlerdir.

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olarak ifade edilmektedir (Md. 20).

### 1.3.6. Verginin Oranı

KDVK'nın 28. Maddesine göre vergiye tabi her bir işlem için katma değer vergisi oranı % 10'dur. Yine aynı kanunda Bakanlar Kurulunun bu oranı, dört katına kadar (% 40'a kadar) artırmaya, % 1'e kadar indirmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu çok sayıda kararname ile oran değişikliği sağlamıştır. Bu kararnamelere müteakiben günümüzde % 18 genel oran olmak üzere % 1 ve % 8 oranlarıyla birlikte toplamda 3 oran kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca listeler halinde belirlenen mal ve hizmetler için ayrı bir tarife benimsenmiştir. Buna göre, I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, genellikle temel gıda maddeleri ile diğer mal ve hizmetlerin yer aldığı II sayılı yer alan teslim ve hizmetler için % 8, I ve II sayılı listelerde yer alanların dışındaki vergiye tabi işlemler için % 18 oranı uygulanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 362).

### 1.3.7. KDV'de İndirim Mekanizması

KDV'nin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. İndirim mekanizması ile yükümlüler mal teslimi veya hizmet ifaları sonucunda hesapladıkları KDV'lerden, mal veya hizmet alımları sırasında ödedikleri KDV'leri indirebilme olanağına sahiplerdir. Nitekim KDVK'da bu durum 29. Madde ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu kanun maddesinde hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecek vergiler şu şekilde ifade edilmektedir:

- a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
- b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

- c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi.

Öte yandan 29. Maddenin 3. fıkrasında “İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir” hükmü ile vergi indiriminin vergilendirme dönemleri itibariyle yapılabileceği ifade edilmektedir.

### 1.3.8. KDV’de İstisnalar

KDV’de istisna, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetlerin sahip oldukları bazı özellikleri nedeniyle KDV’ye tabi olmamasını ifade etmektedir (Sarılı, 2010: 574). İstisna uygulaması istisnanın konulduğu aşamada vergilendirme zincirini kırdığı için KDV’nin yapısına ters düşmektedir. Buna ek olarak KDVK’da istisna alanının oldukça geniş tutulduğu görülmektedir. İstisnalar KDVK’da altı grup içinde toplanmaktadır. Bunlar (Öncel vd., 2013: 413-414):

- İhracat istisnası (Md. 11-12)
- Araçlar ve petrol aramalarında ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna (Md. 13)
- Taşımacılık istisnası (Md. 14)
- Diplomatik istisnalar (Md. 15)
- İthalat istisnası (Md. 16)
- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalardır (Md. 17).

### 1.4. Çek Cumhuriyeti’nde Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi ülke bütçesinin en önemli gelir kaynaklarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Herkesin mal ve hizmet alırken KDV ödediği bilinmektedir. Dünya çapında çoğu ülkede uygulandığı görülen KDV’nin yerel olarak Daň z přídane hodnoty (DPH) şeklinde ifade edildiği Çek Cumhuriyeti’nde de uygulandığı görülmektedir (www.czech.cz). Çek Cumhuriyeti’nde Avrupa Birliğine katılabilmek için Katma Değer Vergisi uygulamasına 1993 yılında geçilmiştir (Slintáková ve Klazar, 2010: 134). 1 Mayıs 2004’den itibaren Avrupa Birliğine üye olan Çek Cumhuriyeti’nde KDV kanunları ortak KDV sisteminin prensipleri üzerine kurulmuştur. Diğer bir ifade ile Çek Cumhuriyeti KDV kanunları Avrupa Birliği KDV direktifi ile yani yeniden şekillendirilen Altıncı Direktifi temel



alınmak suretiyle düzenlenmişlerdir. Bu nedenle birkaç istisna dışında Çek katma değer vergisi (KDV) kuralları AB modelini izlemektedir. KDV'nin Çek Cumhuriyeti'nde öncelikli olarak 235/2004 sayılı kanunla düzenlendiği görülmektedir (www.yourtaxes.cz).

#### 1.4.1. Verginin Konusu

235/2004 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre verginin konusuna giren işlemler şunlardır (www.kpmg.com):

- Vergiye tabi bir kişinin ekonomik faaliyetleri kapsamında temin ettiği mal veya hizmetler,
- Vergiye tabi bir kişi tarafından veya vergiye tabi olmayan tüzel bir kişi tarafından diğer AB üyesi ülkelere bedel karşılığı mal edinimleri,
- Vergiye tabi olmayan bir kişi tarafından başka bir AB üyesi ülkeden yeni ulaşım araçlarının satın alınması,
- Çek Cumhuriyeti'ne mal ithalatı yapılması.

Özet olarak Çek Cumhuriyeti'nde katma değer vergisi yurtiçinde gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmaktadır. İthal mallara da yurtiçi mallara uygulanan oranlar uygulanmaktadır. AB üyesi olmayan ülkelere ihraç malları dâhil olmak üzere vergiye tabi işlemler üzerinden tahsil edilmektedir (Deloitte, 2014: 3).

#### 1.4.2. Vergi Mükellefi

Vergiye tabi kişi bağımsız bir şekilde ekonomik faaliyetlerini yürüten gerçek ya da tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. KDV sürecinde mallar alıcılara KDV'li bir şekilde satıldıkları için söz konusu KDV'leri alıcılardan tahsil eden kişiler tahsil ettikleri KDV'leri hazineye teslim etmekle yükümlü tutulmaktadır. Yani KDV'yi gerçekte malı satın alan kişi ödemesine rağmen malın KDV'si kanuni mükellef tarafından hazineye intikal ettirilmiştir.

#### 1.4.3. Vergi Oranı

Çek Cumhuriyeti'nde standart ve indirilmiş oran olmak üzere iki tane KDV oranı bulunmaktadır. Standart KDV oranı %21 iken, indirilmiş KDV oranı %15'tir (Deloitte, 2014: 3). İndirilmiş oranların uygulandıkları mal ve hizmetler şunlardır:

- Belirli kategorilerdeki konut ve apartman dairelerinin yapımıyla ilgili inşaat ve montaj işleri,

- Tamamlanan konut ve apartman daireleri değiştirilmesi veya onarımı ile ilgili inşaat ve montaj işleri,
- Kanalizasyon hizmetleri, su temini ve ilgili hizmetler,
- Bazı sağlık ve sosyal bakım hizmetleri,
- Toplu taşıma hizmetleri,
- Konaklama hizmetleri,
- Film performansları için müzeler ve diğer benzeri kuruluşlara başvuru hakkı verilmesi,
- Spor aktiviteleri için spor tesislerinin kullanımı için spor olaylarına başvuru hakkı verilmesi,
- Gıda ürünleri içecekler dâhil olmak üzere (alkollü içecekler hariç).
- Isıtma ve soğutma hizmetleri,
- Kitaplar, broşürler, gazeteler ve reklamların dergi alanının %50'sini aşmadığı dergiler, resimli kitaplar, çocuklar için kitaplar ve diğer bazı baskılı kâğıtlar,
- Özel ürünler, hizmetler ve engelli ve sağlık amaçlı yardımların temini.

#### 1.4.4. KDV'de İndirim Mekanizması

KDV malların giriş ve çıkışları arasında oluşan fiyat farklılıklarından alınmaktadır. Kişiler mal alışları esnasında satıcılara ürünün fiyatı artı KDV ödemektedirler. Satıcılar da mal alışlarında yine malın fiyatı artı KDV'sini aldıkları kişilere ödemektedirler. Bu süreçte alınan ve ödenen KDV'ler neticesinde ortaya çıkan farklar devlet bütçesine aktarılmakta ya da mükelleflere iade edilmektedir ([www.czech.cz](http://www.czech.cz)).

#### 1.4.5. KDV'de İstisnalar

KDV'den istisna olan işlemler incelendiğinde, söz konusu işlemlerin de geniş bir liste oluşturdukları görülmektedir. Çek Cumhuriyeti'nde KDV'den istisna olan işlemler şunlardır (Praxity, 2011: 24):

- İhracat
- Sigorta hizmetleri
- Finansal hizmetler
- Posta hizmetleri
- Bahis, oyun ve çekilişler
- Eğitim
- Sağlık ve sosyal refah
- Televizyon ve radyo yayıncılığı

- Finansal kiralamaları içeren arazi transferi (bina arsa devri hariç)
- Taşınmaz transferi (bina, daire ve konut dışı bina)
- Arazi ve taşınmaz malların kiralanması (Taşınmaz malın kiralaması halinde, vergi seçeneği bazı durumlarda bulunmaktadır.)
- Üyeleri KDV'den istisna işlemler gerçekleştiren ya da KDV'nin konusuna girmeyen işlemler gerçekleştiren tüzel kişiliği olan bağımsız bir grup tarafından hizmet ifa edilmesi.

### 1.5. Türk Katma Değer Vergisi ile Çek Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Benzer ve Farklı Yönleri

Katma değer vergisini uygulayan ülkelerde söz konusu verginin vergi gelirleri içerisindeki payı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte çoğu ülke de KDV'nin vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu bilinmektedir. Türkiye ve Çek Cumhuriyeti'nde KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki paylarını karşılaştırabilmek adına Tablo 1 oluşturulmuştur.

**Tablo 1.** Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde ve Türkiye'de KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (2002-2011) (%)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2002-2011 Fark
Belçika	15.3	15.2	15.4	15.7	15.9	16.2	15.8	16	16.2	16	0.7
Bulgaristan	25.6	27.8	30.3	32.7	34.9	31.1	33.8	31.1	33.7	32	6.4
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	<b>17.5</b>	<b>17.2</b>	<b>19.5</b>	<b>19.4</b>	<b>18</b>	<b>17,7</b>	<b>19.7</b>	<b>20.6</b>	<b>20.6</b>	<b>20.4</b>	<b>2.9</b>
Danimarka	20.2	20.1	19.9	19.8	20.8	21.2	21	21.2	20.7	20.8	0.6
Almanya	16.5	16.3	16.4	16.4	16.5	18.1	18.3	19.1	19.1	18.9	3.4
Estonya	27	26.5	25.1	28.3	29.6	28.2	24.9	24.8	25.7	26	-1
İrlanda	24.7	24.2	24.3	24.8	24.2	24.1	24.6	22.9	22.9	21.3	-3,4
Yunanistan	22.7	21.8	21.7	21.5	22.5	22.9	22.7	21.1	23.2	22.3	-0.4
İspanya	17.1	17.7	17.7	18.1	17.8	16.1	15.5	13.5	17.2	17.2	0.1
Fransa	16.5	16.6	16.8	16.8	16.6	16.7	16.5	16.4	16.5	16	-0.5
İtalya	15.3	14.4	14.4	14.8	14.9	14.4	13.9	13.2	14.8	14.7	-0.6
Güney Kıbrıs	21.5	24,3	25.4	26.1	27.1	25.5	27.4	26	25.8	24	2.5
Hırvatistan*	34.2	34.6	34.8	35.1	34.7	34.1	34.3	32.6	34.1	30.6	-3.6
Letonya	23.5	25.3	24.4	26.8	28.1	26.9	23	22.3	24.3	24.6	1.1
Litvanya	26	24	22.9	25	25.9	27.5	26.6	25.2	29.3	30.5	4.5
Lüksemburg	14.7	14.9	16.2	16.4	16.1	16.1	16.7	16.8	16.4	17	2.3
Macaristan	20.6	21.6	23.3	22,5	20.4	19.9	19.3	21.3	23	23,1	2.5
Malta	20.6	20.6	22.3	24.5	23.8	22.2	23.3	22.9	23.3	23.7	3.1
Hollanda	19.1	19.5	19.4	19,2	18.9	19.4	18.5	18.3	18.7	18	-1.1
Avusturya	18.7	18.3	18.4	18.8	18.4	18.4	18,2	18.9	18.9	18.5	-0.2
Polonya	22	22.2	22.8	23.5	24.1	23.9	23.4	23.4	24.5	24.9	2.9
Portekiz	24.2	24.4	25.4	26.8	26.6	25.8	25.6	22.9	24.8	25.1	0.9
Romanya	25.2	26	24.3	29	27.8	27.9	28.2	24.7	28.6	30.8	5.6
Slovenya	22.6	22.3	22.3	22.3	22.3	22.4	22.8	22.3	22.4	22.6	--
Slovak ya	21.2	22.7	24.7	25.1	25.5	23	23.6	23.3	22.6	23.9	2.7
Finlandiya	18.2	19.4	19.6	19.8	19.9	19.5	19.5	20.2	20.1	20.6	2.4

\* Avrupa Birliği'ne 1 Temmuz 2013 tarihi itibarıyla katılan son ülke Hırvatistan'dır. Hırvatistan ile ilgili veriler Hırvatistan Maliye Bakanlığı'nın resmi internet sitesi olan [www.mfin.hr](http://www.mfin.hr) sitesinden alınmıştır.

İsveç	18.6	18.5	18.3	18.4	18.5	19.1	20	20.7	21.3	21.3	2.7
Birleşik Krallık	18.9	19.6	19.3	18.5	18	18	17	16.5	18.5	20.3	1.4
<b>Türkiye</b>	<b>34.2</b>	<b>32.1</b>	<b>34</b>	<b>32.1</b>	<b>33.5</b>	<b>32.4</b>	<b>31.6</b>	<b>30.6</b>	<b>32.1</b>	<b>33.6</b>	<b>-0.6</b>

**Kaynak:** Eurostat Statical Books: Taxation trends in the European Union 2013, sayfa 178 ve Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesi [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)'de yer alan vergi istatistiklerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Görüldüğü üzere Tablo 1'de Çek Cumhuriyeti de dâhil olmak üzere Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ve Türkiye'de 2002-2011 yıllarındaki KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları yüzde olarak verilmektedir. Çek Cumhuriyeti'nde KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının 2002 yılında %17,5 olduğu, 2011 yılında ise KDV payının artarak %20,4 olduğu görülmektedir. Türkiye'de ise KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının 2002 yılında %34,2 olduğu, 2011 yılında ise küçük bir azalışla %33,6 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Ülkelerdeki toplam vergi gelirleri içerisindeki KDV payları karşılaştırıldığında KDV'nin Türkiye'de daha fazla paya sahip olduğu görülmektedir. Ülkelerdeki toplam vergi gelirlerindeki KDV payları birlikte değerlendirildiğinde ise her iki ülkede de toplam vergi gelirleri açısından KDV'nin oldukça önemli paylara sahip oldukları görülmektedir.

Türkiye'de ve Çek Cumhuriyeti'nde genel tüketim vergisi olarak katma değer vergisi kullanılmaktadır. Her iki ülkede de KDV kanunları düzenlenirken Avrupa Birliği KDV Direktifleri göz önüne alındığı için bu iki ülkede KDV uygulamalarının bazı yönleri benzerlik göstermektedir. Benzerlik gösteren noktalardan ilki her iki ülkede de verginin konusunu mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının oluşturuyor olması hususundadır. Yalnız Türkiye'de 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. Maddesinde KDV'ye tabi teslim ve hizmetler geniş bir şekilde sayılmış olmasına rağmen, Çek Cumhuriyeti'nde 238/2004 sayılı KDV Kanunu'nun 1. Maddesinde KDV konuları ayrıntılı bir şekilde açıklanmayarak mal teslimi ve hizmet ifası kavramlarına yer verilmiştir. Her iki ülkede vergi mükellefleri gerçek ve tüzel kişi olabilmektedirler. Ülkelerin vergi oranları karşılaştırıldığında vergi oranlarının ve oran sayılarının farklı oldukları görülmektedir. Şöyle ki ülkemizde standart KDV oranı %18 olmak üzere %1 ve %8 indirilmiş oranlar uygulanmakta, Çek Cumhuriyeti'nde ise %21 standart oran ve %15 indirilmiş oran uygulanmaktadır. Görüldüğü üzere ülkemizde gerek standart gerekse indirilmiş oranlar Çek Cumhuriyeti'nde uygulanmakta olan oranlardan daha düşüktür. Ayrıca ülkemizde iki tane indirilmiş oran uygulanmasına rağmen Çek Cumhuriyeti'nde tek bir indirilmiş oran uygulanmaktadır. Avrupa Birliği'nde standart oranın %15'den az olmaması ve indirilmiş oranın %5'den az olmaması arzu edildiği için Çek Cumhuriyeti'nde bu hususa uygun hareket edildiği görülmekte iken Türkiye'de indirilmiş oran konusunda AB ile ayrılık yaşandığı görülmektedir.

İndirilmiş oranlara tabi mal ve hizmetler karşılaştırıldığında temel gıda maddelerine, bazı sağlık hizmetlerine, kitap ve benzeri yayınlara, atık su hizmetlerine ve sosyal bakım hizmetlerine her iki ülkede de indirilmiş oran uygulandığı görülmektedir. Öte yandan bazı indirilmiş oran uygulamasına ilişkin mal ve hizmetlerin ülkeler arasında farklılaştıkları da görülmektedir. Örneğin Çek Cumhuriyeti'nde konaklama hizmetlerine indirilmiş oran uygulanmasına rağmen, ülkemizde aynı hizmete standart oran uygulanmaktadır. Ters durumda Çek Cumhuriyeti'nde tekstil işlerinde standart oran uygulanmakta iken, ülkemizde indirilmiş oran uygulanmaktadır.

Ülkemiz standart ve indirilmiş KDV oranları ile Çek Cumhuriyeti standart ve indirilmiş KDV oranlarının 2000 yılından günümüze kadar seyirleri karşılaştırıldığında Çek Cumhuriyeti'nde oranların ülkemize göre daha değişken nitelikte oldukları görülmektedir. Nitekim söz konusu durum Tablo 2'de de açıkça görülmektedir.

**Tablo 2.** Türkiye'de ve Çek Cumhuriyeti'nde Yıllar İtibariyle KDV Oranları (2000-2014)

Standart KDV Oran Değişimleri (%)			İndirilmiş KDV Oran Değişimleri (%)	
Yıllar	Türkiye	Çek Cumhuriyeti	Türkiye	Çek Cumhuriyeti
2000	17	22	1 ve 8	5
2001	18	22	1 ve 8	5
2002	18	22	1 ve 8	5
2003	18	22	1 ve 8	5
2004	18	19	1 ve 8	5
2005	18	19	1 ve 8	5
2006	18	19	1 ve 8	5
2007	18	19	1 ve 8	5
2008	18	19	1 ve 8	9
2009	18	19	1 ve 8	9
2010	18	20	1 ve 8	10
2011	18	20	1 ve 8	10
2012	18	20	1 ve 8	14
2013	18	21	1 ve 8	15
2014	18	21	1 ve 8	15

**Kaynak:** Eurostat Statical Books: Taxation trends in the European Union 2013, sayfa 178 ve Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesi [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)'de yer alan vergi istatistiklerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

KDV'de indirim mekanizması KDV sisteminin temelini oluşturduğu için her iki ülkede de uygulanmaktadır. Yani ülkelerde kişilere alışları sırasında ödedikleri KDV'leri satışları sırasında aldıkları KDV'lerden indirme imkânı tanınmaktadır.

Her iki ülke KDV uygulamaları arasında var olan ve benzerlik ve farklılık arz eden bir diğer konu ülkelerde uygulanan KDV istisnaları konusudur. Ülkemizde KDV konusunda uygulanan istisnalar toplam altı başlık altında toplanmakta iken, Çek Cumhuriyeti'nde istisnalar yani vergilendirilmesi gereken bir konunun vergi dışı bırakılmasına ilişkin

uygulamalar on iki başlık altında toplanmaktadır. Bu durum Çek Cumhuriyeti'nde KDV istisnalarının ülkemize kıyasla daha geniş bir alanı kapsadığını göstermektedir. Ülkelerde uygulanan istisnalar karşılaştırıldığında ihracata ilişkin işlemlerin her iki ülkede de istisna kapsamında değerlendirildikleri görülmektedir. Bunun yanı sıra ülkemizde istisna kapsamında değerlendirilen bazı konuların Çek Cumhuriyeti'nde istisna kapsamında değerlendirilmedikleri, Çek Cumhuriyeti'nde istisna kapsamında değerlendirilen bazı konuların da ülkemizde istisna kapsamında değerlendirilmedikleri görülmektedir. Örneğin ülkemizde petrol arama işleri, askeri amaçlı teslimler gibi konular KDV istisnası kapsamında vergi dışı bırakılmakta iken Çek Cumhuriyeti'nde vergilendirilmektedir. Çek Cumhuriyeti'nde resmi posta idarelerinin hizmetleri, radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri, bahis, oyun ve çekilişler gibi konular KDV istisnası kapsamında vergi dışı bırakılmakta iken ülkemizde aynı konular vergiye tabi olmakta ve vergilendirilmektedirler. Ülkeler arasındaki istisna farklılıkları düşünüldüğünde Çek Cumhuriyeti'nde istisnaların sosyal ve kültürel amaçlar çerçevesinde yoğunlaştıkları, ülkemizde ise istisnaların daha çok ekonomik ve askeri amaçlara yönelik oldukları söylenebilmektedir. Öte yandan ülkemizdeki KDV istisnaları kamu kuruluşlarına yönelik olmakta iken, Çek Cumhuriyeti'nde istisnalar özel kuruluş-kamu kuruluşu ayrımı yapılmaksızın istisna edilecek konu ön plana çıkarılmaktadır.

## **Sonuç**

Tüketim vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki paylarının her geçen gün arttığı günümüz dünyasında tüketim vergileri arasında en büyük paya sahip olan vergi kuşkusuz katma değer vergisidir. Hemen hemen bütün dünyada kullanılmakta olan KDV'de temel düşünce mallara ilave edilen her katma değer vergilendirilmesidir. Vergilendirme düşüncesinin aynı olmasına rağmen ülkeler arasında farklı KDV uygulamalarının olduğu bilinmektedir. Ülkemizde 1985 yılından itibaren yürürlüğe giren katma değer vergisi ile ilgili mevzuat hazırlanırken Avrupa Birliği ortak KDV sistemi mevzuatından faydalanılmıştır. Benzer şekilde 2004 yılında Avrupa Birliği'ne üye olarak kabul edilen Çek Cumhuriyeti'nde de KDV 1993 yılında Avrupa Birliği ortak KDV sistemi mevzuatından faydalanılarak hazırlanmıştır. Bu nedenle Türkiye ile Çek Cumhuriyeti KDV sistemleri birbirlerine oldukça yakın görünmektedirler. Verginin konusu, mükellefler, vergiye tabi işlemler, matrah ve indirim mekanizması gibi noktalarda KDV sistemleri benzerlik göstermelerine rağmen, özellikle oran ve istisna gibi noktalarda KDV sistemleri birbirlerinden oldukça fazla farklılık

göstermektedir. Oran açısından düşünüldüğünde Türkiye’de uygulanan gerek standart gerekse indirilmiş oranların Çek Cumhuriyeti’nde uygulanan oralardan daha düşük oldukları dikkat çekmektedir. Öte yandan Çek Cumhuriyeti’nde %15 olarak tek indirilmiş oran kullanılmasına rağmen Türkiye’de %1 ve %8 olmak üzere iki ayrı indirilmiş oran kullanılmaktadır. Farklılık arz eden diğer konu olan istisnalar kapsamında Çek Cumhuriyeti’nde KDV istisnalarının daha çok toplumsal kaynaklı oldukları, Türkiye’de ise istisnaların daha çok kamu kuruluşu odaklı oldukları görülmektedir. Nitekim sağlık ve sosyal refah konularına ait işlemlerin Çek Cumhuriyeti’nde istisna kapsamında vergi dışı bırakıldıkları, aynı işlemlerin Türkiye’de ise vergiye tabi tutuldukları görülmektedir.

### **Kaynakça**

Akdoğan A. (2009), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Bilici N. (2007), **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Bilici N. (2010), **Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

**Birleşmiş Milletlere üye ülkeler**, <http://www.un.org/en/members/index.shtml>

E.T: 14.05.2014

**Czech Republic: VAT Essentials**, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/vat-gst-essentials/pages/czech-republic.aspx#5> E.T: 27.05.2014

**Czech Republic Highlights 2014**, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublichighlights-2014.pdf> E.T: 29.05.2014

Değer N. (2011), **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

**Dünya ülkeleri**, [www.worldatlas.com/nations.htm](http://www.worldatlas.com/nations.htm) E.T: 14.05.2014

**Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesi**, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) E.T: 04.06.2014

**Justice,-Legal Environment in Value Added Tax**, [http://www.czech.cz/en/Business/How-it-works-here/Justice,-legal-environment/Value-Added-Tax-\(VAT\)](http://www.czech.cz/en/Business/How-it-works-here/Justice,-legal-environment/Value-Added-Tax-(VAT)) E.T: 21.05.2014

Nadaroğlu H. (1989), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım, İstanbul.

Öncel M., Kumrulu A. ve Çağan N. (2013), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara.

Sarı M.A (2010), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ümit Ofset ve Matbaacılık, Ankara.

B. Slintáková and S. Klazar, (2010), Impact of Harmonisation on Distribution of VAT in the Czech Republic, **Prague Economic Papers**, University of Economics, Vol. 2010(2), pages 133-149.

**Business and Taxation Guide to The Czech Republic (2011)**, Praxity Global Alliance of Independent Firms, <https://www.praxity.com/client-service/Tax%20Guides/Tax%20Guide%20-%20Czech%20Republic.pdf>

E.T: 02.06.2014

**Taxation Trends in The European Union**, Eurostat Statistical Books, 2013 Edition, Publications Office of the European Union, Luxembourg.

Tosuner M. ve Arıkan Z. (2013), **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.

Turhan S. (1987), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul.

**VAT Registration Czech Republic**, <http://yourtaxes.cz/en/vat-registration-czech-republic>

E.T: 23.05.2014

**3065** Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.