

KATMA DEĞER VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

Prof. Dr. İzzettin ÖNDER
I.Ü. İktisat Fakültesi
Öğretim Üyesi

Bir verginin ekonomik etkisini incelemenin birbirinden farklı üç yolu vardır. Bunlardan birincisi, ele alınan vergiyi yeni bir yükümlülük olarak kabul etmek ve kamu harcamalarının etkilerini de gözönünde bulundurmadan, ortaya çıkabilecek sonuçları incelemektir. İkinci yol, ele alınan verginin bir başka gelir kaynağını ikâme ettiği, dolayısıyla kamu gelir ve harcama miktarında bir değişiklik yapmadığı varsayılarak, ikâme eden verginin yerini aldığı vergiye göre etki farkını araştırmaktır. Diferansiyel etki olarak bilinen bu yol, birinciye göre daha komplike, fakat daha anlamlıdır. Üçüncü ve son yol ise, kamu harcamalarının da analize dahil edilmesi ile tüm kamu operasyonunun komple etkisinin araştırılmasıdır. Hiç kuşkusuz, bu son yol en iyi sonucu veriyor olmakla beraber, çok sayıda varsayıma dayanan, en karmaşık yoldur.

1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye'de uygulamaya konulan Katma Değer Vergisi'nin genelde gider vergileri sistemini ikâme ettiği ileri sürüldüğüne göre, diferansiyel etki metodunun uygulanması uygun görülebilir. Bu arada, elde edilen gelirin harcama yolu ile ortaya koyduğu etki de belirlenebilirse, analiz daha da anlamlı olabilir. Ancak, açıktır ki bu tür analiz hem böyle bir makalenin boyutlarını aşar, hem de çok daha yoğun inceleme ve araştırma gerektirir.

Diğer taraftan, tüm resmi ifadelerle karşı, Türkiye'de uygulamasına geçilen KDV sisteminin ikame edilen dolaylı vergilerden daha fazla gelir sağlayacağı düşünülmekte, hatta tasar-

lanmaktadır. Bundan dolayı, diferansiyel analiz yöntemi ciddi bir ayağını kaybetmektedir. Bu düşüncelerle, özellikle Türk KDV sisteminin temel hükümleri de gözönünde bulundurularak, öngörülen yeni verginin, mutlak etkisi üzerinde durulacaktır.

Katma Değer Vergisi, teorik açıklamalar çerçevesinde, en yaygın taban olan gayrisafi milli hasıla üzerine oturtulabileceği gibi, tüketim harcamaları gibi, daha dar bir matraha da oturtulabilmektedir. 1962 Neumark Komisyonu'nun önerileri doğrultusunda, tüm AET ülkeleri ve diğer ilgili ülkelerdeki uygulama biçimleri ile bu vergi tarihi yerini, gelir vergilemesi sistemi içinde, dolaylı bir vergi olarak belirlemiş bulunmaktadır. Vergi tipi olarak ise, tüketim-tipi KDV hakim özelliği oluşturmaktadır. Böyle olunca, gelir dağılımı, kaynak dağılımı ve adalet ile ilgili kavramlar, gelir vergilemesi bağlamı için geliştirilip, anlatıma aktarılacaktır.

Dolaylı bir vergi olarak KDV, vergi yükümlülerinin şahsî ve ailevi durumlarını gözönünde bulandırmayan, objektif nitelikli bir yükümlülük olduğundan, vergi adaleti ile bağdaşmaz. Dikey vergi adaletinde kısmî bir sonuç sağlayabilecek farklı oran yapısı uygulanabildiği dozda, verginin adalet bozma etkisi zayıflayabilir. Buna karşılık, tek oranlı uygulanması halinde, verginin adaletsizliği artar. Zira, gelir artışları karşısında gerileyen tüketim harcamaları varsayımı altında, düz oranlı vergi, gelire göre gerileyen oranlı bir yük görüntüsü ortaya çıkartır.

Türk KDV sisteminde, ilke olarak % 10 ve tek oran benimsenmiş bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile, az sayıda istisna dışında, en zarurî ve temel harcamalar, en lüks ve hatta göstermelik tüketim harcamaları ile aynı oranda vergilendirilmiş olacaktır. Temel gıda maddelerine yapılan harcamalar üzerindeki verginin % 0'a kadar indirilebileceği ifadesi, özellikle uygulamadaki yorum da dikkate alındığında, bir şanssızlık olarak görülmelidir. Daha adil ve kesin çözüm, söz konusu temel mallara yapılan harcamalar üzerindeki vergi oranının, ya % 0 veya çok düşük bir oran olarak kanunda saptanmış ve ilâve bir kararı gerektirmeyecek nitelikte belirlenmesi olabilirdi.

Tek oranlılık bir ilke kararı olarak benimsenmemiş, çoğu AET ülkelerinde olduğu gibi, çoklu oran yapısı getirilmiş olsa idi, idarî zorluklara rağmen, vergi adaleti, tek oranlı yapıya göre daha iyi korunmuş olurdu. Böylece, çok yaygın genel har-

camalardan standart oranda vergi alınırken, zarurî harcamalardan çok düşük oranda, lüks harcamalardan ise, daha yüksek oranda vergi alınarak, hem vergi adaleti daha iyi korunmuş, hem de lüks tüketim cezalandırılmış olabilir.

Özellikle ithal yolu ile yurda giren mallar üzerindeki KDV matrahı, tüm ithalat maliyetini ve bu arada bir çeşit vergi niteliğinde olan "fon"u da kapsadığından, söz konusu kalemler üzerindeki vergi yükü nisbi bir ağırlık kazanmaktadır. KDV sisteminde gizli bir tarife yapısı oluşturan bu uygulama, lüks tüketimi ve/veya genellikle yüksek gelir grubuna dahil kimselerin yaptığı harcamaları görelî olarak daha yüksek oranda vergilendirdiği oranda dikey vergi adaletini gerçekleştirmiş olabilir.

Dolaylı vergiler mal ve hizmet piyasalarında uygulanan vergiler olduğundan, bu piyasadaki tüketici davranışlarını bozma etkileri titizlikle izlenir ve "aşırı yük" olarak anılan, özel sektörde oluşan vergi yüklerinin üzerinde bir yük oluşturmamasına dikkat edilir. Söz konusu aşırı yük, mal piyasasında nisbi fiyat yapısını bozan vergiler tarafından oluşturulur. Bir vergi, tüm mal ve hizmetleri, ünite başına aynı miktar ile tevkif ederse, nisbi fiyatları bozma etkisi olmayacağından, aşırı yük oluşturmaz. Buna karşılık, bir verginin, kapsamı daraldıkça ve/veya oran yapısı çeşitlendikçe aşırı yük yaratma etkisi artar. Bu açıdan KDV, ilke olarak tüm mal ve hizmetleri kapsadığı için, kapsam olarak, aşırı yük yaratma etkisi yok denecek kadar azdır. Bazı malların vergiden istisna edilmesi, söz konusu ilke uygulamasına gölge düşürür nitelikte olabilmekle beraber, bu mallara olan talebin fiyat elâstikiyeti oldukça zayıf olduğundan, aşırı yükün ortaya çıkma olasılığı zayıflar. Kaldı ki, yukarıda da söz edildiği gibi, böyle bir uygulama, diğer bir etkinlik ilkesi olan dikey adalet kavramı bağlamında gerçekleştirilmektedir.

Aşırı vergi yükü, bir yandan vergi oranı, diğer yandan talep elâstikiyeti ile belirlendiğinden ve piyasadaki mal ve hizmetlere olan taleplerin elâstikiyetleri farklı olduğundan, tek vergi oranında da belirli bir aşırı yükün ortaya çıkması kaçınılmazdır. Ancak, açıktır ki, aşırı vergi yükü, görelî olarak talep elâstikliği yüksek olan mal ve hizmet kesimlerinde yoğunlaşacaktır. Söz konusu kesimlerde yürütülen üretim ve tüketim faaliyetlerinin genellikle lüks olduğu ve/veya ekonomide zengin gruplar tarafından yapıldığı varsayılırsa, verginin sebep olduğu ufak kısıcı etki, adalet ilkesi bağlamında eritilebilir. Hatta, salt aşırı yük ilkesi

açısından onanmaması gereken farklı tarife yapısı dahi, adalet ilkesi açısından savunulabilir hale gelir.

Gerçekte, "aşırı yük" ve "gelir dağılımı" kuramları, birbirini dışlayan değil, fakat tamamlayan ilkelerdir. Zira, başlangıç gelir dağılımı âdil olduğu durumda, aşırı vergi yükü oluşturulmasına dikkat edilmesi büyük bir önem kazanır. Buna karşılık, başlangıç gelir dağılımının âdil olmadığı durumlarda, aşırı vergi yükü kuramının içerikten yoksun, mekanik bir görüş haline dönüşmesi kaçınılmaz olur. Bu bakımdan, gelir dağılımının oldukça bozuk olduğu özellikle gelişmekte olan ülkelerde, her türlü verginin ve bu arada mal ve hizmet piyasasında oldukça etkin olabilen dolaylı vergilerin adalet ilkesine yaklaştırılmaya çalışılmaları aşırı yük yaratmama ilkesine önceliği olan bir kuramdır. Bu durumlarda asıl amaç, piyasa fiyatlarını iradi olarak bozarak, lüks tüketim harcamaları üzerine görece olarak daha ağır yük bindirip, böylece bir yandan harcama kalıplarını değiştirmek, diğer yandan da söz konusu harcamaları tevkif ederek, gelir dağılımının düzeltilmesi yönünde etki oluşturmaktadır.

Görülüyor ki, aşırı vergi yükü kavramı, diğer ilkelere birlikte ele alındığında, nisbi önemini yitirmekte, diğer fonksiyonlar da ön plana geçmektedir. Zaten gelir vergilemesi sistemi içinde uygulanan dolaylı vergilerin temel fonksiyonu, nisbi fiyat yapısını korumak olmayıp, tam ters, tercihli mal ve hizmetler lehine bozmaktır. Bunu yapmanın yolu da, zaruri mal olarak nitelendirilen mal ve hizmetler üzerindeki vergi yükünü hafifletmek ve/veya lüks mallar üzerindeki yükü ise, ağırlaştırmaktadır. Bu tür dolaylı vergilerin ikinci işlevi de, tüketimi kısımlıdır. Geniş halk kitlelerinin yaygın tüketimini oluşturan zaruri malların tüketiminin, vergi mekanizması ile kısılmaya çalışılması sosyal adalet düşüncesi ile bağdaşmaz. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde geçerli olan göstermelik tüketim ve lüks tüketim bu verginin esas konusunu oluşturmalıdır. Yine bu bağlamda, temel gıda maddeleri, sağlık ve kültür giderleri, hiçbir zaman, diğer harcama kalemleri ile aynı oranda vergilendirilmemelidir.

Dolaylı vergilerin kendileri objektif vergi niteliğinde olduğundan, gelir vergileri ile bir arada ele alındığında, gelir vergilerinin sübjektif yapısını bozmaktadır. Bu etkinin hafifletilmesi, yine farklı mallar üzerine yapılan harcamaların farklı oranlara tabi olması ile mümkün olmaktadır.

Tüm dolaylı vergiler ve bu aileye dahil olan KDV, yansıma yolu ile, nihai olarak, gelirler üzerine oturur. Verginin ileriye yansımaları, mal ve hizmet fiyatlarının artması ve böylece sabit faktör gelirlerinin reel değerinin düşmesi anlamına gelir. Verginin geriye yansımaları ise, en uç halde, mal ve hizmet fiyatlarında bir artış gözlenmeden, üretim faktörleri gelirlerinin parasal olarak azalması anlamına gelir. Gerçek hayatta görülen durumlar, çok istisnai koşullar oluşmadığı sürece, genellikle bu iki uç halin ortasında kalan, kısmen ileri-kısmen geri yansıma şeklinde oluşmaktadır. Gerek ileri, gerek geri yansımalar, bir yandan piyasa tiplerine diğer yandan ise, piyasa faktörlerine bağlı bulunmaktadır. Verginin ilk etkisinin olduğu mal piyasasında ileri ve geri yansıma, önce piyasa tipine göre ele alındığında, monopol piyasada ileri yansıma şiddeti rekabet piyasasındakinden daha düşüktür. Diğer bir ifade ile, monopolcü piyasada vergi, daha çok geriye, üretim faktörlerine doğru yansırken, tam rekabet piyasasında ileri doğru yansır.

Yansımada piyasa faktörlerinin rolü ise, şu şekilde özetlenebilir: Veri arz fonksiyonu varsayımı altında, talep elastikliği azaldıkça vergi ileriye, talep elastikliği arttıkça geriye yansıma ortaya çıkar. Buna karşılık, veri talep fonksiyonu varsayımı altında, arz elastikiyeti azaldıkça vergi geriye, arz elastikiyeti arttıkça ileriye doğru yansır. Ekonomide işsizlik ve atıl kapasite olduğu sürece, alternatif maliyet sıfıra yaklaşacağından, arz elastikiyeti yükselmeye, buna karşılık tam istihdam ve tam kapasiteye yaklaşıldıkça arz elastikiyeti azalmaya başlayacaktır.

Verginin ileri ve/veya geri yansımaları, mikro vergi adaleti ile ilgilidir; diğer bir ifade ile, yansıma yönü ve şiddeti kamu finansmanının yük dağılımını belirler. Meselenin önemi de bundan kaynaklanmaktadır. Verginin tümü ile geriye, üretim faktörlerine yansiyabildiği farazi bir durumda, ekonomide hiçbir fiyat artışı görülmez. Ancak, böyle bir durum, vergi adaleti açısından hiçbir önem taşımadığı gibi, vergi faktör piyasasında pazarlık gücü zayıf olan, nispeten bol faktör üzerinde yoğunlaşacağından, adalet ilkelerine ters dahi düşebilir. Buna karşılık, verginin ileriye doğru, mal ve hizmet fiyatları üzerine yansıdığını düşünürsek, o zaman, vergi tarifesine bağlı olarak verginin adalet bozucu etkisi değişir. Düz oranlı bir vergi durumunda, gelire göre azalan oranlı bir yük ortaya çıkacağından, adalet ilkesi çok bozulmuş olacağı halde, mallara göre bir miktar oran farklılığı yapılmış tarife halinde ise, gelire göre azalan oranlılık etkisi

hafiflemiş olacağından, adalet ilkesi birinciye göre daha az bozulacaktır. Dolaylı vergilerde, amaç nihai olarak bireysel gelirlere ulaşmak olduğu halde, faktör gelirlerini hedef almak değildir. Çünkü, bir defa bu fonksiyon gelir vergisine ait olduğu gibi, ikinci olarak da, harcamaların mutlaka faktör gelirlerinden yapılması şart değildir. Bireyler, faktör geliri dışında elde ettikleri kaynaklardan da harcama yapar. Soruna bu açıdan bakınca, verginin mal ve hizmet piyasasındaki fiyat etkisi önem kazanmaktadır. Diğer bir deyişle, söz konusu dolaylı vergilerin öncelikle ileriye yansımaları arzulanan politikalara daha uygundur. Nitekim, milli gelir hesaplarında da, piyasa fiyatları ile milli gelirden faktör fiyatları ile milli gelire inilirken yapılan işlem, dolaylı vergilerin, ileriye doğru yansıdığı varsayımına dayanmaktadır. Böyle olunca da, vergiler ileriye yansıdığı varsayımı altında, adalet vs. ilkelerini gerçekleştirecek şekilde tasarlanmalıdır.

Türk KDV sistemini bütünleyen bir uygulama olarak görülen ücretlilere vergi iadesi, verginin gelire göre azalan oranlılık şiddetini hafifletmektedir. Ancak, arzulanan sonucun başarılı bir şekilde elde edilebilmesi için, sistemden yararlanan grubun iyi seçilmesi ve sistemin etkin bir şekilde işletilmesi kaçınılmazdır.

AET ülkelerinde uygulanan KDV, sadece tüketim harcamalarını kapsayan, tüketim tipi vergidir. Bu sistemde, yatırım harcamaları vergilendirilmemekte, sadece tüketim harcamaları vergi kapsamına alınmaktadır. Doğaldır ki, yatırım malları, amortisman payları ile ancak tüketime dahil olduğu zaman vergi matrahı kapsamına girmektedir.

Yatırım harcamalarını vergilendirmenin bir mantığı yoktur. Zira, yatırıma ayrılmış fonlar gelir vergisi kapsamında vergilendirilmiş olduğu gibi, yatırımın kendisi de, zaman içinde tüketim biçiminde eridikçe, harcama vergisine konu olacaktır. Bu sebepten dolayı, yatırım harcamalarının vergilendirilmesi, kamuya gelir sağlama dışında bir amaç gütmemektedir.

Türk KDV sisteminde ilke olarak yatırım harcamaları da vergiye dahil olmakta, ancak 5 yıl içinde 5 eşit taksitte, peşin ödenen vergi fiyatlara yansıtılarak, geri alınmış olmaktadır. Sonradan yapılan değişiklikle, teşvik belgesine bağlanan yatırım harcamaları bir yıl içinde itfa edilmektedir. Bu hükmün, ortaya ko-

yacağı finansman ve faiz sorunu, kapital malları ile emeğin nisbi fiyatını, birincisi aleyhine bozup, böylece, faktör piyasasında aşırı vergi yükü oluşturacağı gibi, yatırım teknolojilerinin seçiminde de, sermaye aleyhine, emek lehine tercihlerin oluşmasına yol açacaktır.

Eğitim harcamaları üzerine salınan KDV'de aynı şekilde değerlendirilmelidir. Eğitim, beşeri sermaye üzerine yapılan bir yatırım harcamasıdır. Bu sebepten dolayı, tüketim tipi KDV matrahı içine dahil edilmemesi gerekir.

Katma Değer Vergisi'nin mikro anlamda fiyatlara etkisi, hiç kuşkusuz para politikasının çalışma düzeyine bağlı olarak ortaya çıkar. Her vergi gibi, KDV de özel sektör ekonomik faaliyetleri üzerinde kısıcı etki yapar. Ancak, bu etki, neo-klasik bir düşünce sistemi içinde, rahat ve otomatik bir biçimde ortaya çıkmaz. Ekonomilerde, fiyatlar geriye doğru rijid olduğu gibi, faktör bileşimleri de fazla esnek değildir. Bu bakımdan, gerileme yönünde baskı altına giren ekonomi direnecek, para arzı (emisyon veya kredili satışlar vs.) üzerinde zorlayıcı baskı yapacaktır. Para arzının artması halinde, KDV uygulaması ile bir fiyat sıçraması görülecektir. Ancak, bu olay, makro anlamda enflasyonist bir olgu olarak alınmamalıdır.

KDV'nin makro düzeydeki etkilerine gelince, fiyatlar genel düzeyi üzerinde enflasyonist bir etki yapabilmesi için üretimi, tüketimden daha hızlı kısması gerekir. Ancak, böyle bir durumda KDV'nin enflasyonist etkisi ortaya çıkabilir.

KDV, ad-valorem bir vergi olduğundan, tarife yapısına bağlı olarak, belirli dozda anti-konjonktürel bir etkiye sahip olabilir. Vergi geliri, fiyat değişmelerini, değişme yönünde izleyeceğinden, kamu otoritelerinin eline anti-konjonktürel bir araç sağlamış olur. Vergi oranı yüksek oldukça ve/veya artan oranlı tarife uygulandıkça verginin anti-konjonktürel etkisi artar. Söz konusu etki, düz oranlı vergide oldukça zayıf ortaya çıkar.

KDV geniş matraha oturan ve bol gelir sağlayan bir vergi türüdür. Bu işlevi ile vergi, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarmaktadır. Bu aktarım sektörlerarası verimlilik farkı olmadığı sürece, enflasyonist bir sürece yol açmaz. Ancak, kamu sektörünün özel sektörden daha az etkin olduğu varsayımı altında, bu sektöre kaynak aktarmak, ekonomide toplam talebi kıs-

madan toplam arzı kısmak anlamına gelmektedir. Böyle bir süreç ise, kronik enflasyon dokusunun oluşmasına yol açar. Bundan dolayı, kamu ve özel sektörlerin marjinal verimlilikleri incelenerek, kaynak aktarımının normatif kuralı buna göre oluşturulmalıdır.

Katma Değer Vergisi, teorik yapısı ile, işletmelerin birleşme ve parçalanmaları üzerinde etkili olmaz. Çünkü, yaratılan katma değer, işletmeler büyüdükçe artacak, küçüldükçe azalacağı halde, işletme üzerinde bir yük kalmayacağından, büyüklük ile ilgili kararlarda vergi etkin olmaz. Ancak, KDV bir tür peşin ödeme mekanizması getirdiğinden, katma değer yaratılıp, satılincaya kadar uzun sürenin geçtiği durumlarda işletmeler alımları için fiili vergi ödeme durumunda olmamak amacı ile dikey birleşmeye teşvik sağlanmış olabilir.

KDV, kayıt ve faturalama düzeni sağlamada etkin olabildiği sürece, hem kendi denetimi, hem de diğer vergilerin, özellikle gelir-kurumlar vergilerinin denetimini sağlayarak, gelir artışına yol açabilir. Bu açıdan gerek yükümlü, gerek devlet önemli bir kayıt sistemine sokulmuş olabilir. Bu husus ise, verginin ileri ve iyi tekniklerinden biridir.

İdareye gelir sağlama açısından KDV, hiç kuşkusuz, gerek geniş matrahi ile gerek ad-valorem tarife yapısı ile diğer dolaylı vergilerden daha üstündür. Bu vergi, yaygın tabanı ile bol gelir sağlayan bir gelir elemanı olduğu gibi, fiyat artışlarını da izleyerek, böylece enflasyona karşı, spesifik vergilerden daha duyarlı ve etkili bir sonuç sağlar.

KAYNAKÇA

- Due, John F.: "Value Added Taxation in Developing Countries", **Taxation and Development**, N.I. Wang (ed.), Praeger Publishers, New York, 1976.
- Huiskamp, J.C.L.: "A New IVA Paradox", **Bulletin for International Documentation**, January 1968.
- Musgrave, R.A. and Musgrave, P.B.: **Public Finance in Theory and Practice**, 3 rd. ed., MacGraw-Hill, London, 1980.
- Oakland, William H.: "The Theory of Value Added Tax: A Comparison of Tax Bases", **National Tax Journal**, June, 1967.
- Shoup, Carl S.: "Theory and Background of Value Added Tax", **Proceedings, Forty-Eighth National Tax Conference**, 1955, Sacramento, California, National Tax Association, 1956.

- Shoup, Carl S.: "Consumption Tax, Wages Tax, and Value Added Tax, Consumption Type", **National Tax Journal**, June, 1968.
- Shoup, Carl S.: **Public finance**, Aldine, 1969.
- Sullivan, Clara K.: **The Tax on Value, Added**, Columbia University Press, New York, 1965.
- Tait, A.: **Value Added Tax**, Mc Graw-Hill, London, 1972.