

I.Ü. İktisat Fakültesi

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları

30. Seri/Yıl 1984 - 1985

## DÜNYADA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI (\*)

Dr. Tülay ARIN

I.Ü. İktisat Fakültesi

Öğretim Üyesi

Bu makale dünyada katma değer vergisi (KDV) uygulayan ülkelerin vergi sistemlerine ve uygulama deneyimlerine toplu olarak bakmayı amaçlamaktadır. Türkiye'de 1985 yılı başından itibaren uygulamaya giren KDV sistemine de yer yer atıf yapılacaktır.

### I. Dünyada Katma Değer Vergisine Toplu Bir Bakış (1)

#### A-Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulayan Ülkeler

Vergi sistemleri bakımından 1960'ların ortalarından itibaren günümüze kadarki dönemde dünyada görülen en belirgin gelişme, katma değer vergisinin giderek daha çok sayıda devlet tarafından kabul edilmesi ve KDV'nin yaygınlaşmasıdır (Bkz. Tablo). 1960'larda KDV uygulayan 4 Avrupa ülkesi ile 3 Latin Amerika ülkesi varken, 1977'de bu sayı 23'e ulaşmıştır. Günümüzde de (saptayabildiğimiz kadarıyla) 33 ülke 1985'e KDV uygulayarak girmiştir. Bu ülkelerin 12'si Avrupa ülkesidir ve 9'u Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AET) üyedir. Latin Amerika ülkeleri KDV uygulayan ülkeler grubunun en büyük parçasıdır ve Latin Amerika ülkelerinin çoğunluğunu oluşturan 16 ülkede KDV yürürlüktedir. KDV uygulayan Asya ülkelerinin sayısı ise 1984'e gelinceye kadar sadece 3'dür. 1984'de ise KDV'yi vergi sistemine dahil eden Endonezya ve Türkiye ile birlikte bu sadece 5 ülkeye çıkmaktadır. Afrika'da modern anlamda KDV uygulayan ülke yoktur. Fakat az sayıda ülke bazı gider vergilerini, özellikle istihsal vergisini KDV'de olduğu gibi vergi indirimi yöntemi kulla-

(\*) Bu makale Aralık 1984'de kaleme alınmıştır.

**TABLO : DÜNYA'DA KATMA DEĞER VERGİSİ**

Ülke	Yürürlüğe Giriş Tarihi	Standart Oran %			
		İlk yıl	1978	1980	1983
<b>AET Ülkeleri</b>					
Danimarka	1967	10	15	22	22
Fransa	1968	16.7	17.6	18.6	18.6
Almanya	1968	10	12	13	13
Hollanda	1969	12	18	18	18
Lüksemburg	1970	8	10	10	10
Belçika	1971	16	16	17	10
İrlanda	1972	16.4	20	20	30
İtalya	1973	12	12	18	18
İngiltere	1973	10	8	15	15
<b>Diğer Avrupa Ülkeleri</b>					
İsveç	1969	11.1	17.1	23.5	23.5
Norveç	1970	20	20	20	20
Avusturya	1973	16	18	18	18
<b>Latin Amerika</b>					
Kolombiya	1963	İlk yıl	1977	1983	
Brezilya (Eyalet)	1965	Çeşitli	4-6-10-15-35	Çeşitli	
Uruguay	1967	14	12.3-17.6	Çeşitli	
Ekvator	1970	20	20	18	
Bolivya	1973	4	4	5	
Peru	1973	5	5	5	
Kosta Rika	1975	22	22	16	
Arjantin	1975	8	8	10	
Şili	1975	16	16	18	
Honduras	1975	20	20	20	
Panama	1977	3	3	5	
Nikaragua	1978	5	5	5	
Meksika	1980	10		10	
Haiti	1982	10		10	
Guatemala	1983	7		7	
Dominik Cum.	1983	6		6	
<b>Asya</b>					
İsrail	1976	8		15	
Kore	1977	10			
Tayvan	1978	10			
Endonezya	1984	10			
Türkiye	1985	10			

**TABLO : DÜNYA'DA KATMA DEĞER VERGİSİ**

Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı - %			GSYİH İçindeki Payı		
İlk Yıl	1978	1980	İlk Yıl	1978	1980
18.7	21.2	22.0	6.8	9.2	10.1
26.8	21.6	21.0	9.7	8.6	9.0
16.6	15.1	17.0	5.6	5.7	6.3
14.6	16.0	16.4	5.8	7.5	
11.9	10.4	11.0	4.1	5.2	4.9
19.4	17.6	16.0	7.1	7.8	7.3
16.3	19.5	15.0	5.1	6.5	5.4
17.3	14.2	16.0	4.9	4.6	5.1
8.9	9.0	14.0	3.1	3.1	5.1
14.1	13.2	13.0	4.2	7.0	6.6
22.7	20.4	18.0	9.6	9.6	8.6
19.0	19.7	20.0	7.3	8.2	8.3
8.9(1)	20.8	20.1			
65.1(1)	52.1	40.0			
44.0(1)	67.4	57.2			
17.6(1)	19.8	21.2			
31.6(2)	26.9	31.6			
40.2(2)	49.7	40.3			
43.3	42.7	44.5			
45.1	57.6	52.3			
48.3	65.1	67.4			
34.6	28.9	26.1			
13.8	13.8	29.6			
51.5	51.5	53.8			
25.1	37.6(3)	25.1			
14.7	10.5(3)	11.0			
-	37.9(3)	43.9(3)			
-	27.1(3)	27.2(3)			
12		21(4)			
7					
-					
-					
-		20			

Not : (1) 1978, (2) 1975 (3),  
KDV'den önce (4) 1985 tahmini.

Kaynak : Cnossen 1975, s. 208-224;  
Cnossen 1977, s. 464-65; Cnossen  
1983, s. 148; Aaron 1981, s. 14;  
Lima ve Costa 1984, s. 379, 381;  
-Pic 1984, s. 456; Siong 1984, s.  
133.

arak uygulamaktadır. (Bunlar 1977'de Fildişi Sahili, Madagaskar, Fas, Senegal gibi, tarihsel olarak Fransa etkisinde kalmış ülkelerdir).

Bütün bu gelişmelere karşın, KDV'yi kabul eden ülkelerin sayısı yavaş artmaktadır. 1974'de sosyalist ülkeler dışında kalan 124 ülkenin sadece 80'i gider vergileri uygulamaktaydı, bunların sadece 20'si KDV türü satış vergilerini benimsemişti. AET ülkeleri dışındaki gelişmekte olan 8 ülkede ise verginin kapsamı sınırlı idi (2). 1977'de ise sosyalist ülkeler dışında kalan 128 ülkenin sadece üçte birinde satış vergisi uygulanmakta, sadece 23 ülkede KDV türü satış vergilerine rastlanmaktaydı (3).

1983'ün sonunda 24 Latin Amerika ve Karayipler ülkesinden 18'i ulusal ya da federal düzeyde genel gider vergisi uygulamakta, 16'sında ise bu KDV türünde yürürlükte idi. Yani bu tarihe gelinceye kadar Latin Amerika ülkelerinin büyük bir kısmı KDV sistemine geçmişler, ayrıca KDV'ni üretim ve dağıtımın her aşamasına doğru yaygınlaştırmışlardır (4).

## **B-Katma Değer Vergisi Sistemlerinin Genel Özellikleri**

Avrupa ülkeleri ve Latin Amerika ülkeleri KDV uygulayan iki ana grubu oluşturdukları için daha sonraki bölümlerde ayrı ayrı ele alınacaktır. Bu bölümde KDV sistemlerinin ortak bazı özelliklerine atıf yapılacaktır.

1-KDV üretim ve dağıtım aşamalarının tümünde ya da hemen tümünde yaratılan katma değer üzerinden alınan bir genel satış vergisidir. 1977'de iki KDV modeline rastlanmaktaydı. AET modeli perakende satış aşamasını da kapsar ve bütün yatırım malları için ödenen vergilerin indirilmesine izin verir. AET modeli en geniş kapsamlı olanıdır. Diğer modellerde kapsam görece daha sınırlıdır. Bazıları perakende satış aşamasını ya da hizmetlerin tümünü kapsamayabilir. Belli yatırım malları için indirim tanımayabilir (5). 1977'den itibaren, 1980'lerde, AET modeli ile diğer modeller birbirine yaklaşmakta, ya da KDV'nin yeni kabul edildiği ülkelerde AET modeline daha yakın modeller kabul görmektedir (Örneğin Kore ve Tayvan'da. Arjantin'de 6 yıl sonra 1981'de KDV genel bir vergiye dönüştü. Endonezya ve Türkiye'de kapsamlı bir vergi yürürlüğe girdi). (6)

2-Kuramsal olarak geniş kapsamlı olmasına karşın, KDV uy-

gulamada genel bir vergi değildir. Her ÷lkede farklı büyüklükte de olsa, geniş alanlar vergi kapsamı dışında kalmaktadır. İktisadi, sosyal, kültürel, teknik ve idari nedenlerle bazı olanlar KDV'den istisna edilmektedir. Küçük esnaf ve küçük çiftçiler için özel rejimler uygulanmaktadır. İstisnalar genellikle temel ihtiyaç olarak tanımlanan konuları, sosyal ve kültürel amaçlı bazı alanları, iktisadi teşvik amacıyla bazı yatırım, ara malı ve hammadde konularını, bazı hizmetleri içermektedir. Gelişmiş ÷lkelerde ilk iki alan önem taşımaktadır. Türkiye'de sosyal ve kültürel ihtiyaçlar ve temel ihtiyaçlar istisnaları pekçok ÷lkeye göre daha sınırlı tutulmuştur.

3-KDV sistemine geçişte genellikle dolaylı vergi sistemlerinin rasyonelleştirilmesi temel amaç olmuştur. Bu rasyonelleştirmenin ardında yatan nedenler ve endişeler farklı ÷lkelerde farklı olabilir. Öte yandan KDV devlet harcamalarının hızla yükseldiğı ve bütçe açıklarının ortaya çıktığı dönemlerde büyük miktarlarda vergi geliri toplama amacına hizmet etmiştir. Vergi hadleri de zaman içinde yükselmiştir. Bazı ÷lkelerde KDV en büyük devlet gelir kaynağı haline gelmiştir, ya da gelme yolundadır.

4-KDV genellikle yayılı muamele vergilerinin ve çok sayıda özel tüketim vergisinin uygulandığı ÷lkelerde bu vergilerin yerine geçmiştir.

5-Genellikle tüketim tipi KDV benimsenmektedir. Saf haliyle tüketim tipi KDV'de herhangi bir firmanın ödeyeceğı vergiden yatırım malları alımı için ödediğı vergi düşölür. Gelir tipi KDV'nde ise yatırım mallarının tümünün vergisi değıil belli bir amortismanına tabi kısmının vergisi düşölür. Bu tür bir vergi Arjantin'de uygulanmaktadır. Türkiye'deki KDV tipi de buna yakındır. Gayri safi hasıla tipi KDV ise yatırım malları için ödenen verginin indirilmesine izin vermez. Bu tip hiçbir ÷lkede uygulanmamaktadır. (7)

6-Vergi indirimi yöntemi (ya da vergi kredisi yöntemi) Türkiye de dahil evrensel olarak kabul gören yöntemdir. Girdi alımları için ödenen vergi, çıktı satışları üzerinden toplanan vergiden çıkartılmakta, yani ödenen ve toplanan KDV beyannamelerde açıkça gösterilmektedir.

7-Avrupa'daki bütün KDV sistemleri, standart veya temel

bir oran yanında, daha düşük ve daha yüksek oranlar kullanarak KDV oranlarını farklılaştırmaktadır. Latin Amerika ülkelerinde ise tek oran uygulayan ülkeler çoğunluktadır. Bunun yanında özel satış vergileri uygulanmaktadır. Türk KDV sistemi ise geçiş döneminde tek oran benimsemiştir. Daha sonra sadece bazı temel gıda maddeleri için daha düşük bir oran uygulanacaktır. Bütün ülkelerde ihracata uygulanan vergi oranı sıfırdır. (Standart oranlar için Bkz. Tablo).

## **II. Ülke Gruplarında Katma Değer Vergisi Sistemleri**

### **A. Avrupa Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması (8)**

#### **1. KDV'ne Geçiş :**

Avrupa ülkelerinde KDV'ne geçiş genellikle oldukça az pürüzlü olmuştur. Ülkeler genellikle KDV'nin yerini aldığı vergilerin getirdiği gelirleri sağlamak amacıyla KDV sistemini kurmuştur. Avrupa'da toptan satış vergileri yavaş yavaş, fakat kesin olarak ortadan kalkmakta, bunun yerini KDV ya da perakende satış vergileri almaktadır. En popüler satış vergisi türü KDV'dir. En geniş kapsamlı ve toplu muamele vergilerine kıyasla daha yüksek oranlı vergi olmasından dolayı, KDV satış vergilerinden sağlanabilecek en yüksek geliri getirmektedir.

Fakat, KDV'ye geçiş, görece az sorunlu olmasına karşın, genellikle uzun zaman almıştır. AET ülkelerinde KDV'ne geçişteki asıl amaç satış vergilerini ahenkleştirmek ve satış vergilerinin dış ticaret önünde engel oluşturmasını önlemek olmuştur. KDV sisteminde vergi indirim yöntemi hem girdiler hem de yatırım malları için uygulanacak, vergi üretimin ilk aşamasından satışların son aşamasına kadar uzanacak, ithalatı ve yurt içi üretimi benzer biçimde vergilendirilecek, ihracatta tümüyle vergi iadesi yapılacağı için ihracat vergiden temizlenmiş olarak dış ticarete girecekti. 1967'de AET Bakanlar Konseyi KDV'ne geçiş anlaşması yaptı ve 1970'de geçişin sağlanması üzerinde anlaştı. Topluluğa giren yeni üyeler de dahil üyelerin tümü 1973'e kadar KDV sistemine geçtiler. Bu arada AET üyesi olmayan bazı Avrupa ülkeleri de KDV sistemini kabul etti (Bakınız Tablo). 1977'de çıkarılan bir direktif KDV sistemlerini ortak tanımlara bağladı, istisnalar üzerinde anlaşma yapıldı. Kısaca, KDV'nin AET içinde yerleşmesi 6 yıl, epeyce ahenkleştirilmesi ise 10 yıl aldı (9). Ayrıca Yunanistan AET'ye girdikten sonra 1984'den

önce KDV uygulaması yapma yükümlülüğünü kabul etti. Fakat 1983 yılının ortalarında, Avrupa Toplulukları Komisyonu, Yunanistan'ın başvurusu üzerine, KDV'nin uygulamaya konacağı tarihi erteledi. Son durumda hedeflenen tarih 1986 yılı oldu. AET'ye girmeyi uman İspanya ve Portekiz de çok yakında KDV uygulamasına geçmeyi planlanmaktaydı.

Avrupa ülkeleri, gelişmiş vergi sistemlerine sahip olmalarına karşın, uygulamaya uzun hazırlık dönemlerinden sonra geçebilmişlerdir. Fransa KDV'ne öncülük etmiştir. KDV ilk önce 1954'de Fransa'da sadece sanayi kesimine uygulanacak tüketim tipi vergi olarak başlamış, ancak 1979'da hemen tüm malları kapsayacak şekilde genişletilebilmiştir. 1968'de hizmetler ayrı vergilendirilmekten vazgeçilerek KDV kapsamına alınmış, 1979'da serbest meslekler de dahil hemen tüm iktisadi faaliyetler kapsanmıştır. Vergi halâ tarımı, bazı serbest meslekleri, mali hizmetleri ve devlet kesimini kapsamamaktadır (10).

İtalya KDV'ne, 1967 AET anlaşmasıyla öngörülen süreden üç yıl sonra, yani anlaşmadan 6 yıl sonra 1973'de geçilebilmiş, sistem ancak 1979'da AET'nin 1977 direktifine uygun hale getirilebilmiştir. Bu arada KDV ile ilgili 79 yasa çıkarılmış, 80'den fazla kararname yayınlanmıştır. Buna rağmen hala KDV uygulamasının en başarısız olduğu Avrupa ülkesi İtalya'dır (11).

Hollanda KDV'ne en rahat geçen ülkelerden biri olmuştur, buna rağmen geçiş uzun bir zaman dönemini kapsamıştır. Daha 1967'de AET direktifinden önce Hollanda Maliye Bakanlığı bir yasa taslağı hazırlayıp toplumun çeşitli kesimlerinin örgütlerine tartışılmak üzere sunmuştu. 1968 ortasında kabul edilen yasadan sonra uzun ve yoğun bir kamu eğitimi programı ve kampanyası başlatıldı. Ayrıca geçiş sorunlarını çözmek amacıyla 1972 sonuna kadar uygulanan geçiş dönemi hükümleri getirildi (12).

İngiltere'de tartışması 1960'ların ortalarından itibaren yapılmaya başlanan KDV'nin uygulamaya konacağı, 1972 yılında, yani yasanın yürürlüğe girmesinden bir yıl önce ilan edildi. Hükümet KDV'nin temel oranını ve kapsamını ilan etti. Parlamento bundan sonra yasa tasarısını tartışmaya başladı. Ağustos 1972'de vergiye tabi olacakların vergi idarelerince kayıtları yapılmaya başlandı. 1973 bütçesi ile KDV uygulamaya kondu (13).

Almanya'da muamele vergisi sisteminin reformu 1950'lerde

çok yoğun ve yaygın olarak tartışılmaya başladı. 1963'de Federal Hükümet gelir tipi bir KDV tasarısı hazırlayarak eyaletlere gönderdi, fakat tasarı reddedildi. 1965'de yeniden sunulan bir tasarı üzerinde 1967'ye kadar meclis araştırması ve meclis tartışması sürdü. Tasarı nihayet 1968'de kabul edildi. Yani KDV uygulamasına geçilmeden önce üç yıl yoğun olarak kamuoyunda ve meclislerde tartışıldı (14).

Yukarıdaki bilgiler de göstermektedir ki, hiçbir Avrupa ülkesinde KDV'nin kamuoyunda tartışılması ve geçiş süresi kısa olmamıştır. Yasalaşma süresi ve uygulamaya geçiş süresi Türkiye'deki kadar kısa olan başka bir ülkeye rastlanmamaktadır.

Bazı gelişmiş ülkelerde ise KDV uzun süre tartışıldıktan sonra bile yasalaşmamıştır. Örneğin Japonya'da KDV tasarısı çok büyük bir tepki gördüğü için rafa kaldırılmıştır. Tepkiler KDV'nin fiyatları yükselteceği, vergi yükünü genel olarak yükselteceği ve vergi sisteminin regressifliğini arttıracığı gerekçeleriyle yoğunlaşmıştı. İsviçre'de de 1974'de bir KDV tasarısı hazırlandı. Amaç varolan toptan ve perakende satış vergilerinin yarattığı, yatırım malları üzerinden alınan vergilerin yarattığı çarpıklıkları önlemek ve daha çok gelir sağlamaktır. Referandum sunulan KDV tasarısı Haziran 1977'de halkoyu tarafından reddedildi (15).

## 2. Tüketim Tipi KDV ve Vergi İndirimi Yöntemi :

Avrupa ülkelerinde tüketim tipi KDV genel kabul görmüştür. Bu tipin seçilmesinin nedeni, yatırım malları amortismanının zaten gelir üzerinden alınan verginin matrahından düşülmesi, yani masraf kaydedilmesidir. Yatırım malları üzerindeki verginin tümü satışlar üzerinden toplanan vergiden bir defada düşülebilmektedir. Vergi indirimi ya da vergi kredisi yöntemi, matrahdan matrah indirme yöntemine kıyasla, ödenen ve toplanan verginin açıkça gösterilmesi bakımından tercih edilmektedir. Vergi indirim yöntemi otokontrolü kolaylaştırıcı bir yöntemdir.

## 3 - İstisnalar :

Bütün AET ülkeleri ve genellikle Avrupa ülkeleri şu konuları KDV'den istisna etmektedir (16).



- Özel kesim ya da devlet kesimi tarafından sunulan tıp, dişhekimliği hizmetleri, eğitim ve kültür faaliyetleri, haberleşme hizmetleri, ticari olmayan radyo ve TV yayınları,

- Sigorta, banka hizmetleri, mali muameleler (kasa kiralama ve mali danışmanlık hizmetleri hariç). Ek olarak İngiltere'de daha önce kullanılmış konut satışları,

- İhracatta satılan mal üzerindeki verginin tümü iade edilmektedir.

- Küçük esnafa ve küçük çiftçiye özel vergilendirme rejimi uygulanmaktadır.

- Devlet kesimi nihai tüketici sayılmaktadır. Dolayısıyla muameleleri vergilendirilmektedir.

#### 4 - KDV Oranları :

AET içinde verginin kapsamının oldukça ahenkleştirilebilmesine karşın KDV oranları ülkeden ülkeye çok değişmektedir.

Standart ya da temel oran % 10 ile % 30 arasında değişmektedir. (Bkz. Tablo). Danimarka hariç, ülkelerin hepsi bir ya da birden fazla düşük oran uygulamaktadır. Düşük ya da sıfır oranlar temel ihtiyaç sayılan konulara uygulanmakta, tarımsal mallar ve yiyecek, ilaç ve tıp, kitap ve gazete, kitle taşımacılığı gibi konuları kapsamaktadır. İrlanda, İtalya ve İngiltere kumaş, giyim, ayakkabı, elektrik, konut ısınması amacıyla kullanılan yakıt gibi konuları da dahil etmektedir. İrlanda ve İngiltere'den bu konulara sıfır vergi uygulanmaktadır.

Bazı ülkeler yükseltilmiş oranlar da uygulamaktadır. Otomobil, odio-vizüel aletler, mücevher ve kürk, parfümeri ve kozmetik mallar bu yüksek oranlara tabi olmaktadır. Ek olarak, çok sınırlı sayıda mal için de olsa özel tüketim vergileri kullanılmaktadır.

İstisnalar ve farklı oranların kullanılması KDV matrahını önemli ölçüde daraltmaktadır. Örneğin farklı ülkelerde toplanan KDV'nin % 60'ı ile % 78'i standart orana tabi iken (Danimarka'da % 100), düşük veya sıfır orana tabi kısmı % 20 ile % 40 arasında değişmektedir. İrlanda'da KDV'nin kapsamının yarısı sıfır

ya da % 5 oranında vergilendirilmektedir. Yükseltilmiş oran ise KDV matrahının ancak % 5-7'sine uygulamaktadır (17).

Son yıllarda çeşitli ülkeler KDV idaresini kolaylaştırmak için farklılaştırılmış oranların sayısını sınırlanmışlardır. AET Komisyonu 1980 tarihli bir raporunda ikili bir oran yapısını ahenkleştirmeyi, tarımsal mallar ve gıda maddeleri için daha düşük oranların, diğer bütün mal ve hizmetler için standard oranların kullanılmasını önermiştir. Standard oran için % 15-17, düşük oran için % 3-5 önerilmiştir (18).

## B. Asya Ülkelerinde Katma Değer Vergisi

Asya ülkelerinde KDV uygulaması sınırlıdır ve bu konuda bilgi de azdır. Gelişmekte olan ülkelerden Latin Amerika'dakiler dışında 5 ülkede KDV sistemi vardır. İsrail 1976'da KDV'ni kabul etmiştir. Fakat aynı zamanda çok farklılaştırılmış bir yapıya sahip muamele vergilerinin büyük bir kısmını da korumuştur. Bu nedenle İsrail'de KDV genişletilmiş özel muamele vergisi olarak görülmektedir. İsrail'in KDV ile ilgili deneyimi enflasyon ile KDV arasındaki ilişkiyi yansıması bakımından ilginçtir. İki aylık beyanname dönemi 1985'de bir aylık döneme indirilmektedir. Buna neden hızı ayda % 7'ye yükselen yüksek enflasyondur. Sadece beyanname döneminin kısaltılması sonucunda KDV gelirlerinde % 6,5'luk bir artış beklenmekte ve bu artışın gerçek vergi gelirlerindeki azalışı fazlasıyla telafi edeceği tahmin edilmektedir (19).

Güney Kore 1977'de AET tipi bir KDV sistemi uygulamaya koymuştur. Bu vergi ayrıca bir özel muamele vergisi sistemi ile desteklenmekte, bazı lüks mal ve hizmetler için de ek vergi alınmaktadır. Tayvan'da 1977'de benzer bir KDV sistemi kabul etmiştir (20).

Endonezya'da 1983'de, gelir vergisi, vergi usulü ve KDV'ni içeren geniş kapsamlı bir vergi reformu yapılmış ve KDV bu vergi reformu paketi içinde diğer vergilerle ahenkleştirilmiştir. KDV bir yıl sonra Temmuz 1984'de uygulamaya konmuştur. KDV sistemi vergi sistemini basitleştirmek ve modernleştirmek amacına yöneliktir. Daha geniş kapsamlı, daha az istisnâlı ve muafiyetli bir sistem ile daha çok vergi geliri elde etmek amaçlanmıştır ve KDV'nin % 22 daha fazla gelir getireceği hesaplanmıştır. Endo-

nezya farklılaştırılmış KDV oranları yapısı benimsenmiştir. Temel oran % 10 yanında % 5 ve % 15 oranları uygulanmaktadır (21).

Türkiye'deki KDV sistemi de az istisnalı, geniş kapsamlı bir sistem kurmayı hedeflemektedir. İstisnalar diğer ülkelere göre çok daha sınırlıdır. Düşük oran sadece bazı gıda maddeleri için kullanılacaktır. KDV ayrıca alkolü içkiler, akaryakıt, motorlu kara taşıtlarını da içeren bazı mallar üzerinden alınan özel satış vergileri ile desteklemektedir. Fakat hem istisnalar, hem de özel satış vergisi uygulanan malların sayısı başka ülkelere kıyasla sınırlıdır.

KDV'ne geçmeye çalışıp da uygulamayı neredeyse askıya almak zorunda kalan ülke Tunus'dur. Tunus 1982 yılından itibaren gider vergileri kanunlarında yapılan değişikliklerle KDV sistemine geçmiştir. Yavaş yavaş uygulamaya konan sistemde, önce gönüllü olarak KDV sistemini kabul eden firmalarda uygulamaya başlanması amaçlanmıştır. Fakat KDV uygulamasını da içeren vergi reformu hem vergi idaresi açısından büyük güçlüklerle karşılaşmış, hem de firmalar tarafından büyük bir isteksizlikle karşılanmıştır. KDV sistemini gönüllü olarak kabul etmek firmalara önemli avantajlar getirmekteydi. Ama 1983 başında bu sistemi gönüllü olarak seçen tek bir firma bile çıkmamıştır. Bu isteksizlik Tunus'lu yasa koyucuları ilan edilen bu mali reformu yavaşlatmaya itmiştir (22).

### **C. Latin Amerika Ülkelerinde Katma Değer Vergisi (23)**

#### **1. KDV Uygulamasına Geçiş :**

Geleneksel olarak Latin Amerika ülkelerinde yayılı satış vergileri dolaylı vergi sisteminin temelini oluşturmuştur. Bu vergi pek çok ülkede yaygın pul vergisi, spesifik istihsal vergisi ve genellikle tekel maddeleri üzerinden alınan özel satış vergileri ile desteklenmiştir. Genel satış vergileri de genellikle kümülatif ya da şelâle türü vergiler biçimini almıştır. Bunun yanında tek aşamada (imalat veya ithalat) alınan vergiler de varolmuştur.

1960'ların ortalarından itibaren Kolombiya ve Brezilya'nın, daha sonra Uruguay'ın KDV'ni kabulünden sonra bütün bölgede KDV'ne geçme yönünde çok belirgin bir trend ortaya çıkmıştır.

1970'lerde 11 ülke tek aşamada alınan satış vergileri sistemini KDV'ne çevirmiş, vergi kapsamını genişletmiş, vergi oranlarını yükseltmiştir, ya da KDV sistemi ile genel satış vergi sistemini kabul etmeye başlamıştır. Hizmetler üzerinden alınan vergiler de KDV sistemi ile entegre edilmeye başlanmıştır.

1960'larda vergi sistemleriyle ilgili tartışmalar ve düzenlemeler daha çok vergi yükünün dengeli dağılımına ve artan oranlı vergilere ağırlık vermiştir. 1970'lerde ise gelişmekte olan ülkeler vergiler üzerinde daha çok iktisadi gelişmenin bir aracı olarak durmaya başlamışlardır. Vergi sistemlerinin bir bütün olarak genel ve toplu etkilerini incelemek daha çok ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda vergi sistemlerini rasyonelleştirmek, basitleştirmek, yaygınlaştırıp kapsamını genişletmek, bir bütün olarak etkilerini değerlendirmek önem kazanmıştır.

1974'den sonra, özellikle petrol üreticisi olmayan ülkelerde iktisadi kriz yaygınlaştıkça ve derinleştikçe, hükümetler krizi hafifletmek amacıyla hızlı ve büyük gelir getirecek yollar aramaya başlamışlardır. Böyle durumlarda kolay çözüm yollarından biri tüketimi vergilemekten geçmiş, özellikle yaygın olarak kullanılan ve talebi pek esnek olmayan mal ve hizmetler uygun alanlar olarak görülmüştür (24).

Bütçe açığı ortaya çıkar çıkmaz hükümetler zaten önemli ve yaygın olan satış vergilerini yükseltmeye yönelmişlerdir. Fakat sadece yayılı, toplu ve özel satış vergilerinin oranları yükseltilmekle kalmamış, aynı zamanda son derece karmaşıklaşmış, kümülatif vergiler kaldırılmış, vergi sistemleri rasyonelleştirilmiş, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma azaltılmaya, vergi idaresi kolaylaştırılmaya, daha az sayıda vergi ile daha çok vergi toplanmaya yönelinmiştir.

Latin Amerika ülkelerinin hiç olmazsa bazılarında 1970'lerde yaşanan iktisadi kriz sırasında uygulanan istikrar programı ile KDV'nin yürürlüğe konulması arasında yakın bir ilişki olduğu görülmektedir. Ortodoks stabilizasyon programlarının uygulandığı dönemlerde (Şili'de 1973-1978, Arjantin'de 1976-1978, Brezilya'da 1967), esas amaçlardan biri devlet harcamalarını kısmak, bütçe açığını kapatmak, devletin önemini azaltmak olmuştur. Enflasyonun yüksek, durgunluğun belirgin, gerçek ücretlerin düşme eğiliminde olduğu bu dönemlerde KDV uygulaması başlatılmış, ya da güçlendirilmiştir. KDV'nin uygulamaya konduğu yıllarda ya

da hemen önceki yıllarda bütçe açığı önemli boyutlara ulaşmıştır (25). Dolayısıyla, bütçe gelirlerini yükselterek bütçe açıklarını azaltmaya çalışmak KDV'nin temel amacı olmuştur. Bunun yanında, arz cephesini uyarmak için gelir üzerindeki vergileri düşürmek, bunun yerine vergi yükünü dolaylı vergileri kaydırmak istikrar programlarının yaklaşımlarından biri olmuştur. Örneğin Şili'de devlet gelirlerinin ana kaynağı % 20 gibi yüksek bir oranla uygulamaya konan KDV olmuştur. KDV getirildiğinde net servet vergisi, sermaye değer artışı vergisi ve bazı başka vergiler kaldırılmış, yerine KDV konmuştur. Bu nedenle dolaysız vergileri toplam vergi gelirleri içindeki payı hızla düşerken dolaylı vergiler vergi gelirlerinin dörtte üçüne yakın kısmını sağlamaya başlamıştır (26). Bazı ülkelerde de emeklilik ve sosyal güvenlik primleri yerine KDV geçmiştir.

## 2. Vergi İndirimi Yöntemi ve KDV Tipi :

Bütün Latin Amerika ülkelerinde "çıkarma yöntemi" uygulanmakta, alımda ödenen vergi satışta alınan vergiden düşülmektedir. Bütün ülkelerde KDV faturalarda ayrıca gösterilmekte, bu yolla vergi indirimi sistemi çalışmaktadır. Bazı ülkelerde (Türkiye'dekine benzer şekilde) perakende satış aşamasında verginin fiyat içine alınabilmesi için yetki verilmektedir (Bolivya, Kolombiya, Kosta Rika, Honduras, Panama ve Uruguay'da). Diğerlerinde ise verginin fiyattan ayrılması zorunluluğu getirilmiştir (Arjantin, Şili, Ekvator'da).

Arjantin dışındaki ülkelerde tüketim tipi KDV geçerlidir. Arjantin'de ise gelir tipine benzer bir sistem kullanılmakta, yatırım malları için ödenen vergi üç taksitte (eskiden beş taksit idi) indirilmesine izin verilmektedir. Bu bakımdan Türkiye'dekine benzeyen yöntem aslında dünyada istisnai olarak uygulanmaktadır.

## 3. KDV'nin Kapsamı ve İstisnaları :

Ülkelerin büyük çoğunluğunda KDV üretimin ve dağıtımın bütün aşamalarını kapsayacak şekilde genişlemekte, bu nedenle de KDV sistemi özel muamele vergileri (özellikle imalat aşamasında) ile ve geniş bir pul vergisi sistemi ile desteklenmektedir. Fakat bazı ülkelerde (Arjantin, Brezilya, Şili, Panama, Peru ve

caret bakımından tarafsız olmayan bir verginin yerine geçse bile, döviz kurundaki değişmeler daha büyük önem taşımaktadır (35).

## 5. KDV ve Vergi İdaresi Güçlükleri :

KDV'nin idaresi, vergi sistemleri çok gelişmiş AET ülkelerinde bile sorun yaratmaktadır. KDV herhangi bir satış vergisinden çok daha fazla belge tutulmasını gerektirmektedir. Vergi ödeyicisi sayısı da çok daha yüksektir. Ayrıca vergi idareleri çok sayıda beyanname yanında çok sayıda vergi iadesi talebiyle uğraşmak zorundadır. Vergi fiilen iade edilmese ve sadece ödenecek vergiden düşülse bile bunun belgelenmesi ve incelenmesi gerekmektedir. Ayrıca ihracatta vergi iadesi yapılmak zorundadır. Vergi ödeyicisini vergi uygulaması konusunda eğitmek büyük mobilizasyon gerektirmektedir.

KDV bakımından en çok önem verilen konulardan biri, KDV sisteminin otomatik kontrol mekanizması sağlayarak vergi toplamayı kolaylaştıracağı ve gelir bakımından verimliliği yükselteceğidir. Avrupa ülkelerinin deneyimi göstermiştir ki, vergi kontrolü bakımından hiçbir yetersizliğin olmadığı durumlarda bile, bu tür bir otomatik kontrol mekanizmasının perakende satış aşamasında pek az değeri vardır. Çünkü tüketiciler alımları üzerinden ödedikleri vergi bakımından denetlenemezler. Bu sakınca çok önemli olabilmektedir. Çünkü perakende satış aşamasındaki kâr marjları genellikle daha yüksektir. Gelişmekte olan ülkelerde bu karşılıklı kontrolü kolaylaştıracak muhasebe uygulamaları da sınırlıdır. Bu nedenle, vergi kaçırma daha az sayıda aşamadan alınan vergilerdekenden daha fazla olabilmektedir (36). Nitekim 1981'de KDV genel bir vergi haline geldikten sonra Arjantin'de vergi kaçakçılığı artmıştır. 1975'de KDV geldikten sonra, 1974'de GSMH'ya oranı % 23,7 olan toplam vergi gelirleri 1975'de % 16,5'e düşmüştür. Daha sonra yavaş yavaş yükselerek 1980'de % 28,2'ye çıkmışken, KDV'nin kapsamının genişletilmesiyle 1981'de % 24,5'a, 1982'de % 21,6'ya düşmüştür (37).

Temel sorunu "gönüllü beyan" a dayanmak olan vergi sistemlerinin sorunlarını KDV çözememektedir. Bu bakımdan İrlanda'nın durumu oldukça öğreticidir. Uygulamaya konduktan dört yıl sonra bile, beyannamelerini vermeyenlerin oranı % 50, ilk uyarıdan sonra beyanname vermeyenlerin oranı % 40, vergi tarhı dö-

neminden sonra beyanname vermeyenlerin oranı ise % 30 idi. 600' en büyük firmanın % 30'u vergiyi zamanında ödememişti. Ayrıca vergi idareleri ihracatta çok sayıda vergi iadesi beyanmesinin işini yürütmekte büyük zorluk çekiyordu (38). Bu durum küçük ihracatçı firmaları büyük firmalar aracılığıyla ihracat yapmaya zorlayarak ihracatta tekelleşme eğilimi yaratabiliyordu.

Beyannamelerin alınması, beyanlara dayanarak istisna ve iadeleri gözeterek vergi tarh edilmesi vergi idarelerinin büyük zamanını almakta, beyannamelerdeki beyanların doğruluğunu denetlemeye vakit bırakmamaktadır. Bu şekilde vergi büsbütün "gönüllü beyan"a dayanmaktadır. Hele üretim ve dağıtım faaliyetlerinin çok fazla sayıda küçük firma tarafından yürütülmesi bu tür kontrolü büsbütün güçleştirmektedir.

Vergi yapısının karmaşıklığı arttıkça vergi idaresi çok güçleşmektedir. Örneğin vergi yapısı en karmaşık olan ülkelerden biri İtalya'da yılda 3,6 milyon beyanname verilmektedir. KDV kaçakçılığı en büyük boyutludur. Kaçakçılık oranı genel olarak % 40'dır, bazı geniş kesimlerde % 66'ya ulaşmaktadır. İtalyan ekonomisinin pek çok kesiminde sistematik muhasebe kayıtları tutulmaması kaçakçılığı yaygınlaştırırken, karmaşık vergi yapısı bu durumu güçlendirmektedir (39). Çok gelişmiş bir vergi sistemi olan ve görece daha az sayıda beyanname verilen Hollanda'da vergi incelemesi beyannamelerin sadece % 10'u üzerinden yapılabilmektedir. 1979'da yapılan daha geniş kapsamlı bir inceleme, incelenen beyannamelerin % 35'inde vergi kaçakçılığı yapıldığını ortaya çıkarmıştır (40).

İsveç'te KDV geliri vergi ödeyicilerinin ancak çok küçük bir kısmından toplanabilmektedir. 1979'da vergi yükümlülerinin % 3'ü verginin yarısını, üçte biri ise % 95'ini ödemişti. Parlamento Komitesi bu sorunun KDV'ne geçerken kontrol sorununa yeteri kadar önem verilmemesinden kaynaklandığını ilan ederek yeni yöntemler incelemeye başlamıştır (41).

Kısaca, vergi idareleri ve vergi muhasebe sistemleri gelişmiş, KDV sistemine hazırlıklı geçmiş ülkeler bile vergi idaresi sorunlarıyla karşılaşmaktadır. Kayıtlı vergi yükümlüsü sayısının kayıtsız vergi yükümlüsü sayısından daha az olduğu ülkelerde vergiyi kontrol çok daha zor olmaktadır. Bu nedenle verginin yansımaları da amaçlananın dışında olabilir.

KDV sistemi vergi toplama açısından devletlerin eline güçlü bir alet vermektedir. Bu güçlü alet kullanıldığında etkilerinin ne olduğunu açık seçik saptamak da kolay olmamaktadır. O nedenle aletin uygulamaya konmasında, uygulama biçiminde en başta titizlik gerekmektedir.

- 1) Dünyada KDV uygulamasını toplu olarak inceleyen çok az sayıda çalışma bulunmaktadır. Avrupa ülkeleri ile ilgili daha çok inceleme vardır. Gelişmekte olan ülkelerdeki deneyimi analitik olarak değerlendiren çalışmalar çok daha sınırlıdır. Toplu değerlendirmeler için Cnossen 1975; Aaron (ed) 1981; Lima ve Costa 1984.
- 2) Cnossen 1975, s. 187, 197-198.
- 3) Cnossen 1977, s. 459-60.
- 4) Lima ve Costa 1984, s. 385.
- 5) Cnossen 1977.
- 6) Betaina 1984, s. 364; Siong 1984, s. 133-134.
- 7) Cnossen 1977, s. 459.
- 8) Yakın zamanda yapılmış değerlendirmeler için Aaron (ed.) 1981; Aaron 1981; Cnossen 1983.
- 9) Cnossen 1983, s. 154-155.
- 10) Ballardur ve Coutier 1981, s. 19-20.
- 11) Pedone 1981, s. 31-32; Aaron 1981, s. 12.
- 12) Cnossen 1981, s. 44-45.
- 13) Hemmings ve Kay 1981, s. 76-77.
- 14) Pohmer 1981, s. 91-92.
- 15) Cnossen 1977, s. 462.
- 16) Cnossen 1983, s. 154-155.
- 17) Cnossen 1983, s. 155.
- 18) Cnossen 1983, s. 155.
- 19) Pick 1984, s. 456.
- 20) Cnossen 1977, s. 462.
- 21) Endonezya KDV sisteminin ayrıntıları için Siong 1984.
- 22) Iirard 1984, s. 28-29.
- 23) Latin Amerika ülkelerinde KDV uygulaması için toplu bilgi veren az sayıda kaynak bulunmaktadır. Bkz. Cnossen 1975, 1977, Lima ve Costa 1984; Ayrıca Due 1977, Massone 1979, Caballero 1984 ve Betaina 1984'e bakılabilir.
- 24) Atchabahian 1977, s. 304-305.



- 25) Bütçe açıkları için Foxley 1981, s. 219. Örneğin Arjantin'de KDV'nin ilk yılı olan 1975'de bütçe açığı rekor düzeye çıkmış ve GSMH'ya oranı % 11,9'a yükselmiştir. Brezilya'da 1965'de KDV uygulamasıyla birlikte bütçe açıkları GSMH'ya oranları bakımından KDV'den önceki yıllardaki düzeylerinin üçte birinden azına düşmüştür. Şili'de bütçe açığına GSMH'ya oranı 1970'da 2,9 iken 1971-1974 arasında % 9-10,5'ine yükselmiş, 1975'de KDV'yle beraber 1976'da % 2,0'ye, 1976'da % 1,5'a inmiştir.
- 26) Foxley 1981, s. 221.
- 27) Meksika'nın KDV sisteminin ayrıntıları için Massone 1979.
- 28) Avrupa ülkeleriyle ilgili olarak Aaron (ed.) 1981 içindeki çalışmalara bakılabilir.
- 29) Fransa için Balladur ve Coutière 1981, s. 26; Hollanda için Cnossen 1981, s. 54; İsveç için Normann 1981, s. 71; Almanya için Pohmer 1981, s. 97.
- 30) İtalya için Pedone 1981, s. 40-51; İngiltere için Hemming ve Kay 1981, s. 85.
- 31) Betaina 1984, s. 364.
- 32) Örneğin Cnossen bu görüşü hemen her yazısında savunmaktadır.
- 33) Aaron 1981, s. 12-13.
- 34) Hemming ve Kay 1981, s. 82.
- 35) Cnossen 1983, s. 155.
- 36) Cnossen 1977, s. 467.
- 37) Betaina 1984, s. 364.
- 38) Due'nun araştırmalarından aktaran Cnossen 1977, s. 463.
- 39) Pedone 1981, s. 35.
- 40) Cnossen 1981, s. 51-52.
- 41) Normann 1981, s. 66-67.

#### KAYNAKLAR

- Aaron, Henry J. (ed.), **Value-Added Tax: Lessons from Europe**, Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1981.
- Aaron, Henry J., "Introduction and Summary", Aaron (ed.) içinde, 1981, 1-18.
- Atchabahian, A., "Recent developments in taxation in Latin America and the Caribbean" **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 31, July 1977, 301-307.
- Balladur, J. Pierre, and Coutier, Antoine, "France" Aaron (ed.) içinde, 1981, 19-30.
- Betania, A. Noberto, "General outlook for a tax reform in Argentina", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 38, August-September 1984, 363-366.

- Caballero, M.A. Garcia, "Guatemala: An overview of the 1983 tax reform", **Bulletin for International Fiscal Documentation** 38, March 1984, s. 124-129.
- Cnossen, Sijbren, "Sales tax and excise systems of the world", **Finanzarchiv**, Band 33, Heft 2, 1975, 177-236.
- Cnossen, Sijbren, "Recent developments in excise and sales taxation", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 31, October 1977, 457-467.
- Cnossen, Sijbren, "The Netherlands", Aaron (ed.) içinde, 1981, 43-60.
- Cnossen, Sijbren, "Sales Taxation OECD member countries", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 37 April 1983, 147-160.
- Due, John, F., "Some observations on five sales taxes-Sudan-Guyana-Bolivia-Mexico-Brazil", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 31, November 1977, 507-512.
- Foxley, Alejandro, "Stabilization policies and their effects on employment and income distribution: A Latin American Perspective", W.R. Cline and S. Weintraub (ed.) **Economic Stabilization in Developing Countries**, Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1981, 191-234.
- Hemming, Richard, and Kay, John A., "The United Kingdom"; Aaron (ed.) içinde, 1981, 75-90.
- Lima, E. C. and Costa, R.V., "Taxation in Latin America", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 38, August/September 1984, 367-386.
- Massone, Pedro, F., "Recent developments in Latin America: the Mexican Value Added Tax", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 33, December 1979, 539-545.
- Normen, Göran, "Sweden", Aaron (ed.) içinde, 1981, 61-74.
- Pedone, Antonio, "Italy", Aaron (ed.) içinde, 1981, 31-42.
- Pick, J.F., "Israel: No major changes in taxation in the Budget 1984-1985", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 38, October 1984, 453-456.
- Pohmer, Dieter, "Germany", Aaron (ed.) içinde, 1981, 91-102.
- Siong, J. Kim, "Indonesia: The three tax reform laws-overhaul of an inherited tax system" **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 38, March 1984, 130-134.
- Tirard, Jean-Marc, "Tunisia: An overview of its tax system", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 38, January 1984, 27-33.