

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI**  
**AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ**  
**TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ**

**LİSANS BİTİRME TEZİ**

**İşletme muhasebesi açısından Azerbaycan ve Türkiye KDV**  
**uygulamalarının karşılaştırılmalı analizi**

**Hazırlayan**

**Aysel Camalova**

**1417.01012**

**BAKÜ-2018**

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI**  
**AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ**  
**TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ**

**LİSANS BİTİRME TEZİ**

**İŞLETME MUHASEBESİ AÇISINDAN AZERBAYCAN VE**  
**TÜRKİYE KDV UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMALI**  
**ANALİZİ**

**Danışman**

**Öğr. Gör. Turan AHMEDOV**

**Hazırlayan**

**Aysel CAMALOVA**

**1417.01012**

**BAKÜ-2018**

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ**  
**AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

---

**Kafedra “İqtisadiyyat və İşlətmə**

**TƏSDİQ EDİRƏM**

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ **2018**

**BURAXILIŞ İŞİ ÜZRƏ VERİLMİŞ TAPŞIRIQ**

**“Türk Dünyası İşlətmə” fakültəsinin** Biznesin İdarəedilməsi (İşletmə)  
**ixtisası üzrə**

**Təhsil alan tələbəsi**

Camalova Aysel Aydın

(adı, soyadı, atasının adı)

**Diplom işinin rəhbəri**

Öğr.Gör. Turan Əhmədov Ələkbər

(adı, soyadı, atasının adı, elmi adı və dərəcəsi)

**1. İşin mövzusu:** İşletmə Muhasebesi Açısından Azərbaycan və Türkiyə Vergi Yasalarında Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılmalı Analizi

**Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti tərəfindən təsdiqlənsin**

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ **2018 il**

**No**

**2. Tələbənin sona yetirdiyi işin kafedraya təhvil müddəti:** 8 ay

**3. İşin məzmunu və həcmi (izahı, hesabı və eksperimental hissəsi, yeni təhlilə ehtiyacı olan müəssisələr)** Özet, Giriş, Birinci bölüm, İkinci bölüm, Üçüncü bölüm, Sonuç, Kaynakça.

#### **4. Buraxılış işi üçün lazımi materiallar**

Kaynakça

1. Azərbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu.
2. CƏFƏROV Altay (2013), *Əlavə Dəyər Vergisi A-dan Z-yə*, “Monitor Konsaltinq Servis” MMC-nin Kitabxanası Seriyası, Bakı.
3. ÇULHA Yeter (2013), *Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
4. GÜLTEN Selçuk (2012), *Azərbaycan Ve Türk Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılmalı Genel Analizi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
5. İNALTONG Ceyhan (2017), *Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

**5. Qrafik materiallarının siyahısı dəqiq göstricilərlə (vacib cədvəl, çertyojlar, yaxud qrafiklər, nümunələr və s.)** 1 cədvəl, 2 şəkil.

**6. Buraxılış işi üzrə məsləhətçinin soyadı, adı, atasının adı, elmi adı və dərəcəsi (diplom işinin ona aid olan hissəsini göstərməklə)**

Dr. Nurkhodhza Akbulaev Nazirhodhza - tez yapısı

**7. Buraxılış işinin təqdimi üzrə təqvim planı:**

---

<b>Sıra No</b>	<b>İşin hissələrinin adı yerinə yetirilməsi müddəti</b>	<b>Qurtarma faizi (yerinə yetirilmə)</b>	<b>İşin</b>
----------------	---	--	-------------

---

<b>plan</b>	<b>fatiki</b>
<b>üzrə</b>	

1. Bölüm (Ekim 2017 – Ocak 2018)
2. Bölüm (Şubat 2018 – Nisan 2018)
3. Bölüm (Mayıs 2018)

**Buraxılış işinin rəhbəri** \_\_\_\_\_

**imza**

**Məsləhətçi** \_\_\_\_\_

**imza**

**Tapşırığı imza üçün qəbul etdim** \_\_\_\_\_  
**(tələbənin imzası)**

**Tapşırığın qaytarılması tarixi** “ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ **2018-ci il**

- Qeyd 1. Buraxılış işi üzrə verilmiş tapşırıq 2 nüsxədən ibarətdir. Nüsxənin biri tələbəyə verilir, ikincisi kafedrada qalır.  
2. Hazırlanmış buraxılış işini tapşırıqla birlikdə tələbə DAK təqdim edir.

# **BURAXILIŞ İŞİNİN PLANI**

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

- 1.1 İLAVE DEĞER VERGİSİ KAVRAMI
- 1.2 İLAVE DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİ
- 1.3 VERGİNİN KONUSU
- 1.4 KDV'DEN İSTİSNA OLAN İŞLEMLER
- 1.5 VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE VERGİ ORANI
- 1.6 ELEKTRONİK VERGİ HESAP FATURASI

## **İKİNCİ BÖLÜM**

- 2.1 KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE TARİHÇESİ
- 2.2 KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ
- 2.3 KATMA DEĞER VERGİSİNİN FAYDA VE SAKINICALARI
- 2.4 KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ
- 2.5 KATMA DEĞERİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ
- 2.6 KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU
- 2.7 VERGİNİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU
- 2.8 KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH VE ORAN
- 2.9 KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM
- 2.10 VERGİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ
- 2.11 KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNA VE MUAFİYETLER

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

- 3.1. AZERBAJCAN VE TÜRKİYE KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMLERİ ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR
- 3.2. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA
- 3.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNA OLAN İŞLEMLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA
- 3.4. VERGİLENDİRME DÖNEMİ, VERGİ ORANI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA
- 3.5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLAMA ŞEKLİ VE MUHASEBE HESAPLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

SONUÇ VE ÖNERİLER, KAYNAKÇA

## ÖZET

**Katma Değer Vergisi, dünyanın birçok ülkesinde uygulanmakta ve devletler açısından tüketim üzerinden alınan çok önemli bir gelir kaynağı olmaktadır. Devletler artan kamu harcamalarını finanse etmek için genel olarak vergileri kullanmaktadırlar. Bu anlamda Katma Değer Vergisi önemli bir paya sahiptir. Katma Değer Vergisi her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan, aşamalı, vergi yükü nihai tüketici üzerinde kalan bir vergi türü olup indirim mekanizmasına dayanmaktadır. Katma Değer Vergisinde genel uygulama, müşterilere mal veya hizmet ifası üzerinden hesaplanarak tahsil edilen Katma Değer Vergisi'nden ilgili mal veya hizmet ifası için katılan Katma Değer Vergisinin indirilmesi şeklindedir.**

**Azerbaycan vergi gelirleri içerisinde KDV en fazla yeri tutan vergi türüdür. İlave Değer Vergisinin devlet bütçesi gelirleri içerisinde önemli yere sahip olmasının temel nedeni vergi tabanının geniş olması ve vergi matrahının artan ticaret hacmine bağlı olarak büyük boyutlara ulaşmasıdır. Türkiye'de de vergi gelirlerinin dağılımına baktığımızda ise Katma Değer Vergisinin, Gelir ve Kurumlar Vergisinden daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.**

**Bu çalışmada Katma Değer Vergisi'nin Azerbaycan ve Türkiye'de uygulanma şekli, Katma Değer Vergisi mükellefleri, vergiye tabi işlemler, verginin hesaplanma yöntemleri, KDV'den istisna işlemler, vergilendirme dönemi ve oranları her iki ülke açısından kanunlarda belirtilen maddelere esasen farklı ve benzer yönlerden ele alınarak karşılaştırılmalı bir inceleme yapılmıştır.**

**Anahtar Kelimeler:** Katma Değer Vergisi, Katma Değer Vergisi uygulaması, Hesaplanma Yöntemleri.

## İÇİNDEKİLER

TUTANAK.....	iii
ÖZET.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### AZERBAYCAN KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ

1.1 İLAVE DEĞER VERGİSİ KAVRAMI	3
1.2 İLAVE DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	3
1.3 VERGİNİN KONUSU	7
1.4 KDV 'DEN İSTİSNA OLAN İŞLEMLER	11
1.4.1 İlave Değer Vergisi'nin sıfır (0) derece ile tutulması	13
1.5 VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE VERGİ ORANI	15
1.6 ELEKTRONİK VERGİ HESAP FATURASI	16

### İKİNCİ BÖLÜM

#### TÜRKİYE KATMA DEĞER VERGİ SİSTEMİ

2.1 KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE TARİHÇESİ	18
2.2 KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ	18
2.3 KATMA DEĞER VERGİSİNİN FAYDA VE SAKINCALARI	19
2.4 KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ	21
2.4.1 Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi	21
2.4.2 Gelir tipi Katma Değer Vergisi	22



2.4.3	Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi	22
2.4.4	Ücret Tipi Katma Değer Vergisi	23
2.5	KATMA DEĞERİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	23
2.6	KATMA DEĞER VERGİSİNİN İLKELERİ	24
2.7	KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU	26
2.7.1	Vergiye Tabi İşlemler	26
2.7.2	İşlemlerin Türkiye’de Yapılması	28
2.8	VERGİNİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU	29
2.9	KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAY	30
2.9.1	Mal Teslimlerinde Vergiyi Doğuran Olay	30
2.9.2	Hizmet İfalarında Vergiyi Doğuran Olay	32
2.9.3	Diğer Hallerde Vergiyi Doğuran Olay	33
2.10	KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH	34
2.10.1	Mal Teslimleri veya Hizmet İfalarında Matrah	34
2.10.2	İthalatta Matrah	35
2.10.3	Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah	35
2.10.4	Özel Matrah Şekilleri	36
2.10.5	Emsal Bedel ve Emsal Ücret	38
2.11	KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORAN	38
2.12	KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM	39
2.12.1	İndirilebilecek Katma Değer Vergisi	39
2.12.2	İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi	40
2.13	VERGİLENDİRME USULÜ	41
2.14	VERGİNİN BEYANI VE TARHI	42

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AZERBAYCAN VE TÜRKİYE VERGİ YASALARINDA KDV UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMALI ANALİZİ

3.1 AZERBAJCAN VE TÜRKİYE KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMLERİ ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR	45
3.2 KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	46
3.3 VERGİYE TABİ İŞLEMLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	46
3.4 KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNA OLAN İŞLEMLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	47
3.5 SIFIR (0) ORANLI VERGİYE TABİ İŞLEMLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	48
3.6 VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE VERGİ ORANI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	49
3.7 KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMA YÖNTEMLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	49
3.8 KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLAMA ŞEKLİ VE MUHASEBE HESAPLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	50
SONUÇ .....	57
KAYNAKÇA .....	58

## **TABLÖLAR LİSTESİ**

**Tablo1:** KDV Matrahına Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar.....38

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: KDV Mükellefleri.....7

Şekil 2: Azerbaycan İlave Değer Vergisi Sistemi.....10

## **KISALTMALAR**

<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>ƏDV</b>	Əlavə Dəyər Vergisi
<b>KDVK</b>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>VS</b>	Vergi Sistemi
<b>VÖEN</b>	Vergi Ödəyicilərinin Edintifikasiyası Nömrəsi
<b>EVHP</b>	Elektron Vergi Hesap Fakturası

## GİRİŞ

Bu çalışmanın konusu Azerbaycan ve Türkiye açısından KDV uygulamalarının karşılaştırılmalı analizidir. Bu tez konusunun seçilmesinin nedeni her iki ülkenin KDV uygulamalarını karşılaştırarak aradaki farklılıkları göstermek ve bu değerlendirilmelerin sonucu olarak ülkelerdeki KDV uygulamalarının yetersizliklerini, çeşitli problemlerini ortaya çıkarmaktır.

Çalışmanın önemi literatürde iki ülke arasındaki KDV yönünden karşılaştırılmalı yapılan çalışmaların çok az olmasıdır. Fazla araştırılmamış, inceleme yapılmamış bu konunun seçilerek tez projesi haline getirilmesini amaçlayan bu çalışmada Türkiye ve Azerbaycan Katma Değer Vergisi sistemlerinin karşılaştırılması sonucu her iki ülkenin KDV Vergi Sisteminde avantajlı ve dezavantajlı yönleri gösterilecektir.

Her iki ülkenin vergi sistemleri açısından kendine özgü üstünlükleri ve eksiklikleri vardır. Her ülke sadece kendi içinde değil, genel olarak tüm ülkeler bazında düzenlemeler yapmalı, diğer ülkelerle karşılaştırma yaparak vergi sistemlerini geliştirmelidir. Bu çalışmanın amacı da tez konusundan belli olduğu üzere Türkiye ve Azerbaycan KDV uygulamasını karşılaştırmak, aradaki uyum sağlayan yönleri ve diğer ülkeye göre yetersizliklerini ortaya koymak, bu ülkelerin birbirine göre üstün ve eksik yönlerini belirtmektir. Aynı zamanda KDV uygulamalarının sadece teorik yönden değil, hesaplama şeklinden, tekdüzen hesaplar açısından incelemektir.

Tez projesinde şekiller, tablolar, açıklamalar ve bunların esasında karşılaştırmalardan yararlanacaktır. Kullanılan Azerbaycan vergi terminolojisini de karşılaştırma yapabilmek açısından Türkçeye

çevrilecektir.

İlk iki bölümde Azerbaycan ve Türkiye'de Katma Değer Vergi Sistemi hakkında kanunda belirtilen maddelere dayanarak genel olarak KDV'ni kapsayacak şekilde bilgiler verilecektir. Sonuncu bölümde ise ülkelerin KDV uygulamalarının teorik ve hesaplama açısından karşılaştırılması yapılacaktır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **AZERBAYCAN KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ**

#### **1.1 İLAVE DEĞER VERGİSİ KAVRAMI**

Azerbaycan Vergi Sistemi'nde Katma Değer Vergisi 1992 yılından itibaren uygulanmakta olup, 1 Ocak 2001 yılında yürürlüğe giren Vergi Kanunu (Vergi Məcəlləsi) ile yeniden düzenlenmiştir.

Bazı ülkelerde mal ve hizmet vergisi olarak bilinen katma değer vergisi(KDV), bir üretimin veya dağıtımın her aşamasında bir ürünün veya hizmetin değerinin artmasına bağlı, aşamalı olarak toplanan bir genel tüketim vergisidir.

Azerbaycan vergi sisteminde katma değer vergisi ilave değer vergisi olarak bilinmektedir (əlavə dəğər vergisi, ƏDV).

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanun'u 153'ncü maddesi gereğince:

KDV, vergilendirilebilir cirodan indirilebilecek vergi tutarı ile Vergi Kanun'unun hükümlerine esasen çıkarılan elektronik vergi faturaları ile ithalatta KDV ödemesini gösteren belgelere göre indirilecek vergi tutarı arasındaki farktır.

#### **1.2 İLAVE DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİ**

KDV vergi ödeyicileri, başka bir deyişle KDV mükellefleri Azerbaycan Vergi Mecellesi'nin 154'ncü maddesinde açık bir şekilde belirtilmiştir.

##### **Madde 154 Vergi Ödeyicileri**

**154.1.** KDV'nin ödeyicisi olarak kayıt yaptıran veya kayıt olması gereken şahıslar KDV mükellefleridir.



**154.2.** Kayıt yaptıran şahıs kaydın gerçekleştiği tarihten itibaren vergi mükellefi olur. Kayıt için dilekçe vermesi gereken, fakat kayıt yaptırmamış şahıs kayıt için dilekçe vermek borcunun olduğu dönemden sonraki raporlama (hesabat) döneminin başlangıcından itibaren vergi mükellefi sayılır.

**154.3.** Azerbaycan Cumhuriyeti'nde KDV'ye tabi malları ithal eden şahıslar bu tür ithal malları üzere KDV mükellefi sayılırlar.

**154.4.** KDV'nin konusuna giren işleri kayıt olmadan gerçekleştiren ve bu Mecellenin 169'ncü maddesine uygun şekilde vergiye tabi dar mükellefler de bu işler üzere vergi ödeyicisi sayılırlar.

**154.5.** Bu Mecellenin 137'nci maddesine (ortak faaliyetlerden gelirin bölüştürülmesi) uygun olarak tüzel kişilik oluşturmadan yapılan ortak mal teslimi ve hizmet ifası da KDV'nin mükellefi gibi ayrıca şahıs sayılmaktadır.

**154.6.** Aksizli mal üreticileri ve sadeleştirilmiş vergi mükellefi olmak hakkından yararlanmayan bina inşaatı faaliyeti ile uğraşan kişiler de KDV'nin mükellefi olarak Kabul edilmektedir.

Azerbaycan KDV sisteminde mükellefiyetin tespitinde, kayıt yaptıрма hakkında tüm gerekli bilgiler açık şekilde gösterilmiştir. Vergi Mecellesinde kayıt olma süreleri, hatta idarenin bu işlemi kaç günde tamamlayacağı bile kanunla belirlenmiştir. Kayıt olma işlemleri Vergi Mecellesinin 155, 156, 157'nci maddelerine uygun olarak yapılmaktadır.

Madde 155'te kayıt başvurusu talebi hakkında açıklamalar gösterilmiştir. Girişimcilik faaliyeti ile uğraşan ve aralıksız 12 aylık faaliyet dönemi içinde herhangi bir ayda (aylarda) toplam satış hacmi 200 000 AZN'i aşan ve aynı zamanda sadeleştirilmiş vergi mükellefi hakkından

yararlanmayan ticaret faaliyeti ile uğraşan gerçek ve tüzel kişiler (mülkiyetinde veya kullanımında olan ulaşım araçları ile Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içinde yolcu ve kargo taşımacılığı yapan kişiler, spor bahis oyunlarının operatörü ve satıcıları hariç) bu dönemi takip eden sonraki ayın ilk gününden itibaren 10 gün içinde KDV mükellefiyetine ilişkin vergi dairesine kayıt yaptırmaları gerekmektedir.

Bir akit veya sözleşme konusu işlemin toplam değeri 200 000 AZN'i aşarsa, bu işlem KDV'ye tabi olmaktadır ve bu işlemi gerçekleştiren kişi bu işlemin yapıldığı güne kadar KDV amaçları için bir kayıt başvurusu yapmakla yükümlüdür (<http://taxes.gov.az>, 2018).

156. Maddeye esasen, durumları yukarıda belirtilen koşullara uymayan, girişimcilik (ticari) faaliyeti ile uğraşan kişiler isterlerse KDV mükellefi olabilirler.

KDV amaçları için zorunlu veya gönüllü kayıt başvurusu, ilgili icra makamı tarafından belirlenen formda sunulmalıdır. Şahıs KDV amaçları için kayıt yaptırırken, vergi dairesi bu KDV mükelleflerinin devlet siciline kayıt yaptırmalı ve başvuruyu yaptıktan sonra en geç 5 iş günü içinde, ona ilgili yönetim organının belirlediği formlara kayıt belgesini vermeye, bu belgede mükellefin adını ve ona ait olan diğer bilgileri, kaydın yürürlüğe girdiği tarihi ve VÖEN'i (vergi kimlik numarası) göstermeye borçludur. Bu belge KDV ödeyicisine sadece 1 kere verilir. Vergi organından aldıkları belgeyi kaybedenlere veya belge kullanışsız hale geldiği zaman sadece belgenin idarede kalan örneğinden suret verilir. Bu şekilde vergi organına kayıt yaptırması gerektiği halde bu kaydı yaptırmayanların tespit edilmesi halinde KDV kaydı vergi organınca kendiliğinden gerçekleştirilir.

KDV üzere kayıt hangi tarihin önce başlanmasına bağılı olarak aşığıdaki tarihlerin birinde geçerli olacaktır (Azerbaycan Vergi Mecellesi, Madde 157: Kayıt) :

- Zorunlu kayıt zamanı: aralıksız 12 aylık dönemin istenilen ayında (aylarında) vergiye tabi işlemlerin hacmi 200 000 AZN'i aşarsa, bir sonraki ayın ilk gününde; bir akit veya sözleşme konusu KDV'ye tabi tutulan herhangi bir işlemin toplam değeri 200 000 AZN'i aşarsa, işlemin yapıldığı güne kadar.
- Gönüllü kayıt zamanı - kayıt hakkında dilekçenin verildiği aydan sonraki raporlama döneminin birinci gününde.
- Bu tarih önceki 3 yıllık dönemden daha fazla süreyi kapsama almamakla, vergi mükellefi kayıt hakkındaki dilekçesinde belirtilen tarihte.

KDV mükellefiyetinin sona ermesi veya iptal edilmesi de aynı şekilde tüzel ve gerçek kişilerin kayıttan düşülmesi suretiyle olur. Faaliyetini sona erdiren gerçek ve tüzel kişiler vergi organına yine kayıttan çıkarılmak için başvurmak ve kayıt olurken aldıkları belgeyi geri vermek zorundadırlar. Faaliyetin geçici olarak durdurulması durumları dışında, vergi mükellefi KDV'ye dahil işlemler yapmayı durdurursa, KDV amaçlı kaydın iptal edilmesine dair dilekçe vermek zorundadır. Bu durumda, KDV amaçlı kaydın iptali, mükellefin vergiye tabi işlemleri tam durdurduğu gün yürürlüğe girer.

Vergi mükellefinin vergilendirilebilir faaliyetlerinin toplam tutarı, önceki 12 takvim ayı içinde 100 000 AZN'den fazla değilse, önceki paragrafta belirtilen durumlar hariç, KDV mükellefinin son kayıt tarihinden itibaren bir yıl sonra herhangi bir zamanda tescilin iptal edilmesine dair dilekçe ile başvuru yapabilir. KDV amaçları için kayıt iptali, kaydın iptali

başvurusunun vergi dairesine yapıldığı gün yürürlüğe girer (Azerbaycan Vergi Mecellesi, Madde 158: Kayıt iptali)

Azerbaycan Vergi Mecellesi'ne uygun olarak İlave Değer Vergisinin vergi ödeyicilerini bir şekil yardımıyla gösterelim.

### Şekil 1. KDV Mükellefleri



### 1.3 VERGİNİN KONUSU

Azerbaycan Vergi Mecellesi'nin 159'ncü maddesinde verginin konusu alt maddeler şeklinde açıkça belirtilmiştir.

- Katma Değer Vergisi'nin konusunu mal teslimleri, hizmet ifaları ve ithal edilen vergilenmeye tabi mallar oluşturmaktadır.
- Vergiden muaf edilen mallar gönderilmesinden, işler görülmesinden ve hizmetler gösterilmesinden başka, Azerbaycan Cumhuriyeti sınırlarında girişimcilik faaliyeti çerçevesinde mallar gönderilmesi, işler görülmesi ve hizmetler gösterilmesi vergiye tabi işlem sayılır. Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları dışında hizmetler gösterilmesi veya işler görülmesi vergiye tabi işleme dahil edilmez.
- Vergiden muaf yapılan ithalat hariç, diğer malların ithalatı vergiye tabi sayılır. Transit yük taşıması usulü, geçici ithal olarak Azerbaycan

Cumhuriyeti arazisine bırakılan mallar veya gümrük mevzuatına uygun olarak iç tüketim için ithal edilmiş veya kabul edilmiş sayılmayan mallar KDV amaçları için ithal malları olarak kabul edilmez. Transit yük taşımacılığı dedikte, herhangi bir tüzel veya gerçek kişinin ürünlerin bir ülkeden diğer ülkeye taşınması zamanı üçüncü veya daha çok ülkenin sınırlarından geçirilmesidir. Geçici ithal zamanı ise ürünler bir ülkeye gönderilir ve belli bir zamandan sonra geri iade olunur (Cəfərov, 2013:35).

- Vergi mükellefinin mal ve hizmetleri teslim etmesinin bedelli veya bedelsiz olması veya bu mal ve hizmetlerin karşılığında mal ve hizmetler alması yani barter veya takas benzeri uygulamalar da KDV'nin konusunu oluşturur.
- Vergi ödeyicisinin aldığı mal (ürün, hizmet) KDV'ye tabi ise o bunu ikame etmek hakkına (əvəzləşdirmək) sahiptir. Daha sonra vergi ödeyicisi bu malı üretimde değil de, sosyal amaçlar için kullanırsa bu zaman ikame olunmuş KDV geri hesaplanır. Aynı zamanda, bu işlem malların kaybolması, eksik gelmesi, bozulması veya çalınması konularına da ait edilmektedir (Doğal afetler istisna).
- Vergi mükellefinin kaydı iptal edilirse, kaydın iptali sırasında elinde kalan mallar, o tarihte ve vergiye tabi mal olarak değerlendirilmektedir.
- KDV mükellefi olarak kayıtlı olmayan kişilerin KDV uygulanarak yapılan işlemleri, ayrıca KDV'den muaf edilen veya sıfır (0) derece ile KDV'ye dahil edilen, fakat KDV uygulanarak yapılan işlemleri vergilendirmeye tabidir, yani verginin konusunu oluşturmaktadır.
- Sanayi veya teknolojiler parklarının yönetim kurulu, operatörünün ithal ettiği ve gümrükte vergiden muaf tutulan tekniğin, teknolojik ekipman ve

tesislerin yanı sıra belirli dönem içinde belirli alanın gelişmesi için ithal edilen ve gümrükte vergiden muaf olunan üretim amaçlı hammadde ve modern teknolojiyi sağlayan ekipman Azerbaycan Cumhuriyeti sınırlarında sunulması vergiye tabi işlem sayılır.

İşletmenin bir faaliyet kapsamında bir vergi mükellefi tarafından diğer vergi ödeyicisine sunulması vergiye tabi işlem sayılmaz. İşletmenin bir faaliyet kapsamında sunulması dedikte, tüzel kişilerin faaliyetlerini ortak şekilde devam etmeleri, işletmenin satılması, bölünmesi gibi durumlar kastedilmektedir. Yani işletme KDV ödeyicisidir ve işletmeni paylarını bir başka vergi ödeyicisine satmak kararına gelmiştir. Bu zaman sadece işletmenin paylarının sahibi değişmektedir ve işletmenin sahipliğinde olan mallar satış gibi kabul edilmez ve KDV'ye tabi tutulmaz (Ceferov, 2013:46). Bu işlem sadece o halde uygulanır ki, işletmeyi devreden ve alan (alıcı) taraflar anlaşmadan sonra 10 gün içinde bu hükümlerin uygulanması için vergi organına yazılı bilgi vermiş olsun. Aksi takdirde, bu işlem vergiye tabi sayılacaktır.

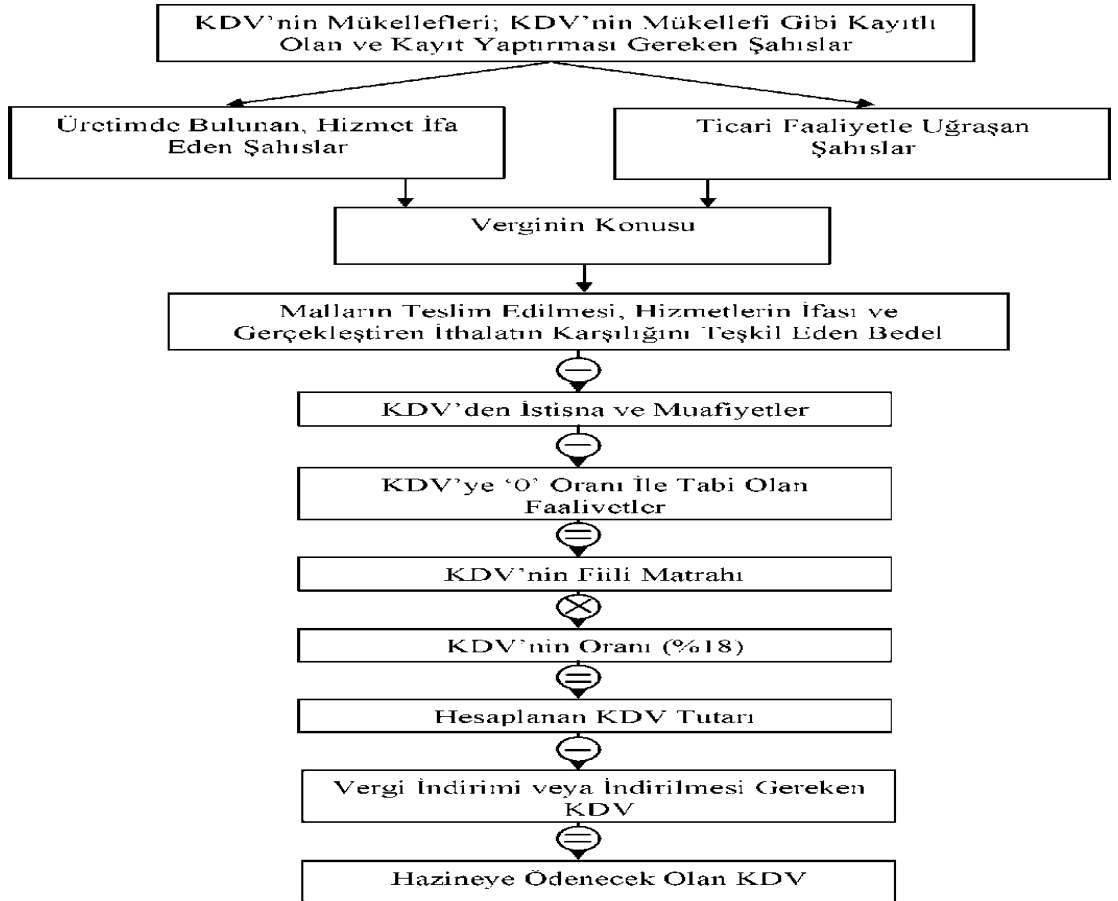
Vergi konusunu oluşturan ithal malların değeri Azerbaycan Cumhuriyeti gümrük kanunlarına uygun olarak belirlenen gümrük değeri ile bu malların Azerbaycan'a girişi için ödenmesi gereken vergi, resim ve harçlardan ibarettir.

Aşağıda belirtilen hallerde hesaplanan KDV miktarı yeni duruma göre düzeltilir veya değiştirilir (Gülten, 2012:59).

- a) İşlem kısmen veya tamamen iptal edilmiş ise eğer varsa kısmen veya tamamen teslim edilen malın geri alındığı anda,
- b) İşlemin esas karakteri değişmiş ise,
- c) Fiyatların aşağı düşmesi veya herhangi bir sebepten dolayı değişmesi gerektiğine taraflar anlaşmış ise,

- d) Elektronik vergi hesap faturası verildikten sonra yukarıdaki durumlar meydana gelmiş ise bu fatura da kanunlara uygun bir şekilde düzeltilebilir.
- e) Eğer vergi hesap faturasında veya elektronik hesap faturasında KDV yanlış hesaplanmış ise kanunlara uygun bir şekilde düzeltilmesi gerekir. Genel yapısını açıklamaya çalıştığımız KDV sisteminin genel yapısını kısaca bir şekil yardımı ile inceleyelim.

**Şekil 2:** Azerbaycan İlave Değer Vergisi Sistemi **Kaynak:** Yaşar Kelbiyev ve diğerleri, Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2001, s. 171.



## **1.4 KDV 'DEN İSTİSNA OLAN İŞLEMLER**

KDV ile ilgili istisnalar Azerbaycan vergi sisteminde tümüyle vergiden istisna olanlar ve vergiye tabi olmakla beraber %0 oranına tabi işlemler şeklinde kısımda değerlendirilmektedir (Gülten, 2012:60). Azerbaycan Vergi Mecellesi'nin 164'ncü maddesinde KDV'den istisna yapılan işlemler şöyle açıklanmıştır.

### **Madde 164. Vergi Ödemekten İstisna Bırakılma**

**164.1.** Malların ihracından başka, malların teslim edilmesinin, işlerin görülmesinin ve hizmetlerin sunulmasının aşağıdaki çeşitlerinden, her türlü ithalatın aşağıdaki çeşitlerinden KDV alınmaz:

**164.1.1.** Özelleştirilme kurallarına uygun devlet müessesesinden satın alınan emlakın değerinden, her türlü devlet emlakının kiraya verilmesinden alınan kiralardan Bütçeye ödenmesi gereken kısmından;

**164.1.2.** Finans hizmetlerinin gösterilmesi;

**164.1.3.** Ulusal veya yabancı dövizin, ayrıca kıymetli kağıtların gönderilmesi veya ithal edilmesi işlemlerinden;

**164.1.4.** Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Merkezi Bankası'nın ve Azerbaycan Cumhuriyetinin Devlet Petrol Fonu'nun aktiflerinde bulunan altının, her türlü döviz servetlerinin, dışarıda bulunmuş Azerbaycan Cumhuriyeti para nişanlarının, yıldönümü sikkelerinin ve diğer bu kabilden olan kıymetlerin ithali;

**164.1.5.** İthal olunan emlak istisna olmakla müessesenin sermayesine pay şeklinde her hangi bir emlakın koyulması;

**164.1.6.** Belirlenen sınırlar içerisinde devlet organlarının, finansal piyasalar kontrolü (malıyyə bazarlarına nəzarət), yerel yönetimlerin ve



diğer yetkili organların aldığı vergi, resim, harç ve bunların karşılığında verilen hizmetler;

**164.1.7.** Kitle iletişim vasıtaları ürünlerinin ticaretinin bütün çeşitleri, kitle iletişim vasıtaları ürünlerinin üretimi ile ilgili bağlı radyo, televizyon programları, yayın faaliyeti (reklam hizmetleri hariç);

**164.1.8.** İlköğretim ve lise derslikleri (Çalışma defterleri istisna olmakla), çocuk edebiyatının üretim ile ilgili programlar, yayınlar;

**164.1.9.** Defin işlemi ve mezarlıkların hizmetleri;

**164.1.10.** Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın ve Azerbaycan Cumhuriyetinin Devlet Petrol Fonu'nun kanunlar çerçevesinde görevlerinin yerine getirilmesi için mal ithalatları, iş görülmesi ve hizmet ifası;

**164.1.11.** Azerbaycan Cumhuriyeti'ni temsil eden hukuki şahıslarına petrol-gaz madenlerinin keşfi, işlenmesi ve hasılatın paylaşılması, ihraç boru hatları hakkında ve buna benzer işlemlerin, menkullerin ve diğer aktiflerin Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Petrol Fonu'na veya Azerbaycan Cumhuriyetini temsil eden tarafa herhangi bir şekilde sunulması ve ithali ile ilgili işlemler;

**164.1.12.** Metro ile yolcu taşıma hizmetleri;

**164.1.13.** Paralı eğitim öğretim hizmetlerinin gösterilmesi;

**164.1.17.** Tüzel kişilerin iştirak paylarının veya hisse senetlerinin sunulması;

**164.1.18.** Tarım ürünlerinin üreticileri tarafından (aynı zamanda, sanayi usulü ile) kendilerinin ürettikleri ürünlerinin satışından elde edilen gelir (dövriyyə)

Vergi Mecellesinde bu maddenin alt maddeler şeklinde (38 madde) açıkça belirtildiği görülmektedir. Sıkça rastladığımız sigorta, banka-kredi, finansal leasing işlemleri de KDV'ye tabi tutulmaz.

#### **1.4.1 İlave Değer Vergisi'nin sıfır (0) derece ile tutulması**

Azerbaycan KDV sisteminde “0” oranlı vergiye tabi olan işlemler Vergi Mecellesi'nin 165'nci maddesinde belirlenmiştir. Vergi Mecellesinin bu maddesinde belirtilen işleri gören, hizmetleri gösteren kişiler tarafından bu iş ve hizmetlere göre KDV'ni sıfır (0) oranla hesaplayarak elektronik vergi hesap faturasında verginin oranını “0” olarak gösterirler. Bu ise o demektir ki, bu işleri yapan, hizmetleri gösteren kişiler tarafından bu işlere ve hizmetlere göre KDV hesaplanmaz ve devlet bütçesine ödenmez.

#### **Madde 165. Verginin Sıfır (0) Derecesi İle Tutulması**

**165.1.** Aşağıdaki işlerin görülmesine, hizmetlerin gösterilmesine ve işlemlerin yapılmasında KDV sıfır (0) derecesi ile alınır:

**165.1.1.** Azerbaycan Cumhuriyeti'nde akredite edilmiş uluslararası teşkilatların ve yabancı ülkelerin diplomatik ve konsolosluk temsilcilerinin resmi olarak kullanımı, aynı zamanda bu temsilciliklerinin uygun statülü Azerbaycan Cumhuriyeti'nin vatandaşı olmayan diplomatik ve idari-teknik işçilerinin ve onlarla yaşayan aile bireylerinin şahsı ihtiyaçları için gerekli mallar ve hizmetler;

**165.1.2.** Dışarıdan alınan karşılıksız bağış ve yardımlar (qrantlar) ile ilgili malların ithali, bunlarla ilgili malların teslimi, işlerin görülmesi ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi;

Grantı veren teşkilata donör, alan tarafa ise resipiyent denmektedir. Resipiyent donordan karşılıksız maliye yardımı (qrant) almakta ve

yapılan anlaşmaya uygun mallar, işler, hizmetler elde etmektedir. Bu zaman KDV'nin sıfır (0) derece ile vergiye tabi tutulması işlemi resipiyent veya donorda değil, resipiyente malları, işleri ve hizmetleri sunan KDV ödeyicisinde olur (Ceferov, 2013:64).

**165.1.3.** Malların ve bu mecellenin 168.1.5. maddesinde gösterilen hizmetlerin ihracı (168.1.5. maddede olan hizmetlerin gösterildiği yer olarak hizmetleri ifasında bulunan kişinin değil, hizmetleri alan şahsın kayıtlı olduğu yer kabul edildiğinden KDV sıfır (0) oranlı vergiye tabi tutulmaktadır);

**165.1.4.** Uluslararası posta hizmetleri istisna olmakla, uluslararası ve transit yük ve yolcu taşınması, uluslararası ve transit uçuşlarla veya bunlarla ilgili olan işlerin görülmesi, hizmetlerin gösterilmesi;

**165.1.5.** Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Merkezi Bankası'na altın ve diğer kıymetli madenlerin gönderilmesi;

**165.2.**Bu kanunun 165.1.1'nci maddesi üzere sıfır (0) derecesi ile KDV şu ülkelere karşılık uygulanır ki, bu ülkeler tarafından 165.1.11'nci maddesinde gösterilen işlere, hizmetlere, işlemlere göre KDV sıfır (0) derece ile uygulansın (karşılıklılık ilkesi).

Azerbaycan vergi sisteminde ileride vergilendirilmesi mümkün olan bazı mal ve hizmetlerle ilgili olarak bunların KDV'ye tabi olduğu belirtilerek şimdilik %0 vergi alındığı vurgulanmıştır. Azerbaycan vergi sisteminde KDV Depozit hesabı sistemi çok önemlidir. Bankada açılan hesap üzerine işlemler gerçekleştirilmektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, KDV depozit hesabının tatbiki vergi ödeyicileri için aşağıdaki faydalar mevcuttur (Ekberov, Demirov, Mustafayev, 2016:27):

- Vergi ödeyicileri banka gitmeden, depozit hesabı vasıtasıyla diğer vergi ödeyicilerinin hesaplarına, devlet bütçesine, gümrük organlarına ödemeler gerçekleştirilebilirler.
- Elektronik ödemeleri istenilen tatil günlerinde ve mesai saatleri dışında gerçekleştirmek mümkündür.
- Tahsil edilmiş ve ödemesi gerçekleşmiş KDV tutarının elektronik hesap ekstresi (çıkartış) düzenlenir.
- Yapılmış işlemlerin elektronik arşivi ve muhtelif parametreler üzerine arama sistemi hizmeti mevcuttur.

## **1.5 VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE VERGİ ORANI**

Azerbaycan Vergi Sisteminde Türk Vergi Sisteminden farklı olarak pek çok oran veya tarife düzenlenmemiştir.

### **Madde 173. KDV'nin Oranı**

**173.1.** KDV'nin oranı her vergi alınan işlemin ve her vergi ithalatının değerinin %18'dir.

KDV'de vergilendirme dönemi 1 aydır. KDV'nin mükellefi bir aya ait KDV'ni sonraki ayın 20'sine kadar beyan ederek ödemektedir. Mükellef kayıtlı olduğu vergi dairesine aylık beyanname vermek ve beyanname verme süresi içinde vergiyi ödemek zorundadır.

KDV'nin hesaplanması üç yöntemle yapılmaktadır; toplama, çıkarma ve ikame etme (əvəzləmə) usulü. İmalatçılarda, bir aylık dönemde elde edilen hasılat KDV'den, yüklenilen vergilerin indirimi suretiyle o döneme ait ödenecek KDV hesaplanmakta (toplama); ticarete ise brüt satış karı üzerinden %18 oranı uygulanmak suretiyle belirlenmektedir (çıkarma). Sonucu yöntemde ise vergi satış değeri üzerinden

hesaplanmakta, fakat önceki aşamalarda ödenilmiş vergiler burada ikame edilir.

## **1.6 ELEKTRONİK VERGİ HESAP FATURASI**

Elektronik vergi hesap fatura uygulaması (EVHF), Azerbaycan vergi sisteminde kanun ile düzenlenmiştir. EVHF'nin öngörülen şekilde, belirlenmiş şartlarda rapor edilmesi Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Vergiler Bakanlığı tarafından yapılır. KDV mükellefi olarak kayıtlı ve vergiye tabi işlem yapan şahıs malları, işleri ve hizmetleri kabul eden kişiye elektronik vergi hesap-faturasını vermekle yükümlüdür.

KDV amaçlı kayıtlı olmayan bir kişinin elektronik vergi faturası vermeye hakkı yoktur. Vergi mükellefi malın alıcısına Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şekilde düzenlenmiş EVHF'ni mal gönderildikten (iş görüldenden, hizmet gösterildenden) sonra 5 gün içinde vermekle yükümlüdür. Azerbaycan Vergi Mecellesi'nin "Elektronik Vergi Hesap Faturaları" başlıklı 176'nci maddesi şu şekildedir.

### **Madde 176. Elektronik Vergi Hesap Faturaları**

**176.2.** Elektronik vergi hesap faturası Maliye Bakanlığı'nın belirlediği şekil üzerine hazırlanan ve içerisinde aşağıdaki bilgileri içeren belgedir:

**176.2.1.** Vergi ödeyicisinin ve alıcının (siparişçinin) adı;

**176.2.2.** Vergi ödeyicisinin ve alıcının (siparişçinin) vergi kimlik numarası;

**176.2.3.** Yollanan malların, görülmüş işlerin veya gerçekleştirilmiş hizmetlerin adı;

**176.2.4.** Vergi tutulan işlemin meblağı, vergi alınan işlemlerin toplamı;

**176.2.5.** Aksizli mallarda aksizin meblağı;

**176.2.6.** Vergi tutulan işlemlerden ödenmesi gereken verginin meblağı;

**176.2.7.** Elektronik vergi hesap faturasının verilme tarihi;

**176.2.8.** Elektronik vergi hesap faturasının numarası.

**176.2.9.** KDV'nin mükellefi olarak kayıt olmuş vergi ödeyicisinin kayıt beyannamesini vermiş olan vergi organının adı, kayıt beyannamesinin verilme tarihi ve numarası;

**176.2.10.** Elektronik vergi hesap faturasını imza etmiş yetkili şahısın görevi, adı, soyadı, baba adı.

**176.3.1.** Elektronik vergi hesap faturalarının uygulanması, hesaplanması ve kullanım kuralları Vergiler Bakanlığı tarafından belirlenir.

**176.4.** KDV'nin mükellefi olmayan alıcılara perakende mal gönderildiğinde veya hizmet verildiğinde, elektronik vergi hesap faturası yerine belge veya fiş verilebilir. Belgeler, fişler ile belli edilmiş kurallarda düzenlenmeyen ve hazırlanmayan elektronik vergi hesap faturaları, nakit işlemleri gösteren belgeler indirim konusu yapılamaz ve bu Kanunun diğer maddelerinde gösterilen hükümler açısından da geçersiz kabul edilir.

**176.5.** Gümrük organları tarafından verilmiş ithalde KDV'nin ödendiğini gösteren ithal belgeleri verginin indirim konusu yapılması için yeterlidir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE KATMA DEĞER VERGİ SİSTEMİ

#### 2.1 KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE TARİHÇESİ

Vergilerin tarihsel gelişimi içinde gelir/kazanç ve servetler üzerinden alınan dolaysız vergilere (gelir/kurumlar, emlak vergisi vd.) göre daha geç ortaya çıkan ve kendisinden önceki çeşitli vergilere göre üstün yönleri bulunan Katma Değer Vergisi (KDV), bir yandan yüksek vergi geliri sağlama özelliği ve diğer yandan kayıt düzenine getirdiği iyileştirmelerle dolaysız vergi gelirlerini de olumlu etkilemesi nedeniyle geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısından itibaren dünyada uygulaması en çok artan ve vazgeçilmez hale gelen bir dolaylı vergi türüdür (İnaltong, 2017:1).

Türkiye’de KDV’nin uygulanma düşüncesi 1960’cı yıllara dayanmaktadır. Ancak bu vergi 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanunla, 01.01.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulamaya getirilmiştir. Banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri dışında olmak üzere 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 2456 sayılı Finansman Kanunu’nun spor-toto vergisine ilişkin hükümleri, Katma Değer Vergisi Kanunu’yla yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, özel harcama vergilerine dayalı vergiler sisteminin yerine çağdaş ve genel bir dolaylı vergilendirme sistemi olan katma değer vergisi getirilmiştir (Çağan, 1985:8).

#### 2.2 KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

KDV’nin genel olarak özelliklerini aşağıdaki gibi açıklayabiliriz:

- Üretim ve dağıtım birimlerini değil, tüketimi vergilendirmeye yöneliktir;
- Dolaylı bir vergidir, çünkü kişilerin elde ettikleri gelir düzeyine dikkat edilmeden belli bir orana tabi olarak tutulur. Bu yönüyle adil olmayan vergi türü olsa da, belge düzeni olduğundan adaletli olma gibi bir özelliği de vardır;
- Maddi olarak harcamalar üzerinden alınmaktadır;
- Bir mal veya hizmetin her üretim ve dağıtım aşamasında vergi yükü görülmektedir;
- Ekonomik ve toplumsal sektör arasında hiçbir fark gözetmeden, tarafsız olarak uygulanmakta olan bir vergi türüdür;
- Her ne kadar kişilerin gelir düzeyini dikkate almadan tutulsa da, lüks mallara daha yüksek, daha aşağı düzeydeki tüketim mallarına ise daha düşük oranlar belirlemesi yönüyle adaletli olma özelliğini sağlamıştır.
- Şeffaf vergi olmasının sebebi ise yerli ve ithal mal üzerinde ayırım yapmamaktadır;
- Oto kontrolün var olma özelliği ile vergi yükü satıştan elde edilen KDV'den, satın alım zamanı KDV indirilerek belirlendiği için ticari faaliyetler zamanı belge düzeninin oturmasını sağlamaktadır;
- Aynı zamanda, vergi yükü mal ve hizmetlerin fazla el değiştirmesinden etkilenmez.

### **2.3 KATMA DEĞER VERGİSİNİN FAYDA VE SAKINCALARI**

KDV'nin çeşitli yarar ve sakıncalarından söz edilebilir.

**Katma Değer Vergisinin Yararları:** Her şeyden önce bu vergi, üretim ve dağıtım birimlerini değil, tüketimi vergilendirmeye yöneliktir. Buna durum, yapıları ve önemleri ne olursa olsun tüm işletmelerin aynı



düzyeyde işlem görmesine olanak sağlar ve ayrıca, işletmelerin uzmanlaşmasına, girişimlerin gelişmesine katkıda bulunur. Vergiden indirim yönteminin benimsenmesi halinde, yatırım mallarının vergiden arınması sağlandığından, yatırım düzeyi ve üretim yöntemlerinin gelişimi bakımından olumlu etkiler yarata bilir. Ayrıca, uluslararası ticari işlemlerde; harcama vergileri esas itibariyle mal ve hizmetlerin kullanıldığı ülkeye yönelik olduğundan, bir temel güçlük zincirleme olarak alınan harcama vergilerinde vergi tutarı, mamul üzerine yüklenmekte ve bunu kesin bir şekilde hesaplamak ve ayırmak olanağı bulunmamaktadır. Oysa KDV, ihracatta vergi indirimini tam ve otomatik olarak sağlamakta, ihraç malı orijin ülkeden ayrılırken her türlü vergi yükünden arınarak, kullanılacakları ülkede yerli malların tabi bulunduğu vergilerle eşit vergi yükü almaktadır (Egesoy, 1973:14,15). Başka bir deyişle, uluslararası ticari alanda ihraç edilen malların içerdiği vergi yükünün toplam katma değer üzerinden hesaplanarak iadesi yoluna da gidilebileceği gibi, malı ithal eden ülkenin söz konusu mala, aynı nitelikteki mallarına uyguladığı vergiyi uygulaması yoluna da gidilebilir. KDV süreç ya da sistem itibariyle otokontrole yer veren bir yapıya sahiptir. Her bir aşamada hesaplanan vergiden bir önceki aşamada ödenmiş olan verginin indirilip kalanının ödenebilmesi için, önceki aşamalarda ödenmiş olan vergilerin belgelerle kanıtlanması gereği vardır. Aksi takdirde, belgelenemeyen verginin de yüklenilmesi söz konusu olacaktır. KDV, yayılı ve toplu muamele vergilerinde olduğu şekilde piramitleşmeye neden olmadığından mali ve ekonomik açıdan da olumludur. Bu vergi bir maliyet unsuru olmayıp, üretimden tüketime doğru olan vergileme zinciri üzerinde ödenmiş olan vergiler, geriye doğru kalkmış olmaktadır (Egesoy, 1973:49).

**Katma Değer Vergisinin Dezavantajları:** KDV'nin eleştirilebilir en önemli yanlarından birisi verginin tamamının nihai tüketici üzerinde kalmasıdır. Dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından taşıdığı olumsuz yanlar bu vergi açısından da geçerlidir.

## **2.4 KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ**

KDV'nin bir sıra özelliklerine göre türlerine ayrılmakta ve tasnifi yapılmaktadır. Daha çok kullanılan tasnifi ise 3'e ayrılmaktadır. Bunlar Gayrisafi Hasıla, Tüketim ve Gelir tipi KDV'dir. Carl S. Shoup tarafından oluşturulan bu tasnife 4'cü tip olan ücret tipi KDV de eklenmiş ve daha sonra KDV'ni türleri açısından 4'e ayırmışlar (Gürlek, 2007:19). Şimdi bu türleri ayrıntılı olarak başlıklar şeklinde inceleyelim.

### **2.4.1 Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi**

Katma Değer Vergisinin bu türünde sermaye mallarının dışında kalan alışlar satışlardan düşülerek, katma değer hesaplanmaktadır. Amortisman ayrılan iktisadi kıymetler olan sermaye ve yatırım malları, işletme içerisinde bir yıldan daha uzun kullanabilen kıymetlerdir (örneğin, bina, makine, teçhizat, mobilya ve s.). Milli gelir bilindiği gibi, kapalı bir ekonomide (yani ithalat ve ihracatın olmadığı farz edilirse) harcama yönünden yatırım ve tüketim mallarına yapılan harcamalardan ibarettir (Çulha, 2013:9).

Bu tür KDV'de toplam matrahın makroekonomik düzeyde aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

$$\mathbf{Matrah = GSMH = Tüketim + Yatırım = Ücret + Kar + Rant + Faiz + Amortisman}$$

Firmalar yönünden KDV'nin matrahı ise;

**Matrah = Katma Değer = (İşletme Satışları – Alışlar) + Stoktaki Artışlar**, şeklinde formüle edilir.

Sermaye mallarının satın alınması, daha sonra da amortismanın ayrıldığı zamana göre iki kez vergilendirme olduğundan dolayı bu tip KDV uygulaması bir nevi sermaye ağırlıklı üretim tekniklerini kullanan teşebbüsleri cezalandırmaktadır (Çulha, 2013: 20).

#### **2.4.2 Gelir tipi Katma Değer Vergisi**

Bu tür KDV uygulamasında da sermaye mallarının karşılıkları ve stoktaki artışlar matrahtan düşürülmemektedir. Bu tip KDV'nin gayrisafi hasıla türünden farkı, sermaye mallarının amortismanları matrahtan düşülmektedir.

Böylece, kapalı bir ekonomide gelir türü KDV'nin toplam matrahı milli gelire eşit olmaktadır. Gelir türü KDV'nin makro düzeydeki toplam matrahı (Gürlek, 2007:20) :

**Matrah = Tüketim + Yatırım - Amortisman = Ücret + Kar + Faiz + Rant**, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firmalar açısından matrah ise;

**Matrah = Net Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) - (Alışlar + Amortismanlar)** şeklinde hesaplanmaktadır.

Böylece, gelir türü KDV'de sermaye mallarının çifte vergilendirilmesinin karşısı amortismanlara indirim yapılarak alınmaktadır.

#### **2.4.3 Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi**

Eğer mükellefler ürettikleri malların bedelinden, yatırımda kullanılan malların değerini indirerek KDV'nin matrahını meydana getiriyorlarsa, bu zaman tüketim tipi KDV söz konusudur. Tüketim tipi KDV'de

yatırımlar gider olarak indirildiğinden, KDV yalnız tüketim üzerinde kalmaktadır. Tüketim tipi KDV'nin matrahı:

**Matrah = Tüketim = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman - Yatırım**, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firmalar açısından mikro düzeyde matrah ise:

**Matrah = Satışlar - Alışlar**, olarak hesaplanmaktadır.

#### **2.4.4 Ücret Tipi Katma Değer Vergisi**

Ücret tipi KDV uygulamasında, milli gelirden ücret düşen pay hesaplanır ve hesaplanan bu ücret KDV'nin matrahını oluşturur (Gürlek, 2007: 20).

$\text{Ücret} = \text{Milli Gelir} - (\text{rant} + \text{faiz} + \text{kar})$

### **2.5 KATMA DEĞERİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ**

KDV'nin hesaplanmasında iki usulden yararlanılmaktadır. Bunlar, Toplama usulü ve Vergi Mahsubu veya Çıkarma usulüdür.

#### **Toplama Yöntemi**

Bu yönteme göre, bir vergileme dönemi içinde üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz, kar ve rant unsurlarının toplamı katma değeri, yani verginin matrahını oluşturmaktadır. Bu matraha, KDV oranı uygulanarak vergi hesaplanmaktadır.

Matrah bütün üretim faktörlerine yapılan ödemeleri kapsadığı için, toplama yöntemi gelir türü KDV için uygun olup, tüketim tipi KDV uygulaması için uygun değildir (Uysal, 2007:5).

#### **Vergi Mahsubu Yöntemi (Çıkarma)**

KDV hesaplanmasında en çok kullanılan yöntem vergi çıkarma, yani vergi mahsubu yöntemidir. Bu yöntemin Türkiye KDV sisteminin

kuruluşunun esasında yer almasının sebebi, kolay ve basit olmasıdır. Bu yöntemle işletmeler; satışlardan tahsil edilen KDV'nden alışlardakini indirerek veya mahsup ederek idareye ödemektedirler. Vergi mahsubu yöntemi esas itibariyle tüketim tipi KDV'nin hesabına uygundur. Bu sistem faturalı alışları özendirir, belge düzenine geçmeyi zorunlu kılar. Çünkü alışlarda ödenen Katma Değer Vergisi ancak belgelendirildiği takdirde satışlardan tahsil edilen katma değer vergisinden indirilebilir. Bu nedenle aynı zamanda gelir vergisi ile otokontrolün sağlanmasına yardımcı olur. Tabii ki bu yöntemin faydalarından biri de uygulanan oranların farklılaştırılabilmesidir (Çulha, 2013:12).

## **2.6 KATMA DEĞER VERGİSİNİN İLKELERİ**

Tüketim vergilerinin bir türü olan KDV, mal veya hizmetin tüketiciye satıldığı anda değil, bu mal veya hizmet bir satıcıdan diğerine satılırken alınmaktadır.

### **Son Fiyat İlkesi**

KDV'nin katma değer veya ticari zincirin her aşamasındaki brüt kazanç üzerinden alınması onun en önemli özelliği hesap olunmaktadır. Bu katma değer üzerinden vergi alma işlemi zamanı mal ve hizmetlerin üretimi ve dağıtımının her aşamasındaki toplam satışlar üzerinden vergi hesaplayarak bir önceki aşamada ödenen KDV'nin indirilmesi gerekmektedir. Bu hesaplama zamanı ödenecek KDV faturada zorunlu olarak gösterilmelidir. Bu işleme fatura veya vergi alacağı metodu denmektedir.

Bu ilkeye göre, önceki aşamada ödenen vergi indirildikten sonra, satış vergisi son satış fiyatı üzerinden alınır. Diğer bir deyişle, ara üretim ve

ticaret aşamaları vergilendirmeden etkilenmez ve vergi idaresinin perakendeci malları tüketiciye satana kadar tam vergiyi alma imkanı yoktur.

Bu gelişmekte olan sistemde, iç malların hangi oranlarda vergilendirildiğini tam olarak belirlemek mümkündür. İthal mallara bu oran uygulanırsa, rekabetin bozulması riski ortadan kalkar. Bu yöntemde, ihraç edilen mallar için vergi beyannamesi miktarının doğru bir şekilde belirlenmesi de mümkündür (Çulha, 2013: 14).

### **Variş Yeri İlkesi**

Variş yeri ilkesine göre vergi konusunu oluşturan mallar hangi ülkede üretildiğine bakılmadan tüketildiği ülkede vergilendirilmektedir. Bu ülkede ülke içinde teslim edilen mal ve hizmetler verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu yönüyle ihracat vergi dışı bırakılmaktadır, ancak ithal edilen mallar yerli üreticiler tarafından üretilen ürünlere rekabet üstünlüğü sağlamaması gerekçesiyle vergilendirilir. İhracatta mallar özel bir istisna olarak da nitelendirilen %0 KDV oranıyla vergilendirilir. İhracatçıların ihraç etmek için aldıkları mallar üzerinden ödedikleri KDV ise iade edilir. İhraç edilen malların vergiden arındırılması ve gümrük işlemleri sınır kontrolleriyle gerçekleştirilir. Sınır kontrolleri, ülkelerin vergi idareleri arasında yakın işbirliğini gerektirirken, malların çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi ya da hatayla vergi dışı bırakılmaması bakımından gerekli olmakta, ancak ülkeler arasında ortak pazar biçiminde bir ekonomik bütünleşme söz konusuysa bu bütünleşmenin ruhuna aykırı olmaktadır. Bilindiği gibi, ortak pazar biçimindeki bir ekonomik bütünleşmede malların, hizmetlerin ve üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında dolaşımında hiçbir sınırlamanın olmaması gerekir (Çulha, 2013:15)

## 2.7 KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU

Katma Değer Vergisinin konusu Türkiye’de yapılan işlemlerdir (KDVK md.1). Bu maddeden de anlaşılacağı üzere verginin konusunu iki unsur oluşturmaktadır. Bunlardan ilki belirli bir işlemin yapılması, diğeri ise bu işlemin Türkiye’de yapılmasıdır.

### 2.7.1 Vergiye Tabi İşlemler

KDV Kanununda verginin konusu üç grup halinde ortaya konmuştur.

1. Ticari, zinai, sınai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler;
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı;
3. Kanunda sayılarak belirtilen türdeki teslim ve hizmetler.

Şimdi bu grupları ayrı olarak ele alalım.

- **Ticari, Sınai, Zirai ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler**

Ticari, zinai, sınai ve serbest meslek faaliyetinin ne olduğu katma değer vergisi kanununda açıklanmıştır. Ancak kanunda bu kazançların neyi ifade ettiğinin tespitinin Gelir Vergisi Kanunu’na önceliği verilmek üzere Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir (Şenyüz ve diğerleri, 2008:201).

- **Mal ve Hizmet İthalatı**

Uluslararası ticarete konu olan mal veya hizmetlerin vergilendirilmesinde geçerli ilke, mal veya hizmetlerin tüketimlerinin gerçekleştirildiği ülkede vergilendirilmesi olan varış ülkesi ilkesidir. Bu nedenle yurt dışından ülkemize gelen mallar malı ihraç eden ülke tarafından katma değer vergisinden arındırılırken ithalatçı konumundaki

ülkemize girişi (ithalatı) sırasında vergilendirilir (şenyüz ve diğerleri, 2008:202).

- **Diğer Faaliyetler Çerçevesinde Teslim ve Hizmetler**

Katma değer vergisinin ekonomik hayatın her düzeydeki teslim ve hizmetlerini kavrama durumunda olan bir vergidir. Kanunda, katma değer vergisinin konusu olarak belirtilen ticari, sınai, zinai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı esasen çok geniş bir alanı ilgilendirmektedir. Bununla beraber açıkça yukarıdaki gruba girmeyen fakat vergilendirilmek istenen ya da yukarıdaki gruba girip girmediği tereddüt yaratacak hususlar ayrı bir bent halinde tek tek sayılmak suretiyle belirtilen vergi konuları şunlardı (KDVK, Md 1/3):

- Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzeri hizmetler;
- Radyo, televizyon hizmetleri;
- Spor-toto, piyango ve at yarışları ve diğer müşterek bahisler oynanması;
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteri ve konserler düzenlenmesi;
- Profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışmalar yapılması;
- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar;
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması;
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesinde yer alan gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve hakların kiraya verilmesi;
- Kamu kurum ve kuruluşları ile bunların birliklerine ve üniversite, dernek, vakıflar ve mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan işletmelerin ticari, zirai ve mesleki nitelikli teslim ve hizmetleri.



## 2.7.2 İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

Bu işlemleri mal teslimleri ve hizmetler olarak ayrı başlıklarda inceleyeceğiz.

- **Mal Tesliminin Türkiye’de Yapılmış Olması**

Mal teslimlerinde, malların teslim anında Türkiye’de bulunması yeterli görülmüştür. Yani, malı teslim edenin veya teslim alanın hangi ülkenin uyruğunda bulunduğu önemli değildir. Önemli olan malların teslim anında Türkiye’de bulunmasıdır. Bu hükme göre, Türkiye’de bulunan bir tüccarın telefonla Almanya’dan mal alıp Irak’a satması, katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Çünkü Türkiye’de bulunan tüccarın Almanya’dan satın alarak Irak’a sevk ettiği mal, teslim anında Türkiye’de bulunmamaktadır (Şenyüz ve diğerleri, 2008:203).

- **Hizmetin Türkiye’de Yapılması**

Hizmetin Türkiye’de yapılmış sayılması için;

- Hizmetin Türkiye’de yapılması veya
- Hizmetten Türkiye’de faydalanılması hallerinden herhangi birinin gerçekleşmiş olması yeterli görülmüş olup, iki halin birlikte aranması gerekmez.

Türkiye’de yapılmasıyla ilgili uluslararası taşımacılık hizmetleri özellik gösterir. Uluslararası taşımacılığı ifade eden, Türkiye’de başlayıp yabancı ülkede biten, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de biten veya yabancı bir ülkede biten taşımalarda, taşımanın sadece Türkiye’den geçerek yabancı bir ülkede biten taşımalarda, taşımaların sadece Türkiye’de yapılan kısmının dikkate alınması gerekir. Çünkü katma değer vergisinin uygulama alanı Türkiye’dir.

## 2.8 VERGİNİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU

KDV Kanunu'nun 8. maddesinde verginin mükellefi tanımlanmıştır. Ayrıca bazı işlemler için verginin mükellefleri ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre KDV uygulamasında bazı istisnalar haricinde ana mükellef grubu, KDV'ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Fakat KDV'nin mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamında değildir. KDV'nin nihai yüklenicisi nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri vezne görevi yapmakla, başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir (Tunç, 2007:66).

KDV'de mükellef denildiğinde, vergi teorisi açısından iki ayrı durumdaki kişi kast edilir. Mükellef grubundan ilki vergiyi tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi dairesine yatırmak durumunda olan mükelleflerdir. Bunlara **kanuni mükellef** adı verilir. Mükellef grubundan ikincisini, kanuni mükelleflerin sundukları mal veya hizmetin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile birlikte kanuni mükellefe ödeyen **iktisadi mükellefler** oluşturur. KDV'nin asıl yüklenicileri nihai tüketiciler olup vergiye onlar katılmak durumundadır. Kanuni mükellefler iktisadi mükelleflerden tahsil ettikleri vergileri vergi dairesine yatırmak durumunda olduklarından esasen kendi mal varlıklarında herhangi bir artış veya azalış meydana gelmez.

Vergi hukukunda, vergi sorumlusu ile verginin ödenmesinden mükellef dışındaki bazı kişilerin muhatap tutulması anlaşılır. Bunlar genellikle verginin mükellefi ile hukuki veya fiili açıdan yakın bağı bulunan kişilerdir. Sorumluların yaptıkları şey mükellefin nam ve hesabına tevkif ettikleri vergiyi vergi dairesine ödemektedir. Katma değer vergisinde vergi sorumluluğu, verginin vergi dairesine ödenmesinden satıcıyı

(teslim veya ifada bulunan) değil, alıcıyı (müşteri) muhatap almaktadır (Uysal, 2007:12).

## **2.9 KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAY**

Vergiye doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Katma değer vergisinde vergi konusunun çeşitli şekillerde ortaya konmuş olması, vergi doğuran olayın farklı ele alınmasını gerektirmektedir (Şenyüz ve diğerleri, 2008:204).

### **2.9.1 Mal Teslimlerinde Vergiyi Doğuran Olay**

Mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay genel olarak malın satıcısı tarafından teslim edilmesidir.

Teslim katma değer vergisinin doğumunun tespitinde çok önemli bir yere sahiptir. Teslimden anlaşılması gereken şey, bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Buna göre, teslimde ana unsurun, teslim konu olan şey üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının devredilmesi olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

Bir malın satılmak için konsinye olarak bırakılması, ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır. Satış sözleşmesine dayanarak (mal teslim edilmeksizin ve fatura tanzim edilmeden) avans verilmesi de vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmez.

#### *Özel Haller*

- Mal tesliminden önce fatura vb. belgelerin düzenlenmesi katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Belgenin düzenlendiği an vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilerek

vergi alacağıının zamanında kavranması amaçlanmaktadır.

- Mal teslimi menkul mallar için her ne kadar fiili olarak zilyetliğin devri şeklinde ortaya konulursa da, fiili teslimi içermeyen bazı hallerde hukuken teslimin gerçekleştiği kabul edilir. Bu teslim biçimleri “hükmen teslim”, “kısa elden teslim” ve “zilyetliğin havalesi” olarak belirtilebilir.
- Mal teslimi bir ifası çerçevesinde yapılıyorsa vergiyi doğuran olay malın teslim anına değil hizmetin tamamlanmasına bağlıdır.
- Gayrimenkul satımlarında vergiyi doğuran olay, tapu siciline tescilin yapıldığı andır.
- Mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda mal alıcıya teslim edilmekle birlikte mülkiyet alıcıya geçmemektedir.
- Muayene ve tecrübe şartıyla yapılan satış işlemi ancak alıcının kabulüyle gerçekleşeceğinden vergiyi doğuran olayın alıcının kabul beyanı anında meydana geldiğinin kabulü gerekir.
- Zirai ürünlerin arazi, bitki, ağaç vb. üzerindeyken hasat yapılmadan satıma konu olması halinde bakım, yetiştirme ve koruma mükellefiyetinin alıcıya geçmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir.
- Su, elektrik, doğalgaz, vb. şeylerin şebeke çerçevesinde sürdürülen dağıtım ve satışlarında vergi doğuran olay tüketim bedellerinin satıcı tarafından tahakkuk ettirilmesidir.
- Kat karşılığı inşaat işlerinde, işletmeye kayıtlı arsanın müteahhide devri ve inşaatın bitirilerek arsa sahibine teslimi taraflar itibariyle ayrı ayrı vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilir.

- Malın alıcıya veya onun adına hareket eden vekiline veya temsilcisine gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması (bu çerçevede nakliyeciyeye veya sürücüsüne tevdi olarak) vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir.
- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla verilmesi de vergiyi doğuran olaydır.
- Tazminatlar mal teslimini içermediğinden KDV'ye tabi tutulmaz.
- Teslime konu olan sözleşmenin yapılması tek başına vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilemez (Şenyüz ve diğerleri, 2008:206).

### **2.9.2 Hizmet İfalarında Vergiyi Doğuran Olay**

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak belirtilmiştir (KDVK, md.4). Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt şeklinde geçekleşebilir.

Hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edilmesi, yani yerine getirilmesidir. Bu nedenle, hizmet sunulduktan sonra hizmet bedelinin kısmen veya tamamen tahsil edilmemesi ya da tahsilin imkansız olması katma değer vergisinin doğuşunu etkilemeyecektir.

Hizmet ifalarında vergiyi doğuran olayla ilgili özel haller şunlardır:

- Hizmetin kısmi yapılmasının mutad olması hallerinde hizmetlerin tamamlandığı her kısım için KDV doğmuş olacaktır.
- Kısmi ifanın mümkün olmaması halinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulü açısından hizmetin bütünüyle tamamlanması gerekir.

### 2.9.3 Diğer Hallerde Vergiyi Doğuran Olay

Bu halleri 3 başlık altında inceleyeceğiz.

#### *İthalatta Vergiyi Doğuran Olay*

İthalatta vergiyi doğuran olay Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlamasıdır. Gümrük vergisine tabi olmayan ya da sıfır oranda tabi olan işlemlerde ise vergi doğuran olay gümrük beyannamesinin tescilidir.

#### *Dar Mükelleflerin Uluslararası Taşıma İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay*

Dar mükellefler tarafından gerçekleştirilen;

- Yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşıma ile,
- Yabancı ülkeden başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı ülkede sonuçlanan taşımacılıkta (transit taşımacılık)

Vergiyi doğuran olay gümrük bölgesine girilmesi veya çıkılması olarak belirtilmiştir.

#### *İşin Bırakılması Durumunda Vergiyi Doğuran Olay*

İşin bırakılması ile vergiye tabi olmayı gerektiren muamelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi ifade edilir (VUK. Md. 161).

İşin bırakılması gerçek ve tüzel kişiler açısından farklı süreçler izlenerek gerçekleştirilir. Gerçek kişilerde işin bırakılması mükelleflerin iradelerini tek taraflı ortaya koymaları ile gerçekleşir. Tüzel kişilerde ise işin bırakılması için tasfiye sürecinin tamamlanması gerekir.

Gerçek kişiler, işi bıraktıklarında işletmeden kalan mevcutlar ticari varlık konumundan özel varlık konumuna dönüşürler ve işletmenin stokunda bulunan mevcutlar işletmeden çekilmiş sayılır. Bu işlem vergiyi doğuran olay olarak işletmeden çekilenlerin emsal bedeli üzerinden KDV

hesaplanır.

Tüzel kişilerin tasfiye süreci içinde faaliyet devam ettiğinden tasfiye dönemlerinde gerçekleştirilen teslimlerin KDV'ye tabi olacağı açıktır. Bu nedenle, tasfiye sırasında tüzel kişiliğin mal varlığından kime karşı yapılmış olursa olsun tüm teslimler vergiyi doğuran olay olarak kabul edilip vergilendirilecektir.

İşi bırakan mükelleflerin işi bıraktıkları sırada indiremedikleri KDV'ler indirilebilecek konumu ve potansiyeli kaybettiklerinden, bunlar gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilecektir.

## **2.10 KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH**

Vergi kanunlarına belirtildiği üzere; vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas olan değer ya da miktarına vergi matrahı adı verilmektedir. Konusu, matrahı ve oranı belli olmayan bir vergiden söz edilemez. Tanımdan anlaşılacağı üzere vergi matrahı, vergi konusunun değeri ya da miktarı olabilmektedir. Değerin esas alınarak vergi uygulanmasına “advalorem vergiler”, miktarın esas alınarak vergi uygulanmasına “spesifik vergiler” denilmektedir (Çulha, 2013:42).

Türk vergi sistemi esas olarak değer esasına dayalı vergilerden oluşmaktadır. 3065 sayılı KDV kanununa esasen matrah 5 ayrı başlık altında ele alınmıştır.

### **2.10.1 Mal Teslimleri veya Hizmet İfalarında Matrah**

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir (KDVK. Md. 20). Başka bir deyişle alıcının (müşterinin) mal veya hizmeti satın alabilmesi için KDV hariç ödediği tutardır.

Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut

bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne ad ile olursa olsun alınan ve bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat hizmet ve değerler toplamını ifade eder (KDVK. M. 20/2). Bu açıklamadan işlemler karşılığının başta para olmak üzere her şeyin bedel kavramına dahil olduğu anlaşılmaktadır. Mal teslimi veya hizmet ifasının peşin veya vadeli olması sonucu değiştirmez.

### **2.10.2 İthalatta Matrah**

İthalatta matrah aşağıdaki unsurlardan oluşur:

- *Gümrük Vergisinin Matrahı:* İthal edilen malın gümrük vergisinin hesaplanmasına esas olan bedeldir.
- *Ödenen Her Türlü Vergi, Resim, Harç ve Paylar:* İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar KDV'nin matrahının unsurunu oluşturmaktadır. Mevcut durumda KDV matrahına dahil vergi, resim ve harçlar şunlardır:
  - Gümrük Vergisi,
  - Damga Vergisi,
  - Rıhtım Resmi vb.
- *Diğer Gider ve Ödemeler:* Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler ithalatta matraha girer.

### **2.10.3 Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah**

Uluslararası kara, hava, deniz ve demiryolu taşımacılığında matrah, şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurtiçi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir.



Uluslararası taşımacılığın ikametgah, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunan kişiler (tam mükellef) tarafından yapılması halinde vergilendirme genel esaslara göre yapılır. Bu durumda toplam taşıma ücretinden Türkiye içi parkuruna (mesafesine) isabet eden kısım bulunarak matrah tespit edilir.

#### **2.10.4 Özel Matrah Şekilleri**

Özellik gösteren bu teslim ve hizmetlerin matrahlarının özel bir biçimde tespit edilmesini de son derece doğal karşılamak gerekir. Nitekim kanun “özel matrah şekilleri” başlığı altında bu hususları ayrı ele almıştır (KDVK. Md. 23).

- **Spor-toto ile milli piyango dahil her türlü piyangoda matrah**

Burada matrah, spor-toto oyununda oyuna, piyango da piyangoya katılma (iştirak) bedelidir. Katılma bedeli ise oyun veya piyangoya dahil olmak için ödenen bedeldir.

- **At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında matrah**

Yarış veya oyuna katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel matrahını oluşturmaktadır.

- **Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösterile ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetlerde matrah**

Bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında ödenen bedellerdir.

- **Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda matrah**

Gümrük depolarında tasfiye edilecek eşya çerçevesinde yapılan satışlarda KDV'nin matrahı "kesin satış bedeli"dir.

Açık artırma suretiyle müzayede salonlarında yapılan satışlarda mal en yüksek teklifi verene (icapçıya) satılır. Bu halde KDV'nin matrahı, en yüksek bedelden oluşan "kesin satış bedeli"dir.

- **Altın ve altın ihtiva eden sikke ve eşyalarda matrah**

Burada matrah toplam satış bedelinden külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak belirlenmiştir.

- **Maliye Bakanlığınca belirlenen matrah şekilleri**

- Tütün ve mamulleri,
- Çay teslimleri
- Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınlar
- Talih oyunları salon işletmeciliği
- Özel sektör tarafından üretilen sigaralar

Genel olarak matraha dahil olan ve olmayan unsuları aşağıdaki tablo şeklinde gösterelim.

**Tablo 1. Katma Değer Vergisi Matrahına dahil olan ve olmayan unsurlar**

Matraha dahil olan unsurlar	Matraha dahil olmayan unsurlar
Yükleme, taşıma, boşaltma giderleri	İskontolar - İskontonun teamüle uygun olması - İskontonun fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi
Ambalaj giderleri	Hesaplanan Katma Değer Vergisi

- İadeye konu olan - İadeye konu olmayan	
Sigorta giderleri	
Komisyon ve benzeri giderler	
Vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı vb. unsurlar	
Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim vb. unsurlar	

### **2.10.5 Emsal Bedel ve Emsal Ücret**

KDV'nin konusuna giren işlemlerde matrah kural olarak o işlemin parasal biçimde ifade edilen değeridir. Ancak, bazı işlemler için bedeli bu şekilde bulmak veya bilmek mümkün olmazken bazı işlemler için bulunan veya bilinen bedel emsallerine göre açık düşüklük gösterebilir. Bu ihtimali dikkate alan yasakoyucu KDV Kanunu'nun 27. maddesinde meseleyi açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, matrahın işlemin mahiyetine göre göre, “emsal bedel” veya “emsal ücret” olacağı belirtilmiştir (Şenyüz ve diğerleri, 2008:215).

### **2.11 KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORAN**

KDV'nin genel kanunda belirtilen oranı %10'dur. Ancak, kanunun Bakanlar Kuruluna bu oranı mal ve hizmet grupları veya perakende ve toptan safhası itibariyle ayrı ayrı 4 katına kadar artıma, %1 e kadar indirme yetkisi verilmiştir (KDVK, Md. 28).

Bakanlar Kurulu katma değer vergisi oranlarına ilişkin belirleme yetkisini çeşitli kararlarıyla kullanmış ve sonuçta mal ve hizmet listeleri

şeklinde farklı oranların öngörülmesi suretiyle tespit edilmiştir.<sup>1</sup>

Böylelikle KDV'de çeşitli mal ve hizmet grupları için 3 ayrı oran uygulamak mümkün hale gelmiştir.

- Genel oran - %18, 1. ve 2. Sayılı liste dışında kalanlar
- İndirimli oran - %8, 2. Sayılı liste
- İndirimli oran - %1, 1. Sayılı liste

İndirimli oranda KDV'ye tabi mal ve hizmetleri içeren 1. ve 2. Sayılı listeler 2007/3033 sayılı BKK ile yeniden tespit edilmiştir.

Vergi oranı vergiye tabi işlemin matrahına uygulanacaktır. KDV matraha dahil değildir. Yani oran KDV'den arındırılmış bedele uygulanır. Bir başka deyişle KDV, katma değer vergisi hariç bedel ile oranı çarpılarak bulunur.

## **2.12 KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM**

KDV'de mükellefler her vergilendirme döneminde matrah üzerinden hesapladıkları vergilerden, o vergilendirme dönemi içerisinde mal ve hizmet alışları veya diğer nedenlerle ödedikleri KDV'ni indirerek, o dönemdeki ödeyecekleri katma değer vergisini bulurlar ki, bu ön indirim yöntemi diye tanımlanmaktadır. Bu şekilde mükellefin ödediği KDV, ödemesi gereken hesaplanan KDV'den indirilerek otokontrolde sağlanmaktadır (Çulha, 2013:48).

### **2.12.1 İndirilebilecek Katma Değer Vergisi**

Mükellefler;

- Kendilerine yapılan mal teslimleri ve hizmetler nedeniyle fatura ve benzeri belgede gösterilen katma değer vergisini,

---

<sup>1</sup> Oranlar 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tespit edilmiştir.

- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisini hesaplanan vergilerinden düşerler.

Herhangi bir dönemde ödenen fakat ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi, ertesi dönem veya takip eden dönemlerde indirim konusu yapılabilir. Ancak KDVK'nun 28.maddesi hükmü gereğince, Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu uygulamanın gerçekleştirilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır (KDVK md.29, b.2). Böylece indirimli oranda vergiye tabi malların teslimi ve hizmetlerin ifası için yüklenilen Katma Değer Vergisinin “yılı” içerisinde indirilememesi durumunda, bu teslim ve hizmetlerin bünyesine giren kısmın iadesine imkan sağlanmış bulunmaktadır. Burada iade için asli koşul; indirimli orandaki mal ve hizmet satışlarının yapılmış ve bu işlemler dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisini, yılı içinde indirilememiş olmasıdır (Çulha, 2013: 49 ).

### **2.12.2 İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi**

Mükelleflerin;

- Vergiye tabi olmayan veya istisna hükümleri içinde kalan mal ve hizmetlerin tesliminde alış faturalarında gösterilen veya maliyetlerin içinde yer alan Katma Değer Vergisi,
- İşletmeye ait binek otolarının alışında yansıyan Katma Değer Vergisi (faaliyetleri binek otolarının kiralanması veya işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları otomobiller hariç),

- Zayi olan malların alış vesikalarındaki Katma Değer Vergisi (deprem ve sel felaketi hariç),
- Gelir ve kurumlar vergilerine göre matrahın tespitinde kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilemez (md.30)

İndirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısım indirilebilir (md.33) (Çulha, 2013:50)

### 2.13 VERGİLENDİRME USULÜ

Katma değer vergisi açısından vergilendirmede sadece gerçek usul öngörülmüştür. Gerçek usul yaratılan gerçek katma değeri ortaya çıkarıp vergilendirme imkanı veren bir vergilendirme biçimidir. Bu usule göre gerçek KDV'nin ortaya çıkartılmasında takip edilmesi gereken sıra ve aşamalar şöyledir:

*Birinci sıra:* Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden KDV'nin hesaplanması (hesaplanan gerçek vergi)

*İkinci sıra:* Vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilmesi (indirilecek gerçek vergi)

*Üçüncü sıra:* İndirimden sonra vergi kalırsa (gerçek vergi) bunun beyan edilerek ödenmesi.

Gerçek usulün işleyişini bir örnek üzerinden açıklamak daha faydalı olacaktır.

**Örnek:** Mükellef (A), bir vergilendirme döneminde 300 liralık mal satmış ve aynı dönemde 200 liralık mal alışını gerçekleştirmiştir (Vergi

oranı %18 olarak dikkate alınacaktır). İlgili vergilendirme dönemi için ödenecek vergi ne kadar olur?

Hesaplanan vergi =  $300 \cdot 0.18 = 54$  lira

İndirilecek vergi =  $200 \cdot 0.18 = 36$  lira

Ödenecek vergi =  $54 - 36 = 18$  lira

İlk olarak katma değer vergisinin yükünün gösterilmesi (hesaplanması) gereklidir. Bunun için vergiye tabi işlemlerin tutarının vergi oranına çarpılarak hesaplanan gerçek vergi bulunur. Daha sonra hesaplanan KDV'den alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilir ve indirimden sonraki gerçek vergi bulunur.

## **2.14 VERGİNİN BEYANI VE TARHI**

Herhangi bir vergilendirme döneminde, vergiye tabi işlemi bulunmasa bile mükelleflerin beyanname verme mecburiyetleri vardır (KDVK. Md. 40). Amaç vergilendirme dönemi itibariyle devrolan KDV'nin izlenmesinin mümkün kılınması ve dönemler arasındaki bağlantının kurularak kopmanın önüne geçilmesidir. Bu mecburiyet gerçek usulde vergilendirilenler için geçerlidir.

KDV'de beyanname verme, daha doğrusu beyan zamanı vergilendirme usulleri dönemlerine ve işlemlerin niteliğine göre farklılık arz etmektedir.

### **Normal mükelleflerde;**

*Faaliyete devam ve işe başlama halinde beyan:* Vergilendirme dönemi bir aylık olduğunda, bir aylık işlemlerle ilgili beyanname ertesi ayın 24. günü akşamına kadar verilebilir (KDVK. Md. 41).

*İşi bırakma halinde beyan:* Mükellefin iradi olarak faaliyetine son

vermesi, ölmesi (ölme, VUK'nun 164. maddesine göre işi bırakma hükmündedir) vb. nedenlerle işi bırakması halinde beyanname verme süresi işin bırakıldığı ayı takip eden ayın 24. günü akşamı bitecektir.

*İthalatta beyan:* İthalat yapılırken gümrük idaresine verilen Gümrük Beyannamesi KDV beyannamesi yerine geçer. Gümrük beyannamesi gümrüğe giriş veya çıkış işlemleri sırasında verildiği dikkate alındığında aynı zamanlamanın KDV açısından da geçerli olduğu sonucuna ulaşılır.

### **Vergi sorumluluğunda;**

KDV açısından, KDV kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar bir aylık süre içerisinde tevkif ettikleri vergileri bir aylık vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. Günü akşamına kadar beyan etmek zorundadır (KDVK. Md. 41)

Vergileme tekniği açısından tarh, bir mükellefin ödemesi gereken vergi tutarının hesaplanması, hazine adına bir vergi alacağının belirlenmesi için yapılan bir idari işlem niteliğindedir (Kamu Maliyesi, s.150). VUK'nun 20. maddesinde vergi tarhı; vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle belirlemeye yönelik idari işlemdir, şeklinde tanımlanmıştır.

KDV'de tarhiyatı yapacak vergi dairesi vergiye tabi işlemlerin özellikleri dikkate alınarak farklı şekillerde tespit edilmiştir. Vergi uygulamasının kolaylaştırılması açısından tarhın yapılacağı yeri farklılaştıracak şekilde tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir (KDVK. Md. 43/6).

Vergiye tarh edecek daire, tarhiyata yetkili ve görevli vergi dairesi olmak durumundadır. Bu daire esas itibariyle gelir ve kurumlar vergisi açısından bağlı bulunan vergi dairesidir.



KDV, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olur. Mükellefin birden fazla işyeri varsa ve bunlar ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde bulunuyorsa bu işyerleri için tarhiyat gelir veya kurumlar vergisi açısından ortak olarak belirlenmiş vergi dairesi tarafından yapılır (Şenyüz ve diğerleri, 2008:228).

Tarhiyatın muhatabı verginin mükellefi veya sorumlusu durumunda bulunan gerçek veya tüzel kişilerdir.

KDV'nin beyannameyle tarh edildiği haller için geçerli olmak üzere tarh zamanı kanunda farklı esaslara bağlanmıştır.

Beyannamenin mükellef, vergi sorumlusu ya da yetkilendirilmiş bir kişi tarafından vergi dairesine elden verildiği durumlarda vergi, aynı gün içinde tarh edilir. Verginin tarh edilmesini takiben tahakkuk fişi kesilir ve mükellefe verilir veya mükellef tarafından alınmak üzere bırakılır. Beyannamenin İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla e-beyanname şeklinde gönderilmesi halinde vergi, bilgisayar ekranına gelen işlem sonucu ile birlikte tarh edilir.

#### *Verginin Ödenmesi*

KDV, mükellefler veya vergi kesmekle sorumlu tutulanlar tarafından aşağıda belirtilen süre içerisinde ödenmek zorundadır (KDVK. Md. 41)

- Bir aylık vergilendirme dönemine ait vergi, vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günün akşamına kadar,
- Üç aylık vergilendirme dönemine ait vergi, ilgili üç ayı takip eden 26. günü akşamına kadar
- Mal ithalatı gümrük vergisine tabi ise gümrük vergisi ile aynı zamanda,
- Mal ithalatı gümrük vergisine tabi değilse gümrük hattından geçiş anında,

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AZERBAYCAN VE TÜRKİYE VERGİ YASALARINDA KDV UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMALI ANALİZİ

Önceki bölümlerde Türkiye ve Azerbaycan için Katma Değer Vergisi temelleri hakkında değerlendirilmeler yapıldı. Bu bölümde ise yapılan bu değerlendirmeleri karşılaştırmak, aradaki farklılıklar ve benzerlikleri ortaya çıkarmak amaçlanmaktadır. Yapılacak karşılaştırmalar hem temel esaslar üzerinden, hem de örnekler üzerinden ele alınacaktır.

#### 3.1 AZERBAYCAN VE TÜRKİYE KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMLERİ ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR

Türkiye'de 1985 yılında 3065 sayılı kanunla uygulamaya getirilen Katma Değer Vergisi, Azerbaycan'da 1992 yılından itibaren yürürlüğe girmiş ve 2001 yılında yeniden düzenlenmiştir.

Azerbaycan vergi kültürüne göre KDV devletin payı veya hakkı olarak görülmektedir. Bu sebeple bankaya para yatırıldığında, para tahsili zamanı anapara ve KDV ayrı düşünülür. Fiilen her mükellef vergi dairesinden izin alarak bir bankayla çalışmalıdır ve bu bankada iki hesabın birlikte açılması zorunluluğu vardır. İlk hesapta anapara, gider ödemeleri, havale, gelir gibi tahsilatlar yapılmaktadır. Diğer hesap ise sadece KDV tahsilat ve ödemelerinin gerçekleştirileceği hesaptır. Buradan anlaşılacağı üzere Azerbaycan Vergi Sisteminde Türk Vergi Sisteminden farklı olarak bir satıcı sattığı malın hesaptan sadece anaparasını çekebilir, ancak KDV'yi çekemez. Türk Vergi Sisteminde ise böyle bir ayrıma gidilmediğinden mükellefler, anapara ile birlikte KDV'yi de sanki kendi parasıymış gibi kullanmaktadırlar (Gülten, 2013:54).

Azerbaycan'da beyannameler internet ortamında gönderilmektedir (e-beyanname). Aynı zamanda modern bir uygulama olan elektronik fatura düzenlenmesi sistemine de geçilmiştir.

### **3.2 KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA**

Azerbaycan Vergi Sisteminde (VS) KDV mükellefleri açık bir şekilde düzenlenmiş, tam ve dar mükellefler açısından değerlendirilmiştir. Fakat Türkiye Vergi Sisteminde ise mükellefler 8. maddede kısaca belirtilmiş, daha sonra ise vergiye tabi işlemler hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Azerbaycan VS'nden farklı olarak Türkiye'de tam ve dar mükellefler açısından bir ayırım yapılmamış, belirtilen işlemleri kimin yapmasından asılı olmayarak vergilendirmeye tabi tutulacağı gösterilmiştir.

### **3.3 VERGİYE TABİ İŞLEMLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA**

Vergiye tabi işlemler, teslim ve teslim sayılan haller AC Vergi Mecellesi'nin 159. maddesinde olduğu gibi Türkiye 3065 sayılı kanunun ilk maddesinde detaylı bir şekilde tanımlanmıştır. 3065 sayılı kanunda ithalatla ilgili kısmın açıklamasında her türlü mal ve hizmetin vergiye tabi tutulduğu, ithalin kamu, özel sektör veya gerçek ve tüzel kısı tarafından yapılmasının vergilendirmeye hiçbir etkisinin olmadığı belirtilmiştir. AC Vergi Mecellesi'nde ise transit yük taşıması usulü, geçici ithal olarak Azerbaycan arazisine bırakılan mallar veya gümrük mevzuatına uygun iç tüketim için ithal edilmiş mallar KDV amaçları için ithal mallar olarak kabul edilmez ve vergilendirmeye tabi tutulmaz (<http://www.gib.gov.tr>)

### 3.4 KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNA OLAN İŞLEMLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Türkiye Vergi Sistemi'nde KDV indirim ve istisnaları, kısmi veya tam istisna kapsamındaki işlemler gibi durumlar neticesinde tam olarak tüketiciye yansıtılmayan yük mükellefin üzerinde kalmaktadır. Tam istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen KDV, kanundaki genel esaslar çerçevesinde hesaplanan KDV'den indirilir, ancak yüklenilen vergilerin hesaplanan vergilerden fazla olduğu durumlarda indirilemeyen kısım iade edilebilir. Kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen KDV hesaplanan KDV'den indirilemez, indirilemeyen bu vergi gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir (Çalış, 2017:189). Buradan anlaşılacağı üzere istisna edilen işlemlerden bir kısmı için yüklenilen KDV'nin gider veya maliyete eklenmesi kabul edilirken, bir kısmı için ise yüklenilen KDV'lerin iade edilmesi benimsenmiştir. Bu sorun Azerbaycan KDV sisteminde bütünüyle çözülmüş ve iade yöntemi seçilmiş durumdadır (Gülten, 2013:61).

Azerbaycan Vergi Mecellesi'nde 164. maddenin alt başlıkları şeklinde 38 fıkrada net olarak belirtildiği üzere vergiden istisna olan işlemlerin düzenlendiği görülmektedir. Türkiye'de ise bu işlemler; “ihracat”, “ithalat”, “bazı kurumlara bedelsiz verilen mal veya sunulan hizmet”, “iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri” ve “diğer” istisnalar olarak ayırım yapılmış ve bu istisnalar kendi içinde alt başlıklara ayrılarak düzenlenmiştir. Azerbaycan Vergi Mecellesi'ne göre Türkiye'de istisna ve muafiyetler sayca daha fazla olsa da daha karmaşık bir yapıya sahip olduğu görülmektedir.

### **3.5 SIFIR (0) ORANLI VERGİYE TABİ İŞLEMLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA**

Sıfır oranlı vergi uygulaması, hem mükellefler hem mali idare hem de siyasi karar mekanizmaları için avantajlar barındıran; sadeliğe ve uygulama birliğine katkı sağlayabilecek nitelikte görünen bir uygulamadır. Azerbaycan'da sıfır (0) oranlı vergiye tabi işlemler 165. maddede düzenlenmiş ve bu maddede belirtilen işleri gören kişiler sıfır (0) oranlı vergiye tabi tutulmaktadır. Yani elektronik vergi hesap faturasında verginin oranı “0” olarak gösterilmektedir ve bu kişiler için belirtilen işlemlere göre KDV hesaplanmaz ve devlet bütçesine ödenmez. Türkiye’de sıfır (0) oranlı vergiye tabi işlemler tam ve kısmi istisna bakımından değerlendirilmektedir. Kısmi istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasının tesis edilmesi etkili bir değişiklik yaratmayacak, yapılan düzenlemelerle birlikte kısmi istisna hükümlerinin kaldırılması ve onun yerine bu işlemlere düşük ve düz oranlı katma değer vergisi uygulanması, daha etkili ve tercih edilebilir bir yöntem olacaktır. Diğer yandan tam istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulanmasıyla birlikte gerek mükellefler gerekse meslek mensupları farklı iade sistemleri yerine tek tip iade sistemi ile iade sürecine daha çok hâkim olacaktır (Bu bağlamda indirimli orana tabi bütün işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin yılı içerisinde de nakden yerine getirilebilmesi ve iade alt sınırının kaldırılması önerilen uygulamanın pratik ve verimli olmasına büyük katkı sağlayacaktır). Mali İdare iş gücünü, sorumluluğunu ve koordinasyonunu etkin ve verimli bir biçimde kullanacak ve aynı zamanda mükelleflerle daha uyumlu bir iade süreci yürütecektir. İstisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamaları bütçede KDV’ye düşen vergi harcamaları yükünü de hafifleteceğinden ve istisnaların kanunla,

oranların ise Bakanlar Kurulu kararlarıyla değişikliğe tabi tutulabilmesinden dolayı bahsi geçen uygulama siyasi karar mekanizmalarının da bu hususta etkin bir politika yürütebilmelerine olanak sağlayacaktır (Abdulkadir Çalış, 2017:199).

### **3.6 VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE VERGİ ORANI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA**

Türkiye'den farklı olarak Azerbaycan'da pek çok oran farklılaştırma yoluna gidilmemiştir. Azerbaycan VS'nde sadece vergiye tabi tüm işlemler %18 üzerinden vergilendirilmektedir. Türkiye'de ise kanunen belirtilen oran %10'dur. Bakanlar Kurulu'nca ise çeşitli mal ve hizmet gruplarına göre 3 farklı oran uygulanır; genel oran (%18), indirimli oran (%1 ve %8).

Vergilendirme dönemi açısından da iki ülkenin VS'lerinde farklılık görülmektedir. Bir aylık vergilendirme döneminde Türkiye'de bir sonraki ayın 26. günün akşamına kadar ödenmesi gerekirken Azerbaycan'da ise bir sonraki ayın 20. gününe kadar beyanname verilmeli ve vergi ödenmelidir.

### **3.7 KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMA YÖNTEMLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA**

KDV'nin hesaplanma yöntemlerini incelediğimizde her iki ülkenin aynı usullerden yararlanarak KDV'ni hesapladıklarını görürüz. Azerbaycan'da KDV'nin hesaplanmasında 3 yöntem kullanılır (Türkiye'de de bu usullerden ikisi; toplama ve vergi mahsubu (çıkarma) yöntemleri uygulanmaktadır): toplama, vergi mahsubu (çıkarma) ve ikame etme yöntemi. Kısaca yeniden açıklayacak olursak, toplama yönteminde üretim faktörlerinin maliyeti (ücret, rant, faiz ve kar) KDV'nin matrahını

oluşturmakta ve bu matraha oran uygulanarak vergi hesaplanır. ıkarma veya vergi mahsubu yönteminde satışlardan tahsil edilecek KDV'den alışlardaki KDV indirilir ve gerekli vergi tutarı idareye ödenir. Diğer usul ise ikame etme yöntemidir. Bu yönteme göre satış değer üzerinden vergi hesaplanmakta, ancak önceki aşamalarda ödemesi yapılmış vergiler burada ikame edilir. Örneğin, malın değer 180.000 AZN'dir. Vergi oranı %10 olduğu zaman verinin tutarı 18.000 AZN olur. Fakat hammadde ve mamul aşamasında 15.000 AZN tutarında KDV ödendiği için bu tutar ikame edilir ve toptan satış zamanı sadece 3.000 AZN'lik (18.000-15.000) tutarda vergi ödenir (Veliyev, Balakişiyeva vb., 2003:258).

### **3.8 KATMA DEğer VERGİSİNİN HESAPLAMA ŞEKLİ VE MUHASEBE HESAPLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

Yukarıdaki kısımda iki ülkenin KDV ile ilgili bilgilerin teorik açıdan karŐılaŐtırılmasını yaptık. Bu kısımda ise örnekler bazında ele alınarak aradaki farklılıklar ve benzerlikler değerlendirilecektir.

#### **rnek 1. Hammadde alımı**

Mobilya retimi ile uğraşan ‘‘A’’ firması üretimde kullanılmak üzere 20000 TL tutarında %18 KDV hariç ilk madde ve malzeme satın almış ve toplam tutar bankadaki hesaptan ödenmiştir.

#### ***Türkiye TDHP’a uygun yevmiye kaydı;***

<b>Açıklama</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	20.000	
191 İndirilecek KDV	3.600	
102 Bankalar		23.600
* İlk madde ve malzeme alış kaydı (20.000 * %18 = 3.600)		

190 Devr eden KDV 191 indirilecek KDV * KDV mahsup işlemi	3.600	3.600

***Azerbaycan TDHP'a uygun muhasebe kaydı;***

Açıklama	Borç(Debit)	Alacak(Kreditor)
201 İlkmadde ve Malzeme 531 Satıcılar	20.000	20.000
241 İndirilecek KDV 531 Satıcılar	3.600	3.600
531 Satıcılar 223 Bankalar	20.000	20.000
531 Satıcılar 226 KDV Depozito Hesabı	3.600	3.600
521 Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler 241 İndirilecek KDV	3600	3600

Yevmiye kayıtlarına dikkat ettiğimizde hammadde alımı ile ilgili kayıt işlemlerinin Türkiye'de Azerbaycan'a kıyasla daha basit şekilde yapıldığını görürüz. Azerbaycan'da KDV devletin payı olduğu için ayrı bankada başka bir hesap açılır ve ora ödenir. Bu yüzden tek bir muhasebe kaydı yerine birden çok farklı hesaplara kayıt yapılmaktadır.

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesap Türkiye TDHP'da 191 İNDİRİLECEK KDV ve Azerbaycan TDHP da ise 241 İndirilecek KDV hesabıdır.



Mal ve hizmet alımlarından doğan indirilecek KDV bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen ve "190- DEVREDEN KDV" hesabına aktarılan borç bakiyesi bu hesaba alacak yazılır (Uysal, 2007:36).

### **Örnek 2. Mamul Satışı**

“X” işletmesi 26.05.2018 tarihinde 6.000 TL değerinde kayıtlı bulunan mamullerini 7.000 TL’ye satıyor (%18 KDV hariç). İndirilecek KDV hesabının borç kalanı 1180 TL-dir.

#### ***Türkiye TDHP’ a uygun yevmiye kaydı;***

26.05.2018	Borç	Alacak
102 Bankalar 600Yurtiçi Satışlar 391Hesaplanan KDV <i>* Mamüllerin satılması (7000+7000*%18=8.260)</i>	8.260	7.000 1.262
620 Satılan Mamüller Maliyeti 152 Mamüller <i>* Mamüllerin Maliyeti</i>	6.000	6.000
391 Hesaplanan KDV 191 İndirilecek KDV 360 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yük.	1262	1180 82

#### ***Azerbaycan TDHP’ a uygun muhasebe kaydı;***

26.05.2018	Borç	Alacak
211 Alıcılar 601 Satışlar	7.000	7.000
701 Satışların Maliyeti 204 Mamüller	6.000	6.000

211 Alıcılar 545 Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.260	1.260
545 Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler 521 Vergi ve diğer Yasal Yükümlülükler	1.260	1.260
223 Bankalar 211 Alıcılar	7.000	7.000
224-1 KDV Depozito Hesabı 211 Alıcılar	1.260	1.260
521 Vergi ve diğer Yasal Yükümlülükler 224-1 KDV Depozito Hesabı	1.260	1.260

391.Hesaplanan KDV Hesabı Teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan KDV ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemde vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin izlendiği hesaptır. Azerbaycan TDHP da mal satışlarına ilişkin KDV tutarları öncelikler 545 Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükleri hesabının alacağında, daha sonra KDV kesinleşince 521 Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler hesabının alacağına aktarılır.

**İşleyişi:** Hesaplanan KDV tutarı 391Hesaplanan KDV hesabına alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir, vergilendirme dönemi itibariyle bu hesabın bakiyesi "191. İndirilecek KDV Hesabı" ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın bakiyesi 191. No'lu hesabın bakiyesinden fazla olduğu takdirde vadesinde ödenmek üzere "360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına" aktarılarak kapatılır (Uysal, 2007:37).

### **Örnek 3. Mal alımı**

14.03.2018 tarihinde "Y" AŞ. 15.000 TL tutarında mal almış ve banka hesabından ödemiştir. %18 KDV hariç.

***Türkiye TDHP’ a uygun yevmiye kaydı;***

14.03.2018	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar	15.000	
191 İndirilecek KDV	2.700	
102 Bankalar		17.700
* Mal alımı (15.000*%18=2.700)		
<b>Toplam</b>	17.700	17.700

***Azerbaycan TDHP’ a uygun muhasebe kaydı;***

14.03.2018	Borç	Alacak
205 Mallar	15.000	
531 Satıcılar		15.000
241 İndirilecek KDV	2.700	
531 Satıcılar		2.700
531 Satıcılar	15.000	
223 Bankalar		15.000
531 Satıcılar	2.700	
224-1 KDV Depozito Hesabı		2.700
521 Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	2.700	
241 İndirilecek KDV		2.700

**Örnek 4. Mal satışı**

Beyaz eşya alım ve satım faaliyetinde bulunan “L” Ticaret İşletmesi %18 KDV hariç 450.000 TL değerinde 5 adet bilgisayarın tamamını 500.000 TL’den %18 KDV hariç veresiye olarak müşterisi “M” Ticaret AŞ’ne satıyor. Ödeme 10 gün sonra banka hesabımıza aktarılmıştır. 191 İndirilecek KDV hesabının borç kalanı 81.000 TL-dir

***Türkiye TDHP’ a uygun yevmiye kaydı;***

Açıklama	Borç	Alacak
120 Alıcılar 120.01 "M" Ticaret AŞ. 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hesaplanan KDV <i>* Veresiye mal satışı</i> <i>(100.000*5+500.000*%18=590.000)</i>	590.000	500.000 90.000
621 Satılan Malların Maliyeti 153 Ticari Mallar <i>* Satılan Malın Maliyeti (90.000*5=450.000)</i>	450.000	450.000
102 Bankalar 120 Alıcılar <i>* Alacağın tahsili</i>	590.000	590.000
391 Hesaplanan KDV 191 İndirilecek KDV 360 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yük <i>* KDV mahsup işlemi</i>	90.000	81.000 9.000

***Azerbaycan TDHP'a uygun muhasebe kaydı;***

Açıklama	Borç	Alacak
211 Alıcılar 601 Satışlar	590.000	590.000
701 Satışların Maliyeti 205 Mallar	450.000	450.000
211 Alıcılar 545 Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	90.000	90.000
545 Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler 521 Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	90.000	90.000
223 Bankalar 211 Alıcılar	590.000	590.000

224-1 KDV Depozito Hesabı 211 Alıcılar	90.000	90.000
521 Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri 224-1 KDV Depozito Hesabı	90.000	90.000

Hammadde alımı, Mamul alımı, Mal alımı ve satışı gibi 4 farklı örnek üzerinden Azerbaycan ve Türkiye'de KDV ile ilgili yevmiye kayıtlarını ve hesaplama şeklini açıklamaya çalıştık. Genel olarak bakıldığında Türkiye'de ilgili hesap ve KDV hesapları aynı kayıt içinde gösterilirken Azerbaycan'da ise farklı kayıtlarda işlenmektedir.

## SONUÇ

Bu tez çalışmasında Azerbaycan ve Türkiye'de işletme muhasebesi açısından KDV uygulamalarının karşılaştırılmalı analizi yapılmıştır. Her iki ülkenin kanununda belirtilen maddelere esasen teorik çerçeveden değerlendirilmiştir. En sonda ise KDV'nin hesaplanmasına dair muhasebe kayıtları açısından bir değerlendirme yapılmıştır.

Azerbaycan'da KDV ile ilgili açıklamalar net bir şekilde kanunda tüm içeriği ile belirtilmiştir. KDV ile ilgili bir sıra maddeler 2017 yılında yeniden düzenlenmiştir. Verginin ödenmesi son zamanlarda daha kolay hale gelmiş ve elektronik ortamda yapılmaktadır. Bankaya para yatırılmasında, paranın tahsilinde KDV ayrı olarak başka bir hesapta ödenmektedir. Çünkü KDV devletin hakkı olarak görülmektedir. Bu yüzden iki hesap açılır, birine anapara, diğer hesapta ise KDV tahsili yapılmaktadır. Muhasebe kayıtları da iki hesap açılması zorunluluğunun olması nedeniyle daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Her hesap için farklı kayıtlar yapılır, ancak Türkiye'de KDV'nin ayrı hesapta gösterilme zorunluluğu olmadığından dolayı daha basit bir şekilde muhasebe kayıtları yapılmakta ve tek bir kayıt içinde hem ilgili hesap, hem de KDV'ye ilişkin kayıt gösterilmektedir. Vergiye tabi işlemleri kanunda belirtilen maddelere esasen dar ve tam mükellef açısından ayırım yapılmaktadır.

Türkiye'de KDV ile ilgili çok geniş düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Azerbaycan VS'ne kıyasla maddeler daha fazla ve daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Her iki ülkede de elektronik ortamda verginin ödemesini yapmak hem zaman kaybı, hem de kolaylık açısından daha avantajlıdır.

## KAYNAKÇA

- CƏFƏROV, Altay (2013), *Əlavə Dəyər Vergisi A-dan Z-yə*, “Monitor Konsaltinq Servis” MMC-nin Kitabxanası Seriyası, Bakı.
- ÇAĞAN, Nami (1985), *Katma Değer Vergisi Kanununun Vergi Hukuku Yönünden Özellik Taşıyan Bir Kısım Hükümleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- ÇALIŞ, Abdulkadir (2017), *Katma Değer Vergisinde İstisna Yerine Sıfır Oranlı Vergi Uygulamasının Olası Sonuçları -*  
<http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/219-14.pdf>
- ÇULHA, Yeter (2013), *Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
- EKBEROV M.Ş., DEMİROV Y.S, MUSTAFAYEV A.Y. (2016) *Əlavə Dəyər Vergisi*, Vergilər Nazirliyi Tədris Mərkəzi, Şamaxı.
- GÜLTEN, Selçuk (2012), *Azərbaycan Ve Türk Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılmalı Genel Analizi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- GÜRLEK, Sedef Pelin (2007), *Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerden Katma Değer Vergisi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- İNALTONG, Ceyhan (2017), *Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- KƏLBİYEV, Yaşar (2001), *Vergiləmənin Nəzəri ve Metodoloji Esasları*, Grifli Nəşriyyatı, Bakı.
- EGESOV, Muzaffer (1973), *Harcama Vergilerine Toplu Bakış*, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan (2008), *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

TUNÇ, Ergül (2007), *Katma Değer Vergisinde İndirim ve İade Uygulamaları*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

UYSAL, Tolga (2007), *Katma Değer Vergisinde Özellik Arz Eden Durumlar ve Muhasebeleştirilmesi*, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mersin.

VƏLİYEV, D.Ə., BALAKİŞİYEVA, Y.N., RƏFİBƏYLİ, İ.R., QARABALOV, E.M., İMANOV, E.E. (2003), *Vergi Hüququ*, Bakı.

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> - Türk Vergi Usul Kanunu.(22.10.2017)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf> – Türkiye Katma Değer Vergisi Kanunu.(13.04.2018)

<http://www.taxes.gov.az/> - Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu (28.01.2018)