

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHİ, VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ ve REFORM İHTİYACI

HISTORY OF VALUE ADDED TAX IN TURKISH TAX SYSTEM, ITS POSITION IN TAX REVENUES AND THE NEED FOR A REFORM



Gürcü GÜNGÖR*

ÖZ

Türk vergi sisteminde 1927 yılından itibaren katma değer vergisi benzer harcama vergileri yer almıştır. 1985 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile Türk vergi sisteminde dolaysız vergilerden dolayı vergilere geçiş olmuştur. Katma değer vergisi, vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir. Katma değer vergi sisteminin günümüz koşullarına uygun hale getirilmesine ilişkin vergi düzenlemelerinin yapılması vergi reformunun gereğidir. Katma değer vergisinde reform ihtiyacı, yapılacak düzenlemelerin vergilemede adalet, etkinlik ve basitlik ilkelerine uygun olmasına bağlıdır. Türkiye'de katma değer vergisinde reform yapılması konusu, makalede istatistik veriler ve söz konusu ilkeler doğrultusunda değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Vergi Reformu, Vergi Adaleti, Vergide Etkinlik, Vergide Basitlik.

ABSTRACT

Expenditure taxes like value added tax have been existing in Turkish tax system since 1927. By the enactment of Value Added Tax Law, no. 3065, in 1985, the Turkish tax system shifted from a direct taxes to indirect taxes. Value added tax constitutes a significant portion in total tax revenues. The adaption of value added tax to today's conditions triggers the need for a tax reform. The need for a reform in value added tax depends on the fact that the new regulation fulfils the principles of equity, efficiency and simplicity in taxation. This article discusses the need for a reform in Turkey in the light of statistical data and the said principles.

Keywords: Value added tax, tax reform, equity in taxation, efficiency in taxation, simplicity in taxation

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Türk Vergi Sisteminde katma değer vergisinin tarihi, dönemsel olarak ikiye ayrılmaktadır. İlk dönem 1927-1985 dönemini kapsayan dönemdir. Bu dönemde katma değer vergisi benzer uygulamalar Türkiye’de yapılmıştır. Makalede hem bu uygulamalara hem de karşılaştırma yapmak açısından farklı ülkelerde katma değer vergisi yürürlük tarihlerine de yer verilmiştir. Türkiye’de ikinci dönem 1985 sonrasındaki dönemdir. 1985 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun 32 yıldır ülkemizde uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi dolaylı vergi olarak Türkiye’de vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahiptir. Bu durum makalede istatistiki veriler ile açıklanmıştır.

Türkiye’de katma değer vergisinde reform ihtiyacı makalede, vergilemede etkinlik, basitlik ve adalet ilkesi çerçevesinde açıklanmıştır. Makalede katma değer vergisinde adalet ilkesinin olup olmadığını tespit için, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payı, mükellef sayısı, vergi yükünü etkileyen faktör olan vergi esnekliği ve vergi yükünün belirleyicisi katma değer vergisi oranları kullanılmıştır. Özellikle katma değer vergisi oranına ilişkin açıklamalarda OECD ülke verileri, Avrupa Birliği uygulamaları ve gündemdeki konulara yer verilmiştir. Katma değer vergisinde basitlik ilkesinin olup olmadığı ise katma değer vergisi özellemlerinin mevcut durumu ile değerlendirilmiştir.

2- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHİ

2.1- 1927-1985 Arası Katma Değer Vergisinin Tarihi

Harcama vergileri denildiği zaman, ilk olarak katma değer vergisi akla gelmektedir. Katma Değer Vergisinin tarihi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin ilkel haliyle uygulanmasıyla eski Mısır’a ve Roma’ya kadar dayanmaktadır. Örneğin Roma’da alım ve satım üzerinden %1 oranında alınan “centisimum rerum venalium” muamele vergilerinin ecdadı olarak kabul edilmiştir.¹

Katma değer vergisinin tarihsel gelişimi, insan toplumlarının tarihi kadar eski olmakla beraber 20.yüzyıldan itibaren ortaya atılmış ve uygulanmaya başlanmıştır. İlk defa 1919 yılında Almanya’da Von Siemens ve 1920 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde Thomas Adams makalelerinde katma değer vergisi fikrini savunmuştur, ancak uygulama daha geç olmuştur. Ülkemizde 1927 yılında kabul edilen Türk İmalat Muamele Vergisi, ilk madde indirimi müessesesi sebebiyle bugünkü katma değer vergisinin ön adımlarını teşkil etmekteydi. Aslında Ülkemizdeki bu uygulama, katma değer vergisinin ilk örneklerinden biri olarak kabul edilebilir. Katma değer vergisinin modern şekli ile uygulanmasına teşebbüs eden ilk ülke Japonya olmuştur. Japonya 1950 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu’nu çıkarmış, ancak hiç uygulanmadan yürürlükten kaldırmıştır. İkinci uygulama 1953 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde, daha sonra da 1954 yılında Fransa uygulanmıştır.² Katma değer vergisi Danimarka 1967, Almanya 1968, Hollanda 1969 Lüksemburg 1970, Belçika 1971, İngiltere ve İtalya ise 1973 yılında uygulamaya başlanmıştır.³

¹ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım, İstanbul 1992, s.371.

² Mualla Öncel, Katma Değer Vergisi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 3, 1973, s.290, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/314/3055.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Eylül 2017.

³ Emin Halûk AYHAN, Katma Değer Vergisi Ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, Ankara 1983, s.22, www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/Download/3126/katmadeg.pdf, Erişim Tarihi: 22 Eylül 2017.

Ülkemizde muamele vergileri uygulaması Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar dayanmaktadır. 1926 yılında 735 sayılı Umumî İstihlak Vergisi Kanunu ile başlayan ve 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu devam eden yaylı muamele tipi vergi sistemi, dünyadaki en eski KDV uygulamalarından birini oluşturmaktadır. Ancak bu vergi uygulamaları, fazla başarılı olamamıştır. 1927 yılında, 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmesi ile ülkemizde toplu muamele vergi sistemine geçilmiştir.⁴

1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile uygulanan Muamele Vergisi, beyan esasına dayanmaktaydı. Söz konusu Kanun dört yıl sonra yürürlükten kaldırılmış ve 1931 yılında 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Muafiyet ve İstisnaları genişleten bu Kanun ile “ilk madde indirimi” usulü ilk defa uygulanmıştır. Yine dört yıl sonra 2430 sayılı Kanun çıkarılmış ve bu Kanun ile vergi oranları değiştirilmiştir. 2430 sayılı Kanun altı yıl uygulandıktan sonra 1940 yılında yürürlükten kaldırılmış ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. 3843 sayılı Kanun ile vergi, imâl olunan maddeler muamele vergisi; banka, banker ve sigorta şirketleri muamele vergisi; ithalat muamele vergisi olmak üzere üçe ayrılmıştır. Ayrıca Kanunu'nun vergiyi toptan ticaret alanına yaymasına ilişkin düzenlemeleri, bazı maliyeciler katma değer vergisinin örneği olarak nitelendirmiştir.⁵

1957 yılında Gider Vergileri Reformu ile yürürlüğe giren 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ikiye ayrılmış bir sistem oluşturulmuştur. Bu sistemde istihâl vergisi ve hizmet vergisi ayrımı yapılmıştır. İstihâl vergisi, büyük üretime konu olan ilk ve ana istihâl maddeleri üzerinden alınmakta olup, küçük ve orta işletmeleri vergi dışında bırakan toplu muamele vergisi türü niteliğini oluşturmaktaydı. Ayrıca bu vergi, özel tüketim vergilerine tabi maddeleri (şeker hariç) bünyesine dâhil etmiştir. Hizmet vergileri ise banka ve sigorta muamele vergisi, nakliyat vergisi ve P.T.T.Hizmetleri Vergisi olarak üç kısma ayrılmıştır.⁶

Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmeden önceki uygulamalardan biri de katma değer vergisinin emsali işletme vergisiydi. İşletme vergisi, 10.08.1970 tarih ve 13575 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1318 sayılı Finansman Kanunu ile kabul edilmiştir.⁷ Söz konusu Kanunu'nun II.Kısım bölümünde yer alan işletme vergisi, asgari vergi haddi ve azami vergi haddi derecelerine göre belirlenen satış vergi oranları(%5-%30 arası) üzerinden hesaplanmaktaydı. İşletme vergisi genelde lüks tüketim harcamalarının vergilendirilmesine yönelik bir düzenlemeydi.

2.2- 1985 Sonrası Katma Değer Vergisinin Tarihi

Ülkemizde 1985 yılından önce mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan ve yürürlükte olan, İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlân ve Reklâm Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergisi bir bütünlük oluşturmamaktadır. Bu sebeple ekonomik hedeflere ulaşma güçleşmekte ve farklı vergi yükleri oluşmaktadır. Bu sistemin ekonomik, mali ve sosyal gereklere uygun duruma getirilmesine, katma değer vergisi sistemi çözüm olarak görülmüştür.⁸

⁴ “Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, Erişim Tarihi:20 Eylül 2017.

⁵ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım, İstanbul 1992, s.373.

⁶ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım, İstanbul 1992, s.374-375.

⁷ www.resmigazete.gov.tr. Erişim Tarihi: 25 Eylül 2017.

⁸ “Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, Erişim Tarihi:20 Eylül 2017.

Katma Değer Vergisi sistemine geçişin sebepleri, ekonomik ve mali sebeplerdir. Ekonomik sebepler, yatırımın teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki ve fiyatlar genel seviyesinin kontrolüdür. Mali sebepler ise vergi adaletinin sağlanması, vergi hâsılatına etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi, vasıtasız vergiler sisteminin tamamlayıcı niteliği ve diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahenkleştirme sağlanmasıdır.⁹

Bu bağlamda, Türkiye’de katma değer vergisi ile ilgili çalışmalar ilk defa 1972 yılında Maliye Bakanlığı tarafından başlatılmıştır. 1980 yılına kadar Maliye Bakanlığı tarafından beş tasarı hazırlanmış ve ülkemizde ilk defa uygulanması düşünülen bu vergi için Bakanlık tarafından hizmet içi eğitim programları düzenlenmiştir. Ayrıca Alman Hükümeti ile yapılan işbirliği sonucunda bu konuda Almanya’da personel eğitimi gerçekleştirilmiştir.¹⁰

Katma değer vergisi ile ilgili bu çalışmalar sonucunda, 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yayımlanmıştır. Söz konusu Kanun 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

3- KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ ve ÖNEMİ

Tablo 1, 1985-2016 yılları arasında Türkiye’de katma değer vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payını göstermektedir. Tabloda görüleceği üzere, katma değer vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %24 ile %34 arasında değişmektedir. 2000’li yıllardan itibaren bu oran %30 üzerindedir. Katma değer vergisinin vergi gelirleri içindeki payı yıllar itibarıyla bakıldığında, oransal olarak birbirine yakın oranlardır. Toplam katma değer vergisi hasılatı içinde, dâhilde alınan katma değer vergisi tahsilatı genelde ithalde alınan katma değer vergisine göre daha fazla paya sahiptir. Sadece 2011 ve 2013 yıllarında ithalde alınan katma değer vergisinin payı, toplam katma değer vergisi hasılatı içinde daha yüksek orandadır.

Türk vergi sisteminde tablo 1’de görüleceği üzere, dolaylı vergi olarak katma değer vergisinin kamu gelirleri içindeki payı yüksektir. Bu durum vergi türü olarak katma değer vergisinin önemini göstermektedir.

Tablo 1: Katma Değer Vergisi’nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-2016)

KATMA DEĞER VERGİSİ’NİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (1985 - 2016) (BİN TL.)							
Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Dahilde Alınan K.D.V. Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki (%)’Si	İthalde Alınan K.D.V. Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki (%)’Si	Toplam K.D.V. Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki (%)’Si
1985	3.829	567	14,8	384	10,0	951	24,8
1986	5.972	1.040	17,4	528	8,8	1.568	26,3
1987	9.051	1.563	17,3	1.004	11,1	2.567	28,4

⁹ "Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekeşi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, Erişim Tarihi:20 Eylül 2017.

¹⁰ Emin Halûk Ayhan, Katma Değer Vergisi Ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, Ankara 1983, s.34, www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/Download/3126/katmadeg.pdf, Erişim Tarihi: 22 Eylül 2017.

1988	14.232	2.660	18,7	1.517	10,7	4.177	29,3
1989	25.550	4.176	16,3	2.285	8,9	6.461	25,3
1990	45.399	7.650	16,9	4.721	10,4	12.371	27,2
1991	78.643	14.541	18,5	8.291	10,5	22.832	29,0
1992	141.602	27.053	19,1	15.035	10,6	42.088	29,7
1993	264.273	50.892	19,3	30.985	11,7	81.877	31,0
1994	534.888 ¹	110.918	20,7	65.824	12,3	176.742	33,0
1994	587.760 ²	110.918	18,9	65.824	11,2	176.742	30,1
1995	1.084.350	212.119	19,6	142.861	13,2	354.980	32,7
1996	2.244.094	419.167	18,7	323.859	14,4	743.026	33,1
1997	4.745.484	861.262	18,1	700.300	14,8	1.561.562	32,9
1998	9.228.596	1.589.060	17,2	1.136.023	12,3	2.725.083	29,5
1999	14.802.280	2.433.262	16,4	1.731.072	11,7	4.164.334	28,1
2000	26.503.698	4.487.808	16,9	3.891.746	14,7	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	7.289.543	18,3	5.149.317	13,0	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	11.542.749	19,4	8.857.452	14,9	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	15.389.547	18,3	11.641.552	13,8	27.031.099	32,1
2004*	101.038.904	18.666.461	18,5	15.658.747	15,5	34.325.208	34,0
2005*	119.250.807	20.401.096	17,1	17.879.333	15,0	38.280.429	32,1
2005**	131.948.778	22.038.878	16,7	20.224.772	15,3	42.263.650	32,0
2006**	151.271.701	25.291.023	16,7	25.432.537	16,8	50.723.560	33,5
2007**	171.098.466	28.965.495	16,9	26.495.628	15,5	55.461.123	32,4
2008**	189.980.827	30.085.656	15,8	29.980.574	15,8	60.066.230	31,6
2009**	196.313.308	34.034.036	17,3	26.135.212	13,3	60.169.248	30,6
2010**	235.714.637	39.438.999	16,7	36.210.987	15,4	75.649.986	32,1
2011**	284.490.017	46.860.118	16,5	48.690.345	17,1	95.550.463	33,6
2012**	317.218.619	53.150.720	16,8	50.005.155	15,8	103.155.875	32,5
2013**	367.517.727	61.144.841	16,6	62.733.522	17,1	123.878.363	33,7
2014**	401.683.956	66.124.818	16,5	64.413.736	16,0	130.538.554	32,5
2015**	465.229.389	79.188.853	17,0	74.655.321	16,0	153.844.174	33,1
2016**	529.607.901	91.966.288	17,4	76.842.064	14,5	168.808.352	31,9

¹ EDV,NAV VE EMTV HARİÇ

² EDV,NAV VE EMTV DAHİL

NOT: (1)- 1985-2005 RAKAMLARI MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI HARİÇ RED VE İADELER DAHİL TUTARLARDIR.

(2)- 2008-2016 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT RAKAMINA ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI DAHİLDİR.

(*) ÖNCEKİ YILLARLA AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN, RAKAMLARA RED VE İADELER DAHİL EDİLMİŞTİR.

(**) 2006 - 2016 YILLARI BÜTÇE KANUNU'NDA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL OLDUĞUNDAN, AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN RAKAMLARA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİLDİR.

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm, Erişim Tarihi:29 Eylül 2017. (Söz konusu tablo Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistik Verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.)

4- KATMA DEĞER VERGİSİNDE REFORM İHTİYACI

Vergi reformu geniş anlamda; vergi sisteminin eksikliklerinin düzeltilmesi, günümüzdeki koşullara uygun hale getirilmesi, sistemin piyasa mekanizmasının işleyişiyle uyumlaştırılması, vergi yükünün toplumsal dağılımının değiştirilmesi ve kamu gelirlerinin yeniden düzenlenmesi amaçlarıyla vergi sisteminin yeniden yapılandırılması ve geliştirilmesi olarak ya da kısaca; vergi yükünde olumlu değişiklikler meydana getiren düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Vergi reformunun genel olarak amaçları ise etkinlik, basitlik ve adalet ilkelerinden oluşmaktadır.¹¹

Tanımda da açıklandığı üzere, vergi reformu vergi sisteminde değişikliği gerektirdiği için, reformun kapsamının sınırları, reformun uygulanma zamanı ülke koşullarına uygun olarak belirlenmelidir. Ayrıca Katma Değer Vergisinde reforma ihtiyaç olup olmadığı etkinlik, basitlik ve adalet ilkeleri doğrultusunda değerlendirilmelidir.

4.1- Vergilemede Etkinlik İlkesi ve Katma Değer Vergisinde Reform İhtiyacı

Etkinlik, vergilerin ekonomik birimlerin kararlarında sapma meydana getirmemesi sebebiyle tarafsızlığa, ekonomik birimlerin temel makro ekonomik hedeflere yaklaştırması sebebiyle kaynak kullanımının teşvikine işaret etmektedir. Vergilemede ekonomik etkinliğin sağlanabilmesi vergilerin; üretimde kullanılan girdileri israf etmeden ve malların en düşük maliyetle üretilmesini teşvik etmesine, üretimin verimliliğini artırmasına ve böylece büyümeye katkı sağlamasına, en az masrafla hazineye girmesine, ekonomik kararlarda ve gelir dağılımında bozucu etki yapmamasına bağlıdır. İktisadi etkinliğe ulaşmada önerilen vergileme politikaları genellikle vergi oranında yoğunlaşmaktadır. Yatırım, sermaye ve çalışma gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi, artan oranlı tarife uygulamaları, bu tarifedeki marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve basamakların büyüklüğü vergilemede etkinliği azaltan başlıca hususlar olarak belirtilmektedir.¹²

Vergilemede etkinlik tarafsızlıkla ilgilidir. Yani etkin bir vergi sistemi gelir etkisi dışında ek yük ortaya çıkarmayan bir vergi yapısıdır. Kişilerin iktisadi kararlarıyla ilişki taşıyan her türlü verginin bir şekilde bu kararları değiştirebileceği, dolayısıyla ek yük getireceği aşındır. Ek yük getirmeyen ve iktisadi kararlar karşısında tamamen tarafsız olan vergi, baş vergisi dışında yoktur. Bu bağlamda vergilemede etkinlik kavramı maliye politikası açısından önemlidir.¹³ Katma değer vergisinde istisna uygulamaları verginin tarafsızlığını zedelemektedir. Verginin tarafsızlığı baş vergisi gibi bir vergi ile sağlanabildiği düşünüldüğünde tarafsızlığı uygulamak güç olabilir.¹⁴ Kısmen de olsa katma değer vergisinde istisnaya ilişkin düzenlemeler yeniden değerlendirilmek suretiyle vergi reformu gerçekleştirilebilir.

¹¹ Yunus Demirli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara 2011, s.7-8, <https://www.sgb.gov.tr/sbbyayinlar/sunummerkezi/index.html?ktp=2011-412>, Erişim Tarihi:30 Ekim 2017.

¹² Yunus Demirli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara 2011, s.22-23, <https://www.sgb.gov.tr/sbbyayinlar/sunummerkezi/index.html?ktp=2011-412>, Erişim Tarihi:30 Ekim 2017.

¹³ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara Kasım 2001, s.288-289.

¹⁴ Yunus Demirli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara 2011, s.25, <https://www.sgb.gov.tr/sbbyayinlar/sunummerkezi/index.html?ktp=2011-412>, Erişim Tarihi:30 Ekim 2017.

4.2- Vergilemede Adalet İlkesi ve Katma Değer Vergisinde Reform İhtiyacı

Vergilemede adalet, vergi yükünün toplumca uygun, kabul edilebilir sayılacak şekilde dağılımını ifade etmektedir. Adaletli vergi hem yatay hem de dikey adalete uygun olmalıdır. Yatay adalet eşit durumda olan kişilerin eşit şekilde vergilendirilmesini gerektirir. Dikey adalet ise iktisadi gücü daha yüksek kişinin güçsüz olana göre daha yüksek bir vergi yükü taşımasını gerektirir. Vergi yükü mükelleflerce kabul edilebilir sayılmadığında, mükelleflerin davranışları vergiden kaçınma, verginin yansıtılması, sermayeleştirilmesi, dönüştürülmesi şeklinde ortaya çıkabilir.¹⁵

Katma değer vergisi açısından vergilemede adalet kavramı ile dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin toplam vergi içindeki payı, mükellef sayısı ve vergi yükü kavramları akla gelmektedir.

Dolaylı vergilerin şahsileştirilmesi zordur. Çünkü dolaylı vergilerin yükümlüsü anonim olup, bu vergileri kimin ne zaman nerede ödeyeceği belli değildir. Bu sebeple dolaylı vergileri ödeme gücü ile uyumlu hale getirmek zordur. Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre adil olmadığı iddiası bu yüzdendir. Dolaylı vergilerde dikey adaletin sağlanması, oran farklılaştırılması ile olabilir. Zorunlu tüketim maddeleri KDV oranları, lüks tüketim maddeleri KDV oranlarına göre daha düşük olabilir.¹⁶

Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilerin payından daha yüksek orandadır. Merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde genel olarak dolaysız vergiler, gelir ve kazanç üzerinden alınan ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerden oluşmakta, dolaylı vergiler ise dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, damga vergisi ve harçlardan oluşmaktadır. Buna göre Türkiye’de 2016 yılı itibariyle dolaylı vergilerin payı¹⁷ %51,48[=10,68(Dahilde alınan KDV) +23,8(ÖTV) + %17(Uluslararası tic. muamele al. Vergiler)], dolaysız vergilerin payı ise %29,57 [= %19,1(Gelir Vergisi) + %8,5 (Kurumlar Vergisi) + %1,97(MTV)] oranındadır.

Türkiye’de ekonomik büyüme için yatırımlar teşvik edilmekte ve bu teşvik vergisel teşvik şeklinde olabilmektedir. Vergisel teşvikler genelde kurumlar vergisi ve gelir vergisi açısından olmaktadır. Bu da vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının düşük olmasına sebep olmaktadır. Dolaysız vergilerin payının düşük olmasının bir diğer sebebi de kayıt dışı ekonomidir. Onuncu kalkınma planı “Kayıt dışı ekonominin azaltılması eylem planında” kayıt dışı ekonominin GSYH’ye oranı %26,5¹⁸’dir. Bu oran yüksektir. Mükellef sayısı¹⁹ 2016 Aralık itibariyle kurumlar vergisi 721.524, gelir vergisi 1.819.491 ve katma değer vergisi 2.486.821’dir. Bu verilere göre, vergilemede adalet ilkesi için, kayıt dışı ekonomi oranının azaltılması ve kayıtlı mükellef sayısının artırılması gerekmektedir. Katma değer vergisi açısından ise bu veriler, vergi reformu ihtiyacını göstermektedir.

Vergilemede adalet ilkesine göre vergi yükü, toplumca kabul edilebilir olması gerekmektedir. Vergi yükü vergi adaletsizliğine yol açabilir. Vergi yükü, genel bütçe vergi gelirlerinin milli gelire oranı şeklinde tanımlanır. Vergi gelirleri ve milli gelirin oluşumunu etkileyen tüm faktörler vergi yükünü de etkilemektedir. Belli bir dönemde vergi gelirleri milli gelirden daha hızlı artarsa vergi yükü artacak, daha az artarsa düşecek, aynı oranda artarsa da değişme olmayacaktır. Vergi gelirleri ve milli gelirin

¹⁵ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara Kasım 2001, s.289-306.

¹⁶ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım, İstanbul 1992, s.342-343.

¹⁷ <http://www.bumko.gov.tr/TR,7354/03vergi-gelirleri.html>. Erişim Tarihi:24 Ekim 2017.

¹⁸ <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf> Erişim Tarihi:26 Ekim 2017.

¹⁹ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20161.htm. Erişim Tarihi:29 Eylül 2017.

oluşumunu etkileyen çok fazla faktör mevcuttur. Örneğin, kayıt dışı ekonominin boyutu, vergi kaçırma, vergi harcaması, vergi afları, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi denetimi, vergilerin esnekliği, vergi rekabeti, vergi oranı, vergi baskısı, ülkenin gelişmişlik düzeyi, fiyatlar genel düzeyi, siyasi istikrar, ekonomik ve mali yapı, gelir dağılımı vb. faktörlerdir.²⁰

Gelir İdaresi Başkanlığı istatistikleri sorgulamada yer alan OECD istatistiklerine göre, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYH'deki payı (5000) başlıklı tabloda vergi yükü, Türkiye'de 2014 yılı itibarıyla %12,68 ve OECD ortalama oranı 2014 yılı itibarıyla %10,96'dır.²¹ Bu bağlamda Türkiye'de katma değer vergisinde vergi yükü, OECD ortalamasının üzerindedir.

Vergi yükünü etkileyen faktörlerden biri de vergilerin esnekliği kavramıdır. Vergi esnekliği, vergi gelirlerinin, GSYH'deki değişimlere karşı duyarlılığını ifade etmektedir. GSYH'deki bir birimlik değişime vergi gelirlerinde de bir birimlik veya daha fazla değişime neden olmaktadır. Bir başka deyişle GSYH'deki artış vergi gelirlerini de artırmakta, fakat birbirinin üzerindeki artış vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.²² Tablo 2'de katma değer vergisi esneklikleri yer almaktadır. 1999-2001 dönemlerinde, 2006, 2010, 2011, 2013 ve 2015 yıllarında katma değer vergisi esnekliği 1'in üzerindedir. Örneğin 2015 yılında, GSYH'deki artış oranı %14,39, katma değer vergisindeki artış oranı %17,85 olup, esneklik 1,24(=17,85/ 14,39)'dür. Buna göre 2015 yılında katma değer vergisindeki artış oranı, GSYH'deki artış oranından daha yüksektir. Dolayısıyla 2015 yılında vergi yükü artmıştır. Tablo 2'de bu dönemler haricindeki yıllar da esneklik 1'in altındadır. Örneğin 2016 yılında, GSYH'deki artış oranı %11,54, katma değer vergisindeki artış oranı %9,73 olup, esneklik 0,84(=9,73/ 11,54)'dür. Buna göre 2016 yılında katma değer vergisindeki artış oranı, GSYH'deki artış oranından daha düşüktür. 2016 yılında vergi yükü azalmıştır.

Tablo 2: Katma Değer Vergisi Tahsilatının GSYH'YA Göre Esneklikleri

KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLATININ GSYH'YA (2009 BAZLI) GÖRE ESNEKLİKLERİ											
(1999 - 2016)											
(BİN TL.)											
YILLAR	GSYH	ARTIŞ	DAHİLDE	ARTIŞ	ESNEKLİK	İTHALDE	ARTIŞ	TOPLAM	ARTIŞ	ESNEKLİK	ESNEKLİK
		(%)	ALINAN	(%)		ALINAN	(%)		ESNEKLİK		
		1	KATMA	2	2/1	KATMA	3	3/1	TAHSİLATI	4	4/1
			DEĞER			DEĞER					
			VER.			VER.					
			TAHSİLATI			TAHSİLATI					
1999	107.164.345	49,06	2.433.262	53,13	1,08	1.731.072	52,38	1,07	4.164.334	52,81	1,08
2000	170.666.715	59,26	4.487.808	84,44	1,42	3.891.746	124,82	2,11	8.379.554	101,22	1,71
2001	245.428.760	43,81	7.289.544	62,43	1,43	5.149.317	32,31	0,74	12.438.861	48,44	1,11
2002	359.358.871	46,42	11.542.749	58,35	1,26	8.857.452	72,01	1,55	20.400.201	64,00	1,38
2003	468.015.146	30,24	15.389.547	33,33	1,10	11.641.552	31,43	1,04	27.031.100	32,50	1,08

²⁰ Temel Gürdal ve Hakan Yavuz, "Türkiye'de Vergi Yükünün Gelişimi: 2000 Sonrası Dönem Analizi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı 209, 2017, s.13-16.

²¹ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_23.xls.htm, Erişim Tarihi:29 Eylül 2017.

²² Emine Orhaner, "Türkiye'de 1987-1997 Döneminde Vergi Yükü Değişimleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 135, 1999, s.69.

2004	577.023.497	23,29	18.666.461	(*)	21,29	0,91	15.658.747	(*)	34,51	1,48	34.325.208	(*)	26,98	1,16
2005	673.702.943	16,75	20.401.096	(*)	9,29	0,55	17.879.333	(*)	14,18	0,85	38.280.429	(*)	11,52	0,69
2005	673.702.943	16,75	22.038.878	(**)	9,89	0,59	20.224.772	(**)	15,94	0,95	42.263.650	(**)	12,70	0,76
2006	789.227.555	17,15	25.291.023	(**)	14,76	0,86	25.432.537	(**)	25,75	1,50	50.723.560	(**)	20,02	1,17
2007	880.460.879	11,56	28.965.495	(**)	14,53	1,26	26.495.628	(**)	4,18	0,36	55.461.123	(**)	9,34	0,81
2008	994.782.858	12,98	30.085.656	(**)	3,87	0,30	29.980.574	(**)	13,15	1,01	60.066.230	(**)	8,30	0,64
2009	999.191.848	0,44	34.034.036	(**)	13,12	29,61	26.135.212	(**)	-12,83	-28,94	60.169.248	(**)	0,17	0,39
2010	1.160.013.978	16,10	39.438.999	(**)	15,88	0,99	36.210.987	(**)	38,55	2,40	75.649.986	(**)	25,73	1,60
2011	1.394.477.166	20,21	46.860.118	(**)	18,82	0,93	48.690.345	(**)	34,46	1,71	95.550.463	(**)	26,31	1,30
2012	1.569.672.115	12,56	53.150.720	(**)	13,42	1,07	50.005.155	(**)	2,70	0,21	103.155.875	(**)	7,96	0,63
2013	1.809.713.087	15,29	61.144.841	(**)	15,04	0,98	62.733.522	(**)	25,45	1,66	123.878.363	(**)	20,09	1,31
2014	2.044.465.876	12,97	66.124.818	(**)	8,14	0,63	64.413.736	(**)	2,68	0,21	130.538.554	(**)	5,38	0,41
2015	2.338.647.494	14,39	79.188.853	(**)	19,76	1,37	74.655.321	(**)	15,90	1,10	153.844.174	(**)	17,85	1,24
2016	2.608.525.749	11,54	91.966.288	(**)	16,14	1,40	76.842.064	(**)	2,93	0,25	168.808.352	(**)	9,73	0,84

NOT: 1999-2005 DAHİLDE ALINAN KDV, İTHALDE ALINAN KDV VE TOPLAM KDV RAKAMLARI MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI HARIÇ RED VE İADELER DAHİL TUTARLARDIR.

(*) ÖNCEKİ YILLARLA AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN, RAKAMLARA RED VE İADELER DAHİL EDİLMİŞTİR.

(**) 2006 - 2016 YILLARI BÜTÇE KANUNU'NDA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL OLDUĞUNDAN, AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN RAKAMLARA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİLDİR.

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm, Erişim Tarihi: 29 Eylül 2017. (Söz konusu tablo Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiki Verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Vergi yükünün belirleyicisi vergi oranlarıdır. Türkiye'de katma değer vergisi oranları standart oran ve indirimli oran uygulaması şeklindedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28.maddesine göre vergi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiş ve Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Günümüzde mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları, (I) ve (II) sayılı liste haricinde kalan vergiye tabi işlemler için %18, (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3'de OECD ülkelerinin katma değer vergisi yürürlük yılları ve 1975-2016 yılları arasındaki standart oran ve indirimli oranlar yer almaktadır. Türkiye, 1975-2000 yılları arasında OECD ortalamasının altında bir KDV oranı uygulamıştır. Ancak 2000-2010 yılları arasında ise OECD ortalamasının üzerinde KDV oranı uygulamıştır. 2010 sonrasında da OECD ortalamasının altında bir standart KDV oranı uygulamıştır. OECD ülkelerinde Şili ve Japonya hariç, diğer ülkelerde indirimli oran uygulaması mevcuttur. 2016 yılı itibarıyla bakıldığında, OECD ülkelerinin standart oran en yüksek olan Macaristan, en düşük olan ise Kanada'dır. Türkiye'de 2016 yılı itibarıyla OECD ortalamasının altında bir standart oran uygulanmaktadır.

Tablo 3.1975-2016 Yılları Arasında OECD Ülkelerinde KDV Oranları

Tablo 3: 1975- 2016 Yılları Arasında OECD Ülkelerinde KDV Oranları (%)																		
Ülke Adı	KDV'nin Uygulamasına Başlandıği Yıl	Standart Oran																İndirimli Oran**
		1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
Avustralya	2000	-	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0,0
Avusturya	1973	16,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10,0/13,0
Belçika	1971	18,0	16,0	19,0	19,0	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	0,0/6,0/12,0
Kanada	1991	-	-	-	-	7,0	7,0	7,0	6,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	0,0
Şili	1975	20,0	20,0	20,0	16,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-
Çek Cumhuriyeti	1993	-	-	-	-	22,0	22,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	21,0	10,0/15,0
Danimarka	1967	15,0	20,25	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0
Estonya	1991	-	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0,0/9,0
Finlandiya	1994	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	0,0/10,0/14,0
Fransa	1968	20,0	17,6	18,6	18,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0	20,0	2,1/5,5/10,0
Almanya	1968	11,0	13,0	14,0	14,0	15,0	16,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	7,0
Yunanistan	1987	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	6,0/13,0
Macaristan	1988	-	-	-	25,0	25,0	25,0	25,0	20,0	20,0	20,0	25,0	25,0	27,0	27,0	27,0	27,0	5,0/18,0
İzlanda	1990	-	-	-	22,0	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	25,5	25,5	25,5	25,5	24,0	24,0	0,0/11,0
İrlanda	1972	19,5	20,0	23,0	23,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,5	21,0	21,0	23,0	23,0	23,0	23,0	0,0/4,8/9,0/13,5
İsrail	1976	-	12,0	15,0	15,0	17,0	17,0	17,0	15,5	15,5	15,5	16,0	16,0	16,0	17,0	18,0	17,0	0,0
İtalya	1973	12,0	14,0	18,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	22,0	22,0	22,0	4,0/5,0/10,0
Japonya	1989	-	-	-	3,0	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	8,0	8,0	-
Güney Kore	1977	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0
Letonya	1995	-	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	21,0	21,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	0,0/12,0
Lüksemburg	1970	10,0	10,0	12,0	12,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0	17,0	3,0/8,0/14,0
Meksika	1980	-	10,0	15,0	15,0	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	0,0
Hollanda	1969	16,0	18,0	19,0	18,5	17,5	17,5	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0	6
Yeni Zelanda	1986	-	-	-	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	0,0
Norveç	1970	20,0	20,0	20,0	20,0	23,0	23,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0/10,0/15,0
Polonya	1993	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	5,0/8,0
Portekiz	1986	-	-	-	-	17,0	17,0	19,0	21,0	21,0	20,0	20,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	6,0/13,0
Slovakya	1993	-	-	-	-	25,0	23,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10
Slovenya	1999	-	-	-	-	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	9,5
İspanya	1986	-	-	-	12,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0	4,0/10,0
İsveç	1969	17,7	23,5	23,5	23,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0/6,0/12,0
İsviçre	1995	-	-	-	-	6,5	7,5	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	0,0/2,5/3,8
Türkiye	1985	-	-	10,0	10,0	15,0	17,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	1,0/8,0
Birleşik Krallık	1973	8,0	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15,0	17,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0,0/5,0
OECD Ortalama		15,6	16,1	17,3	16,7	17,7	18,0	17,8	17,8	17,7	17,7	18,1	18,7	18,8	19,0	19,1	19,2	

Source: national delegates - position as at 1 January 2016

** Reduced rates: reduced rates include zero-rates applicable to domestic supplies (i.e. an exemption with right to deduct input tax). This does not include zero-rated exports.

Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Erişim Tarihi: 24 Ekim 2017.

Tablo 3’de Türkiye’de standart oran her ne kadar OECD ortalamasının altında olsa da Avrupa Birliği’ne uyum açısından Türkiye’nin katma değer vergisi oran yapısını uyumlu hale getirmesi gerekmektedir. Avrupa Birliği’nde iki oranlı bir yapı vardır. Standart oran %15’ten az olmamalı ve indirilmiş oran %5’ten düşük olmamalıdır. Sürekli rejimin kabulüne kadar, üye ülkelerde mevcut olan, %5’in altındaki oranların (%3, %0 vb.) uygulanmasına izin verilmiştir.²³ Bu bağlamda, vergi oranlarının değiştirilmesi sadece ülke koşullarının değil aynı zamanda küreselleşme gereği uluslararası yükümlülükler de dikkate alınmasını gerektirir. Çünkü vergi oranlarında indirim haksız vergi rekabetine yol açabilir. Zararlı vergi rekabetini önlemek için düz oranlı vergiler önerilmektedir. Türkiye’de katma değer vergisinde düz oranlı vergi, katma değer vergisinde reform başlığı ile medyada 2017 yılında yer almıştır. Özellikle İngiltere katma değer vergisi oran uygulaması gündeme gelmiştir. Tablo 3’de görüleceği üzere, İngiltere’de standart oran %20, indirimli oran %0 ve %5 olarak uygulanmaktadır.

Türkiye’de, İngiltere’de olduğu gibi istisna yerine sıfır oran uygulaması gündeme gelmiştir. Sıfır Oranlı KDV Uygulaması, mükelleflere daha önceki aşamalarda ödenen KDV’nin geri alınması hakkını sunmaktadır. Türkiye’de katma değer vergisinde tam ve kısmi istisna söz konusudur. Tam istisnada daha önceki aşamalarda malın bünyesine giren KDV’ler iade edilmektedir. Böylece tam istisnaya konu olan ürünlerin bünyesindeki KDV, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar sıfıra inmektedir. Kısmi istisnada ise daha önce malın veya hizmetin bünyesine giren KDV’nin indirim veya iade yoluyla geri verilmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak kısmi istisnadan vazgeçenler daha önceki aşamada ödedikleri vergileri indirebilmektedir. Kısmi istisnada indirilemeyen KDV, fiyatın içinde alıcılara yansımaktadır.²⁴ Bu durum nihai tüketiciler açısından vergi adaletini zedelemektedir.

4.3- Vergilemede Basitlik İlkesi ve Katma Değer Vergisinde Reform İhtiyacı

Vergilemede basitlik ilkesi, mükelleflerce vergi mevzuatı ve bu kapsamda yapılan işlemlerin anlaşılır olması ve vergi mevzuatının karmaşık bir yapıya sahip olmaması ile gerçekleştirilebilir. Katma değer vergisi yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, çok sayıda yargı kararlarına konu olmuştur. Özellikle indirim mekanizması ile ilgili sahte fatura kullanımı, defter ve belge ibraz etmeme ile ilgili çok sayıda yargı kararı mevcuttur. Katma değer vergisi uygulamalarındaki karışıklığı azaltmak amacıyla, Katma değer vergisi tebliğlerini birleştirici 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği yayımlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı mevzuat bölümünden özelge ile ilgili sorgulamada²⁵ 2017 yılı itibarıyla katma değer vergisi ile ilgili özelge sayısı 90 adet olup tamamı katma değer vergisi oranına ilişkin görüş isteme şeklindedir. Bu özelgelerin çoğunluğunda, GTİP numaralı ürünlerin tesliminde katma değer vergisi oranları tereddüte yol açtığı görülmektedir. Bu durumda katma değer vergisi reformu bağlamında, katma değer vergisi oranına ilişkin düzenlemelerin daha basit ve anlaşılır şekilde olması gerekmektedir.

5- SONUÇ

Ülkemizde katma değer vergisi uygulaması, Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar dayanmaktadır. Katma değer vergisi tarihi, 1927 yılında Muamele Vergisi ile başlamış ve 1985 yılında 3065 sayılı Katma

²³ Nurettin Bilici, Avrupa Birliği ve Türkiye Mali yardımlar Vergilendirme, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013, s.137

²⁴ Nurettin Bilici, Avrupa Birliği ve Türkiye Mali yardımlar Vergilendirme, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013, s.137-148.

²⁵ <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>. Erişim Tarihi:24 Ekim 2017.

Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmesi ile günümüze kadar gelmiştir. Katma değer vergisine yatırım teşvik edilmesi, ihracat geliştirilmesi gibi ekonomik sebepler ile vergi adaleti sağlanması, vergi hasılatı etkisi gibi mali sebepler ile geçiş sağlanmıştır. Katma değer vergisinin yürürlük tarihinden sonra 1985-2016 yılları arasında vergi gelirleri içindeki payı %24 ile %34 arasında değişmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 1985 yılından sonra günün koşullarına göre çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Ancak makalede istatistiki verilerden de anlaşılacağı üzere, katma değer vergisinde vergi reformu, etkinlik, adalet ve basitlik ilkelerini sağlamaya yönelik olarak yapılması gerekmektedir. Vergi reformu kapsamında yapılacak düzenlemeler kayıt dışı ekonominin boyutunun azaltılması, kayıtlı mükellef sayısının artırılması ve vergi bilincinin artırılmasına yönelik olmalıdır. Çünkü kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma, vergilerin esnekliği, vergi oranı gibi faktörler vergi yükünü etkilemektedir. Türkiye'de katma değer vergisi esnekliğine göre vergi yükü bazı yıllarda artmış, bazı yıllarda ise azalmıştır.

Vergi yükünü belirleyen katma değer vergisi oranı, Türkiye'de standart oran %18 ve %1 ile %8 indirimli oran şeklinde uygulanmaktadır. Bu oran yapısının değiştirilmesine ilişkin katma değer vergisi reformunda sadece ülke koşulları değil, aynı zamanda ulusal yükümlülükler (Avrupa Birliği vergi uyumlaştırması) de dikkate alınmalıdır. Gündemde İngiltere katma değer vergisi oran yapısının Türkiye'de uygulanıp uygulanamayacağı konu edilmiştir. Bu konu ile istisna yerine sıfır oran uygulaması önerilmiştir. Türkiye'de katma değer vergisinde istisna yerine sıfır oran uygulaması, sadece oranların değiştirilmesini değil, aynı zamanda tam istisna ile kısmi istisnaya ilişkin değişikliklerin de yapılmasını gerekli kılar.

Mükelleflerin 2017 yılında katma değer vergisi yönünden özelge için başvurularının tamamı katma değer vergisi oranı ile ilgilidir. Bu durum GTİP numaralı ürünlerin tesliminde katma değer vergisi oran uygulamasının karışıklığını göstermektedir. Sonuç olarak katma değer vergisi reform ihtiyacı, istisnalar ve katma değer vergisi oran yapısından kaynaklanmaktadır.

KAYNAKÇA

- BİLİCİ, N. (2013). Avrupa Birliği ve Türkiye Mali yardımlar Vergilendirme, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013.
- NADAROĞLU, H. (1992). Kamu Maliyesi Teorisi. Beta Basım. İstanbul 1992.
- ULUATAM, Ö. (2001). Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara Kasım 2001.
- GÜRDAL, T. ve YAVUZ, H. (2017). Türkiye'de Vergi Yükünün Gelişimi: 2000 Sonrası Dönem Analizi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 209, s.9-28.
- ORHANER, E. (1999). Türkiye'de 1987-1997 Döneminde Vergi Yükü Değişimleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 135, s.64-77.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- AYHAN, E.H. Katma Değer Vergisi Ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi. Ankara 1983. s.1-61. www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/Download/3126/katmadeg.pdf. Erişim Tarihi: 22 Eylül 2017.
- DEMİRLİ, Y. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara 2011, s.1-367, <https://www.sgb.gov.tr/sgbyayinlar/sunummerkezi/index.html?ktp=2011-412>, Erişim Tarihi:30 Ekim 2017.

- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gereğesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf. Erişim Tarihi:20 Eylül 2017.
- ÖNCEL, M. (1973). Katma Değer Vergisi.Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 3, s.289-312. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/314/3055.pdf> . Erişim Tarihi: 25 Eylül 2017.
- <http://www.bumko.gov.tr/TR,7354/03vergi-gelirleri.html>. Erişim Tarihi:24 Ekim 2017.
- <http://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Erişim Tarihi:24 Ekim 2017.
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm, Erişim Tarihi:29 Eylül 2017.
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_23.xls.htm, Erişim Tarihi:29 Eylül 2017.
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm, Erişim Tarihi: 29 Eylül 2017.
- <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>. Erişim Tarihi:24 Ekim 2017.
- <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf> Erişim Tarihi:26 Ekim 2017.
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20161.htm. Erişim Tarihi:29 Eylül 2017.
- www.resmigazete.gov.tr. Erişim Tarihi: 25 Eylül 2017.