

# TÜRKİYE'DE KDV SORUNLARI ve AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDEKİ KDV'NİN KAMU GELİRLERİ ve GSYH İÇERİSİNDEKİ PAYLARI

VAT PROBLEMS IN TURKEY AND SHARE OF VAT IN PUBLIC REVENUES AND GDPS OF EUROPEAN UNION MEMBERS



Aylin İDİKUT ÖZPENÇE\*



İsmail İŞLER\*\*

## ÖZ

Kamusal ihtiyaçların karşılanmasında kamusal mal ve hizmetlerin sunumu için kamusal harcamalar yapmak durumunda olan devletler, söz konusu harcamalar için vergi gibi sağlam kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden biri olan Katma Değer Vergisi (KDV) ise dünya çapında genel kabul görmüş vergiler arasında yer almaktadır. Dolaylı vergilerin en tipik örneklerinden birini oluşturan KDV'nin hasılat olarak ele alındığında adil mi yoksa etkin bir şekilde mi uygulanması gerektiği sorusu gündemden hiç düşmemektedir. Adil bir uygulama için oran farklılaşmalarına gidilmesi etkinlik için de hukuki düzenlemelerin yapılması Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) açısından değerlendirildiğinde birçok farklılıkların ortaya çıktığı görülmektedir. Çalışmada özellikle Türkiye için uygulamalarda da daha adil ve daha etkin bir KDV yapısının oluşturulması kap-

## ABSTRACT

States that have to make public expenditures for the delivery of public goods and services in meeting public needs need sound public revenues such as taxes for such expenditures. Value added tax (VAT), which is one of the taxes on expenditures, is among the generally accepted taxes worldwide. The question of whether VAT, which is one of the most typical examples of indirect taxation, should be applied fairly or effectively when considered as revenue is never on the agenda. It is seen that there are many differences when evaluating the rate differentiation for a fair application and the legal regulations for the activity in terms of Turkey and the European Union (EU). Problems are primarily addressed within the context of creating a fairer and more effective VAT structure in practice, particularly in Turkey for

\* Yrd.Doç.Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

\*\* Öğr.Gör. , Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

M.G.T.: 21.10.2017 / M.K.T.: 22.11.2017

samında öncelikle sorunlar ele alınmaktadır. AB ile karşılaştırmalar yapılarak KDV'nin kamu gelirleri ve GSYH içindeki payına yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: KDV, KDV Uygulaması, Dolaylı Vergiler, AB.

**Jel Kodları:** H20, K34, N44

applications. Compared to the EU, the share of VAT in public revenues and GDP is included.

**Keywords:** VAT, VAT implementation, indirect taxation, EU

**Jel Codes:** H20, K34, N44

## 1- GİRİŞ

Neredeyse iki bin yıldır insanoğlunun açıklamaya çalıştığı devlet ve devletin işlevlerinin neler olması gerektiğiyle ilgili tartışmalar sonucu, hemen hemen üzerinde mutabık kalınan öge bu işlevlerin toplumun sosyo-ekonomik yapısı ve dinamiğinden etkilenecek içeriğinin belirlenmesidir.<sup>1</sup> Kamusal faaliyetlerin uygulanması için devlet, kaynakların etkin dağılımı (etkinlik), gelir dağılımı (adalet) ve ekonomik istikrar (etkinlik/adalet) olmak üzere önemli fonksiyonları yerine getirmektedir. Devlet bu fonksiyonları yerine getirirken etkin mi adil mi olmalı sorusu ile hala tartışılmalı konular arasında yer almaktadır. Nitekim devletin ekonomideki rolünün ne olması gerektiği sorusunu araştıran devletin optimal büyüklüğünü saptamaya çalışan Kaya (2010), özellikle sosyal hizmetler (eğitim, sağlık, sosyal güvenlik, toplu taşımacılık ve sosyal konut) alanlarında AB ile Türkiye'yi karşılaştırmıştır. Buna göre AB üye ülkelerinde genel bütçenin yaklaşık yüzde 50'si sosyal hizmet sunumuna ayrılırken bu oran Türkiye'de yaklaşık yüzde 20 kadar bir pay almaktadır. Sonuç olarak Türkiye kaynakların etkin dağılımı ve gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi iki temel fonksiyonun yerine getirilebilmesi için Türkiye'de kamunun payının yüzde 50'ye çıkarılması gerektiği vurgulanmaktadır. Ancak bu seviyeye gelinirse sosyal hizmetler için yeterli pay ayrılabilceği belirtilmektedir.<sup>2</sup> Türkiye'nin makro ekonomik hedeflerini gerçekleştirebilmesi için önerilen bu sav üzerinde tartışılması gereken konulardan birini oluşturmaktadır. Ancak burada vurgulanması gereken kamu gelirlerinin seyridir. Kamu gelirlerinin düzenli olarak elde edilmesi kamu hizmetlerinin aksamaması için önemli bir unsurdur. Herhangi bir vergi uygulamasının öncelikle en düşük masraf ve en yüksek verimle elde edilmesi gerektiği düşünüldüğünde KDV'nin gerek mükellefler gerekse devlet açısından mutabakat eksenli bir oluşumla yürütülmesi gerekmektedir.

Vergi uygulamalarının ekonomide daralmaya neden olmaması, haksız rekabete yol açmaması ve özellikle mükellefler üzerinde verginin anlamlılığının yitirilmemesi için vergi uygulayıcılarına çok büyük bir yük düşmektedir. Vergilemenin mali amacı kamu gelirlerinin kamu giderleri için olduğunu ifade etmektir. Bu kapsamda vergi konulurken denetim boşluklarının olması öngörülemez bir vergi kaybı doğurabilmektedir. Diğer bir deyişle vergiye karşı tepkiler vergi dışı alanların doğmasına neden olabilir.<sup>3</sup> Gerek vergi dışı alanların oluşmaması gerekse gelir kaybının azalması için vergi afları uygulamalarına gidilebilmektedir.

<sup>1</sup> Nazım Öztürk, Ekonomide Devletin Değişen Rolü, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 39, Sayı 1, Mart 2006, s. 17.

<sup>2</sup> İ. Gökçe Kaya, Türkiye'de Devletin Optimal Büyüklüğünün Saptanması, Kadir Has Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış doktora tezi), İstanbul, 2010, s. 234.

<sup>3</sup> Mehmet Emin Merter, İbrahim Atilla Acar, Enver Arslan, Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliği, Maliye Dergisi Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s.25.

Vergi aflarını, gönüllü uyumda çeşitli nedenlerle zafiyet gösteren mükelleflere bir çağrı olarak değerlendiren Savaşan (2006), söz konusu afların kapsamlı bir vergi reformu ile birlikte getirilmediği için genellikle başarısız olduğunu vurgulamaktadır.<sup>4</sup> Bu çerçeveden bakıldığında son dönemde gerçekleştirilmesi hedeflenen KDV reformunun vergi aflarının negatif etkisini azaltacağı beklenmektedir.

Bu çalışmanın ikinci bölümünde KDV uygulamaları kapsamında ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilecektir. Özellikle firmalarla yüz yüze görüşmeler neticesinde farkındalık yaratmak adına belirli sıkıntılara yer verilecektir. Üçüncü bölümde ise Türkiye ile AB üye ülkelerindeki mali göstergelerin karşılaştırılması yapılacaktır. Dördüncü ve son bölümde ise çalışma sonuç ve değerlendirmelerle son bulacaktır.

## **2- KDV UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Türkiye'nin KDV uygulamasına geçiş sürecinde vergileme ilkelerinin sağlanması amacıyla bir takım harcama vergilerinin tek bir çatı altında toplanması hedeflenmiştir. Böylece vergilendirilmeyen alanların vergilendirilmesi ve denetim yoluyla vergilemede etkinliğin ve verimliliğin sağlanması amaçlanmıştır.

### **2.1- Türkiye'de KDV Süreci**

Vergiler gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler şeklinde konsolide edilmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden yani muamele vergilerinden olan KDV ise ülkemizde merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde en önemli gelir kalemlerinden birini oluşturmaktadır. KDV yayılı ancak kümülatif etkisi bulunmayan bir muamele vergisi türüdür.

Dünyada ilk olarak 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlanan KDV, kısa zamanda bütün ülkeler tarafından uygulanmaya başlanmış ve dünyanın en hızlı yayılan vergisi durumuna gelmiştir<sup>5</sup>. Gürdal vd. (2016) çalışmasında Türkiye'de Google trends verilerini kullanarak Türk Vergi Sistemi'ne farklı bir perspektiften yaklaşmıştır. Buna göre Türkiye'de 2004-2016 yılları arasında vergi türlerinden en popüler olanlar sırasıyla Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve KDV olmuştur<sup>6</sup>.

3065 sayılı KDV Kanunu'nda ayrıntılarıyla belirtilen 1984 yılında KDV uygulamasına geçiş için sıralanan gerekçeler;<sup>7</sup>

- Ekonomik olaylara karşı tarafız ve vergi yükü açısından nötr olması,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi ile fonksiyonel bağların kurulması,
- Uluslararası ekonomik ilişkilerde ve özellikle ihracatın geliştirilmesi için fayda sağlaması olarak sıralanmaktadır.

Gerekçede ayrıca diğer muamele vergilerine olan üstün ve farklı yönünün ise KDV'nin en önemli müessesesinin vergi indirimi rejimi olduğu vurgulanmaktadır. KDV'ye geçilmesini gerekli kılan ne-

<sup>4</sup> Fatih Savaşan, Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları), Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt VIII, Sayı 1, 2006, s. 42.

<sup>5</sup> Merter vd., a.g.e., s. 25.

<sup>6</sup> Temel Gürdal, Fatih Yardımcıoğlu, Furkan Beşel, Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi, Maliye Araştırmaları Dergisi, Yıl 2, Cilt 2, Sayı 2, 2016, s. 33.

<sup>7</sup> T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, Cilt 2, Millet Meclisi S. Sayısı 130, s. 315-317, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzu-atek/gerekceler/KDV/cilt\\_2\\_3065\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzu-atek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf), Erişim tarihi: 10 Ekim 2017.

denler arasında da yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması (tarafsız ve işletmeler arasında rekabet eşitliğini sağlayıcı bir vergi), uzmanlaşmanın sağlanması, fiyatlar genel seviyesinin kontrolü gibi ekonomik nedenler sıralanmaktadır. Vergi adaletinin sağlanması, vergi hasılatına etkisi, dolaysız vergiler sistemini tamamlayıcı niteliği, diğer ülkelerle vergi uyumunun sağlanması ve vergi kaçakçılığını azaltmaya etkisi (otokontrol imkânı ve matrahın bölünmesi ile her aracı müessese verginin yükünü daha az hissetmekte) ise mali nedenler olarak belirtilmektedir.<sup>8</sup> Türkiye’de varış ülkesinde vergilendirme esasına dayanan KDV, harcamalar üzerinden alınan ve vergi yükü nihai tüketici üzerinde kalan dolaylı bir vergidir.

Gelişmekte olan belirli bir refah düzeyini yakalayamamış ülkelerde tahsilatının kolay olması, vergi direnci ile karşılaşmaması, mali anestezi etkisi, maliyetinin az ve verimliliğinin yüksek olması nedeniyle kamu gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı artmaktadır.<sup>9</sup>

**Tablo 1:** 2016 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri ve Vergilere Göre Payları

Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	2016 Gerçekleşmeleri (TL)
KDV	130.822.451.000
ÖTV	120.401.507.000
Kurumlar Vergisi	42.969.665.000
Gelir Vergisi	96.604.804.000
GSYH	2.590.517.000.000
KDV/Bütçe Gelirleri	%23,6
ÖTV/Bütçe Gelirleri	%21,7
Kurumlar Vergisi/Bütçe Gelirleri	%7,7
Gelir Vergisi/Bütçe Gelirleri	%17,4
KDV/Vergi Gelirleri	34,73
KDV/GSYH	%5

**Kaynak:** www. bumko.gov.tr’den tarafımızca düzenlenmiştir.

Nüfusu her yıl yaklaşık 1 milyon kişi arasında artan Türkiye, 2016 yılı sonu itibariyle 79,8 milyon nüfusa, 2.590 trilyon TL GSYH büyüklüğüne, kişi başına düşen gelirden ise 32.676 TL’ye ulaşmıştır. KDV oranları ülkemizde AB ülkeleri vergi uygulamalarının birbirine yakınsaması çalışmaları sonrası yüzde 1, yüzde 8 ve yüzde 18 şeklinde üçlü oran uygulanmaktadır. Tablo 1’de Türkiye’nin 2016 yılına ait bazı makroekonomik değişkenler yer almaktadır. Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin 2016 yılında 554.139.502.000 TL, GSYH’nin ise 2.590.517.000.000 TL büyüklüğüne ulaştığını görmekteyiz. 2016 yılında elde edilen KDV hasılatına bakacak olursak ithalde alınan KDV 76.835.576.000 TL olurken, dâhilde alınan KDV 53.986.875.000 TL olarak gerçekleşmiş, toplam 130.822.451.000 TL KDV toplandığını görmekteyiz. KDV’nin merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payı (*KDV/Kamu Geliri*)

<sup>8</sup> T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, a.g.r., s. 318-320.

<sup>9</sup> Merter vd., a.g.e., s.28.

%23,6 olurken, KDV'nin GSYH içerisindeki payı ise (KDV/GSYH) %5 olarak gerçekleşmiştir. Merkezi yönetim bütçesini incelediğimizde 2016 yılında gerçekleşen Kurumlar Vergisi hasılatı 42.969.665.000 TL iken Gelir Vergisi hasılatı ise 96.604.804.000 TL, ÖTV hasılatı 120.401.507.000 TL olarak gerçekleşmiştir. ÖTV'nin hacmi toplam gelirler içerisinde %21,7 KV %7,7 ve GV'nin ise toplam gelirler içerisinde %17,4'lük bir hacim kapladığı görülmektedir.

**Tablo 2:** Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	Gelir Vergisi (1)	Kurumlar Vergisi (2)	KDV (3)	1+2+3/Vergi Gelirleri
2002	23	9,3	34,2	66,6
2003	20,2	10,3	32,1	62,6
2004	19,5	9,5	34	63
2005	19,1	9,6	32,1	63
2006	21	8,2	33,5	62,7
2007	22,2	9,2	32,4	63,8
2008	23,4	9,8	31,6	64,8
2009	23,4	10,5	30,6	64,6
2010	21	9,7	32,1	62,7
2011	21	10,3	33,6	64,9
2012	22	10,1	32,5	64,6
2013	21,4	8,6	33,7	63,7
2014	22,7	8,8	32,5	63,9
2015	22,7	8	33,1	63,7
2016	23,4	8,9	31,9	64,1

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG1.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm), Erişim tarihi: 07 Ekim 2017.

Tablo 2 Türkiye'de 2002-2016 yılları arasında Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV) ve KDV'nin genel bütçe gelirleri içerisindeki payını göstermektedir. Tablo 1 incelendiğinde genel bütçe gelirleri içinde KDV'nin payının GV ve KV'den daha fazla olduğu görülmektedir. KV ve KDV'nin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı giderek azalırken GV'nin payı önce azalan sonra da artan bir seyir izlemektedir. Türkiye'de toplam vergi gelirleri içindeki GV, KV ve KDV'nin payı 2002 yılında yüzde 66,6 iken bu oran 2016 yılında yüzde 64,1'lere kadar düşmüştür.

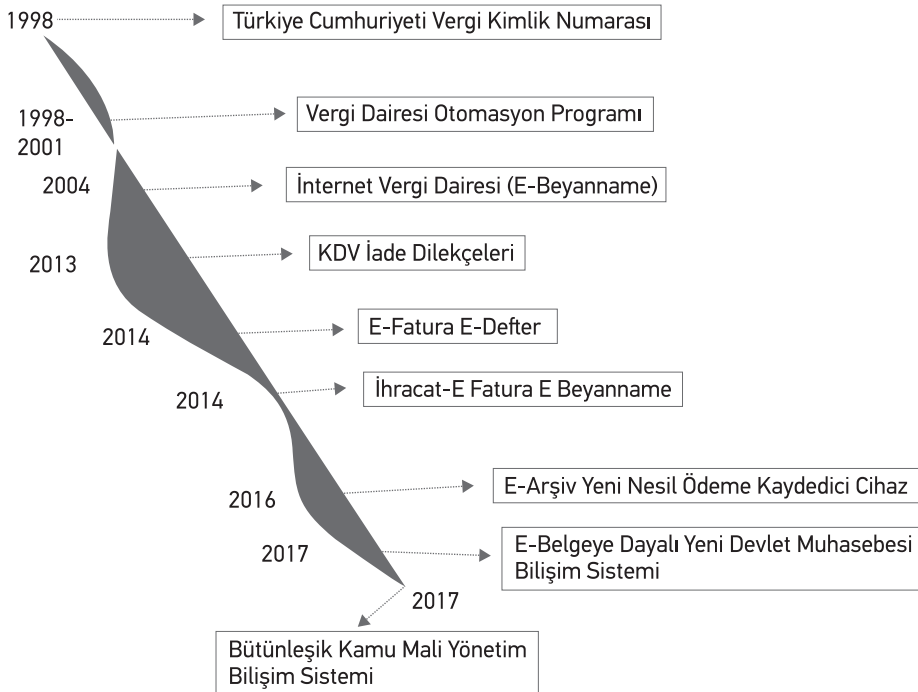
Aşağıdaki Tablo 3 Türkiye'de genel bütçe vergi gelirleri (GBVG) ile merkezi bütçe gelirlerinin (MBG) merkezi bütçe giderlerini faiz ödemeleri dahil ve hariç olarak karşılama oranlarını göstermektedir. Tablo 2 incelendiğinde 2002 yıllarında GBVG/MBG'nin faiz ödemeleri dahil yüzde 50 seviyelerinde iken bu oran 2016 yılına gelindiğinde yüzde 78,6 olmuştur. Aynı şekilde MBG/merkezi bütçe giderleri yüzde 65,3'ten yüzde 94,9 çıkmıştır. Faiz ödemeleri hariç bu oranlar sırasıyla GBVG için yüzde 93,4'ten yüzde 86'ya ve MBG için de yüzde 118,5'ten yüzde 103,8'e gerilemiştir. Tablo 2 incelendiğinde devletin faiz yükünün azaldığı açıkça görülmektedir.

**Tablo 3:** Genel Bütçe Vergi Gelirleri (GBVG) ile Merkezi Bütçe Gelirlerinin (MBG) Merkezi Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları

Yıllar	GBVG/MBG Karşılama Oranı		MBG/Merkezi Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı	
	Faiz Ödemeleri Dahil	Faiz Ödemeleri Hariç	Faiz Ödemeleri Dahil	Faiz Ödemeleri Hariç
2002	51,5	93,4	65,3	118,5
2003	60	103	71,4	122,5
2004	66,4	105,6	80,1	127,4
2005	75,2	105,6	94,9	133,3
2006	77,2	104	97,4	131,3
2007	74,9	98,4	93,3	122,6
2008	74	95,3	92,3	118,8
2009	64,3	80,2	80,3	100,2
2010	71,5	85,6	86,4	103,3
2011	80,7	93,2	94,4	109
2012	77	88,9	91,9	106,1
2013	79,9	91	95,5	108,8
2014	78,6	88,4	94,8	106,7
2015	80,5	90	95,4	106,5
2016	78,6	86	94,9	103,8

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_17.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm), Erişim tarihi: 03 Ekim 2017.

**Şekil 1:** Türkiye'nin E-Dönüşüm Süreci



**Kaynak:** <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/636185349961060375.pdf>, Erişim: 20 Ekim 2017

Yukarıda Şekil 1’de yıllar itibari ile Türkiye’nin dijital dönüşüm sürecinin aşamaları gösterilmektedir. 1998 yılında TC kimlik numarası ile başlayan dijital dönüşüm süreci sırasıyla vergi dairesi otomasyon sistemi, internet vergi dairesi, KDV iade dilekçeleri, e-fatura, e-defter, e-beyanname, e-arşiv, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, devlet muhasebe bilişim sistemi, kamu mali yönetim bilişim sistemi uygulamaları ile hızlı, pozitif ve şeffaflık yönünde bir değişim içinde olduğu görülmektedir.

## 2.2- KDV Üzerine Sorunlar ve Çözüm Önerileri

KDV, oto-kontrol sistemini çalıştırarak mükelleflerin rekabet içerisine girmesini ve böylece vergi gelirlerinin artmasını hedeflemektedir. Yani vergilendirme, alıcı ile satıcının devlete karşı çıkar ayrılığına dayalı bir sisteme kavuşturulmalıdır. Sonuç olarak oto kontrol ile kayıt dışı ekonominin miktarı azalacaktır. Dolaylı vergilerin payı bu yüzden sıçrama yapmaktadır.<sup>10</sup>

Güngör (2016) vergilerin tabana yayılmaması yani vergilerin nüfusa oranla daha az sayıda mükellef tarafından ödenmesi ve kayıt dışı ekonomideki büyüklük olarak Türk vergi sisteminin iki temel sorunu olduğunu vurgulamaktadır. Vergi indirimlerinin bu sorunların çözümünde etkili olacağını böylelikle vergi yükünün etkin ve adaletli dağılıcağını ileri sürmektedir. Vergi indirimleri vergi reformlarının en önemli ayağını oluşturmaktadır.<sup>11</sup>

Yapılacak olan KDV reformu ile ilgili konuyu iki açıdan ele almak gerekmektedir. Birincisi tüketicilerin sorunlarına aranacak çözüm yolları, ikincisi ise üreticilerin sorunlarına bulunması gereken çözüm yollarıdır. Nitekim yapılacak olan KDV reformunda bugüne kadar KDV kanununa yönelik yayınlanan 130 tebliğ toplulaştırılarak tek bir tebliğ haline getirilmesi ve daha sade ve anlaşılabilir bir hal alması planlanmaktadır.

KDV uygulamasında mükelleflerin sorunları olduğu aşikârdır. Bu tahlilde öne çıkan KDV uygulamalarındaki sorunların bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- KDV iadesi sürecinin uzunluğu sebebiyle bu konudaki birtakım formalite ve kırtasiyeciliğin sadeleştirilmesi gerçekleştirilebilir.
- KDV oran ve istisnalardaki farklılıklardan doğan sorunların çözülmesi yani hammaddeleri %18 ile aldıktan sonra üretilen malların %8 ile satılmasından kaynaklı KDV dengesizlikleri şirketlerin finansal yapısını bozabilmektedir.
- Grup şirketlerdeki KDV hesaplamalarında toplulaştırma yöntemine gidilebilir. Nitekim aynı bünyede bulunan 3 şirket KDV öderken, diğer 3 şirketin devletten çok yüksek KDV alacağı olabiliyor. Mevcut sistem konsolidasyona izin vermemektedir.
- Devreden KDV’de yeni bir uygulamaya geçilebilir. Reel sektörün devletten KDV alacağı yaklaşık 150 milyar TL’yi bulmaktadır. Örneğin AB’de yer alan İngiltere’de ki gibi devreden KDV’yi düzenli olarak mükelleflerine iade edebilir.
- KDV’de uygulanan istisna ve muafiyetlere “sıfır” oran uygulaması getirilerek buradaki mal ve hizmetlerin bu kapsama alınması sağlanabilir.
- KDV’de, kısmi ve tam tevkifat olmak üzere işlem bedeli üzerinden hesaplanan iki farklı uygulama bulunmaktadır. KDV’nin düz oranlı hale getirilmesi ve sadeleştirilmesi söz konusu uygulamada yaşanan sorunlara da çözüm getirecektir.

<sup>10</sup> Kamil Güngör, a.g.e., s. 143.

<sup>11</sup> Kamil Güngör, Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVIII, Sayı 1, Yıl Haziran, 2016, s. 138-139.

- Özellikle KDV oranlarının düşürülmesi kayıt dışılığın azalmasında da etkili olması muhtemel konulardan birini oluşturmaktadır. Türkiye gibi kayıt dışılığın yüksek olduğu ülkelerde mükellef ve devlet işbirliği ve ortak çalışmanın sonuçları olumlu katkılar sağlayabilir. Bunun yanı sıra vergi bilincinin yerleşmesi de vergi gelirlerinin arttırılmasında etkili olmaktadır.
- Bir şirketin KDV alacağı söz konusu olduğunda bazı durumlarda muhasebe dönem yılı bitmiş olduğundan yeni dönem için yeniden hesaplama yapılmaktadır. Söz konusu bu zaman aralığı yaklaşık 18 ay gibi uzun bir zamana yayılmaktadır. Şirket parasını bu süre sonunda aldığı anda ise mevcut nakit değer ya enflasyon karşısında değer kaybetmekte ya da mükellefin nakitini değerlendirerek gelir getirici faaliyetleri aksamaktadır. Diğer yandan KDV alacağının zaman açısından uzaması vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi durumların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.
- Peşin vergi uygulaması ise henüz kâr-kazanç elde etmemiş şirketler için mali sıkıntılara sebep olabilmektedir. Ayrıca mükelleflerin KDV alacağından diğer vergi borçlarını da düşürebilmesi olanaklı hale getirilebilir. Peşin vergi uygulaması ile devletten alacağı olmasına rağmen vergi ödemek durumu ile karşılaşan mükellefler vergi yükünü olması gerekenden daha ağır hissedebilmektedir.
- Devlet alacağı için faiz işletirken borcu olması durumunda faiz yükünü üstlenmemektedir.

### 3- AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KDV UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

AB'nin kuruluş gerekçesinin temelinde siyasi ve ekonomik işbirliği yatmaktadır. Siyasi işbirliği tam olarak gerçekleştirilemeyen AB daha çok ekonomik işbirliği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Özellikle üretim faktörlerinin tam serbestisi yani serbest dolaşımının sağlanarak rekabetin arttırılması ve parasal birliğe geçiş en önemli çıkarılardan birini oluşturmaktadır. Bunun için ekonomi koordinasyonu ve bazı ortak politikaların uygulanması gerekmektedir. Ancak burada da vatandaşlığın bir simgesi durumunda ki vergi uygulamalarını hangi konuda, nasıl ve ne kadar uyumlaştırmak gerektiği bilinmemektedir.<sup>12</sup> Ayrıca vergilendirme konusunda ülkeler vergilendirme yetkilerini devretmek istemediği için uyumlaştırma daha çok dolaylı vergilerde yapılabilmektedir.

AB, Türkiye için hazırladığı ilerleme raporlarının hemen hemen hepsinde KDV'nin yapı, istisnalar, özel indirimler ve indirimli oran uygulamalarında AB müktesebatına uyumunu istemektedir. AB'nin KDV oran yapısı yüzde 15'ten az olmamak kaydıyla standart oranın ve yüzde 5'ten az olmamak kaydıyla en fazla iki farklı indirilmiş oranın uygulanmasına izin vermektedir. Türkiye'de AB standart oranının üzerinde bir oran ile iki farklı indirilmiş oranın uygulanması KDV oran sayısı bakımından AB müktesebatına uyumlu olduğunu gösterirken indirilmiş oran olan yüzde 1'in kullanımı uyumsuzluğa neden olmaktadır.<sup>13</sup>

Günümüzde kamu maliyesi anlayışı doğrusal olmayan ve yeterince farklılaştırılmış bir vergi sistemi yönünde evrimleşmektedir. Artık gelişmiş ülkeler dahi kapsamlı bir gelir veya tüketim vergisi uygulamakta güçlüklerle karşılaşmaktadır. Ayrıca iyi vergi politikalarına destek sağlamak güçtür.

<sup>12</sup> Özey Özpençe, Avrupa Parasal Birliği'nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye analizi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/391, Ankara, 2009, s.231-232.

<sup>13</sup> Ersan Öz, Baki Yeğen, AB Uyum Sürecinde Vergisel Düzenlemeler: İlerleme Raporları Analizleri Eşliğinde İstenenler ve Gerçekleştirilenler, Vergi Raporu Dergisi, sayı 179, 2014, s. 22-23.



Çünkü teorinin uygulamaya geçirilişi sürecinde de ekonomik aktörlerin davranışları politika uygulayıcılarının üzerinde baskıya neden olmaktadır. Bu yüzden Avrupa'da tek oranlı KDV'ye doğru bir geçiş süreci yaşanmaktadır.<sup>14</sup>

**Tablo 4:** Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde KDV Oranları

Üye Ülke	Süper İndirilmiş Oran	İndirilmiş Oran	Standart Oran	Yaklaşırma Oranı	Sıfır Oran
Belçika	-	6 / 12	21	12	0
Bulgaristan	-	9	20	-	-
Çek C.	-	10 / 15	21	-	-
Danimarka	-	-	25	-	0
Almanya	-	7	19	-	-
Estonya	-	9	20	-	-
İrlanda	4,8	9 / 13,5	23	13,5	0
Yunanistan	-	6 / 13	24	-	-
İspanya	4	10	21	-	-
Fransa	2,1	5,5 / 10	20	-	-
Hırvatistan	-	5 / 13	25	-	-
İtalya	4	5 / 10	22	-	0
Kıbrıs	-	5 / 9	19	-	-
Letonya	-	12	21	-	-
Litvanya	-	5 / 9	21	-	-
Lüksemburg	3	8	17	14	-
Macaristan	-	5 / 18	27	-	-
Malta	-	5 / 7	18	-	0
Hollanda	-	6	21	-	-
Avusturya	-	10 / 13	20	13	-
Polonya	-	5 / 8	23	-	-
Portekiz	-	6 / 13	23	13	-
Romanya	-	5 / 9	19	-	-
Slovenya	-	9,5	22	-	-
Slovakya	-	10	20	-	-
Finlandiya	-	10 / 14	24	-	0
İsveç	-	6 / 12	25	-	0
İngiltere	-	5	20	-	0

**Kaynak:** [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf), Erişim: 08.10.2017.

<sup>14</sup> Cahit Güran, Serpil Oğuz, Kamu ekonomisi Alanında Geçmişten Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Geleceğe İlişkin Beklentiler, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, s. 88.

Tablo 4’de AB ülkelerine üye ülkelerin uyguladıkları KDV oranları yer almaktadır. AB’de de süper indirilmiş oran, indirilmiş oran, standart oran ve yaklaştırma oranı olmak üzere dörtlü bir ayırımı olduğunu görülmektedir. Bize yabancı bir kavram olan yaklaştırma oranının tanımı, ulusal devletlere normal oranın uygulanması için sağlanmış geçici bir esnekliktir. Diğer bir deyişle üye devletlere bazı mal ve hizmetlere normal oranın altında bir oran uygulama olanağı tanımaktadır.<sup>15</sup> Bunun yanında standart oranın ise yüzde 17 ile yüzde 27 arasında olduğu görülmektedir. Lüksemburg yüzde 17 ile en düşük standart orana sahip ülke iken, Macaristan yüzde 27 ile standart oran uygulaması en yüksek olan ülke olarak öne çıkmaktadır. İndirilmiş oranlar dikkate alındığında ise en düşük oranlar Türkiye (yüzde 1 ve yüzde 8) ile Polonya (yüzde 5 ve yüzde 8)’dir.

**Tablo 5:** Avrupa Birliği Ülkeleri GSYH ve KDV Rasyoları (Milyon €)

Avrupa Birliği	Cari Fiyatlarla GSYH (2016)	KDV Gelirleri (2016)	KDV/GSYH
Belçika	421.611	28.698	%6,8
Bulgaristan	48.128	4.432	%9,2
Çek Cumhuriyeti	176.564	9.196	%5,2
Danimarka	277.339	26.502	%9,5
Almanya	3.144.050	108.165	%3,4
Estonya	21.098	1.974	%9,3
İrlanda	275.567	12.826	%4,6
Yunanistan	175.887	14.333	%8,1
İspanya	1.118.522	63.738	%5,6
Fransa	2.228.857	142.441	%6,3
Hırvatistan	45.818	6.158	%13,4
İtalya	1.680.522	95.235	%5,6
Kıbrıs	18.122	1.663	%9,1
Letonya	24.866	2.032	%8,1
Litvanya	38.637	3.026	%7,8
Lüksemburg	53.004	3.440	%6,4
Macaristan	113.730	10.586	%9,3
Malta	9.943	728	%7,3
Hollanda	702.641	48.557	%6,9
Avusturya	353.296	27.255	%7,7
Polonya	424.269	30.025	%7,0
Portekiz	185.179	14.296	%7,7
Romanya	169.578	10.968	%6,4
Slovenya	40.418	3.315	%8,2
Slovakya	81.154	5.415	%6,6
Finlandiya	215.615	19.485	%9,0
İsveç	465.200	42.754	%9,1
İngiltere	2.393.133	162.987	%6,8

**Kaynak:** Eurostat Statistics.

<sup>15</sup> Özgür Kızıltoprak, Türkiye ve AB de Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması ve Vergi Rekabeti Açısından Genel Bir Değerlendirme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul, 2015, s.45.

Tablo 5'te AB ülkelerine ait GSYH rakamları ve KDV gelirleri yer almaktadır. KDV'nin GSYH içerisindeki hacmini analiz ettiğimizde Almanya yüzde 3,4 ile KDV gelirinin GSYH'ye oranı en küçük ülke olarak ortaya çıkarken, Hırvatistan yüzde 13,4 ile KDV hasılatı GSYH içerisinde en yüksek hacme sahip ülke olduğu görülmektedir. Türkiye'de ise durum (KDV/GSYH) %5 olduğu görülmektedir. Bu oranın, Almanya ve İrlanda dışında AB ülkelerinin tamamından daha düşük olduğu görülmektedir. Malta en düşük GSYH'ye sahip ülke iken Almanya ise en yüksek GSYH'ye sahiptir. KDV gelirlerine baktığımızda ise yine Malta en düşük miktara sahipken İngiltere en yüksek miktarda gelir elde etmektedir.

**Tablo 6:** AB Ülkeleri Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisinde KDV'nin Payı (Milyon €)

Avrupa Birliği	Bütçe Gelirleri (2016)	KDV Gelirleri (2016)	KDV/Bütçe Gelirleri
Belçika	104.660	28.698	%27,4
Bulgaristan	11.490	4.432	%38,5
Çek C.	50.611	9.196	%18,1
Danimarka	107.424	26.502	%24,6
Almanya	401.015	108.165	%26,9
Estonya	7.314	1.974	%26,9
İrlanda	69.276	12.826	%18,5
Yunanistan	65.119	14.333	%22,0
İspanya	190.356	63.738	%33,4
Fransa	433.388	142.441	%32,8
Hırvatistan	13.609	6.158	%45,2
İtalya	448.037	95.235	%21,2
Kıbrıs	5.325	1.663	%31,2
Letonya	5.277	2.032	%38,5
Litvanya	8.721	3.026	%34,6
Lüksemburg	15.983	3.440	%21,5
Macaristan	34.777	10.586	%30,4
Malta	3.850	728	%18,9
Hollanda	178.835	48.557	%27,1
Avusturya	113.820	27.255	%23,9
Polonya	88.535	30.025	%33,9
Portekiz	56.523	14.296	%25,2
Romanya	37.405	10.968	%29,3
Slovenya	10.399	3.315	%31,8
Slovakya	19.512	5.415	%27,7
Finlandiya	53.218	19.485	%36,6
İsveç	140.456	42.754	%30,4
İngiltere	845.891	162.987	%19,2

**Kaynak:** Eurostat Statistics.

Tablo 6'da AB ülkelerine ait 2016 yılı merkezi yönetim bütçe gelirleri ve KDV gelirleri görülmektedir. KDV gelirlerinin merkezi yönetim bütçesi içerisindeki payına baktığımızda Hırvatistan'ın merkezi yönetim gelirlerinin yüzde 45,2'sini KDV gelirlerinin oluşturduğunu görmekteyiz. Merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde KDV gelirinin en yüksek paya sahip olduğu ülke Hırvatistan'dır. Bu ülkeyi yüzde 38,5 ile Bulgaristan ve Letonya, yüzde 36,6 ile Finlandiya ve yüzde 34,6 ile Litvanya'nın takip ettiği görülmektedir. Merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde KDV'nin en düşük pay aldığı ülke ise yüzde 18,1 ile Çek Cumhuriyeti'dir. Bu ülkeyi yüzde 18,5 ile İrlanda, yüzde 18,9 ile Malta ve yüzde 19,2 ile İngiltere takip etmektedir. Türkiye'de ise bu oran 2016 yılı rakamlarına göre yüzde 23,6 olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir ifade ile Türkiye merkezi yönetim bütçe gelirlerinin yüzde 23,6'sını KDV ile toplamaktadır. Bu oran ile Türkiye, merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde KDV'nin hacmi bakımından, 7 ülke (Çek Cumhuriyeti, İrlanda, Malta, İngiltere, Lüksemburg, İtalya, Yunanistan) dışında AB üyesi 21 ülkeden daha düşük bir hacme sahip olduğu görülmektedir.

#### 4- SONUÇ

Harcama üzerinden alınan vergilerden biri olan KDV objektif niteliği olan yani mükellefin şahsi durumunu dikkate almayan bir vergi türüdür. Bu özelliği KDV'nin eleştirilmesine neden olmaktadır. Tersine artan oranlı bir tarife yapısına büründüğü için gelir dağılımında adaletten uzaklaştığı ileri sürülmektedir. Bireylerin geliri arttıkça ödediği KDV'lerin de artmaması yani sabit kalması dolaylı vergilerin en önemli eleştiri noktalarından birini oluşturmaktadır. Bu çerçeveden bakıldığında oran farklılaşmalarının uygulanması ile KDV'nin gelir dağılımını bozucu etkisinin hafifletilmeye çalışıldığı görülmektedir.

KDV'nin en önemli özelliği içinde oto-kontrol sistemini barındırmasıdır. Öyle ki günümüzde Android ve iOS uygulamalarında KDV hesaplama programları bireyler tarafından bedava (dijital kamusal mallar<sup>16</sup>) yüklenebilmektedir. Böylece mükellefler ne kadar KDV borçları olduğunu çok kolay bir şekilde öğrenebilmektedir. Diğer vergiler içinde oto-kontrol sistemlerinin geliştirilmesi hem vergi tabanının genişlemesine hem de vergi gelirlerinin artmasında katkı sağlayabilecektir.

Son tahlilde, Türkiye'de vergi oranlarının yüksekliği kanısı oldukça yaygın olduğu bilinmektedir. Ancak Türkiye'deki ve AB üye ülkelerdeki makroekonomik gerçekleştirmeler incelendiğinde aslında uygulanan oranlarda da, elde edilen gelirlerin toplam bütçe içerisindeki paylarında da aslında AB üye ülkeler seviyesinin çoğu zaman altında kaldığını görmekteyiz. KDV'nin toplam bütçe geliri içerisindeki payının yüzde 23,6 ve GSYH içerisindeki payının ise yüzde 5 düzeyinde olduğunu yukarıdaki tablolarda belirtilmiştir. AB üye ülkelerinde ise bu oranların sırasıyla yüzde 45 ve yüzde 13,4 seviyelerine kadar çıktığını görmekteyiz. Türkiye'deki en önemli sorun dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler dağılımındaki orantısızlık diyebiliriz. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı 2016 yılında yüzde 69 olarak gerçekleşmiştir. Dolaylı vergiler bizi gelir dağılımında adaleti sağlamaktan uzaklaştıran en önemli enstrümanlardan biridir. Nitekim aynı ürünü alan üst gelir grubundan bir kişi ile alt gelir grubundan bir kişi aynı vergiyi ödeyerek x malına sahip olabilmektedir.

<sup>16</sup> Özey Özpençe, Dijital Kamusal Mallar, Sosyoekonomi, 2014-2, s. 60-61.

## KAYNAKÇA

- European Commission. (2017). VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf), Erişim tarihi: 08 Ekim 2017.
- GÜNGÖR, K. (2016). Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVIII, Sayı 1, Yıl Haziran, s. 133-147.
- GÜRAN, C., OĞUZ, S. (2010). Kamu ekonomisi Alanında Geçmişten Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Geleceğe İlişkin Beklentiler, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran, s. 75-102.
- GÜRDAL, T., YARDIMCIOĞLU, F., BEŞEL, F. (2016). Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi, Maliye Araştırmaları Dergisi, Yıl 2, Cilt 2, Sayı 2, s. 33-52.
- KAYA, İ.G. (2010). Türkiye’de Devletin Optimal Büyüklüğünün Saptanması, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul, 2010.
- KIZILTOPRAK, Ö. (2015). Türkiye ve AB de Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması ve Vergi Rekabeti Açısından Genel Bir Değerlendirme. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.
- MERTER M.E., ACAR İ.A., ARSLAN E., (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliği, Maliye Dergisi, Sayı:153, Temmuz-Aralık, s. 24-50.
- ÖZ, E., YEĞEN, B. (2014). AB Uyum Sürecinde Vergisel Düzenlemeler: İlerleme Raporları Analizleri Eşliğinde İstenenler ve Gerçekleştirilenler, Vergi Raporu Dergisi, sayı 179, s. 9-28.
- ÖZPENÇE, Ö. (2009). Avrupa Parasal Birliği’nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye analizi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/391, Ankara.
- ÖZPENÇE, Ö. (2014). Dijital Kamusal Mallar, Sosyoekonomi, 2014-2, s. 57-80.
- ÖZTÜRK, N. (2006). Ekonomide Devletin Değişen Rolü, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 39, Sayı 1, s. 17-38.
- SAVAŞAN, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları), Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt VIII, Sayı 1, s. 41-65.
- T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gereğesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, Cilt 2, Millet Meclisi S. Sayısı 130, s.315-317,
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt\\_2\\_3065\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf), Erişim tarihi: 10 Ekim 2017.