

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
Prof. Dr. Memduh YAŞA'ya Armağan

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRKİYE'DEKİ BEŞ YILLIK UYGULAMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Prof. Dr. A. Bora OCAKÇIOĞLU
İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

I - GİRİŞ

Katma Değer Vergisinin Türkiye'de 1 Ocak 1985 tarihinde uygulamaya konulmasından itibaren beş yıl geçmiştir. Bu süre, özellikle vergileme alt-yapısı gelişmemiş ve vergileme gayreti nisbeten düşük gelişmekte olan bir ülkede yaygın ve modern bir sistemin oturması ve tüm beklenenleri sağlaması bakımından çok uzun bir süre değildir.

Türkiye'de modern ve yaygın vergilerin benimsenerek uygulamaya konulmasının tarihinin 1950 olduğu ve buna rağmen geçen kırk yıl boyunca bu alanda arzu edilenlerin tamamen gerçekleştirildiğini ileri sürmenin mümkün olmadığı göz önünde bulundurulursa beş yıllık bir süreden aslında çok şey beklemenin anlamlı olmayacağını kabul etmek gerekir.

Buna rağmen derhal ifade edelim ki, bu beş yıllık sürede ulaşılmayı bekleyen pek çok hedefin bulunmasına rağmen, olumlu değerlendirme olanağı veren ve geleceğe ümitle bakabilmemizi sağlayan erişilmiş birçok hedef ve başarılmış pek çok iş de vardır.

Bir vergi düzeninin uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi kuşkusuz avantajları, yani olumlu katkıları, ile dezavantajları, yani olumsuz katkıların, karşılaştırılması suretile yapılabilir. Ancak, Katma Değer Vergisinin Türk Vergi Sistemine olumsuz etkilerinden bahsetmek çok zordur. Bu yönde ileri sürülmüş tek görüş verginin yasıtalı ve bu nedene adaletsiz olduğu şeklindeki yüzeysel bir görüştür. İşte bu sebeple, değerlendirmenin olumlu olumsuz yönlerinin karşılaştırılması esası yerine ulaşılan hedefler ile henüz ulaşılmamış hedeflerin incelenmesi esasına oturtulması çok daha doğru olacaktır.

Bir ülkede benimsenerek uygulamaya konan verginin salt kendisini değerlendirmeye almak ve başarılanlar ile başarılmayanlardan bir organik

vergi yasasını sorumlu tutmak, çok titiz bilimsel soyutlamalar dışında, anlam taşımaz. Değerlendirmenin organik vergi yasası ile birlikte o verginin uygulanmasına ilişkin tüm önlemleri de kapsayacak şekilde yapılması pratik yarar sağlayacaktır. Örneğin, Türkiye'de K.D.V. ile birlikte yürürlüğe giren yazar kasa ve vergi iadesi uygulamaları bu vergi ile ilgili olmakla birlikte, bağımsız önlemlerdir. Ancak K.D.V. yürürlüğe girmese idi ne bu önlemler, ne bilgisayar ağının kurulması, ne de üretim ve dağıtım zincirlerinin kontrolü gerçekleşebilecekti. Bu nedenle, K.D.V. uygulaması değerlendirilirken sistemin esas ve yardımcı tüm unsurlarının birlikte ele alınması daha uygun olacaktır.

II - GENEL DEĞERLENDİRME

Vergileme etkileri aslında çok karmaşık ekonomik, sosyolojik sosyal-psikolojik süreçler içinde ortaya çıkarlar. Bu konularla ilgili tek boyutlu ve kesin yargıların isabetsiz olmaları olanağı çoktur. Yalnız yargılarda bulunmak siyasal kişilerin belki de zorunlu yaklaşımlarından olsa bile bilim adamlarının ve uygulamacıların daha şüpheci yaklaşımları benimsemeleri, değeri tartışılmaz realizmin önemli bir gereğini oluşturur. Bu bakımdan yapılacak değerlendirmede yer alacak bazı saptama ve önerilerin karamsarlık olarak nitelendirilmesi yerine realizmin ve yapıcılığın icabı olarak öngörülmesi daha doğru olacaktır.

Genel olarak belirtmek gerekirse, K.D.V.'nin Türkiye'de beş yıl boyunca uygulanması çok çeşitli avantajlar ve olanaklar sağlamıştır. Bunların önemli bir kısmı soyut veya somut sosyal sermaye şeklidir. Yani bu beş yıl zarfında asıl başarılan, henüz faydası veya katkısı vergi hasılatı artışı şeklinde ortaya çıkmamış, ancak gelecek senelerde bazı ek önlemlerin de alınması ile mutlaka bu biçimde ortaya çıkacak sermaye birikiminin yapılmasıdır. Bu sermaye birikimi Türkiye'nin bir vergi devleti olması için gerekli, ancak K.D.V.'den önceki senelerde ihmal edilmiş bir sosyal değeri ifade etmektedir.

A - Katma Değer Vergisinin Türkiye'de Vergi Bilincine ve Demokratik Toplum Oluşumuna Katkısı

Vergi aslında demokratik bir kurumdur. Kuşkusuz demokrasi ile idare edilmeyen ülkelerde de vergi vardır. Ancak bu ülkelerde, hem vergi kurumunun varlık sebebi tutarlı biçimde açıklanamaz, hem de halkın vergileme sürecine aktif bir biçimde katılımını sağlamak zorlaşır. Bu durumda ise, vergi mükellefi statüsü ile demokratik toplumun bir üyesi olma statüsü arasındaki ilişkinin şuurlarda yer etmesi sağlanamaz.

Bugün dünya'da istisnasız tüm ülkelerin hedefi demokratik toplum ve vergi devleti olmaktır. Bu iki kavramı birbirlerinden ayırmak çok güçtür. Vergi devleti olmayan demokratik toplumların geleceğinden fazla bir şey beklenemeyeceği gibi, demokrasi ile idare edilmeyen ülkelerde vergi devleti idealinin gerçekleşmesi güçlük arz edecektir.

Vergi devletinin muhtemelen en doğru tanımlaması, "vatandaşlarının tüketici dengelerinde vergi harcamasının yer aldığı devlet" olmalıdır. Yani, toplumun üyesi olan vatandaş, kendi özel mal ve hizmet alımlarına kendi işteği ve bilinci ile kaynak tahsisi yapıyorsa, ödemesi gereken vergiye de aynı gönüllülükle yaklaşmalıdır. Aksi halde demokratik bir toplumun üyesi olma niteliği çok değer kaybeder.

Bugün, dünyada bu hedefe oldukça yaklaşmış ülkeler vardır. Bu ülkelerin (örneğin Kuzey Avrupa ülkeleri) aynı zamanda yeryüzünün en demokratik ülkeleri olmaları bir tesadüf değildir. Katma Değer Vergisinin Türkiye'de beş yıllık süre boyunca sağladığı en önemli başarılarından biri bir vergi devleti doğrultusunda vatandaş vergi ile yakından tanışmasıdır.

1 – Vatandaşın Vergi İle Gündelik İlişkisi. Katma Değer Vergisi yürürlüğe girdikten sonra daha önce mevcut bulunmayan bir toplumsal olay meydana gelmiştir ki, toplum üyelerinin ince mizah duygusu buna "faturalı yaşam" adını takmıştır. K.D.V. sayesinde, nihaî tüketici gerçekten perakende satış fişleri ile içiçe yaşamaya başlamıştır. Şu anda, kesilmesi gereken fişlerin önemli bir kısmının dahi kesildiğini söylemek güçtür. Ancak, sistem vatandaş vergi ve vergileme süreçleri ile tanıştırmak becerisini kesinlikle göstermiştir.

2 – Mükellefin Vergi Dairesi İle Zorunlu Ortaklığı. K.D.V. sistemi yaygınlığı nedeni ile üretici ve tacirlerin tamamına yakın bir kısmını devletin vergi idaresi ile zorunlu bir işbirliğine, bir çeşit ortaklığa sürüklemiştir. Devlet artık gerek tutulması gereken defterler, gerek yazar kasalar, gerek her ay verilmesi gereken beyannameler nedeni ile işyerlerinin zorunlu ortağı haline gelmiştir. Bu ortaklıkta, devletin payını henüz alabildiği belki söylenemez, ancak K.D.V.'den önce mükellefin bazen hiç tanışmadığı, bazen pek ender rastladığı devlet vergi yönetimi yakın bir akraba veya arkadaş kadar sık görünür olmuştur.

3 – Devletin Vergi Reklâmcılığı Olgusunun Ortaya Çıkması. K.D.V. uygulamasından önce devletin vergi idaresi ancak senede bir vatandaş huzuruna çıkar ve fazla dikkati çekmezdi. Katma Değer Vergisinden sonra isabetli düzenlemelerle devlet vergi reklâmı yapmaya başlamıştır ki, bu vergi devleti idealinin ve güler yüzlü devlete sahip demokratik toplumun gerçekleşmesi doğrultusunda çok önemli adımlardandır. Halihazırda muhtemelen en fazla çocukları ve gençleri etkileyerek vergilemenin gelecekteki sosyal alt-yapısına katkıda bulunan bu reklâm faaliyetlerinde iletilmek istenen mesajların diğer vatandaşlar tarafından da daha güçlü olarak algılanabilmesinin sağlanabilmesi için icabında profesyonel reklâmcılık kuruluşları ile dahi işbirliği yapmaktan kaçınmamak gerekir.

B – Katma Değer Vergisinden Sonra Türkiye'de Vergi Gayreti

Bir ülkede yeni bir vergi reformundan en çok beklenen sonuç kuşkusuz vergi gayretinin artmasıdır. Aslında Türkiye'de Katma Değer Vergisine ge-

çilmesinin temel amacı devletin yetersiz olan vergi hasılatının artırılması olmuştur. Vergi hasılatının artması ile vergi gayretinin artmasının mutlaka aynı anlama gelmeyeceğini kaydetmek gerekir. Şöyle ki, dar kapsamlı vergilerle vergi hasılatını arttırmak mümkün olsa bile, bunun vergileme etkinliği açısından fazla anlamlı olmayacağı açıktır. Asıl amaçlanması gereken husus vergilerin geniş kapsamda uygulanması ve bu uygulama biçimleri ile genel hasılatın artmasıdır.

Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girmesi ile global vergi yüklerinde kayda değer artışlar olmamıştır.

Tablo I
VERGİ YÜKLERİNİN ON YILLIK GELİŞİMİ*
(Ver. Gel. / GSMH)

1979	1980	1981	1982	1983	1984
18.4	16.9	18.2	17.4	16.7	12.9
1985	1986	1987	1988	1989**	
13.8	15.2	15.5	14.2	16.0	

* Genel Bütçe Vergi Gelirlerini Kapsar. Mahalli İdareler Vergi Gelirlerini, Parafiskal Gelirleri ve Fonlara ayrılan vergi paylarını da kapsayan genel yük 1989 için % 23.3 olarak hesaplanmıştır.

** Tahmin

Kaynak: 1990 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s. 74.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi Türkiye'de vergi yükü on yıllık sürede artmamış, bilâkis azalma göstermiştir. Bu olgunun çok çeşitli nedenleri vardır. Bunlardan en önemlisi 1984 yılında Gelir Vergisi dilim ve nisbetlerinde yapılan ayarlamalardır.

Tablo II
VERGİ VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ HASILATINDAKİ PAYI (%)

1983	1984	1985	1986	1987	1988
45.5	45.1	34.6	35.2	34.2	33.7

Kaynak: 1987-90 Mali Yılları Bütçe Gerekçeleri

Öyle ki, 1984'te Gelir Vergisinde yapılan ayarlamalar sonucu bu verginin payı yaklaşık 11 puan birden düşmüş, ancak daha sonra verginin ücretli-ler dışındaki diğer mükelleflere yapılması yolu ile telâfi edilmesi mümkün olamamıştır.

Gelir Vergisindeki bu olumsuz duruma karşın Katma Değer Vergisindeki durum farklıdır.

Tablo III
KATMA DEĞER VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ HASILATINDAKİ PAYI (%)

Gider Vergileri	1982	1983	1984	1985	1986
Dahilde al.	7.0	7.8	7.8		
İthalde al.	4.4	5.1	6.0		
Toplam	11.4	12.9	24.8		
Katma Değer Ver. (ek vergi hariç)	1985	1986	1987	1988	1989*
Dahilde al.	14.8	17.4	17.3	18.7	16.2
İthalde al.	10.0	8.8	11.1	10.7	9.9
Toplam	24.8	26.2	28.4	29.4	26.1

* Tahmin

Kaynak: 1990 Bütçe Gerekçesi s. 71 ve 17.

İki kısım halinde düzenlenmiş Tablo III'de Katma Değer Vergisinin vergi hasılatındaki payının gelişmesi gösterilmektedir. Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girdiği 1985 yılına kadar dahilde ve ithalde alınan ve bilâhare kaldırılan Gider Vergilerinin payı % 13 civarında iken, Katma Değer Vergisi ilk uygulandığı yılda (özel tüketim vergisi niteliğindeki ek vergi hariç) % 24.8 paya sahip olmuş, izleyen yıllarda bu pay önemli ölçülerde artarak % 30'lara gelmiştir.

Bu umut verici duruma rağmen daha aşılacak epey yol bulunduğuna ilişkin gösterge Katma Değer Vergisinin gayrisafi milli hasıla içindeki payıdır.

Tablo IIV
KATMA DEĞER VERGİSİNİN YÜKÜ (KDV/GSMH)

	1985	1986	1987	1988	1989*
K.D.V. (ek ver. hariç)	954.6	1567.7	2567.0	4177.5	6750.0
G.S.M.H.	27789.4	39309.6	58389.9	100154.2	163818.0
Yük (%)	3.4	3.98	4.39	4.17	4.12

* Tahmin

Kaynak : 1990 Bütçe Gerekçesi, Aylık Ekonomik Veriler (İTO) (DPT'den)

Katma Değer Vergisi normal oranının % 10, yükseltilmiş oranın % 15 olduğu düşünülürse, ümit verici gelişmesine rağmen K.D.V.'de henüz beklenen hedeflerin gerçekleşmediği kanısına varılabilir.

Yukarıda verilen tabloların incelenmesinden şu ana sonuçlara varmak mümkün görülmektedir:

1 - Katma Değer Vergisi bol hasılat sağlayan bir vergi olma özelliğini Türkiye'deki uygulamasında da kanıtlamıştır. Geçen beş yıllık süre daha ziyade bir hazırlık, yatırım, vergiye alışma süresi olarak kabul edilirse bu vergi hasılatının gelecekte daha hızlı tempo ile artacağı ve **bazı ek önlemlerin alınması ile birkaç yıl içinde bir vergi patlamasından bahsedilebileceğine işaret etmek gerekir.**

2 - Katma Değer Vergisindeki önemli ve umut verici gelişmelere rağmen Gelir Vergisindeki gelişme olumsuzdur. Bu nokta, Katma Değer Vergisinin bir kontrol vergisi olarak henüz elle tutulur bir görev yapamadığını göstermektedir. Bunun birinci sebebi, K.D.V.'nin kendisinin dahi Türkiye'de maksimum randımana henüz ulaşmamış bulunması, ikinci sebebi ise K.D.V. ile Gelir Vergisi arasında kontrol ilişkisinin kurulamamasıdır.

C - Katma Değer Vergisinin Türkiye'de Vergi Adaletine Katkısı

Bir verginin kaçınılmaz biçimde değerlendirilmesi gereken yönü vergi adaletine katkısıdır. Vergi adaleti veya hakkaniyeti ilkesi Adam Smith'ten beri üzerinde en çok durulan vergileme prensiplerinden biri olmuştur. Günümüzde de toplumların adaletsiz vergilemeye dayanıklıkları iyice azalmıştır.

Vergi adaleti ilkesi ihmale uğraması mümkün olmayacak bir ilke olmakla beraber, bu kavramın belirli basmakalıp fikirlere yönelmeden bilimsel bir realizm ile incelenmesi gerekir.

1 - **Vergileme Adaleti - Gelir Dağılımı Adaleti İlişkisi.** Bir toplumda asıl olan refah dağılımı adaletinin sağlanmasıdır. Çağdaş devletin en önemli görevlerinden biri budur. Vergi adaletinin hiç kuşkusuz gelir dağılımı adaleti ile ilişkisi vardır. Buna rağmen bir toplumda, özellikle yaygın bir vergilemeyi henüz başaramamış bir toplumda vergilemenin gelir dağılımı adaletinin başlıca belirleyicisi olduğunu ileri sürmek realist değildir. Şöyle ki, gelir dağılımının arzu edilen bir düzeyde olmadığı bir toplumda bu dağılımı çok daha yakından belirleyen ekonomik ve sosyal politikaların öncelikle ele alınmaları gerekir. Bu yapılmadıkça, vergileme yolu ile gelir dağılımı adaletinin sağlanması başarısızlıklara mahkumdur.

2 - **Vasıtalı Genel Verginin Adaletsiz Olması Sorunu.** Katma Değer Vergisi bir genel tüketim vergisi olması nedeni ile vergi adaleti yönünden eleştirilere uğramıştır. Bilindiği gibi vergi adaleti yatay ve dikey vergi adaleti adı verilen iki ilkenin gerçekleşmesine bağlıdır. Bu konuda genellikle hatıra gelen ve ileri sürülen dikey vergi adaleti, yani farklı servet, gelir ve harcama

düzeylerine sahip mükelleflerin bu düzeylerine orantılı olarak farklı şekillerde vergilendirilmesidir ki bu ideali teorik olarak gerçekleştirebilen vergi gelir vergisidir.

Gerçekten K.D.V. ile dikey vergi adaletinin üst düzeyde gerçekleşebileceğini ileri sürmek zordur. Ancak bu konuda ihmal edilen husus şudur: dikey vergi adaletinin gerçekleşebilmesi için öncelikle, eşit durumda olanların eşit vergilenmesi anlamına gelen, yatay vergi adaletinin gerçekleşmesidir ki, bu hedef ancak etkin ve yaygın bir vergileme ile mümkün olabilir.

3 – Katma Değer Vergisinin Yatay Vergi Adaletine Etkisi. Katma Değer Vergisi uygulamasına geçildikten sonra, önceki Gider Vergileri sisteminin dar alanlarda uygulanmış bulunmasından dolayı, vergilemenin yaygınlaşması açısından olumlu gelişmeler kaydedilmiştir. Örneğin, Gider Vergileri sisteminde vergi yükleri sınıflı ürünler üzerinde yoğunlaşmış iken, K.D.V. ile birlikte çok önemli bir sektör olan hizmet sektörünün de vergileme kapsamına alınması mümkün olmuştur.

Katma Değer Vergisinin yatay vergi adaletine yönelik bir diğer olumlu etkisi K.D.V. mükellefiyetleri ile birlikte Gelir Vergisi mükellefiyetlerinin ihdas edilmesi olmuştur. Öyle ki, K.D.V.'den önce vergi dairesi numarasını havi perakende satış fişleri, yazar kasa gibi herkes tarafından görünür mükellefiyet karineleri mevcut olmadığı için mükellefiyetten kaçma, yani vergi mükellefi olarak vergi dairesine muhatap olmama durumları yaygın idi. Bu durum, K.D.V. ile birlikte zorunlu olarak azalmıştır. Dolayısı ile mükellefiyet artışının vergileme alt-yapısının kurulması yönünden olumlu etkisinin yanısıra, vergilemede yatay adaletin kuvvetlenmesini de sağlamıştır.

4 – Katma Değer Vergisinin Dikey Vergi Adaletine Etkisi. Bir genel vasıtalı vergi dikey vergi adaleti ilkesine hizmet edebilme yönünde büyük bir yeteneğe sahip değildir. Bunun asıl nedeni, objektif olduğundan dolayı kişisel durumlara uydurulamaması ve çok sayıdaki nisbetlerle uygulanamamasıdır. Buna rağmen K.D.V. sisteminde bazı dikey adalet unsurları tefrik edilebilir.

a) **Çoklu Nisbetler Uygulaması.** Vergiye dikey adalet sağlamak için çoklu nisbetler uygulandığında uygulamanın güçleşeceği ileri sürülmüştür. Buna rağmen yükseltilmiş nisbetlerin uygulanacağı konular iyi seçildiği ve vergi kayıpları etkin bir biçimde kontrol altına alındığı takdirde K.D.V. dikey vergi adaletinin gerçekleşmesine katkıda bulunabilecektir.

Türkiye'de lüks mallara uygulanacak yükseltilmiş nisbet uygulamasında oldukça çekingen davranılmıştır. Şöyle ki, normal nisbet % 10 iken, yükseltilmiş nisbet ancak % 15'dir. Verginin yeni olması bu çekingenliği şimdilik mazur gösterse dahi yakın bir gelecekte lüks mal ve hizmetlere uygulanmak üzere daha yüksek nisbetler uygulanmalıdır.

b) **Vergi İadesi Uygulaması.** Vergi iadesi uygulaması Türk Katma Değer Vergisinin aynı anda birkaç önemli amaca hizmet eden ilginç bir uygulamasıdır. Vergi İadesi ilk teklif edildiğinde Perakende Sathada bir kontrol aracı olarak düşünülmüştü. Ancak Maliye Bakanlığı'nın isabetli tasarla-

ması ile iade sistemi harcamaya göre azalan oranlı bir yapıya kavuşturuldu. Böylece verginin düşük gelir grupları üzerindeki yükünün belirli ölçülerde hafifletilmesi mümkün olabilmektedir.

Beş yıl boyunca yapılan uygulamalarda iade edilen vergi tutar ve bunların K.D.V. hasılatına oranları aşağıda gösterilmiştir:

Tablo V
TÜKETİCİLERE YAPILAN VERGİ İADESİNİN K.D.V. HASILATINA ORANI

	1985	1986	1987	1988	1989*
İade	248.1	631.3	884.5	1223.4	1800.4
Hasılat (ek vergi hariç)	954.6	1567.7	2567.0	4177.5	6750.0
Oran	% 26	% 40	% 34	% 29	% 27

* Tahmin

Kaynak : La Taxe sur la Valeur Ajoutée. Maliye Bakanlığı, Kasım 1989, s. 16.

Yukarıdaki tablo'da görüldüğü gibi ilk uygulama yılında iade edilen vergi toplam vergi hasılatının % 26'sı iken ertesi yıl bu oran % 40'a çıkmış, ancak iade dilimlerinde gerekli düzeltmelerin yapılmasından çekinildiği için oran giderek düşmüştür.

Vergi iadesi sistemi azalan oranlarda yapıldığından ve dolayısı ile en düşük gelirler açısından ücrete kıyasla daha yüksek bir paya sahip olduğundan dikey vergi adaletine belirli bir katkıda bulunmuştur. Buna rağmen, yüksek oranlı enflasyon iade dilimlerini erozyona uğrattığından sistemin dikey adaletine olan katkısı maalesef azalmıştır. İade oranlarının giderek artması muhtemelen Maliye Yönetimini endişeye sevk etmiş, yani, vergi iade tutarlarının giderek artması ile K.D.V. hasılatının önemli kısmının geriye verileceği korkusu hâkim olmuştur. Ancak, bu endişenin ve uygulamanın geri bırakılmasının isabetli olmadığını kaydetmek gerekir.

Şöyle ki, vergi iadesi aslında bir sosyal harcama, bir çeşit ücret gideridir. Diğer taraftan, her vergi hasılatının devlet tarafından harcanması doğaldır. O halde, Katma Değer Vergisi hasılatının değil, belirli bir oranının tümünün iadesinin dahi garipsenmemesi gerekir. Vergi iadesi dikey vergi adaletine hizmet ettiği kadar, verginin perakende safhadaki kontrolüne da yardımcı olduğundan dolayı geliştirilmeli idi.

Vergi iadesinin Katma Değer Vergisi hasılatının giderek daha yüksek bir oranını teşkil edeceği, yani toplanan verginin geriye verilmesi endişesi karşısında alınabilecek bazı basit önlemler düşünülebilir. Örneğin, kamu kesimindeki memur ve işçilerin ücret artışlarının yapılacağı sırada, **artışın bir kısmının daha yüksek vergi iadeleri biçiminde verileceği ileri sürülebilir.** Özel kesimde çalışanlar için iadenin işveren tarafından finanse edilmesi, ancak daha sonra bu ödemenin işveren için, kendi vergilerinden mahsup edile-

cek bir vergi kredisi haline getirilmesi düşünülebilir. Serbest çalışanlar ve diğerleri için de keza vergi iadesi ödedikleri vergilerden mahsup suretiyle yapılabilir. Bu durumlarda vergi iadesi tutarları artmayacak, buna karşı vergi iadesinin gerek dikey adalet etkisi, gerekse daha ileride değinilecek kontrol etkisi devam edebilecektir.

c) **Gelir Vergisinin Kontrolü Nedeni İle Dikey Adaletin Sağlanması.** Katma Değer Vergisinin kendi yapısı itibariyle dikey vergi adaletini sağlamaya elverişli bir vergi olmadığı belirtildi. Ancak buna karşı, K.D.V. Gelir Vergisinin etkinlikle uygulanmadığı bir vergi sisteminde bu verginin gerek yaygınlaşmasını, gerekse vergi ziyanı önleyerek dikey vergi adaletine katkıda bulunabilir. Dolayısı ile, K.D.V.'den vergi adaletinin gerçekleşmesi yönünde asıl beklenen budur.

Türkiye'de beş yıllık uygulama süresi boyunca Katma Değer Vergisinin Gelir Vergisini kontrol altına aldığı söylenemez. Aşağıda verilen tablo'da dahilde alınan K.D.V. ile Gelir Vergisinin yıllık nominal artış oranları verilmektedir.

Tablo VI
KATMA DEĞER VERGİSİ İLE GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİNİN
NOMİNAL ARTIŞ ORANLARI (%)

	1985	1986	1987	1988
Dahilde Alınan	226.5	83.4	50.3	70.2
K.D.V. Artışı	23.8	58.9	47.0	55.2
Kurumlar V. Art.	64.9	111.9	40.3	59.0

Kaynak : 1990 Yılı Bütçe Gerekçesi, s. 69.

Yukarıda verilen tablo'da dahilde alınan K.D.V.'nin nominal (enflasyon dahil) artış oranlarının gerek Gelir, gerekse Kurumlar Vergisinin hayli üzerinde olduğu görülmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisinin önemli bir kısmının ücretlilerden kaynaktan tevki yolu ile alındığı düşünülürse söz konusu kontrol görevinin gerçekleşmediği kanısına varmak kolaydır.

Bütün bunlara rağmen, evvelce de belirtildiği üzere K.D.V.'nin kısa sürede bir alt-yapı oluşturması ve bu alt-yapının gelişecek olması ile K.D.V. Gelir Vergisi oranı kontrol ilişkisinin sağlanmasına yönelik önlemlerin alınması Gelir Vergisinin verimliliğini mutlaka arttıracak ve bu şekilde K.D.V.'nin dikey adalet etkisi kuvvetlenecektir.

D – Katma Değer Vergisinin Vergi Yapısına Etkisi

Bir ülkenin vergi yapısı, yani toplam vergi hasılatı içinde vasıtasız-vasıtalı vergiler oranı veya daha da spesifik olarak gelirden, servetten, harcamalardan alınan vergilerin payları, o ülke vergi sisteminin global olarak belirli he-

deflere hizmet yeteneğini gösterebilir. Örneğin gelir ve servetten alınan vergilerin paylarının yükseliği vergi adaletinin gerçekleşmesi konusunda genel bir karinedir. Vasıtalı vergilerin paylarının yüksekliği ise o ülkeyi dış ticaret açısından avantajlı hale getirir, çünkü bu tür vergiler iade edilebilirler.

Tablo VII
VERGİ YAPISINDAKİ DÖRT YILLIK DEĞİŞİKLİK

	1985	1986	1987	1988
Gelirden Al. Ver.	46.3	51.1	48.9	48.6
Gelir Ver.	34.6	35.2	34.2	33.7
Kurumlar Ver.	11.7	15.9	14.7	14.9
Servetten Al. Ver.	0.6	0.9	0.8	1.0
Mal. Hizmet ve Dış Tic. Al. Ver. ve vergi artıkları	53.1	48.0	50.3	50.4
Katma Değer Ver.	24.8	26.2	28.4	29.4
Diğer Vas. Ver.	28.3	21.8	21.9	20.0

Kaynak: 1990 Yılı Bütçe Gerekçesi s. 71.

Yukarıdaki tablonun incelenmesinden şu sonuçlar çıkarılabilir:

1 - Dört senelik süre boyunca 1985 yılı dışındaki yıllarda Gelir ve Servetten alınan vergiler ile vasıtalı vergilerin oranları aynı kalmıştır; 1987 ve 1988 yıllarında bölüşüm takriben % 50-50 civarında olmuştur ki, bu AT vergi yapısı idealini teşkil etmektedir.

2 - Gelirden alınan vergilerde payın bir miktar artması Kurumlar Vergisi ile Servetten alınan vergilerdeki artış ile sağlanmış; Gelir Vergisinin payı ise değişmemiştir.

3 - Vasıtalı vergilerin payı giderek artan K.D.V. ile giderek azalan diğer vasıtalı vergilerin dengelenmesi suretiyle takriben aynı kalmıştır. Diğer bir ifade ile vasıtalı vergiler sisteminde K.D.V.'nin payı giderek artmıştır. Gelecekte, K.D.V.'nin daha yüksek bir başarıya ulaşması ile K.D.V. dışındaki vergilerin giderek önemlerinin azalacağı tahmin edilebilir.

Bu gelişmenin, şimdilik küçük boyutlarda bulunmasına rağmen oldukça önemli sonuçları vardır. Şöyle ki, genel olarak K.D.V.'nin diğer vasıtalı vergilere kıyasla tartışmasız üstünlükleri göz önünde bulundurulursa, vasıtalı vergi yapısının olumlu yönde değiştiğini kabul etmek gerekir.

Bu meyanda:

1 - Katma Değer Vergisi ihracatta net olarak iade edilebildiğinden, vasıtalı vergiler sisteminde K.D.V.'nin payının artması ile ihracat genel olarak daha fazla teşvik edilebilecektir. Bunun sebebi K.D.V. dışındaki vergilerin

maliyetlere karışması ve ihracatta iadelerinde güçlük çekilmesidir. K.D.V. dışında hiçbir verginin iade edilemeyeceği bir sistemde ise K.D.V. dışındaki vergilerin mevcudiyeti Türkiye ihracatını bu tür vergilerin yani K.D.V. dışındaki vasıtalı vergilerin bulunmadığı ülkelere kıyasla dezavantajlı hale getirebilirdi. K.D.V. payının artması ve hatta zaman için de bu vergilerden bazılarının kaldırılması ile ihracat yönünden sağlanacak avantajlar daha da artacaktır.

2 - K.D.V.'nin vasıtalı vergiler sistminde payının artmasına bağlı olarak sağlanacak diğer gelişmeler şunlardır:

- K.D.V. ücretliler ile diğer bazı mükelleflere iade edilebilmekte, diğer vasıtalı vergiler ise maliyet ve fiyatın içine dahil olmak suretiyle bu düşük gelir grupları tarafından farkında olmadan fakat reel olarak yüklenilmektedir. K.D.V.'nin payının artması, diğer **opak** vergilerin paylarının azalması ile düşük gelir gruplarının yüklendiği vergiler azalacaktır.

- Aynı etkiye bağlı olarak enflasyon tazyikinde de azalma beklenebilir. Şöyle ki, K.D.V. dışındaki vasıtalı vergiler maliyet ve fiyat içine girdiklerinden, üretim ve dağıtım aşamalarında vergiden vergi alma şeklinde ifade edilebilecek "piramidleşme" olgusuna sebep olmakta ve bu suretle maliyet enflasyonuna olumsuz katkıda bulunmaktadır. Bu opak vergilerin paylarının azalması ile maliyet enflasyonunun bir unsuru zayıflayabilecektir.

Sonuç olarak şunu ifade etmek gerekir: K.D.V.'nin vasıtalı vergiler içindeki payının giderek artması gerek vergi adaleti, gerekse ekonomik gelişme hedefleri açısından çok olumlu bir gelişmedir. K.D.V. dışındaki vergiler belirli bir vergilendirme hedefine hizmet etmiyorlarsa ve hatta olumsuz etkileri varsa ileride hafifletilmeleri veya kaldırılmaları düşünülebilir. Bu tür vergilere bariz örneklerin Akaryakıt Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi olduğu bilinmektedir (toplam içindeki payları % 7.5, dahilde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler içindeki payları % 23.8

E - Katma Değer Vergisinin Bazı Ekonomik Etkileri

Katma Değer Vergisinin ekonomik etkileri yoğun biçimde tartışılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıda kısaca incelenecektir. Ancak şu kadarını ifade etmek gerekir ki, henüz olgunlaşmamış, kurumlaşmamış bir ekonomide Katma Değer Vergisinin etkileri marjinaldir. Bunun sebebi, bu tür ekonomilerde vergileme dışındaki diğer olguların ve önlemlerin etki boyutlarının, yarattıkları sarsıntıların çok büyük olması, bunların yanında vergilerin etkilerinin önemsizlik seviyesinde kalışlarıdır. Örneğin büyük boyutlu açık finansmana bağlı bir yüksek enflasyon süreci varsa, bir verginin enflasyonist etkisi önemsiz kalır. Veya, ihracat çok yüksek teşvik önlemleri ile artırılabilirse, yine bunun yanında K.D.V.'nin etkisinden bahsetmek anlamlı olmayabilir. Buna rağmen, konumuz K.D.V. olduğu için kısıtlı boyutlarda olsa dahi bu verginin bazı etkilerine işaret etmek gerekir.

1 - **Katma Değer Vergisinin Enflasyon Üzerindeki Etkisi.** Katma Değer Vergisinin enflasyon üzerindeki etkileri çok tartışılmıştır. Ancak, bu soruna yanılığılı bir açıdan bakmak demektir. Çünkü genel olarak ifade etmek gerekirse vergiler makro-ekonomik planda anti-enflasyonist gelir sağlama araçlarıdır. Asıl enflasyona sebep olan devletin vergi toplaması değil, harcama yapmasıdır. Zaten meseleyi daha da geniş açıdan ekonomi bazında ele almak gerekirse enflasyona sebep olan gelir elde etmek değil, harcamaktır. Ekonomide vergi veya diğer biçimlerde elde edilen gelir harcanmazsa bilâkis depresyon meydana gelebilir.

Bu genel ekonomik ilkeye rağmen Katma Değer Vergisinin maliyet enflasyonunun bir kısmından sorumlu tutulup tutulamayacağı tartışmaya değer. Maliyet enflasyonu bilindiği gibi girdilerin ve fiyatların devamlı bir süreç içinde sürekli olarak artmalarından ileri gelir. Burada önemli olan kavram sürecin devamlılığıdır. Örneğin fiyat artışına-bağlı olarak ücretler artırılabilir ve ücret artışına bağlı olarak yeniden fiyatlar artıyorlarsa ortada devamlı bir süreç vardır ki, bunun adına ücret-fiyat spirali adının verildiği bilinir.

Katma Değer Vergisinin bir ülkede uygulanmasına başlandıktan sonra fiyat artışlarından bahsedilebilir. Ancak bunun koşulu toplam vergi yükünün artmasıdır. Diğer taraftan K.D.V. yansıma açısından mahiyeti farklı bir vasıtalı vergi sisteminin yerine geçmişse ve bu değişiklik çerçevesinde toplam vergi yükü artmamışsa, genel fiyat seviyesi artmayacak, ancak nisbi fiyatlar değişecektir (mukayeseli yansıma). Yani eskiden üzerlerinde vergi bulunan bazı mal ve hizmetlerin vergi yükleri azaldığından fiyatları da azalacak, buna karşı ise eskiden vergilendirilmeyen bazı mal ve hizmetler vergilendirileceklerinden dolayı fiyatları artacaktır.

Yukarıda açıklanan her iki hal de enflasyon anlamına kesinlikle gelmez, çünkü her iki durum da bir devamlı süreci oluşturmamaktadır. K.D.V. ile birlikte toplam vergi yükü artsa dahi bu sadece bir kereye mahsustur. Yani fiyatlar bir kereye mahsus artarak, müteakip yılda aynı düzeyde kalırlar.

Katma Değer Vergisinin bilâkis enflasyonu düşürücü etkisinden bahsetmek mümkündür; şöyle ki, ithalâтта veya üretim aşamalarının ilk safhalarında alınan bir toplu gider vergileri veya her aşamada alınan işlem vergileri sisteminden K.D.V. sistemine geçişte, toplam vasıtalı vergiler yükü takriben aynı kalmış ise fiyatlarda bir düşme ve hatta maliyet enflasyonu sürecinde bir yumuşama beklenebilir. Çünkü toplu ve yayılı işlem vergileri, vergiden vergi alınmasına (piramidleşme olayına) yol açtuklarından ve bu durumun maliyet enflasyonunu körüklemesinden dolayı, enflasyon açısından sakıncalı süreç giderilmiş olacaktır.

Türkiye'de Katma Değer Vergisinin süregelen enflasyonda bir katkısı olduğu kesinlikle söylenemez. Bunun birinci sebebi, bizzatihi kendisinin devletin sağlam, yani anti-enflasyonist gelir kaynaklarından biri oluşudur. Diğer taraftan Türkiye'de süregelen etkenlerin boyutu hatırlanırsa, K.D.V.'nin bu çerçevedeki rolü belirlenmiş olur.

- Büyük boyutlu bütçe açıkları ve para arzı
- Türk Parasının değer kaybetmesinden dolayı dış girdilerin sürekli pahalılaşması
- Oligopolist rekabet çerçevesinde firmaların sürekli ve paralel fiyat arttırmaları
- Enflasyon beklentisinin tüketimi korüklemesi

2 - Katma Değer Vergisinin Nisbi Fiyatlar ve Kaynak Dağılımına Etkisi. Bir ekonomideki nisbi fiyatlar sistemi, yani belirli mal ve hizmetlerin fiyatlarının diğerlerine olan oranı, kaynak dağılımını biçimlendirir. Kaynak dağılımı ise, her alana ayrılan kaynakların boyutlarını ve dolayısı ile üretim hacimlerini belirlediğinden toplum refahı, istikrar ve kalkınma açısından önemlidir.

Bir genel tüketim vergisinin nisbi fiyatları ve kaynak dağılımını etkileme yeteneği vardır. Şöyle ki, vergi salındıktan sonra mal ve hizmetlerin farklı olan talep ve arz esnekliğine bağlı olarak bazı malların fiyat ve üretimleri diğerlerine kıyasla farklı olarak etkilendiklerinden üretim ve tüketim hacimleri farklı boyutlarda gerçekleşir. Vergi sebebi ile kaynak dağılımı etkilenmesi daha bariz olarak vasıtalı vergiler sistemindeki değişikliklerde ortaya çıkar. Örneğin sistem değişikliğinden önce tüketim vergileri belirli mal ve hizmetler üzerinde yoğunlaşmışsa ve daha sonra vergi yükleri başka alanlara yapılmışsa önemli nisbi fiyat ve kaynak dağılımı değişikliğinden bahsetmek icap eder.

Nitekim, Katma Değer Vergisi 1985 tarihinde yürürlüğe girmeden önce mevcut bulunan vergiler daha ziyade sanayi sektörünün ilk maddeleri, ara-malları üzerinde yoğunlaşmıştı. Bu yoğunlaşma çok yüksek nisbetlerin uygulanması ile barizleşmişti. Diğer önemli sektörler üzerinde ise tüketim vergileri yükü (yansıyan vergiler haricinde) yoktu. K.D.V.'den sonra ise bu durum köklü bir şekilde değişmiş ve vergi tüm alanlara yapılmıştır. Vergilerin sanayi sektöründe yoğunlaşması ve bilâhare diğer alanlara yapılması olgusu hakkında kaba bir fikir elde etmek için sektörlerin toplam sektörler hasılasındaki payları incelenebilir.

Tablo VIII
SEKTÖRLER HASILASINDA SEKTÖR PAYLARI: 1989
(1968 Sabit Fiyatları ile Milyon TL Olarak)

	Hasıla	Yüzde
1 - Tarım	55.900	20
2 - Sanayi	89.472	32
3 - Diğerleri	132.129	48
Toplam S. Hasılası	277.501	100

Kaynak : Aylık Ekonomik Veriler. Ekim 89, İTO s. 6'da yer alan verilerden yararlanılarak hesaplanmıştır (DPT'den).

Yukarıda görüldüğü gibi sektör paylarında sanayi % 32 tutarındadır. Dolayısı ile eskiden sanayi üzerine oturan Gider Vergileri, K.D.V.'ye geçilmesi ile birlikte % 68'lik diğer alanlara yapılmıştır: (İnşaat, Mesken, Ticaret, Ulaşım, Malî Müesseseler, Hizmet ve Serbest Meslek). Ülke kalkınmasında sanayinin ne denli rolü olduğu düşünülürse, K.D.V.'nin bu yöndeki olumlu rolü ortaya çıkar. Kuşkusuz K.D.V.'nin bu etkisini fazla abartmamak gerekir, çünkü Türkiye Ekonomisinde kaynak dağılımını K.D.V.'den çok daha yoğun olarak etkileyen başka faktörler vardır.

3 - Katma Değer Vergisinin İhracat Üzerindeki Etkisi. Katma Değer Vergisinin ihracat üzerindeki etkileri, bu verginin en çok tartışılmış bir diğer konusudur. Bu tartışma daha ziyade Almanya Federal Cumhuriyetinin AET içindeki dış ticaret rekabet dezavantajının ortaya çıkması vesilesi ile yapılmıştır. Şöyle ki, K.D.V.'den önce Almanya'daki yayılı muamele vergileri sistemi net bir vergi yükü hesaplamasına olanak tanımamakta idi. Almanlar, iade edilen vergi yükünün gerçeğin altında olduğunu ileri sürmüşlerdir. K.D.V.'ne geçtikten sonra ise eksik hesaplama ve ayrıca vergiden vergi alma (piramidleşme) olgusu ortadan kalktığından dolayı ihracat alanında rekabet eşitliğinin sağlanmış olduğu ileri sürülebilir.

Daha önce de değinildiği üzere ihracatta bir ülkenin sadece vasıtalı vergiler sistemi değil, vasitasız vergiler oranı da etkide bulunur. Bunun sebebi vasitasız vergilerin iade edilmemesidir. Dolayısı ile ülkelerarasında dış ticaret rekabetinin kurulabilmesi için K.D.V.'ye geçmeden başka vasıtalı-vasitasız vergilerin oranlarının da yaklaştırılması gerekir.

Türkiye'de 1985'ten önce mevcut Gider Vergileri sistemi net vergi iadesine olanak tanımamakta idi. Buna karşı yapılan vergi iadelerinin yüksek ve gerçeğin üzerinde olduğu söylenmiştir. Ancak bu saptamada gider vergilerindeki yoğunlaşma olgusu ile ücretliler üzerindeki vergi yüklerinin göz önünde tutulup tutulmadığı bilinmemektedir.

Türkiye'de son on yılda ihracatın büyük bir artış gösterdiği bilinmektedir. Kuşkusuz bu gelişmede asıl etken uygulanan ekonomik politikalarlardır. Bunların yanında K.D.V. iadesinin ne denli etkin olabildiğini tahmin etmek güçtür. Ancak belirgin bir vergi etkilemesinin ortaya çıkarılması söz konusu ise 1984'te ücretliler üzerindeki vergilerin azaltılmasından bahsetmek gerekir.

Şöyle ki, enflasyona bağlı olarak vergi tarifesinin erozyona uğraması nedeni ile ücretliler üzerindeki vergi yükleri makul hadleri çok açmış bulunmakta idiler. Bu durumda, özellikle toplu sözleşmelerde işçilere ödenecek brüt rakkamın çok yüksek tutulması gerekmekte idi. İşveren ise vergi dahil işçi ücretini olduğu gibi maliyetlere aksettirdiğinden, özellikle sanayi kesiminde yüksek maliyet, yüksek fiyat uygulaması hâkimdi ki, bunun ihracat açısından elverişsiz olduğu açıktır.

Gelir Vergisi Tarifesi ve indirim tutarları yeniden düzenlendikten ve bunun doğurduğu hasılat kaybı K.D.V. ile telâfi edildikten sonra durumun bir ölçüde düzelmiş olduğu tahmin edilebilir.

Tablo IX
TÜRKİYE'DE İHRACAT YAPISI: 1988
(Milyon \$)

		Yıllık Yüzde
I – Tarım ve Hayvancılık	1.852.5	18
II – Madencilik	272.3	3
III – Sanayi	8.065.2	79
Toplam	10.190.0	100

Kaynak: Aylık Ekonomik Veriler, İ.T.O. Ekim 89 (DPT'den)

Yukarıda, Türk ihracat yapısını gösteren tablonun incelenmesinden sınav ürün ihracatının oldukça yüksek bir orana eriştiği ortaya çıkmaktadır. Gerek bu oranın, gerekse toplam rakkamın artırılmasının arzu edildiği bilinmektedir.

Bu hedefin vergilere ilişkin yolu, yukarıda tartışılan nedenlerle ücretler üzerindeki vergilerin azaltılmasından ve bu azaltmanın finansmanının gerek K.D.V.'nin, gerekse Gelir Vergisinin diğer alanlara etkin bir biçimde yapılması suretiyle sağlanmasından geçmektedir.

Bu vergi politikası iki amaca birden hizmet etmiş olacaktır. Ücretliler üzerindeki verginin azaltılması herkesin kabul ettiği bir sosyal amaçtır. Ancak, aynı zamanda bu vergi sınav ürünlerin maliyetlerine de aksettiklerinden ve hafifletilmesi ile birlikte sınav ürün maliyetleri azalacağından ihracat teşviki dolaylı olarak yapılmış olacaktır.

F – Katma Değer Vergisinin Vergi Kayıplarının Giderilmesine Etkisi

Katma Değer Vergisine atfedilen en önemli özellik, gerek kendi bünyesinde gerekse vergi sisteminin tümünde bir oto-kontrol mekanizması kurmasıdır. En basit şekli ile ifade edilecek olursa, K.D.V.'ye tâbi bir mükellef indirim yapabilmek için kendisine teslimde bulunan veya hizmet ifa eden diğer mükelleflerden belge talep edecek ve bu şekilde tüm alımlar ve satışlar belgeye tâbi olacaktır. Diğer taraftan K.D.V. vesilesi ile mükelleflerin tanzim etmek zorunluğunda buldukları belgeler aynı zamanda Gelir ve Kurumlar Vergilerinin matrahlarının belirlenmesinde kullanıldıklarından dolayı bu vergiler hasılatlarının da garanti altına alınması mümkün olabilecektir.

Üretim ve dağıtım (ticaret) aşamalarında K.D.V.'nin oluşturacağı oto-kontrol zincirinin en zayıf yönünün perakende satıcı veya hizmet ifa edici ile nihai tüketici olduğu tahmin edilmiş ve bu zayıf noktanın kuvvetlendirilmesi için önlemler düşünülmüştür. Türkiye'de bu amaçla benimsenen önlemler, bilindiği gibi ücretlilere ve diğerlerine vergi iadesi uygulaması, yazar kasa sistemi, özel usulsüzlük cezaları uygulaması, perakende safhada vergi kontrol-

leri yapılması, vatandaşların TV aracılığı ile fiş istemeye özendirilmeleri gibi önlemlerdir.

Beş yıllık süre'de bu konuda çok yol alındığını kabul etmek gerekir. Ancak bu başarı, daha önce de değinildiği gibi gerek K.D.V. gerekse Gelir Vergisi hasılatlarının ülke gereksinimlerine cevap verecek seviyelere ulaşması biçiminde kaydedilmemiş, Türkiye ekonomisinde gerek beşerî gerekse fizikî açıdan bir vergileme alt-yapısının oluşması biçiminde gerçekleşmiştir.

Prof. R.A. Musgrave'in vergi tutamakları (tax handles) adını verdiği ve etkin bir vergileme için gereği inkâr edilemez unsur ve kurumların ekonomiye yerleştirilerek bir alt-yapının oluşması vergileme geleceği bakımından büyük umutlar vaad etmektedir. Ondokuzuncu asırda özellikle İngiltere'de kayıt geleneğinin yayılması Gelir Vergisinin uygulanması açısından gerekli vergi tutamaklarını oluşturmuştur. Günümüzde ise elektronik biliminin gelişmesi, etkin vergileme için gerekli vergi tutamaklarına (örn. kendi kendine gelişmiş kayıt düzenlerine, belge düzenlerine) sahip olmayan geliştirmekte olan ülkeler için bulunmaz fırsatı sağlamıştır. Ancak bu fırsatın kullanılabilmesi için yeterli araştırma ve plânlamaya da gereksinme olduğunu kabul etmek gerekir.

Katma Değer Vergisinin kendi yapısı ve bu vergi uygulamasına ilişkin olarak uygulamaya konulan fizikî ve kurumsal önlemler ne denli değerli olurlarsa olsunlar, sistemdeki bazı gedikler, bazı ihmaller kontrol süreçlerinin en üst seviyede gerçekleşmesine engel olurlar.

1 – Vergi Kayıplarında Perakende Safhanın Rolü ve Bu Rolün Boyutları. Türkiye'de gerek Katma Değer Vergisinde gerekse Gelir ve Kurumlar Vergisindeki kayıplara ilişkin çok farklı ve değişik açıklama ve yaklaşımlarda bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar genellikle üretim ve dağıtım süreçlerinin üst kısımlarına yönelmiştir. Örneğin, belirli bir şirketin ve holding'in hangi usul ve tarzlarda vergi kaçırdığına veya vergiden kaçındığına ilişkin incelemeler, açıklamalar yapılır. Bu yaklaşımların değerleri inkâr edilemez. Ancak bu tür bireysel saptamalarla sorunun bütününe ilişkin çözümlerin tasarlanmasının sağlanması oldukça zordur.

Sorunun bütününe ilişkin asıl yaklaşım noktası ise, tüketim ve yatırımdan ibaret olan milli gelirdir. Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi hem tüketim, hem de yatırımlar üzerine oturan vergidir. Ancak indirim mekanizması ile yatırımları vergiden arındırır, hatta sadece yatırımları değil, perakende safha dışındaki tüm teslim ve hizmetleri de aynı mekanizma ile vergiden arındırmaktadır. Çünkü bunlar toplam millî tüketimi oluşturan perakende satış ve hizmet değerleri içinde nihai olarak vergilendirileceklerdir.

İşte bu sebeple vergi kayıplarına ilişkin olarak tartışma ve incelemelerin başlangıç noktası perakende safha olmalıdır. Vergi kayıplarının başlangıç noktasının perakende safha olarak saptanması ve bu konuda mutlak başarıya ulaşılması halinde dahi evvelki safhalarda mutlaka başarıya ulaşılacağı iddia etmek mümkün değildir. Özellikle ara safhalara yönelik önlem-

lerin yetersiz olması halinde, perakende safha ne kadar kontrol altına alınır- sa alınsın ve bu şekilde K.D.V. hasılatı ne denli garanti altına alınır- sa alın- sın, Gelir ve Kurumlar Vergilerini mutlak biçimde kontrol etme olanağı mevcut olmayacaktır. Çünkü, K.D.V. ara safhalarda belge istenmesine ilişkin iddia edildiği kadar kesin bir mekanizmaya sahip değildir. Yani, söz gelimi bir perakendeci tüm satış ve hizmetlerini belgeye bağlasa dahi, girdi- lerine ilişkin olarak belgelerin bir kısmını tenzilât vs. gibi bazı avantajlar karşılığında istemekten vazgeçebilir.

Perakende safhanın mutlak kontrolünün evvelki safhaların kontrolünü mutlaka sağlayamayacağı bir gerçek olsa dahi, bu safhanın kontrolünün başarılması ile meselenin yine de bütününe yakın kısmının çözümleneceğini kabul etmek gerekmektedir. O halde, perakende safhadaki kayıpların sebepleri ve çözüm yolları daha kesif bir biçimde incelenmelidir.

2 - Perakende Safhada Vergi Kayıplarının Ekonomik, Sosyolojik ve Psikolojik Nedenleri. K.D.V.'de ve dolayısı ile Gelir ve Kurumlar Vergile- rindeki kayıpların başlangıç noktası olan perakende safhada belgelerin veril- memesinin ve alınmamasının birbirlerinden farklı olan ekonomik, sosyolojik ve psikolojik nedenleri vardır.

a) Perakende safhada ticarî ilişkide bulunan satıcı ve alıcı birçok hal- lerde "homo-economicus" olup, ekonomik çıkarları açısından rasyonel hare- ket eden kimselerdir. Önemli çıkarların söz konusu olduğu durumlarda, vergi bilinci henüz tam olarak yerleşmemiş olduğu için "vergi ahlâkı", "ülke kal- kınması" gibi soyut kavramların etkisi zayıflar.

Özellikle dayanıklı tüketim malı alımlarında, satıcı ve alıcı anlaşması ile belgelerin düzenlenmemesi sonucunda her iki tarafın da elde edecekleri avantajlar yüksek olduğundan tarafların vergiye uyma yönünde ikna edilebil- meleri oldukça zor ancak olanaksız değildir. Önemli olan satıcı ve tüketicile- rin mutlaka anlaşmaları beklenen alanların titizlikle saptanmasıdır. Gündelik gözlemlere göre satıcı ve alıcının anlaşması iki şekilde meydana gelmektedir.

aa) **Satıcının Alıcıyı İkna Etmesi veya Zorlaması.** Belge tanzim edil- memesine yol açan bazı hallerde satıcı alıcıyı tenzilât karşılığında belge iste- memeye ikna etmektedir. Alıcı eğer vergi iadesine tâbi değilse kolayca ikna olabilir. Çünkü, Türkiye'de belge istememenin cezası yoktur. Alıcı eğer vergi iadesine tâbi ise, o takdirde tenzilât ile vergi iadesi arasındaki avantajları karşılaştırır ve bir karara varır. Vergi iadesi tutarlarının önemi giderek azal- dığından tüketicinin ikna edilmesi iyice kolaylaşmıştır.

Diğer, bazı hallerde satıcı alıcıyı belge istememeye zorlamaktadır. Şöyle ki, etiket, tarife gibi fiyat belirleyici hususların mevcut olmadığı hallerde, satıcı Perakende Satış Fişi isteyen tükeciye fiyatın vergi hariç ifade edilmiş bu- lunduğu, belge istendiği takdirde ayrıca ödenmesi gerektiğini söylemekte ve böylece fiilen belge istemekten vazgeçirmektedir.

bb) **Alıcının Satıcıyı İkna Etmesi.** Türkiye'de verginin perakende saf- hadaki kayıplarına sebep olan bir ticaret geleneği "pazarlık"tır. Batı ülkele-

rinde pek rastlanılmayan bu gelenek uyarınca Türk tüketicisi etiket fiyatına itibar etmez, az da olsa elde ettiği fiyat indirimini bir başarı addeder. Bu geleneğe bağlı olarak ülkemizde etiket fiyatları pazarlık marjı dahil saptandığından, gelenek kendi kendini beslemek suretiyle devam edegelmektedir. Kuşkusuz bu arada yapılan indirimler çerçevesinde önce vergi unsuru ortadan kalkmaktadır.

Türkiye'deki bu gereksiz gelenek ekonominin gelişmesi ile muhtemelen zayıflayacaktır. Nitekim, pazarlığın yapılamadığı, ancak yoğun rekabet nedeni ile asgarî fiyatların uygulandığı zincirleme mağazalar, toplu ticaret merkezleri, halk pazarları gibi yerlerin kurulması ile bu alışkanlık giderek azalmıştır. Bu tür merkezlerde belge tanzimi model teşkil edecek derecede yapılmaktadır. Uzun vadeli bir sorun olmakla birlikte bu oluşumların teşviki belge düzeninin aygınlaşmasını sağlayacaktır.

b) Perakende Safhada Vergi Kayıplarına Yol Açan Sosyolojik ve Psikolojik Nedenler. Perakende safhada vergi kayıplarına sebep olan olgular sadece ekonomik değildir. Bunlardan oldukça önemli bir kısmı sosyolojik ve psikolojiktir. Bu konuda farklı ülkelerin toplum üyeleri arasında ilginç farklılıklar vardır. Dolayısı ile her ülkede vergiye ilişkin önlemler tasarlanırken bu verilerin mutlaka göz önünde tutulması gerekmektedir.

Türkiye'de, devletin önemli gayretine, TV yayınlarına rağmen birçok insan ekonomik çıkarı söz konusu olmadığı halde belge talep etmemektedir. Şöyle ki, fiyatların vergi dahil saptanmasına yani tüketicinin fiilen vergiyi ödemesine rağmen birçok satıcı bu konuda bir profesyonel olduğu ve her türlü özel usulsüzlük cezasını gözönüne aldığı için belge tanzimine yönelik bir davranış içine girmemektedir. Bu durumda ise belgenin alıcı tarafından istenmesi gerektiği halde, alıcı aşağıda belirtilen sebeplerle belge istemekten vazgeçerek vergi kaybına sebep olmaktadır. Bu kaybın, K.D.V. ve Gelir Vergisi açısından mal ve hizmet bedelinin asgarî % 25 veya 30'u olduğu tahmin edilebilir.

Perakende satıcı ve nihai tüketici ilişkisinin K.D.V., Gelir ve Kurumlar Vergisinin başarısının çekirdeğini teşkil etmesine karşın bu ilişkiye yönelik olarak araştırmalar yapılmamıştır. Yani Türk tüketicisi hangi psikolojik ve sosyolojik sebeplerle fiş talep etmemektedir sorusunun bilimsel cevabı verilmemiştir. Bu problemin, anketler ve araştırmalar yolu ile açıklığa kavuşturulması gerekir. Ancak beş yıllık uygulama süresinde yalnız gözlemlerle edinilen sonuçlar şunlardır. Bu sonuçları aşağıda önerilecek önlemlere esas teşkil etmeleri nedeni ile açıklamaktayız.

aa) Bıkkınlık, Stres'ten Kaçma ve Sıkılgınlık Etkenleri. Birçok vatandaş vergi şuuruna sahip olduğu halde gündelik yaşam içinde gerek bıkkınlık, gerek stres'ten kaçma, gerekse sıkılgınlık nedenleri ile fiş istemekten vazgeçmektedir. Çünkü her fiş isteme sahnesinin muhtemel bir gerilime yol açması tüketiciyi bu konuda ısrarlı olmadan alıkoymaktadır.

bb) Nezaket ve Hoşgörü Etkenleri. Her toplumda nezaket ve hoşgörü kuralları birbirlerinden farklıdır. Örneğin, Batı Ülkelerinde toplum bireyleri

arasındaki nezaket ve hoşgörü kuralları ve uygulamaları en üst düzeye çıkmış olsa bile, toplumu yöneten kuralların yasaların çiğnenmesi karşısında bireylerin en şiddetli ikaz ve tepkilerin hasıl olması doğaldır.

Türkiye'deki insan ilişkilerinde nezaket, hoşgörü daha ziyade Akdeniz ülkelerine has olduğundan, kural ve düzen bozucu davranışlar karşısında fazla tepki gösterilmez. Bireycilik daha ağır basmaktadır. İşte bu sebeple bir kısım vatandaşlar kendilerine has nezaket ve hoşgörü niteliklerine bağlı olarak belge talep etmemektedir. Bunlardan bir kısmı belge talep etmenin yakın bir tanıdık olan mükellefe zarar vereceği endişesi ile belge talep etmemektedir. Örneğin, aile doktorundan, avukatından, mahalle bakkalından, oto tamircisinden belge istemek oldukça zorluklar arz etmektedir.

Nezaket ve hoşgörü sınırları bazen kendiliğinden belge vermek isteyen mükellefe engel olunarak ona bir lütufta, bir ikramda bulunma gibi, modern toplum üyeliği ile hiç bağdaşmayacak ilkel ve yersiz davranışların sergilenmesine kadar gidebilmektedir.

3 - Perakende Safhada Vergi Kayıplarını Hafifletici Bazı Önlemler. Katma Değer Vergisinin ve buna bağlı olarak Gelir ve Kurumlar Vergilerinin başarı yolunun öncelikle Perakende safhanın kontrolünden geçtiği gerçeği artık herkesçe bilinmektedir. Perakende safhaya ilişkin olarak eskiden hayal edilmeyecek bir alt-yapı da giderek oluşmuştur. Geriye kalan birkaç basit ancak etkin önlemin alınmasıdır:

a) Nihai Tüketiciye Yönelik Destekleyici, Hatırlatıcı ve Teşvik Edici Yaptırım Sisteminin Uygulanması. Bugün ülkemizde perakende safha alt-yapısı ve diğer önlemler öyle bir noktaya gelmiştir ki uygulamanın rayına oturması için tek bir atılım, nihai tüketiciye ceza uygulaması, çok etkin bir sonuç yaratabilecektir.

Belge talep etmeyen veya talep etmekte zorluk çeken mükellefe yaptırım uygulanmasının geniş gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunmaktadır. Mahiyeti düşünülecek, araştırılacak "ceza"nın asıl amacı nihai tüketicinin belge tanzim etmeyen perakendeci karşısında desteklenmesini, kuvvetlenmesini sağlamak olacaktır. Yani, ceza vatandaşı korkutmak, zorla bir işi yaptırtmak yerine, esasında yerine getirmek istediği bir görevi çok daha rahatlık ve kolaylıkla yerine getirmesi için bir desteği teşkil edecektir. Kanımızca vatandaşların çoğunluğunun gönülden destekleyeceği ve gerekçeleri iyi anlatıldığı takdirde siyasal açıdan mahzurlu olmayacak bu önlemin tartışmasının zamanı gelmiştir.

b) Vergi İade Oran ve Dilimlerinin Enflasyona Uydurulması. Daha önce de değinildiği gibi vergi iadesi dilimleri enflasyon ile birlikte erozyona uğramış ve tutarları bugünkü ücretler karşısında anlamsızlaşmıştır. Bu sebeple vergi iadesinin belge talep etme konusundaki teşvik edici etkisi çok zayıflamıştır. Dilimlerin düzeltilmemesinin nedeninin K.D.V. hasılatının giderek daha fazla bir oranının geriye verilmesi endişesi olduğunu ve bunun yersiz bulunduğunu belirtmiştir. Gerçekten vergi iadesi ücretin belirli bir kısmı olarak düşünülürse, özellikle kamu kesiminde ücret arttırmaları yapıldığında,

bu arttırmaların belirli bir kısmının vergi iadesi yolu ile verilmesi iki gayeye birden hizmet edebilecektir. Yani hem ücret artışı sağlanmış olacak, hem de belge düzeni yaygınlaştırılacaktır.

Ayrıca, bazı mal ve hizmetlerin iadeye tâbi olmaması, kesinlikle bu alanlarda vergi ziyasına sebep olmaktadır. Şöyle ki, iadeye tâbi olmayan mal satışlarında satıcı alıcıyı o malın iadeye tâbi olmadığı konusunda ikaz etmekte ve belgenin bir işe yaramayacağını söyleyerek belge talep etmekten vazgeçirmektedir.

4 – Katma Değer Vergisinin Gelir Vergisini Kontrol Etmesi Amacı İle Bilgisayar Sisteminin Kullanılması. Daha önce yapılan açıklamalarda Gelir ve Kurumlar Vergileri artışlarının K.D.V.'nin gerisinde kaldığını belirtmiştik. Bunun sebebi ise K.D.V.'nin henüz Gelir ve Kurumlar Vergilerini kontrol etme yeteneğine ulaşamamış olmasıdır.

Türkiye'de Gelir Vergisinin çok önemli bir kısmı ücretliler tarafından ödenmektedir. Dolayısı ile, Gelir Vergisi hasılatı içinde beyan usulü ile, yani K.D.V. ile ilişkili olarak ödenen vergiler çok düşüktür. Esasen bu sebeple Gelir Vergisi sistemi içine "hayat standardı" denilen bir karineler göstergesi oturtulmuştur. Bu gösterge ise Gelir Vergisinin gerçek usulden büsbütün uzaklaşmasına yol açmaktadır.

Oysa beyan usulü ile ödenen ticarî kazançların, serbest meslek kazançlarının matrahlarının saptanmasında esas alınan değerlerin K.D.V. ile mutlak ilişkisi vardır. Bu durumda, mükelleflerin Gelir Vergilerini K.D.V.'den tamamen kopuk olarak beyan ettikleri ve Gelir Vergisi beyannameleri ile K.D.V. beyannamelerinin karşılıklı olarak kontrol edilemediği ileri sürülmektedir.

Oysa, bilgisayarların sağladığı olanaklarla bu iki beyannamenin karşılıklı olarak kontrollerinin güç olmaması gerektiği düşünülebilir. Türkiye'de bilgisayar kullanımına ilişkin olarak yapılan hata, sistemin bütününün tüm kontrollere olanak sağlayacak biçimde tasarlanmaması, plânlanmaması olmuştur. Oysa, bilgisayar kullanımına geçilmeden önce yurt çapında bir sistem tüm fonksiyonları itibariyle tasarlanmış olsa idi, başka alanlarda yapıldığı gibi, bunun tümünün ihale edilmesi ve etkin bir biçimde çalışmasının sağlanması mümkün olabilirdi.