

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN ŞEKLİ VE MADDİ
VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI
ANALİZİ: SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ

Alper TOPCAN

Danışman
Doç. Dr. Özgür SARAÇ

İZMİR - 2022

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Katma Değer Vergisi’nin Şekli Ve Maddi Vergi Hukuku Açısından Karşılaştırmalı Analizi: Seçilmiş Ülke Örnekleri” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

21/01/2022

Alper TOPCAN



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**Katma Değer Vergisi'nin Şekli Ve Maddi Vergi Hukuku Açısından
Karşılaştırmalı Analizi: Seçilmiş Ülke Örnekleri**

Alper Topcan

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Katma değer vergisi, üretim-tüketim zincirinde her aşamada safi olarak alınan bir dolaylı vergi türüdür. Teorik ve teknik üstünlükleriyle farklı bir biçimde yönetilmekte ve bu bağlamda diğer harcama vergileri karşısında üstün görülmekte ve tercih edilmektedir. Günümüzde birçok ülkenin vergi sisteminde katma değer vergisine yer verilmekte ve katma değer vergisi, bu vergiyi uygulamakta olan ülkeler tarafından ortak muamele vergisi olarak görülmektedir.

Çalışmamızda öncelikle harcama vergileri ile bir muamele vergisi olarak katma değer vergisine vergi teorisi bakımından açıklama getirilmiştir. Ardından belirli özelliklere sahip olan ülkelerde uygulanmakta olan katma değer vergisinin, usul kurallarında yer alan yapısal özellikleri hakkında ayrıntılı bilgiye yer verilmiştir. Bunun yanında, seçilmiş ülkeler içinde Türkiye haricinde Fransa, Almanya, Danimarka, İspanya, Yunanistan ve Hırvatistan'ın Avrupa Birliği üyesi olmasından dolayı Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi konusu ve dolaylı vergilerde uyumlaştırma süreci de işlenmiştir. Son olarak vergi tekniği ile belirlenen sınırlar dahilinde öncelikle Avrupa Birliği bütçesi ve bütçe finansmanına değinilmiş ve ardından 2000-2020 yıllarından oluşan zaman dilimi içinde seçilmiş ülkelerin Avrupa Birliği bütçesinin finansmanının bir kısmını sağlayan katma değer vergisi bazlı öz kaynakları ortaya konulmuştur. Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliği durumunda belirlenen zaman dilimi içinde katma değer vergisi bakımından vereceği azami katkı da ölçülmüştür. Ayrıca

Çalışmanın aktörleri olan ülkelerimizin vergi sistemlerinde elde edilen katma değeri vergisi hasılatının performans etkinliğı analiz edilmiştir. Ulaşılmış olan bulgu ve verilerin nesnel olarak ölçülmesi yöntemiyle katma değeri vergisi hasılatının performans verimliliğı bakımından ülke skorlarına ulaşılmış ve seçilmiş ülkelerin katma değeri vergisi sistemlerinin verimliliğı karşılaştırmalı olarak verilmiştir. Söz konusu istatistiksel veriler ışığında öneri olarak, seçilmiş ülkeler içinde nispeten düşük seviyede etkinlik seviyesine sahip ülkeler için katma değeri vergisi bakımından vergi harcamalarının kısıtlanması konusunda önlemler alınması suretiyle katma değeri vergisi sistemlerinde reform gerekliliğı üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Katma Değeri Vergisi, Öz Kaynaklar, Katma Değeri Vergisi Hasılatının Performans Etkinliğı.

ABSTRACT
Master's Thesis
A Comparative Analysis Of Value Added Tax In Terms Of Tangible And
Intangible Tax Law: Selected Country Examples
Alper Topcan

Dokuz Eylül University
Graduate School Of Social Sciences
Department Of Finance
Fiscal Law Program

Value added tax is a type of indirect tax that is levied at every stage in the production-consumption chain. It is managed in a different way with its theoretical and technical advantages, and in this context, it is considered as superior and preferred over other expenditure taxes. Nowadays, value added tax is included in the tax system of many countries and it is seen as a common transaction tax by the countries applying this tax.

In the study, primarily, expenditure taxes and value added tax as a transaction tax are explained in terms of tax theory. Then, detailed information is given about the structural features of the value added tax, which is applied in countries with certain features, in the procedural rules. In addition, due to the fact that France, Germany, Denmark, Spain, Greece and Croatia are members of the European Union, apart from Turkey, among selected countries, the issue of value added tax and the harmonization process in indirect taxes in the European Union are also treated. Finally, within the limits determined by the tax technique, firstly the European Union budget and its financing were mentioned, and then the value added tax-based own resources that provided a part of the financing of the European Union budget of the selected countries within the period of 2000-2020 were presented. The maximum contribution that Turkey will make in terms of value added tax within the determined time frame in case of European Union membership has also been measured. Moreover, the performance efficiency of the value added tax revenue obtained in the tax systems

of our countries, which are the actors of the study, was analyzed. With the method of objective measurement of the findings and data, country scores were obtained in terms of performance efficiency of value added tax revenue and the efficiency of value added tax systems of selected countries were given comparatively. In the light of the statistical data in question, as a suggestion, the necessity of reforming the value added tax systems by taking measures to restrict tax expenditures in terms of value added tax for countries with relatively low level of efficiency among selected countries was emphasized.

Keywords: Value Added Tax, Own Resources, Performance Efficiency Of Value Added Tax Revenue.

**KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN ŞEKLİ VE MADDİ VERGİ HUKUKU
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: SEÇİLMİŞ ÜLKE
ÖRNEKLERİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**VERGİ TEORİSİ BAKIMINDAN KATMA DEĞER VERGİSİ
DEĞERLENDİRMESİ**

I. HARCAMA VERGİLERİNİN TEORİK ESASLARI	3
A. Vergi Konusu Olarak Harcama	3
1. Harcama Kavramı ve Özellikleri	3
2. Harcamanın Kaynakları	4
3. Harcama Türleri	6
B. Harcama Vergileri	8
1. Harcama Vergilerinin Tanımı ve Özellikleri	8
2. Harcama Vergilerinin Tarihçesi	11
II. HARCAMA VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	13

A. Verginin Kapsamı Ölçüsüne Göre Genel Harcama Vergileri	14
1. Toplu Muamele Vergileri	14
a. İstihsal (Üretim) Vergisi	15
b. Toptan Satış Vergisi	16
c. Perakende Satış Vergisi	16
d. İthalat Muamele Vergisi	17
2. Yayılı Muamele Vergileri	17
a. Katma Değer Vergisi	18
(1) Katma Değer Vergisinin Tarihi Gelişimi	19
(2) Katma Değer Kavramı	21
(3) KDV'nin Üstünlük Teşkil Eden Uygulanma Nedenleri	22
(4) Katma Değer Vergisinin Fayda ve Sakıncaları	24
(5) Katma Değer Vergisi Türleri	25
(6) Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri	26
b. Genel Satış Vergisi	27
B. Verginin Kapsamı Ölçüsüne Göre Özel Harcama Vergileri	28
1. Özel Tüketim Vergisi	29
2. Vergi Sistemimizde Özel Tüketim Vergisine Geçişin Gerekçeleri	30
a. Dolaylı Vergiler Alanında Sadeleştirme	30
b. Avrupa Birliği Vergi Mevzuatı ile Uyumlaştırma	32
c. Uluslararası Para Fonu'na Verilen Taahhüt	33
3. Özel Tüketim Vergisinin Üstünlük Teşkil Eden Uygulanma Nedenleri	34
III. KDV İLE ÖTV'NİN KARŞILAŞTIRILMASI	35

İKİNCİ BÖLÜM
SEÇİLMİŞ ÜLKELER BAZINDA KATMA DEĞER VERGİSİ
MEVZUATLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

I. AVRUPA BİRLİĞİ MEVZUATINDA KATMA DEĞER VERGİSİ:	
TARİHSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRME	37
II. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ŞEKLİ VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN	
KATMA DEĞER VERGİSİ	42
A. Fransa’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları	42
B. Almanya’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları	45
C. Danimarka’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları	46
D. İspanya’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları	48
E. Yunanistan’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları	50
F. Hırvatistan’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları	52
G. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları	54
H. Seçilmiş Ülkelerde Katma Değer Vergisi Değerlendirmesi	55
III. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE DOLAYLI VERGİLER ALANINDA	
UYUMLAŞTIRMA ÇABALARI	56
A. Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılma Çabaları	59
B. Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılma Çabaları	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE KDV BAZLI ÖZ KAYNAKLAR İLE KDV
HASILAT PERFORMANSININ ETKİNLİK ANALİZİ

I. AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİNİN YAPISI	73
A. 2021-2027 Dönemi Çok Yıllı Mali Çerçeve	75
B. Kurtarma Planı Olarak Yeni Nesil Avrupa Birliği Programı	77

II. AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİNİN FİNANSMANI	79
A. Mevcut Öz kaynaklar Sistemi ve KDV'nin Rolü	79
1. Gümrük Vergilerine Dayalı Öz Kaynak	81
2. Gayri Safı Milli Hasılaya Dayalı Öz Kaynak	82
3. Plastik Ambalaj Atıklarına Dayalı Öz Kaynak	83
4. Diğer Gelirler	84
5. Düzeltme Mekanizması	85
6. Katma Değer Vergisine Dayalı Öz Kaynak	85
a. Fransa'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü	88
b. Almanya'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü	90
c. Danimarka'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü	93
d. İspanya'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü	96
e. Yunanistan'ın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü	99
f. Hırvatistan'ın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü	101
g. Seçilmiş AB Ülkelerinin Bütçeye KDV Bazlı Öz Kaynak Katılımı Bakımından Karşılaştırılması	103
h. Türkiye'nin AB'ye Üyelik Senaryosunda KDV Bazlı Katılım Bakımından Konumu	109
B. AB Bütçe Finansman Sisteminde Reform Gerekliği ve Muhtemel Yeni Öz Kaynaklar	116
1. Komisyonun Mevcut Finansman Sistemini Değiştirme Önerisi	116
2. Komisyonun Bütçenin Finansmanına Yeni Öz Kaynak Önerileri	117

III. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE KDV’NİN HASILAT BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	125
A. Fransa’nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi	128
B. Almanya’nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi	131
C. Danimarka’nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi	133
D. İspanya’nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi	136
E. Yunanistan’ın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi	138
F. Hırvatistan’ın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi	141
G. Türkiye’nin KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi	143
IV. SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN KDV HASILAT PERFORMANSI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	146
SONUÇ	150
KAYNAKÇA	160

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AT	Avusturya
BE	Belçika
BG	Bulgaristan
CY	Kıbrıs
CZ	Çekya
ÇYMÇ	Çok Yıllı Mali Çerçeve
DE	Almanya
DK	Danimarka
EC	European Commission (<i>Avrupa Komisyonu</i>)
Ed.	Editör
EE	Estonya
EEC	European Economic Community (<i>Avrupa Ekonomik Topluluğu</i>)
EL	Yunanistan
ELSTER	Elektronische Steuererklärung
ES	İspanya
ESA	Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (<i>European System of Accounts</i>)
EU	European Union (<i>Avrupa Birliği</i>)
ETS	Emisyon Ticaret Sistemi (<i>Emissions Trading System</i>)
FI	Finlandiya
FR	Fransa
GK	Gümrük Kanunu
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
HR	Hırvatistan
HU	Macaristan
IE	İrlanda

IMF	Uluslararası Para Fonu (<i>International Money Fund</i>)
İnd.	İndirimli
IT	İtalya
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KSAM	Karbon Sınırı Ayarlama Mekanizması (<i>Carbon Border Adjustment Mechanism</i>)
LT	Litvanya
LU	Lüksemburg
LV	Letonya
MT	Malta
NL	Hollanda
OGT	Ortak Gümrük Tarifesi
Ort.	Ortalama
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PL	Polonya
PT	Portekiz
REDEME	Özel Aylık Geri Ödeme Kaydı (<i>El Régimen Especial de Devolución Mensual del IVA</i>)
REFIT	Düzenleyici Uygunluk ve Performans Programı (<i>Regulatory Fitness and Performance Programme</i>)
RO	Romanya
s.	Sayfa Numarası
SE	İsveç
SI	Slovenya
ss.	Sayfadan Sayfaya
SK	Slovakya
UK	Birleşik Krallık
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Genel Harcama Vergileri	s. 14
Tablo 2: KDV Tipleri Ve Matrahın Hesaplanmasında Uygulanan Yöntem	s. 26
Tablo 3: AB Ülkeleri Ve Türkiye’de 2000-2021 Arasında Uygulanan Standart KDV Oranları	s. 62
Tablo 4: AB Ülkeleri Ve Türkiye’de 2000-2021 Arasında Uygulanan İndirimli KDV Oranları	s. 64
Tablo 5: Yeni Öz Kaynakların Tanıtımı İçin Yol Haritası	s. 120
Tablo 6: Seçilmiş Ülkelerde KDV Etkinlik Ve Toplama Etkinlik Oranları	s. 147

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Ana Politika Alanlarının Çok Yıllı Mali Çerçevelerdeki Payı	s. 76
Şekil 2: 2021-2027 Dönemi Avrupa Birliği Genel Bütçesi	s. 78
Şekil 3: AB Bütçesinde KDV'ye Dayalı Öz Kaynakların Payı	s. 87
Şekil 4: Fransa'nın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)	s. 89
Şekil 5: Fransa'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)	s. 90
Şekil 6: Almanya'nın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)	s. 91
Şekil 7: Almanya'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)	s. 92
Şekil 8: Danimarka'nın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)	s. 94
Şekil 9: Danimarka'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)	s. 95
Şekil 10: İspanya Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)	s. 97
Şekil 11: İspanya'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)	s. 98
Şekil 12: Yunanistan'ın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)	s. 99
Şekil 13: Yunanistan'ın KDV Bazlı Öz Kaynak Payı (Milyon Euro)	s. 100
Şekil 14: Hırvatistan'ın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)	s. 101
Şekil 15: Hırvatistan'ın KDV Bazlı Öz Kaynak Payı (Milyon Euro)	s. 102
Şekil 16: Seçilmiş Ülkelerde Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)	s. 104
Şekil 17: Seçilmiş Ülkelerin Toplam KDV'ye Dayalı Öz Kaynak Katkısı İçindeki Payları	s. 107
Şekil 18: Kişi Başına Düşen KDV Bazlı Öz Kaynak Miktarı (Euro)	s. 108
Şekil 19: Türkiye'nin AB Bütçesine Yapmış Olacağı KDV Bazlı Öz Kaynak Katkısının TL Cinsinden Azami Tutarları (Milyon Lira)	s. 112
Şekil 20: Türkiye'nin AB Bütçesine Yapmış Olacağı KDV Bazlı Öz Kaynak Katkısının Euro Cinsinden Azami Tutarları (Milyon Euro)	s. 113
Şekil 21: Fransa'nın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Euro)	s. 129
Şekil 22: Fransa'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri	s. 130
Şekil 23: Almanya'nın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Euro)	s. 131
Şekil 24: Almanya'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri	s. 133
Şekil 25: Danimarka'nın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Danimarka Kronu)	s. 134
Şekil 26: Danimarka'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri	s. 135

Şekil 27: İspanya'nın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Euro)	s. 136
Şekil 28: İspanya'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri	s. 138
Şekil 29: Yunanistan'ın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Euro)	s. 139
Şekil 30: Yunanistan'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri	s. 140
Şekil 31: Hırvatistan'ın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Hırvatistan Kunası)	s. 142
Şekil 32: Hırvatistan'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri	s. 143
Şekil 33: Türkiye'nin KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Türk Lirası)	s. 144
Şekil 34: Türkiye'de KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri	s. 145



GİRİŞ

Vergiler, konu unsuru açısından gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Harcama üzerinden alınan vergiler, gelir veya servetin elde edildiği anda değil, onların mal ve hizmet tüketimi, üretimi veya değişimi amacıyla değerlendirilmesi aşamasında alınmaktadır. Tüketiciden çevreye oluşan akımı konusuna alan harcama vergilerinin günümüzde en modern uygulaması Katma Değer Vergisi'dir (KDV). Harcama vergilerinden farklı olarak, KDV'de üretim-tüketim zincirinde yer alan her bir aşamada meydana gelen katma değer vergilendirilmektedir. KDV çok aşamada alınan safi bir harcama vergisidir.

KDV günümüzde onlarca ülkenin vergi sistemlerinde kendine yer bulmuştur. Çalışmamızda vergi sistemlerinde KDV'ye yer veren seçilmiş ülkelerin Türkiye haricinde Avrupa Birliği (AB) üyesi olmasına, AB bütçesine katılımda KDV'nin önemini ortaya konulması bakımından özen gösterilmiştir. Buna karşın tüm AB üyesi ülkelerin çalışmaya dahil edilmesinin güç olduğu düşünüldüğünde, ülkemiz Türkiye'ye ek olarak, bu ülkeler arasında ekonomik güç açısından öne çıkan Fransa ve Almanya'nın yanı sıra müreffeh bir ülke konumunda bulunan Kuzey Avrupa ülkesi Danimarka, ülkemizle ekonomik olarak benzeşen özelliklere sahip olan Akdeniz ülkesi İspanya, çalkantılı bir ekonomik sürece sahip olan Doğu Avrupa ülkesi komşu Yunanistan ve AB'ye katılım gösteren son ülke olan Hırvatistan çalışmaya dahil edilmiştir.

Çalışmamızın ilk bölümünde harcama vergilerinin teorik esasları belirtilmekte ve bu vergilerin sınıflandırması yapılması yoluyla harcama vergileri içinde en önemlisi ve gelişmiş olan KDV hakkında bilgilendirme yapılarak teorik bir çerçeve çizilmektedir. İkinci bölümde KDV'nin vergi tekniği bakımından seçilmiş ülkelerde ve AB'de usul kuralların ele alınması suretiyle mevzuatta çizilen sınırlar ışığında ana hatlar şeklen belirtilmekte ve AB'de dolaylı vergilerde uyumlaştırma süreci işlenmektedir. Çalışmamızın son bölümünde ise seçilmiş AB ülkelerinin AB bütçesine katılımda KDV'nin sahip olduğu pay anlamlı bir zaman dilimi içinde karşılaştırılmakta ve seçilmiş ülkeler içinde AB üyesi olmayan tek ülke olan Türkiye'nin söz konusu süreçte üye olması durumunda katkıda bulunacağı azami KDV katılımı hesaplanmak suretiyle ortaya konulmaktadır. Buna ek olarak seçilmiş

Ülkelerin KDV sistemlerinin hasılat performansı bakımından verimlilik oranları literatürde yer alan formüller kullanılarak hesaplanmakta ve bu yolla KDV’de etkinlik açısından ülke skorları ortaya konularak karşılaştırılması sağlanmaktadır.

Çalışmamızda esas alınmakta olan aktörler seçilmiş bir takım ülkeler olduğundan şeklen çizilmiş sınırlar içerisinde KDV’nin hasılat bakımından güncel olarak değerlendirilmesi ve aynı ekonomik bütünleşme içerisinde bulunan farklı özelliklere sahip olan ve farklı bölgelerde bulunan ülkelerin ve Türkiye’nin bu noktadaki konumlarının verilere dayanarak belirlenmesi yoluyla karşılaştırılması önem arz etmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TEORİSİ BAKIMINDAN KATMA DEĞER VERGİSİ

DEĞERLENDİRMESİ

I. HARCAMA VERGİLERİNİN TEORİK ESASLARI

Harcama, gelir ve servetin elden çıkarılması yoluyla gerçekleşmektedir. Ödeme gücünün bir göstergesi olması, harcamanın gerçekleşmesi esnasında vergilendirilmesini gerektirmektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler olarak nitelendirilebilecek harcama vergilerinin dolaylı vergiler olmalarının yanı sıra belirleyici özellikleri arasında düzenleyici ve tertip edici olması, ödeme gücünü dikkate almadığından objektif olması ve yansıma özelliğine sahip olması gibi nitelikleri mevcuttur.

A. Vergi Konusu Olarak Harcama

Verginin konusu, üzerine vergi konulan iktisadi kaynaklardır. Gelir ve servete ek olarak harcama da vergiye konu olan iktisadi kaynaklardan biridir. Bu sebeptendir ki vergide konusuna göre ayırım yapıldığında gelir ve servet vergilerinin yanı sıra harcama üzerinden alınan vergilerden de bahsedilebilmektedir.

1. Harcama Kavramı ve Özellikleri

Harcama kavramı, tüketim veya yatırım mal ve hizmetleri karşılığında ödenen bedel¹ veya kişinin harcanabilir servetinde meydana gelen eksilme şeklinde tanımlanmaktadır. Daha geniş bir ifadeyle harcama, herhangi bir mal veya hizmetten üretim, tüketim ve/veya tasarruf amaçlarıyla gelir veya servete dayandırılacak parasal bir yükü omuzlamak suretiyle fayda sağlamak olarak tanımlanabilmektedir.

Harcamanın sebep olduğu parasal yük, kişinin finansal portföyünde bir eksilme yaratmaktadır. Söz konusu eksilmenin kavranabilmesi için finansal portföy kavramı iyi anlaşılmalıdır. Finansal portföy iki bileşenden oluşmaktadır. İlk bileşen, kişilerin

¹ Selda Aydın ve Eren Çaşkurlu, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 239.

öznel bir mercekten deneyimledikleri ve yorumladıkları finansal çıktılardır. Diğer bileşen ise kişilerin mali kayıtlarında, hesaplarında ve işlemlerinde nesnel olarak gözlemlenebilen mali sonuçlardır.

Bahsi geçen eksilme ayrıca vergi ödemeleri ve bağışlar sonucunda da ortaya çıkabilmektedir. Ancak harcama, finansal portföyde eksilmeye sebep olsa da her eksilme bir harcama olarak nitelendirilememektedir. Vergi ödemesi özelinde bakıldığında böyle bir durum manasız bir vergi piramitleşmesine yol açacaktır. Diğer taraftan kişinin yaptığı bağış ve yardımlar da harcama olarak ele alınamamaktadır. Her iki durum için de geçerli olan ana neden, harcanabilir servette meydana gelen eksilmenin sonucunda herhangi bir karşılık elde edilememesi, diğer bir deyişle piyasa ekonomisinden herhangi bir mal veya hizmet çekilmemiş olmasıdır.

Harcama kavramı makro iktisadi çözümlemelerde kullanılabilir gelirin bir parçası olarak ele alınmaktadır. “ $Y_d = C + S$ ”² şeklinde formüle edilmiş olan kullanılabilir gelir, kullanım yeri bakımından tüketim ve tasarruf olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda harcama, tasarrufu ve dolayısıyla da yatırımı kapsamamaktadır. Bunun nedeni, tasarrufların gelirin harcanmayan kısmı olması; yatırımların ise ayrı bir kulvar olan tasarrufun gelir getirme potansiyeline sahip üretim faaliyetlerine plasman teşkil etmesidir.

Harcama kavramı ile ilgili işaret edilmesi gereken bir diğer husus ise harcama ile tüketim kavramlarının birbirine karıştırılmamasının gerekliliğidir. Harcama, iktisadi ajanlarca ödenen bir tutarın, transferi gerçekleştirilen bir varlığın ve/veya yüklenilen bir borcun parasal bakımdan ifadesi olmaktadır. Tüketim ise arzu ve ihtiyaçları gidermek amacıyla mal ve hizmetlerin kullanılmasıdır. Bu bağlamda her tüketim bir harcamadır fakat her harcama bir tüketim değildir³.

2. Harcamanın Kaynakları

İnsanlar hayatlarını idame ettirebilmek, kendilerine daha iyi yaşam koşulları sağlamak ve daha yüksek bir refah düzeyine erişebilmek amacıyla sahip oldukları

² Formülde belirtilen “ Y_d ” kullanılabilir geliri (disposable yield), “ C ” tüketimi (consumption) ve “ S ” ise tasarrufu (savings) temsil etmektedir.

³ Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3. Baskı, Arıkan Yayınları, Ankara, 2017, s. 210.

Üretim faktörlerini piyasa koşullarında değerlendirmek suretiyle elde ettikleri geliri ve mülkiyet ayrıcalıklarından kaynaklanan sahip oldukları veya kendilerine kalan iktisadi serveti elden çıkarma yoluyla harcama yapmaktadır.

Harcamanın kaynakları, kişinin harcama gücünü belirleyen unsurların bizzat kendisidir. Başka bir ifadeyle harcama, gücünü kaynaktan almakta dolayısıyla harcama gücü unsurları aynı zamanda harcamaya kaynak teşkil etmektedir. Bu kaynaklardan ilki belli bir dönemde kişisel faaliyete dayanarak elde edilen ücret, maaş ve faiz gelirleri gibi gelirlerdir. Akış özelliğine sahip bu gelirler devamlı nitelikte olduğundan harcamaya doğrudan katkı sağlamaktadır. Bu konuda ikinci kaynağı mülkiyet sahipliği -belirli bir anda ölçüldüğünden stok kavramı ile açıklanabilir- ve bundan sağlanan faiz, kira ve kâr payı gibi pasif harcanabilir zenginlik teşkil etmektedir. Harcamanın son kaynağı ise ticaretin konusuna girmeyen varlıkların piyasa değerindeki artışlarını ifade eden sermaye kazançları ve geçici özellikteki bağış, hediye ve veraseten intikal gibi diğer kazanlardır⁴.

Harcamanın kaynakları; önceki durum ile mevcut durum arasındaki birikmiş değeri yansıtan ve bir zaman boyutundan bağımsız olarak ölçülen stok değişken veya belirli bir zaman boyutu içinde dönüşüme uğrayan akım deęiřken⁵ olma özelliğine sahip olsa da harcama kavramı belli bir devrede ölçülmekte ve akım değişken niteliğine sahip olmaktadır.

Harcama, gelir ve servet ile birlikte bir ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilmektedir. şahışlar, elde ettikleri gelir veya sahip oldukları servetlerini elden çıkarak harcamayı gerçekleştirmektedir. Türlü istisna ve muafiyetlerin kullanılmasıyla ve yasa dışı yollardan verginin matrahının düşürülmesi gibi sebeplerle, elde edilen gelirin bir bölümü vergilemenin dışında kalmakta bu yüzden şahışların vergi ödeme gücü; gelir ve servet üzerinden alınan vergiler ile kesin olarak belirlenememektedir. Harcama üzerinden alınan vergilerin telafi edici ve tamamlayıcı özelliği bu noktada ne çıkmaktadır. Kişilerin harcamaları, vergilemede iktisadi bir kaynak teşkil etmektedir. Harcama, tasarrufu kapsam dışında bırakarak gelirin ve servetin harcanmasında görünen ödeme gücünü kavradığından mali sistem içinde

⁴ Neil H. Jacoby, **An Expenditure Tax**, The Yale Law Journal, Cilt:67, Sayı:3, 1958, s. 516.

⁵ Kazimierz Sliwa, **Stock-and-Flow Thinking in Decision Making: Towards Systemic Procedure of Problem Solving**, Management Business Innovation, Sayı:6, 2010, s. 58.

tamamlayıcı bir yer edinmektedir⁶. Gelir ve servete herkesin sahip olmadığı düşünüldüğünde harcamanın ödeme gücü bakımından tamamlayıcı rolü önem arz etmektedir.

3. Harcama Türleri

Harcama, mal veya hizmetleri satın almak için katlanılan parasal ödemeler veya yapılan fedakarlıklardan oluşmakta ve farklı şekillerde ve farklı amaçlar uğruna sarf edilmektedir.

Devlet, kamusal mal ve hizmetleri üretmek için bir takım harcamalar yapmaktadır. Devlet tarafından kamusal ihtiyaçların karşılanması için yapılan harcamalara kamu harcaması adı verilmektedir. Hanehalkı ve firmalar da maksimum faydayı sağlamak ve özel ihtiyaçlarını karşılamak için harcama yapmakta, bu harcamalara ise özel harcama veya özel kesim harcaması adı verilmektedir.

Devlet için yüklendiği görevler gereği harcama yapmak bir zorunluluktur. Bu durum, devleti kamu kesiminin varlığına doğrudan etkisi olan toplumsal ihtiyaçların giderilmesi için mal ve hizmet alımına mecbur etmektedir.

Özel harcamalar ile kamu harcamaları arasında belli başlı farklar bulunmaktadır. Özel kesimde kişiler harcamalarını elde ettiği harcanabilir gelirlerine göre planlayıp yapmaktadır. Kamu harcamalarında ise devlet öncelikle giderleri belirlemekte ardından kaynağı yeterli olmasa da bu harcamalara katlanmaktadır. Söz konusu kamu harcamalarının kaynağı büyük oranda vergilerdir. Özel kesim harcamalarının ise fiyat mekanizması ve yapılan gönüllü ödemelerle finansmanı sağlanmaktadır.

Verginin konusu bakımından özel kesim ve kamu kesimi harcamaları ele alındığında KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) için bu harcamalar farklılık göstermektedir. KDV genel bir harcama vergisi olduğundan şüphesiz -bazı durumlarda ÖTV'nin KDV matrahına dahil olmasından mütevellit- özel harcamaları kapsamaktadır. Buna ek olarak KDV kanunen genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait kuruluşların ve müesseselerin teslim ve

⁶ Nihat Edizdoğan ve Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 302.

hizmetlerini konusuna aldığından dolayı kısmen de olsa kamu harcamalarını da ihtiva etmektedir. Buna karşın ÖTV için asıl olan yalnızca özel kesim harcamaları olmaktadır.

Harcama kavramı ayrıca zorunlu tüketim harcamaları ile lüks tüketim harcamaları bakımından da ele alınabilmektedir. Bir toplumun tüketim harcamaları onun refah düzeyinin güçlü bir göstergesidir. Kişilerin yaşamını sürdürebilmek için tüketmeye mecbur olduğu zorunlu mal niteliğine sahip olan çeşitli mal ve hizmetler mevcuttur. Bu zorunlu tüketim mallarına gıda, giyim, konut ve ulaşım örnek gösterilebilmektedir. Bu ve benzeri zorunlu tüketim mallarının esneklik değerleri oldukça düşük olmakla birlikte alternatifleri bulunmamaktadır.

Buna karşın lüks tüketim göz önüne alındığında yapılan harcamanın ihtiyaç ve keyfiyete bağlı olduğu ifade edilebilmektedir. Benzin, mücevher, alkollü içecekler, tütün ürünlerine yapılan harcamalar ve kültürel harcamalar lüks tüketim harcamalarına örnek verilebilmektedir. Bu tür harcamaların esnekliği yüksek seviyelerdedir.

Bunlara ek olarak, bir malın zorunlu mu yoksa lüks tüketim malı mı olduğunun ülkelerin ekonomik şartlarına ve vergi sistemlerine göre farklılık gösterdiği unutulmamalıdır. İktisadi ve sosyal ilerleme ve değişimlerle birlikte toplumda tüketime bakış açısı ve tüketimin sosyal yaşamdaki konumu farklılık göstermektedir. Toplumdaki zorunlu ve lüks tüketim harcama oranları ve bunlar üzerinden alınan vergiler, vergi adaleti ve toplum refahı hakkında fikir vermektedir.

İstisna ve muafiyetler bir kenara konulduğunda KDV, bir genel harcama vergisi olarak verginin kapsamı itibariyle hem zorunlu tüketim hem de lüks tüketim harcamaları üzerinden alınmaktadır. Buna karşın ÖTV'nin uygulanmasının ana sebeplerinden birinin lüks mallarını vergilendirmek olduğu söylenebilmektedir.

Harcamada bir başka tasnif de tüketim-yatırım harcamasıdır. Yatırım harcamaları, ekonomide sermaye birikimini sağlayan, üretim kapasitesini ve üretim faktörlerinin verimliliğini artıran ve bir veya birkaç defa kullanmakla tükenmeyen mallar için yapılan harcamalardır⁷. Tüketim harcaması ise mal ve hizmetlerin ihtiyaçları direkt olarak karşılayacak şekilde kullanımının parasal değeridir. Tüketim harcamaları, yaşam standartının göstergesi olması ve sürekli ve düzenli olması hâlinde

⁷ M. Hakan Özbaran, **Türkiye’de Kamu Harcamalarının Son Beş Yılının Harcama Türlerine Göre İncelenmesi**, Sayıştay Dergisi, Cilt:15, Sayı:53, 2004, s. 118.

yatırımları teşvik etmesi açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda tüketim harcaması ile yatırım harcaması arasında doğrudan bir ilişki söz konusu olmaktadır.

Bir ekonomide tüketim harcamasının artması üretimi tetiklemekte ve bu durum yatırımı artırmaktadır. Yatırım harcamalarındaki bir artış, milli gelir denge düzeyini çarpan değeri ile orantılı bir şekilde artırmaktadır. Meydana gelen bu artış hızlandırıcı mekanizması süreci ile devam etmektedir. Çarpan etkisinin artırdığı cari tüketim talebi elde edilen kâr oranlarını artırmakta ve hızlandırıcı mekanizması ile yatırımları uyarmaktadır. Tüketim harcamalarının gelire bağlı yatırımları uyarıcı etkisine “hızlandırıcı”, hızlandırıcı düzeyini belirten katsayıya ise “hızlandırıcı” adı verilmektedir. Hızlandırıcı etkisi, tüketim düzeyinde meydana gelen değişikliğin uyarılmış yatırımlarda⁸ yarattığı etkiyi ifade etmektedir. Çarpan etkisi ise otonom yatırımların⁹ tüketim harcamaları üzerindeki etkisini açıklamaktadır¹⁰.

B. Harcama Vergileri

Harcama vergileri için “muamele vergileri”, “gider vergileri”, “tüketim vergileri” ve “satış vergileri” gibi farklı isimlendirmeler yapılmaktadır. Bu vergi türünün konusu üretim, dağıtım, satış ve tüketim gibi işlemlerle çeşitlilik göstermektedir.

1. Harcama Vergilerinin Tanımı ve Özellikleri

Harcama, kişinin gelir ve servetine ek olarak önemli bir vergi ödeme gücü göstergesidir. Gelir vergisi kapsam, teknik ve birçok nedenden ötürü vergi ödeme gücünü kesin olarak kavrayamamakta, türlü istisna, muafiyet ve indirimler ile elde edilen gelirin önemli bir bölümü vergi matrahının dışında kalmakta ve yükümlülerin gerçek dışı beyanda bulunmasından dolayı vergiden kaçınma ve vergi peçelemesine¹¹

⁸ Milli gelirde meydana gelen değişmelerden etkilenen yatırım harcamaları uyarılmış yatırım olarak isimlendirilmektedir.

⁹ Milli gelirden bağımsız olarak yapılan ve kâr amacı gütmeyen yatırımlara otonom yatırım adı verilmektedir.

¹⁰ Adil Akıncı, **Kamu ve Özel Tüketim Harcamalarının Hızlandırıcı Etkisi**, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2019, s. 2.

¹¹ Kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması olarak peçeleme, vergi ödeyicisinin özel hukuk müesseselerini suistimal ederek idareyi vergi hasılatı kaybına uğratmasıdır.

olanak vermektedir. Bununla birlikte, harcama vergileri tasarrufu vergi dışında bırakarak gelirin harcanması ve servetin elden çıkarılmasında görülen vergi ödeme gücünü kavramakta ve böylelikle sistemde adeta telafi edici bir rol üstlenmektedir.

Harcama vergileri gelirin veya servetin kullanımı sırasında alınan bir vergi çeşididir¹². Farklı bir ifadeyle harcama vergileri, gelir ve servetin mal ve hizmetlerin tüketim, üretim ve değişim işlemleri için iktisadi olarak değerlendirilmesi esnasında alınan vergilerdir. Bu bakımdan harcama vergileri, gelir ve servet vergilerinin aksine kişi üzerine oluşan parasal akımı değil, kişiden çevre üzerine oluşan parasal akımı vergilendirmektedir. Kişinin tasarrufundan çevreye yönelik bir akım değer oluşturması yani harcamada bulunması, kaynak itibariyle mutlak suretle gelir veya servet oluşumunu gerektirmektedir. Bu yönden ele alındığında, harcama vergilerinin aslında gelir ve servet vergileri ile sıkı bir ilişki içinde olduğu görülmektedir.

Mal ve hizmetler üzerinden alınan harcama vergileri dolaylı vergi kategorisine girmektedir. Bir gerçek ya da tüzel kişinin gelir veya serveti üzerinden değil, bu unsurları kullanarak yaptığı harcamalar üzerinden alınan dolaylı ya da diğer ismiyle vasıtalı/devredilen vergilerde, vergi mükellefi ile verginin asıl yüklenicisi farklıdır. Verginin kanuni mükellefi, iktisadi faaliyeti gerçekleştiren her kademedeki özel ve kamu teşebbüsleridir. Buna karşın, bu vergiler fiyatlara eklenerek tüketicilere devredilmektedir. Bu durumda verginin fiili mükellefi başka bir ifadeyle verginin yüklenicisi/taşıyıcısı tüketiciler olmaktadır¹³. Bu olay, kanuni yükümlünün üzerindeki vergi yükünü ekonomik süreçte yansıtır mekanizmasından faydalanıp kendinden farklı seviyedeki kişilere aktarması ile gerçekleşmektedir. Verginin kısmen ya da tamamen üçüncü kişilere aktarılmasına vergi yansması adı verilmektedir. Verginin yansıma özelliği, harcama vergilerinin belirleyici niteliklerindendir.

Harcama vergileri, objektif vergilerdir yani kişiye özgü muamelede bulunmamakta ve kişinin şahsi özelliklerini dikkate almamaktadır¹⁴. Verginin mükellefi, kişiye bakılmaksızın verginin doğumuna neden olan kişi sayılmaktadır. Bu nedenle vergilemede genellik ilkesinin uygulanmasına olanak sağlamaktadır.

¹² M. Kamil Mutluer ve diğerleri, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 300.

¹³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 141.

¹⁴ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 363.

Harcama vergileri ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Kişinin ödeyeceği vergi yapılan harcamaya bağlı olarak değişmektedir. Düşük gelir grupları, gelirinin büyük bir kısmını harcamaya ayırmak zorunda olduğundan düşük gelirliler üzerinde yüksek, yüksek gelirliler üzerinde ise düşük bir vergi yükü ortaya çıkarmakta ve bu yönüyle hem tersine artan oranlılık özelliği göstermekte hem de vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir¹⁵. Böylece tersine (ric'i) vergi yükü meydana gelmekte ve gelir dağılımı adaletsizliğini artırmaktadır.

Harcama vergilerinde, aşamalardan oluşan üretim-tüketim zinciri içerisinde herhangi bir aşamada alınan ve fiyatın bir parçası olan vergi üzerinden ayrıca vergi alınmakta ve aşamaların sayısı çoğaldıkça alınan verginin vergisi de artmaktadır¹⁶. Ancak vergilemede vergi konusunun “vergi” olması eşyanın tabiatına aykırıdır ve bu durum tüketicinin katlandığı fiili vergi oranının kanuni vergi oranını geride bırakmasıyla verginin piramitleşmesine sebep olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin böylesi bir vergi karşısında göstereceği tepkinin de anormalleşmesi yani otoriteyi tehdit eden bir içeriğe kavuşması meşrulaşmaktadır.

Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve fiyatlarla kaynaşan harcama vergilerinde, nihai tüketici söz konusu mal veya hizmeti satın alırken fiyatın içine gizlenen vergi yükünü hissetmemektedir. Mali anestezi olarak açıklanan bu durum vergi yüklenicisinin psikolojisine uygun olmakta ve vergiyi taşıyan kişinin mali anestezi yoluyla uygulanan vergiye karşı tepkisiz kalmasına sebebiyet vermektedir¹⁷. Bu bakımdan harcama vergileri, vergi psikolojisinin yönetimi bakımından da otoriteye avantaj sağlamaktadır.

Harcama vergileri, mal ve hizmetlerin fiyatını yükselterek harcamaları azaltması ve böylece talebi düşürerek enflasyonu önleyici bir etki yaratması sebebiyle vergi politikasında etkin bir araç olarak kullanılmaktadır¹⁸. Literatürde harcama vergilerinin bu özelliği talep emici olma becerileri bakımından da vurgulanmaktadır. Bunun yanında yönetimi kolay olan bu vergilerden elde edilen hasılat olağanüstü durumlarda bile verimliliğini korumaktadır.

¹⁵ Aksoy, s. 363.

¹⁶ Engin Öner, **Dolaylı Vergilerde Vergi Piramitleşmesi Sorunu ve Katma Değer Vergisinde Çözüm Yolu**, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:6, Sayı:82, 2018, s. 125.

¹⁷ Zeynep Arıkan ve Özge Önkan, **Mali Anestezi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt:43 Sayı:381, 2020, s. 11.

¹⁸ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 202.

Mali amacının dışında tertip edici bir etkiye de sahip olan bu vergiler düzenleyici vergi¹⁹ konumunda bulunmakta ve negatif dışsallıkları içselleştirme konusunda önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. Harcama Vergilerinin Tarihçesi

Harcama vergilerinin kökleri esasen ilk çağlara dayanmaktadır. Eski Yunan'da uygulanan pazar vergileri, Eski Roma'da "*centesima rerum venalium*" ismiyle ve Bizans'ta "*siliquaticum*" adıyla tahsis edilen vergiler eski zamanlarda alınan harcama vergilerine örnek teşkil etmektedir. Daha yakın tarihe gelindiğinde ise bu tür vergilere Avrupa'da rastlanılmaktadır. Bunlardan en ünlüsü İspanya'da 1342'den 1819'a kadar yüzde 45'den yüzde 65 oranına kadar farklı oranlar ile uygulanmış olan "*alcabala*" isimli vergidir²⁰. Günümüzde uygulanan vergilerdeki gibi oran farklılaşmasına gidilmiş ancak zaman zaman ekonomilerde tahribata yol açtığı görülmüştür.

Bu vergiler iktisadi faaliyetleri aksatıcı ve toplumsal anlayışa ters düşen etkileri nedeniyle 19. yüzyılın ortalarına gelindiğinde neredeyse tamamıyla terk edilmiş bulunmaktaydı. Bu durum Birinci Dünya Savaşı patlak verene dek böyle devam etmekteydi. Ancak savaşın finansmanı ve getirdiği mali güçlükler dönemin en önemli kamu maliyesi sorunu hâline gelmişti. Bu durum harcama vergilerinin uygulanmasını zorunlu kılmaktaydı. Önceleri geçici olarak uygulaması düşünülen bu vergiler, savaştan ileri gelen mali sıkıntıların daha da artması ile kaldırılamamakta ve hatta İkinci Dünya Savaşı'nın başlamasıyla savaşa dahil olmayan birçok ülke böyle bir vergi ihdasına mecbur kalmaktaydı. Bu durum, harcama vergisinin alternatifte yer bırakmayarak hazineye sağladığı yüksek miktardaki hasıllattan ileri gelmekteydi.

Modern anlamda ilk olarak 1916 yılında Almanya'da uygulanan ve daha sonra tüm Avrupa'ya yayılan harcama vergileri, Türkiye'de ilk olarak 1926 yılında aşar vergisinden doğan boşluğu²¹ doldurmak amacıyla "Umumi İstihlak Vergisi" adı

¹⁹ Literatürde düzenleyici vergiler özellikle negatif dışsallıkların bertaraf edilmesi konusuyla ilişkilendirilerek ele alınmaktadır. Bu öneri ilk kez Neoklasik iktisatçı Arthur Cecil Pigou tarafından ortaya atıldığı için bu vergiler Pigoucu vergiler olarak da anılmaktadır.

²⁰ Orhan Dikmen, **Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkişafı**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt:5, Sayı:1-4, 2012, s. 96.

²¹ Aşar, "ondalık" veya "onda bir" anlamına gelen öşürün çoğul hâlidir. Toprak mahsullerinden alınan bu vergi bir gelir vergisi olma özelliği göstermiştir. Aynı nitelikte ve çağ dışı olarak anıldığından dolayı 1925 yılında İzmir İktisat Kongresi kararıyla kaldırılmıştır. Aşara son veren bu gelişme, vergi

verilen ve yayılı muamele vergisi karakterine sahip olan vergiyle uygulanmıştır. Ayrıca bu verginin hizmet işletmesi düzeyinde tamamlayıcısı olarak “Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi” getirilmiştir. Ancak kısa bir süre içinde iki vergi de başarıya ulaşamayıp kaldırılmıştır²².

1927 yılında sınai üretimi kapsayan yeni bir muamele vergisi konmuş fakat iktisadi gelişme ve kalkınma tam olarak gerçekleşmediğinden tarım sektörü üzerindeki vergi yükünün sanayi ve hizmetler sektörüne kaydırılması yine beklenen sonucu vermemiştir²³. Bu vergi iktisadi bünye üzerinde baskı kurmuş, milli üretim ve ihracatın gelişmesini engellemiştir. Kısa bir uygulamanın ardından 1931’de yeni bir muamele vergisi getirilerek uygulama alanı daraltılmış ancak yine tatmin edici sonuçlar elde edilememiştir. Bu vergi de yerini 1934’de yürürlüğe giren fakat yine etkisiz olan başka bir muamele vergisine bırakmıştır²⁴. Söz konusu vergi düzenlemelerinin başarısız olması ve kısa dönemler itibarıyla uygulanıp terkedilmesi, harcama üzerinden alınan vergilerin modern esaslara oturtulamadığının göstergesidir.

Farklı muamele vergileri ile geçen on dört yıllık sürecin ardından yeni bir sistem getirilmiş ve vergi; “İmalat Muamele Vergisi”, “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi” ve “İthalde Alınan Muamele Vergisi” olmak üzere üç bölüme ayrılmıştır. Ardından bu vergiler ile ilgili pek çok değişikliğe gidilmiş ve Gider Vergileri Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle yerini istihsal vergisi almıştır. 1957 yılında yapılan Gider Vergileri reformunun başlıca sebepleri; vergi sistemimizin yeni bir kimliğe büründürülmeye çalışılması (reform), harcama üzerinden alınan vergilerin oldukça dağınık bir durumda olması (sadeleştirme), daha önce uygulanan muamele vergilerinin milli sanayinin gelişimine engel teşkil etmiş olması (teşvik sağlama) ve verginin iktisadi açıdan tarafsızlığının sağlanamaması şeklinde sıralanabilmektedir²⁵. Harcama vergilerinin ülkemizde ekonomik yapıya ve mali sisteme uydurulma çabası, günümüzde uygulanan ve sistem içerisinde büyük yer tutan KDV ve ÖTV ile devam etmektedir.

hasılatında dönem itibarıyla kayba sebep olmuş ve bahsi geçtiği üzere meydana gelen bu kaybın giderilmesi amacıyla tüketim aşamasında alınan Umumi İstihlak Vergisi uygulamasına geçilmiştir.

²² M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011. s. 350.

²³ Edizdoğan ve Özker, s. 5.

²⁴ Turhan, s. 148.

²⁵ Turhan, ss. 149-150.

Vergi sistemimizde harcama vergileri içerisinde sayılabilecek en büyük reform 1984 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ile çıkarılmış ve 1985 yılı başı itibariyle uygulanmaya başlanmış olan KDV'dir. KDV'nin getirilmesiyle uyumdan ve düzenden uzak olan birçok vergi²⁶ kaldırılmıştır. Harcama vergilerinde bir diğer büyük düzenleme de 2002 yılında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ile çıkarılan ve 01.08.2002 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanan ÖTV'dir. Bu bağlamda ülkemizde halen uygulanmakta olan ve vergi hasılatı oluşturma bakımından en önemli harcama vergileri KDV ve ÖTV olarak sayılabilmektedir.

II. HARCAMA VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, vergiyi doğuran olaya göre iktisadi ve hukuki muamele vergileri ve verginin kapsamına göre genel ve özel harcama vergileri olarak sınıflandırılabilir.

Vergiyi doğuran olay ölçüsüne/vergi konusuna göre harcama vergileri, iktisadi ve hukuki muamele vergileri olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. İktisadi muamele vergilerinin konusunu mal ve hizmetlerin tüketimi, üretimi ve el değiştirmesi gibi ekonomik işlemler sebebiyle yapılan harcamalar meydana getirmektedir. Tam anlamıyla harcama vergileri olan iktisadi muamele vergileri, genel ve özel harcama vergilerini kapsamaktadır. Hukuki muamele vergileri ise tek veya birden fazla taraftan oluşan türlü kanuni işlemler ile bir takım idari kesin yargıları ve tasarrufları konusuna almaktadır. Sözleşmeler, idari karar ve tasarruflar gibi tek veya çok taraflı kanuni işlemler üzerine hukuki muamele vergileri uygulanmaktadır. Damga vergisi ve harçlar hukuki muamele vergilerine örnek teşkil etmektedir.

Verginin kapsamına göre harcama vergileri ise genel ve özel harcama vergilerinden oluşmaktadır.

²⁶ Bu vergiler şunlardır:

- 6802 sayılı Gider Verileri Kanunu Kapsamındaki vergiler (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergileri ile ilgili hükümler hariç);
- 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu;
- 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri;
- 6747 sayılı Şeker Kanununun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri.

A. Verginin Kapsamı Ölçüsüne Göre Genel Harcama Vergileri

İstisna ve muafiyet hükümleri dışında tutulmak suretiyle tüketimin konusuna giren her türlü mal ve hizmetin vergilendirilmesi durumunda genel harcama vergileri söz konusu olmaktadır. Genel harcama vergilerinde kapsama alınan mal ve hizmetler arasında herhangi bir ayırım gözetilmemektedir. Bu vergiler uygulama biçimine göre toplu muamele vergileri (tek aşamalı vergiler) ve yayılı muamele vergileri (çok aşamalı vergiler) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Tablo 1: Genel Harcama Vergileri

Verginin Doğduğu Aşama	Toplu Muamele Vergileri			Yayılı Muamele Vergileri	
	İstihsal Vergisi	Toptan Satış Vergisi	İstihlak Vergisi	Katma Değer Vergisi	Genel Satış Vergisi
Üretim Aşaması	Vergi			Vergi	Vergi
Toptan Satış Aşaması		Vergi		Vergi	Vergi
Tüketim Aşaması			Vergi	Vergi	Vergi

Kaynak: Turhan (1998), Şen ve Sağbaş (2017) ve Aksoy (1998)'dan derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

1. Toplu Muamele Vergileri

Tek safhası bulunan toplu muamele vergileri üretim ve dağıtım zincirinin yalnızca bir halkasından alınmaktadır. Örnek olarak, imalatçının toptancıya ya da perakendecinin tüketiciye satışı verginin konusu olmakta ve bu açıdan vergi yükü sabit kalmaktadır. Fakat tek bir seviyede vergileme gerçekleşmesinden ötürü vergi kapsamı daralmakta bu da amaçlanan hasılatın elde edilebilmesi için uygulanacak vergi

oranının yüksek olmasını mecburi kılmaktadır²⁷. Verginin tek bir kez ve yüksek oranda uygulanması vergi kaçırmaya olanak sağlamaktadır.

Toplu muamele vergileri, yayılı muamele vergilerinin nihai tüketici için piramitleşme olayının oluşması, her aşamada ayrı ayrı vergi alınması ve bu sebeple de mükellef sayısının artarak vergi yönetiminin zorlaşması gibi dezavantajlarını gidermek amacıyla düşünülmüş ve düzenlenmiştir. Bu tip vergilerin uygulandıkları seviyeden öncesine ve/veya sonrasına uygulanması söz konusu olmadığından mükellef sayısı yayılı muamele vergileri ile karşılaştırıldığında düşük seviyede izlemekte dolayısıyla düşük vergi hasılatı oluşumu kaçınılmaz olmaktadır. Toplu muamele vergilerinin tek seviyede uygulanması sebebiyle yönetimi kolay olsa da vergi yükünün dağılımı bakımından tatmin edici sonuçlar vermemektedir.

Tek safhası bulunan ve genel harcama vergisi olma niteliğine sahip olan toplu muamele vergileri dört farklı kısımda incelenebilmektedir.

a. İstihsal (Üretim) Vergisi

Yalnızca üretim aşamasında uygulanan istihsal vergisi, önceki üretim düzeylerinde ödenmiş olan vergilerin indirilmesine olanak vermekte ve üretim aşamasında vergiye tabi tutulması dolayısıyla daha az sayıda mükellefin mevcut olmasını sağlamaktadır. Bu durum verginin konusu ve matrahının kavranabilmesi bakımından mükellefler için, denetim kolaylığına katkı sağlaması bakımından da idare için faydalı olmaktadır. Buna ek olarak, üreticilerin genel olarak büyük kuruluşlardan oluşması, muhasebe kurallarına uygun biçimde kayıtlardan işlemlerin takibini yapabilmeleri ve vergi hatalarını en aza indirmeleri sağlanmaktadır²⁸. İstihsal vergisi, üretim aşamasında yer alan aktörler arasındaki rekabeti olumsuz etkilememekte ve dikey entegrasyon²⁹ yönündeki motivasyonu ortadan kaldırmaktadır. Buna karşın, istihsal vergisinde verginin üretime indirgenmesi ve buna bağlı olarak matrahın sınırlandırılması yayılı muamele vergisi yoluyla sağlanan hasılatla eşit bir hasılat elde

²⁷ Nihat Edizdoğan ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s. 330-331.

²⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 284-285.

²⁹ Dikey entegrasyon, aynı sektörün türlü aşamalarında yer alan ve birbirleriyle alıcı-satıcı ilişkisi bulunan firmaların girdi sağlamak, maliyetleri düşürmek ve üretim zincirini güçlendirmek amacıyla birleşmesi veya tek bir yönetim altında toplanmasını ifade etmektedir.

edebilmek için çok yüksek vergi oranlarının uygulanmasını mecburi kılmaktadır. Böylece vergi karşısında konumlanan tepkiler artmakta ve bu durum vergi kaçakçılığına yol açmaktadır³⁰.

Yalnızca bir kısım malları ihtiva eden istihsal vergisi, ülkemizde 01.01.1985 tarihinden itibaren KDV'nin yürürlüğe konulması ile kaldırılmıştır.

b. Toptan Satış Vergisi

Toptan satış vergisi, malların toptancıdan perakendeciye geçişinin gerçekleştiği esnada toptan satış fiyatı üzerinden alınmaktadır. Mükellefi düzenli kayıt tutan teşebbüsler olan verginin oranı, istihsal vergisi ile karşılaştırıldığında daha düşük, matrahı ise biraz daha büyük olmaktadır. Toptan satış vergisinde mükellef sayısının daha az olması sebebiyle denetimi basittir. Alınacak bir takım önlemler ile rekabet eşitsizliğini engellemek mümkündür. Söz konusu faydalarına karşın bu toplu muamele vergisinin en büyük sakıncası, mükellef sayısının azlığından dolayı üretim vergilerindeki gibi vergi oranlarının yüksek seviyelerde izlemesidir. Vergi oranlarının yüksekliği, vergi kaçakçılığının büyümesine sebebiyet verebilmektedir³¹. Bu konuda idare için vergi kaçakçılığından kaynaklanan muhtemel bir vergi hasılatı kaybı söz konusu olsa da denetimin nispeten kolay oluşu buradan görülecek zararın etkisinin azaltılmasında rol oynamaktadır.

c. Perakende Satış Vergisi

Perakende satış vergisi, malların son tüketiciye intikali sırasında malın satış fiyatı üzerinden alınan bir toplu muamele vergisi türüdür. Perakende satış vergisi olarak anılmanın koşulu, perakende aşamadan önceki aşamalardan herhangi birinde verginin alınmamış olmasıdır³². Perakende satış vergisinin matrahının büyük olması ve mükellef miktarının çok olması sebebiyle belirli bir seviyede vergi geliri elde edilmesi için daha düşük vergi oranlarının uygulanabilmesi bu verginin en önemli yönüdür. Perakende satış vergisi bütün mallar için kesin olarak belirlenmiş bir vergi

³⁰ Turhan, s. 156.

³¹ Mutluer ve diğerleri, s. 304.

³² Metin Erdem ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 181.

yükü meydana getirmekte böylece düşük olan vergi oranlarının uygulanması mümkün hâle gelmektedir³³. Bu sebeple mükellef psikolojisine uygun düşen bu vergiye karşı sosyal tepki seviyesi düşmekte bu da vergi kaçaklarının azalmasına imkân vermektedir.

Perakende satış vergisinde ihracatta vergi iadesinden kaynaklanan zorluklar ve iade edilecek miktarın belirlenmesi konusunda doğan haksızlıklar söz konusu olmasa da, belirtilen üstün yanlarına karşın bir takım sakıncaları da mevcuttur. Mükellef sayısının fazlalığı vergi denetimi bakımından idarenin iş yükünü arttırmakta ve bu aşamada faaliyetleri olanların büyük bölümünün marjinal firmalar olmasından dolayı idarenin vergi oranlarını daha hafif tutmasına neden olmaktadır³⁴. Fakat bu sakıncalar etkin bir vergi dizaynının mevcut olduğu ve toplumda vergi bilinci ve ahlakının yüksek olduğu olduğu ülkelerde önlenebilmektedir.

d. İthalat Muamele Vergisi

İthalat muamele vergisi, ithalatın konusunu oluşturan mal ve hizmetler üzerinden gümrük geçişi sırasında toplanan bir tek aşamalı vergi türüdür. Toplu muamele vergileri sebebiyle yurt içindeki mallar aleyhine bozulan fiyat dengesinin üstesinden gelinmesi açısından büyük ölçüde önemli bir yer tutmaktadır³⁵.

2. Yayılı Muamele Vergileri

Yayılı muamele vergileri, kapsamına giren malları üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar geçen ve üretici, toptancı, perakendeci ve tüketiciden oluşan iktisadi adımların her birinde ayrı ayrı vergilendirmektedir³⁶. Bu tip vergiler kümülatif, yaygın ya da şelale vergiler olarak da isimlendirilmektedir.

Çok aşamalı niteliğe sahip olan yayılı muamele vergileri birçok haklı eleştiriye maruz kalmıştır. Bu vergi türüne yöneltilecek eleştirilerin sebebi el değiştirmeden kaynaklanan her adımda, vergileme sırasında uygulanan verginin vergisinin alınması

³³ Aksoy, s. 370.

³⁴ Aksoy, s. 371.

³⁵ Şen ve Sağbaş, s. 214.

³⁶ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, 1. Baskı, REM Yayıncılık, İzmir, 1995, s. 180.

ve bu durumun vergide piramitleşmeye yol açarak haksız kazançların elde edilmesine imkân tanınmasıdır. Bu durum katmerli mükerrerlik olarak da isimlendirilebilmektedir. Gerçek vergi yükümlüsü konumunda yer alan tüketicinin ödeyeceği verginin boyutu, vergi konusu malın kendine gelene kadar geçeceği adımların sayısına yani kendi aleyhinde oluşan piramitleşmeye bağlı olmaktadır. Buna karşın bu vergi türünün idare için avantajı, çok aşamalı olmasından dolayı düşük vergi oranlarının uygulanabilmesi ve herhangi bir aşamada vergiden kaçırılabilen malların ilerleyen aşamalarda yeniden kavranabilmesidir³⁷. Bu da vergi sisteminde denetimi kolaylaştıran bir oto kontrol mekanizmasının varlığını göstermesi bakımından önemlidir. Ancak idare için avantaj olan bu durum, vergi ödeyicisi için tersi bir durum teşkil etmektedir. Çok aşamada uygulanan bu vergilerde vergi yükü üretimden tüketime giden her aşamada giderek daha da ağırlaşmakta dolayısıyla malların fiyat seviyesi de yükselmektedir. Böylece ağır vergi yükü, söz konusu aşamalarda yer alan firmaları maliyeti düşürme güdüsü ile bütünleşmeye itmekte bu da piyasada var olan rekabeti bozucu bir etki yaratmaktadır.

a. Katma Değer Vergisi

KDV, gerçek anlamda yeni bir vergilendirme biçimi değil, yalnızca farklı bir şekilde yönetilen bir harcama vergisidir³⁸. KDV üretim, dağıtım, el değiştirme ve/veya ithalat sürecinde konumlanan aktörlerin sahip olduğu iş gücü, makine, teçhizat, sermaye ve bulundukları teşebbüs ile diğer firmalardan elde ettikleri mal ve hizmetlere katkıda bulundukları değerler üzerinden toplanmaktadır. KDV'nin matrahı adından da anlaşılacağı üzere her aşamada ilave edilen kâr yani mallara eklenen katma değerdir. Bu durum KDV'nin çok aşamada alınan safi bir harcama vergisi olduğu hususunu netleştirmektedir.

Üretim ve dağıtımın perakende satış dahil her adımına uygulanan ve genel bir harcama vergisi olan KDV, konusu ve kapsamı itibarıyla muamele vergilerinden olup teorik ve teknik üstünlükleri ile bunların en gelişmiş konumundadır³⁹. Çok aşamalı

³⁷ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000, s. 365.

³⁸ Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-Hill International Editions, 5. Baskı, 1989, s. 399.

³⁹ Fatih Saraçoğlu, **Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri**, Sayıştay Dergisi, Cilt:17, Sayı:62, 2006, s. 68.

gayri safi harcama vergileri aleyhinde yapılan eleştiriler sonucunda geliştirilmiş olan KDV'nin vergi yükünün birbirini takip eden çeşitli aşamalara dağılmasından dolayı kümülatif bir etkisi yoktur. KDV sisteminde bulunan vergi indirimi müessesesi, onun mevcut konumunu güçlendiren bir etken olmaktadır. Bunun yanında, KDV'nin konusunun geniş olması, oranının düşük olması, daha düşük maliyetli olması ve hasılat getirisi bakımından güçlü olması hızlı bir şekilde yaygınlaşmasını ve benimsenmesini sağlamıştır.

Ekonomik faaliyetlere bakmasızın fiyat mekanizması kullanılarak yansıtılabilmekte olduğundan kaynak dağılımında ciddi sapmalara yol açmaması bu verginin nötr özellikli olduğunu göstermektedir⁴⁰. KDV üretim, dağıtım, el değiştirme ve/veya ithalat sürecinde konumlanan aktörlerin sahip olduğu iş gücü, makine, teçhizat, sermaye ve yaptıkları teşebbüs ile diğer firmalardan elde ettikleri mal ve hizmetlere katkıda bulundukları değerler üzerinden toplanan çok aşamalı safi bir harcama vergisidir.

Yönetimi kolay ve getirisi yüksek olan muamele vergileri zaman içinde sanayi, ticaret ve kitlesel üretimin artması ve pazar ekonomisine geçiş ile yaygınlaşmıştır. Fiskal sebeplerden ötürü vazgeçilemeyen muamele vergileri aynı zamanda vergide adalet ve tarafsızlığa ters düşmelerinden ve özellikle sınai gelişimi önleyici etkilerinden dolayı haklı eleştirilere maruz kalmıştır. Bu gelişmeler, modern bir vergileme sistemi açısından KDV'nin gelişim sürecinde yer alan etkenler olmuş ve KDV'nin modern bir vergi modeli olarak uygulanmasına yol açmıştır.

(1) Katma Değer Vergisinin Tarihi Gelişimi

KDV ilk olarak 1919 yılında Almanya'da W. Von Siemens tarafından ortaya atılmış ve "Siemens Yöntemi" olarak anılmıştır. Aynı yıllarda T. Adams, "Ticari ve Sınai Muameleler Vergisi" ismiyle katma değer üzerinden alınacak bir verginin, vergide piramitleşmenin şiddetini azaltacağına işaret etmiştir⁴¹.

KDV etkin, devamlı ve bugünkü manada modern bir şekilde ilk olarak 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Ardından diğer Avrupa ülkeleri için

⁴⁰ Sabri Tekir, **Vergi Teorisi**, Akliselim Offset Tesisleri, İzmir, 1990, s. 169.

⁴¹ Edizdoğan ve diğerleri, s. 339.

Avrupa Ekonomik Topluluğu’nu (AET) kuran ve AB’nin temelini oluşturan 1957 tarihli Roma Antlaşması’nın 99. ve 101. maddelerinde⁴² belirtilen vergi uyumlaştırması konusundaki hükümlere dayanılarak KDV uygulamasının gerekliliği doğmuştur. Bu doğrultuda AB Komisyonu tarafınca kurulan komite, topluluk üyesi ülkeleri için ortak bir muamele vergisi olarak KDV’yi önermiştir.⁴³ Komisyon tarafından benimsenen öneri ışığında 1967 yılında yayınlanan 11.04.1967 tarihli 67/227/EEC isimli ilk direktif ile KDV’nin 1970 yılından itibaren üye devletlerde uygulanması mecbur kılınmıştır. Yine aynı tarihli 67/228/EEC direktifiyle KDV sisteminin yapısı ve uygulama şekilleri belirtilmiş ve genel prensiplerinin sınırları çizilmiştir. Böylece AB’de ortak bir KDV sistemi uygulamaya konulmuştur. Ancak bu durum üye ülkeler ile sınırlı kalmamış Batı Avrupa başta olmak üzere birçok ülkede yayılma göstermiştir.

Bahsi geçen ülkelerden biri olarak ülkemizde KDV’nin kabulü ve uygulanmasına geçişi ile ilgili ilk tedbire 1968-1972 yılları arasında gerçekleştirilen İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda yer verilmiştir. 1973-1977 tarihli Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı ile bu verginin uygulanması açık olarak hükümlenmiştir. 1979-1983 yılları arasında yer alan Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda KDV’ye geçiş ve gider vergileri sisteminin tabanının geliştirilmesi ve vergi denetiminin etkinleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Nihayet 1985-1989 yılları arasında uygulanan Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda “*katma değer sistemine geçilecektir*”⁴⁴ gibi net bir ifade ile KDV uygulamasına geçilmiştir.

⁴² Roma Antlaşması 99. madde hükmü şu şekildedir: “*Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tür dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmanın 8a. maddesinde öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder.*”

Roma Antlaşması 101. madde hükmü şu şekildedir: “*Komisyon, Üye Devletlerin yasa, tüzük ve idari düzenlemeleri arasındaki bir farklılığın ortak pazar içindeki rekabet koşullarını bozduğunu ve giderilmesi gereken bir sapmaya sebep olduğunu tespit ederse, ilgili Üye Devletler ile istişarede bulunur. Eğer böyle bir istişare söz konusu bozukluğu giderecek bir anlaşma ile sonuçlanmazsa Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ilk aşamada oybirliğiyle ve ondan sonra nitelikli çoğunluk ile gerekli direktifleri çıkarır. Komisyon ve Konsey, işbu Antlaşmada belirlenen diğer uygun tedbirleri alabilirler.*”

⁴³ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s. 150.

⁴⁴ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, “Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1985-1989”, <https://www.gmka.gov.tr/dokumanlar/yayinlar/Besinci-Ulusal-Kalkinma-Plani.pdf>, (25.12.2021), s. 35.

Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler alanındaki en büyük reform olan KDV, ülkemizde 1984 yılında 3065 sayılı Kanun ile çıkarılmış ve 1985 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

(2) Katma Değer Kavramı

Katma değer vergisinin izahı ve tahlili için öncelikle “katma değer” kavramının anlamı bilinmelidir. Katma değer, basitçe, bir firmanın sattığı mal ve hizmetin alış maliyeti ile satış fiyatı arasında oluşan farkı ifade etmektedir. Firmanın mal ve hizmete kazandırdığı bu değer, belli bir üretim seviyesinde üretilmiş olan mal için yapılan ve unsurlarını verginin konusunu oluşturan mal için katlanılan ücretler ile faiz, kira, amortisman ve kârların toplamının oluşturduğu ödemelerdir⁴⁵.

Katma değer olgusunu mikro ekonomik ve makro ekonomik açıdan tanımlamak mümkündür. Mikro ekonomik açıdan katma değer yukarıda da belirtildiği üzere, herhangi bir üretim düzeyinde mal ve hizmetlerin satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki fark iken makro ekonomik açıdan bir ekonomide mal ve hizmet üretimi etkinliklerine katılım sağlayan tüm üretim faktörlerinin elde ettiği gelirin toplamıdır⁴⁶. Belirtmek gerekir ki mikro ekonomik tanım vergilemede kabul görürken, iktisat teorisi açısından makul olan daha geniş kapsamlı makro ekonomik tanımdır.

Katma değer kavramı ele alınırken Marksist iktisatta, sınıf mücadeleleri ile bölüşüm ve mülkiyet noktalarında meydana gelen problemleri açıklamada kullanılan ve kapitalist sisteme yöneltilen eleştirilerde ana araç olan artı değer kavramından bahsetmek gerekmektedir. Katma değer ile artı değer kavramları, kullanılan metod bakımından farklılık gösterse de söz konusu kavramların ortak özelliği emek gücü ile olan mevcut ilişkileridir.

Bir malın üretim sürecinde rol alan ve üretimi için katlanılan emek süresi olan emek-zaman içinde ihtiyaç duyduğu tüketimi karşılayacak üretimi yapan yani kendi emek-gücünü üreten işçi, “gerekli emek” sınırını aştığı andan itibaren “artı değer” üretmeye başlamaktadır. Üretilen bu artı değerın sermaye içinde bölüşümü sağlanmaktadır.

⁴⁵ Nadaroğlu, s. 367.

⁴⁶ Pehlivan, s. 144.

Artı değer kavramının katma değer kavramından farkı, konu olan mala niteliksel bir kazanım sağlaması suretiyle değer yaratmasıdır.

(3) KDV'nin Üstünlük Teşkil Eden Uygulanma Nedenleri

KDV'yi uygulamaya karar veren ülkelerin vergi sistemlerinden memnuniyetsizliklerinin vergi sistemindeki değişimlerin ekonominin gelişmesine ayak uyduramamasına, ülkeler arası ilişki ve işbirliğinin ayrımcı sınır vergilerini ortadan kaldırmasını gerektirmesine ve mevcut satış vergilerinin uygulama ve sağladıkları hasılat bakımından tatmin edici olmamasına bağlı olduğu söylenebilmektedir⁴⁷. Bu bağlamda KDV sistemi gerekli görülmüş ve uygulanması için birçok farklı neden ortaya konulmuştur.

KDV'de indirim mekanizmasından faydalanan sınai üretimde bulunan aktörler, bu yolla işletme ve yatırım sermayesine sahip olmakta ve böylece sanayileşmenin ve yatırımların büyümesine olanak sağlamaktadır. Söz konusu mekanizma, yatırım yapma eğiliminde olan bir girişimcinin kullanacağı mal ve hizmetler için katlanacağı vergi sorununu çözümü basit bir duruma getirmekte ve böylece yatırımlar teşvik edilmektedir. Önceki harcama vergilerine göre uygulanan oranlar daha düşük seviyede izlemekte ve nihai tüketiciye yansıtılacak vergi yükü, meydana getirdikleri katma değere göre üretim, dağıtım ve hizmet sektörü arasında dağılmaktadır⁴⁸. Bu noktada sermaye, vergiye tabi mal ve hizmetler için yüksek oranda vergilere katlanmamakta ve özellikle üretim aşamasında yer alan aktörler, vergi yükünün düşmesi sonucunda artan kullanılabilir sermayelerini yatırıma kaydırabilmektedir. Görüldüğü üzere KDV'nin bu noktada değinilen üstünlüğü, adeta bir yatırım teşvik aracı olarak çalışması ve bu yolla sınai faaliyetler üzerindeki vergi yükünün şiddetini azaltmasıdır. KDV'de önem arz eden bir diğer nokta da ihracatın vergi kapsamı dışında kalması ve ihraç malların üzerindeki vergi yükünün yine indirim mekanizması yoluyla kalkmasıdır. Böylece uluslararası rekabet ve yatırım desteklenmekte ve ödemeler gücü dengesi sağlanmaya çalışılmaktadır⁴⁹. Böylelikle

⁴⁷ Alan A. Tait, **Value Added Tax International Practice and Problems**, International Money Fund, Washington D.C, 1988, s. 9.

⁴⁸ Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2012, ss. 422-423.

⁴⁹ Tekir, s. 177.

farklı aşamalara sahip sınai faaliyetlerin ihracat içindeki payının büyümesi ve bu sayede ihracat kolunun gelişmesi söz konusu olmaktadır.

KDV'den önce uygulanmakta olan harcama vergileri ekonomik yapı ve kaynakların optimal dağılımı noktasında sakıncalı bir durum ortaya çıkarmış, bu durumun önüne geçilmesi için KDV uygulamasının aynı oranda nihai tüketiciye yansıtılmasından ve rekabet eşitliğini sağlayıcı özelliğinden ötürü yararlı olacağı düşünülmüştür⁵⁰. Ülkenin ekonomi politikasına bağlı olarak KDV, üretim harcamaları üzerinde yarattığı frenleyici etki ile enflasyonist baskıyı hafifletmede kullanılabilir. Fakat fiyatlar genel seviyesi üzerinde oluşturacağı etkide uygulanacak vergi oranları belirleyici olmaktadır.

Bahsedilen ekonomik nedenlerin yanı sıra bir takım mali nedenler de sayılabilir. Bunların başında vergi adaletinin sağlanması gelmektedir. KDV'nin kapsamına malların katma değerinin alınması, kendinden önce uygulanan vergilere göre onu alım gücü ilkesine daha çok yaklaştırmaktadır. Böylece vergi adaleti açısından harcama vergileri içinde KDV, daha adil bir sistem kurmaktadır⁵¹. Vergi sistemlerinin sadeleşmesi adına önemli bir adım olarak görülmekte olan KDV'nin vergi hasılatını vergiye tabi işlemlerin miktarı ve fiyat artışına ek olarak katma değerlerdeki artışlar oranında artırması, vergi sistemine esneklik kazandırmaktadır.

KDV'de vergi indirimi mekanizmasından faydalanırken kullanılan yegane araç belge kullanımıdır. Dolayısıyla vergi ödeyicisinin belge kullanmaya mecbur olması kaçınılmaz olarak belge düzeninin gelişmesini sağlamaktadır. Böylece vergi güvenliği sistemi yerleşmektedir. Kayıt dışılığın önlendiği ölçüde vergi güvenliği sistemi etkili olmaktadır. Bununla birlikte, KDV matrahının üretim ve dağıtım gibi farklı aşamalar arasında bölünmesinin sonucunda her aşamada araçlar vergi yükünü daha az hissetmektedir⁵². Vergi güvenliği (otokontrol) sistemi ve matrahın bölünmesi durumu ile KDV sisteminde vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmektedir.

Ekonomik ve mali nedenlere ek olarak AB ve Türkiye özelinde siyasi sayılabilecek başka bir noktaya da değinilebilmektedir. AB'de vergi uyumlaştırması ve ortak bir vergi sistemi kurulması adına bu sisteme geçilmiştir. Türkiye'nin ise hala

⁵⁰ Arslan, s. 424.

⁵¹ Arslan, s. 425.

⁵² Arslan, s. 425.

sürdürmekte olduğu AB'ye üyelik politikası doğrultusunda AB'ye daha rahat bir şekilde entegre olabilmek için 1985 yılında somut olarak bu adımı attığı belirtilebilmektedir.

(4) Katma Değer Vergisinin Fayda ve Sakıncaları

Her verginin olduğu gibi KDV'nin de eleştiriye konu olacak yönleri mevcuttur. KDV'nin faydalı ve sakıncalı yanları bulunmaktadır. Olumlu tarafları şu şekilde sıralanabilmektedir⁵³:

- i. Harcama vergileri arasında vergi tekniğı bakımından ulaşılan son aşama olan KDV modern, tarafsız ve vergi sistemini tamamlayıcıdır;
- ii. Meydana gelen katma değerin vergisi tüketiciden tahsil edildiğinden vergi kaçakçılığına verilen fırsat KDV'de daha azdır;
- iii. İhraç edilen mallar için vergi indirimi mekanizması uygulaması ve ithal mallar üzerine KDV konulması vergi rekabeti eşitliği için önemlidir;
- iv. Yatırımın mallarından alınan verginin indirilmesi ve tüketim mallarının vergilendirilmesi ekonomik gelişmeye katkı sağlayan ve yatırımları teşvik eden bir araç olduğunu göstermektedir;
- v. Vergi sisteminde otokontrolü sağlayarak vergi adaletine katkıda bulunmaktadır;
- vi. Vergi indirimi mekanizması sayesinde mükellefin hissettiğı baskıyı hafifletmektedir;
- vii. Geniş kapsamı dolayısıyla düşük oranlarda uygulanma olanağı vardır;
- viii. Yayılı muamele vergilerinden farklı olarak gayri safi değil, safi niteliğe sahip olmasından ötürü çifte vergilemeyi önlemektedir.

KDV'nin fayda sağlayan olumlu taraflarına karşın sakıncalı tarafları da bulunmaktadır⁵⁴:

- i. Dolaylı vergilerin vergi adaleti bakımından sahip olduğu olumsuz tarafları KDV için geçerliliğini korumaktadır;

⁵³ Mutluer ve diğerleri, ss. 379-381; Orhaner, s. 207.

⁵⁴ Akdoğan, s. 291; Orhaner s. 210.

- ii. Bu verginin etkin bir şekilde uygulanması, uygulanan ülkenin muhasebe sisteminin gelişmişliğine bağlıdır. Belirli bir seviyede olmayan sistemlerini geliştiremeyen teşebbüsler ve ülkeler için bu vergiyi uygulamak maliyetli olabilmektedir;
- iii. Emek faktörünü sermayeye göre yoğun bir şekilde kullanan ekonomik faaliyetler daha ağır bir vergi yükü altında kalmaktadır;
- iv. Vergi oranlarında farklılaşmaya gidilerek daha adil bir özelliğe kavuşma uğraşlarına rağmen mali güce ulaşmada gösterdiği olumsuz tepkiyi üzerinde taşımaktadır.

Olumlu yanları görece daha fazla olan KDV günümüzde dolaylı vergiler arasında büyük bir önem teşkil etmektedir.

(5) Katma Değer Vergisi Türleri

KDV’de matrahın tespitinde teşebbüsün satın aldığı yatırım mallarının aşınma payı ve mal stoklarındaki değişikliğin değerlendirip değerlendirilmemesine bağlı olarak dört adet KDV tipi mevcuttur⁵⁵:

- i. Gayri Safi Hasıla Tipi KDV: İşletmenin sattığı malın değerinden yatırım malları hariç ilk madde, ara mal ve hizmetler bedelinin indirimi yapılmaktadır. Ancak satın alınan ve kullanımda olan malların maliyet bedelleri veya amortismanı indirilmemektedir.
- ii. Gelir Tipi KDV: Yatırım mallarının amortismanı, girdi olarak alınan değerlerle birlikte indirilebilmektedir.
- iii. Tüketim Tipi KDV: Yatırım mallarının tamamı işletmenin sattığı mal ve hizmetlerin bedelinden düşülebilmektedir. Bu tip KDV’de yatırımların bütünüyle verginin dışında bırakılması ve sadece tüketimden vergi alınması söz konusudur.
- iv. Ücret Tipi KDV: Sermaye mallarının bedeli ya da amortismanı yerine sermaye gelirleri katma değerden indirilmektedir.

⁵⁵ Cengizhan Doğruyol, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, 7. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2012, ss. 300-302.

Tablo 2: KDV Tipleri Ve Matrahın Hesaplanması Uygulanan Yöntem

KDV Türü	Matrahın Hesaplanması Yöntemi
Gayri Safi Hasıla Tipi	$[(\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - \text{Alışlar}]^*$
Gelir Tipi	$[(\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - (\text{Alışlar} + \text{Amortismanlar})]$
Tüketim Tipi	$(\text{Satışlar} + \text{Alışlar})^{**}$
Ücret Tipi	Ücret Ödemeleri***

*Yatırımları olumsuz yönde etkileyebilir.

**Yatırımları teşvik etmede uygun bir yöntemdir.

***Ücretleri olumsuz yönde etkileyebilir.

Kaynak: Şen ve Sağbaş, s. 216.

Dünya üzerinde KDV'yi uygulayan neredeyse tüm ülkeler tüketim tipi KDV'yi sistemlerine dahil etmiştir. Ülkemizde ise tüketim tipi KDV ile gelir tipi KDV birlikte uygulanmaktayken 3065 sayılı KDV Kanunu 31. maddesinin, 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle kaldırılması sonucunda 1998 yılında tamamıyla tüketim tipi KDV uygulamasına geçilmiştir.

(6) Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri

Mikro ekonomik açıdan KDV'nin hesaplanmasında birçok yöntem kullanılmaktadır. Toplama ve çıkarma yöntemleri bunlardan ilkidir. Toplama yönteminde KDV'nin matrahı bir vergileme döneminde üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz, kira, rant ve kâr gibi unsurların toplanması suretiyle oluşmakta, oluşan bu matrah KDV oranı ile çarpılarak KDV tutarı bulunmaktadır⁵⁶. Tüm üretim faktörlerine yapılan ödemeleri ihtiva ettiğinden bu yöntem gelir tipi KDV için uygundur. Çıkarma yöntemi ise ön muamele indirimi ve ön vergi indirimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Ön muamele indirimi yönteminde katma değer belirli bir dönemdeki satış tutarından vergili olarak satın alınan mal ve hizmetlerin tutarları indirilerek tespit edilmekte, ön vergi indirimi yönteminde ise belirli bir vergilendirme döneminde yapılan satış

⁵⁶ Ayten Ersoy, **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler**, Gazi Üniversitesi Yayın No:141, Ankara, 1989, s. 14.

tutarına yasal vergi oranları uygulanarak hesabı yapılacak vergi tutarından o dönemde alınan mal ve hizmetler için ödenmiş olan KDV indirilmektedir.

Bu yöntemlerin haricinde vergi hariç ve vergi dahil matrah yöntemleri vardır. Vergi hariç matrah yönteminde vergi, malın satış değeri üzerinden hesaplanmakta fakat önceki adımlarda ödenen vergilerin mahsubu yapılmaktadır⁵⁷. Vergi dahil matrah yönteminde hesaplanan katma değer vergisi matrahına ödenecek vergi de dahil edilmektedir.

Son olarak dolaylı ve dolaysız yöntemler mevcuttur. Dolaylı hesaplama yönteminde katma değer hesabı yapılmadan direkt olarak KDV hesaplanmakta ve kullanılan araç da vergi mahsubu mekanizması olmaktadır. Böylece satın alınan mala ödenen girdi vergisi, satış esnasında tahsili yapılan çıktı vergisinden düşmekte ve ödenecek KDV hesaplanmaktadır⁵⁸. Dolaysız hesaplama yönteminde ise öncelikle katma değer hesaplanmakta ardından ödenecek KDV'ye ulaşılmaktadır. Katma değer hesabı satış tutarından alış tutarı indirilerek yapılmaktadır.

b. Genel Satış Vergisi

Yayılı muamele vergisi olarak da bilinen genel satış vergisi, üretimden tüketime geçen tedarik zincirinin bütün aşamalarında ayrı ayrı uygulanabilmekte olan çok aşamalı gayri safi bir harcama vergisi olma özelliği göstermektedir. Kademeli vergi (cascade tax) özelliğine sahip olan genel satış vergisi, çeşitli uygulamalarda ciro/işlem vergisi (turnover tax) ismiyle karşımıza çıkabilmektedir.

Tedarik zincirinde daha önceki aşamalarda alınan verginin son olarak hesaplanan vergi matrahına dahil edilmesi, bu vergide vergi piramitleşmesinin şiddetinin yüksek olduğunun göstergesi olmaktadır. Genel satış vergisinin kapsamının çok sayıda istisna ve muafiyetler ile daraltılması durumunda kapsamı genişletilen özel tüketim vergisi ile verginin konusu bakımından benzerlik gösterdiği de söylenebilmektedir.

Kümülatif veya şelale vergisi olma özelliği göstermekte olan ve üretimden tüketime kadar her düzeyi ayrı ayrı vergilendiren bu verginin her aşamada düşük

⁵⁷ Nadaroğlu, s. 371.

⁵⁸ Mahfi Eğilmez, **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1982/248, Ankara, 1983, s. 26.

oranlarda uygulanması durumunda sebebiyet verdiği refah kaybı düşük olacaktır. Buna karşın genel satış vergisi katmerli mükerrerliğe diğer ismiyle vergi piramitleşmesine sebep olmaktadır. KDV ile kıyaslandığında, KDV’de her aşamada katma değer vergilendirildiğinden bu verginin uygulanması durumunda tüketicisi daha fazla vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadır.

Genel satış vergisi uygulamasında tüketici için daha az vergi ödemenin yolu ancak işlem sayısının azaltılmasıyla mümkün olmaktadır. Bunun için bu vergi, piyasada aynı malın farklı aşamalarının üretiminde bulunan firmaları kendi aralarında birleşmeye itme suretiyle dikey entegrasyonu teşvik etmektedir. Bu doğrultuda, dikey entegrasyonda bulunamayan firmaların haksız rekabete uğraması kuvvetle muhtemeldir.

B. Verginin Kapsamı Ölçüsüne Göre Özel Harcama Vergileri

Ayrı ayrı belirtilen sınırlı sayıdaki mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınan vergilere özel harcama vergileri adı verilmektedir. Özel harcama vergileri genel olarak talep esnekliği yüksek olan mücevherat ve kürk gibi lüks tüketim konusu maddeler, tütün mamülleri ve alkollü içecekler gibi alışkanlık verici ve sağlığa zararlı maddeler ve son olarak akaryakıt ürünleri gibi çevreye zarar veren maddeler olmak üzere spesifik olarak belirlenen ve sınırları kanunlar tarafından çizilen mal ve hizmetler üzerinden maktu veya oransal olarak alınmaktadır. Bu doğrultuda özel harcama vergilerinin fiskal amacının yanında toplum sağlığını olumsuz yönde etkileyen mallara olan talebi kısıtlama ve lüks tüketimi vergilendirme amaçları da olduğu söylenebilmektedir.

Özel harcama vergilerinde vergilendirme tekniği iki esasa dayanmaktadır. Bunlardan ilkinde esas olan miktardır. Vergilendirilen malların matrahını ağırlık, uzunluk, sayı gibi fiziki ölçütler oluşturmaktadır. Spesifik vergi olarak da isimlendirilen bu teknikte matrah, birim başına düşen mutlak miktar hâlinde belirlenmektedir. Ülkemizde KDV’den önce uygulanan şeker istihlak vergisi bu tekniğe örnek olarak gösterilebilmektedir. İkinci esasta ise vergi konusu malların matrahını satış değerleri oluşturmaktadır. Ad valorem vergi olarak da anılan bu

teknikte değer esasına bağlı kalınmaktadır⁵⁹. Bu tekniğe örnek olarak ithale konu olan eşyanın değeri üzerinden alınan gümrük vergisi verilebilmektedir.

Özel harcama vergilerinin uygulama alanları ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Gelişmiş ekonomilerde otomobil, benzin, mücevherat gibi lüks sayılabilecek mallar üzerinden alınırken az gelişmiş ekonomilerde şeker, tuz, gaz gibi talep esnekliği düşük olan zorunlu ihtiyaç malları üzerinden alınmaktadır. Özel harcama vergilerinin zorunlu ihtiyaç malları üzerine uygulandığı ülkelerde vergilemenin fiskal amacı öne çıkmaktadır. Çünkü az gelişmiş ülkelerde ekonominin yeterince sanayileşmemiş olması, vergi idaresinin zayıf bir örgütlenmeye sahip olması ve çeşitli yapısal sorunlar genel harcama vergilerini uygulama noktasında engel teşkil etmektedir⁶⁰. Bu yönüyle az gelişmiş ülkelerde vergi yükünün tüketici üzerinde olduğu özel harcama vergilerinin eşitsizliği artırıcı etkisi seçici bir vergi olmasına rağmen daha yüksektir.

1. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, üretimden tüketime doğru kademeli bir şekilde oluşan ekonomik zincirin yalnızca bir aşamasında alındığından toplu ve sadece kanunla belirtilen malları kapsamı dahiline aldığından özel nitelikli harcama vergisi olarak anılmaktadır. Genel harcama vergileri belirlenen istisnalar haricindeki mal ve hizmetleri kapsamaktayken bu vergide vergi konusu mallar tek tek belirlenmektedir⁶¹. Aslında pek çok verginin bir araya gelmesiyle oluşan ÖTV, genel olarak üç mal grubunu kapsamına almaktadır. Bunlar sürümü yüksek olan mallar, lüks olarak nitelendirilen mallar ve alışkanlık verici mallar olarak sıralanabilmektedir. ÖTV sisteminde belirtilen üç mal grubunun imalatında, toptan satış aşamasında veya ithalatında aktif olan az sayıdaki vergi mükellefi karakterize edilmektedir⁶². Az sayıda mükellefin mevcudiyeti, ÖTV'ye konu olan malların sınırlı olmasından ve bu verginin tek aşamada uygulanmasından ileri gelmektedir. Bu durum ÖTV'yi yönetimi kolay bir vergi yapmaktadır. Ayrıca mükellef sayısının ve kapsamının sınırlı oluşuna rağmen

⁵⁹ Turhan, s. 167.

⁶⁰ İsmail Türk, **Maliye Politikası**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994, s. 327.

⁶¹ Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 227.

⁶² OECD, **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues**, OECD Publishing, Paris, 2020, (Policy), s. 138.

devlete sağladığı hasılat oldukça yüksek seviyededir. ÖTV'nin kapsamı dahilinde olan mallar Armonize Sistem Nomanklatürü'ne⁶³ göre belirlenmektedir. Böylece mal tanımı konusunda literatürde yorum farklılığı oluşmamaktadır.

Ekonomik ve sosyal gayelere ulaşma yolunda oldukça uygun bir vergi çeşidi olan ÖTV, sahip olunan kaynakların verimli şekilde kullanılamaması sonucunda meydana gelen piyasa başarısızlıklarını ve mevcut piyasaların yarattığı dışsallıkları düzeltici bir görev üstlenmektedir. Bunun yanında fiskal amaçlar doğrultusunda talep esnekliği düşük seviyede olan mallar üzerinden alınması suretiyle Pigoucu vergi özelliğinin yanında bir Ramsey vergisi⁶⁴ olma özelliğini de gösterebilmektedir.

2. Vergi Sistemimizde Özel Tüketim Vergisine Geçişin Gerekçeleri

Vergi sistemimizin AB'ye uygun ve modern bir yapıya bürünmesinde büyük bir rolü olan ÖTV'ye geçişin üç adet ana gerekçesi bulunmaktadır.

a. Dolaylı Vergiler Alanında Sadeleştirme

Ülkemizde genel harcama vergileri noktasında büyük bir reform olarak kabul gören KDV'nin uygulanmaya başlaması aslında ÖTV'ye geçiş sürecinin başlangıcı

⁶³ Uluslararası mal tanımlama sistemi olan Armonize Sistem Nomanklatürü, belirlenen kurallar ve ilkelere göre uluslararası ticarete konu olan ürünleri sınıflandırmaktadır. Bütün ülkelerin tarife cetvelinin esasını oluşturan sistemin temelini altı basamaklı bir kodlama sistemi oluşturmaktadır. Altı basamaktan oluşan bu kodun ilk iki basamağı eşyanın hangi kısımda yer aldığını belirlemektedir. İkinci iki basamak ise eşyanın o kısımda bulunan gruplardan hangisinde olduğunu göstermektedir. Oluşan ilk dört basamaklık bölüm “eşyanın tarife pozisyonu” şeklinde isimlendirilmektedir. Altı basamaklı kodun kalan son iki basamağı ise eşyanın tarifini daha spesifik şekilde yapan bir alt kısmını oluşturmaktadır. Eşyanın “tarife alt pozisyonu” olarak da isimlendirilen altı basamaklı Armonize Sistem kodu, bu sisteme bağlı kalan tüm ülkelerde standart durumdadır. AB ülkeleri altı basamaklı sistem kodlamasının sonuna iki basamak daha ekleyerek oluşturdukları sekiz basamaklı “Kombine Nomanklatür” adı verilen adlar çizelgesini kullanmaktadır. AB'nin uyguladığı sekiz basamaklı koda ülkemizin farklı vergi uygulamalarını yansıtmaya gayesiyle iki basamak daha eklenerek Milli Alt Açılımı adı verilen on basamaklı bir kodlama sistemi belirlenmiş ve ardından istatistik kodlarını temsil etmesi amacı güdülerek iki basamak daha eklenmiş ve sonuçta on iki basamaklı ulusal bir kodlama sistemi kurulmuştur. Ürünlerin en ayrıntılı şekilde bölümlendirildiği, ürünlerin gümrük vergilerinin uygulandığı ve istatistiksel amaçlarla kullanılan on iki basamaklı koda Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) adı verilmektedir. GTİP basit bir dille tarife cetvelinde yer alan malın kimlik numarasıdır.

⁶⁴ Frank P. Ramsey tarafından öne sürülmüş olan bu vergileme tipinde, vergilerin talep esnekliği düşük mallar üzerinden alınması gerektiği savunulmaktadır. Amaç, etkinlik kaybının asgari düzeye indirilmesidir. Adaleti bozucu bir etki yaratmasından ve siyasi kaygılardan ötürü günümüzde uygulama alanı bakımından kısıtlıdır.

olarak nitelendirilebilmektedir. 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi ile beraber KDV'den önce uygulanan ve KDV'nin yürürlüğe girmesi ile kaldırılan istihsal vergisinin yerini doldurma amacı ile “ek vergi” uygulaması söz konusu olmuştur. KDV'den önce ÖTV kapsamına giren birçok vergiden KDV oranından daha yüksek istihsal vergisi oranı uygulanması bu durumu gerektirmiştir. Bu tarihlerde ÖTV'nin kapsamına giren mallardan biri olan akaryakıt için 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ile bağımsız bir vergi yürürlüğe girmiş ve ÖTV'nin temelleri atılmıştır. İzleyen yıllarda kamu ihtiyaçları finansmanı için çeşitli mal ve hizmetlerden Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi gibi dolaylı vergi, fon ve paylar ihdas edilmiştir⁶⁵.

Ek vergi uygulamasına⁶⁶ artı olarak KDV dışında toplanan birçok vergi ÖTV'nin bileşenlerini ve temelini oluşturmuştur. Böylece vergi sistemimiz karmaşık bir özellik edinmiş ve mükellef ile idare açısından zorluklar oluşturmuştur. Şeffaflığı önleyen ve iş yükünü artıran bu yapı ayrıca haksız rekabetin meydana gelmesine de ortam yaratmıştır. Sonuç olarak vergi sistemimizde yalınlık, basitlik ve şeffaflık adına ÖTV'ye geçilerek on altı adet dolaylı vergi⁶⁷ yürürlükten kaldırılmıştır. ÖTV'ye geçiş,

⁶⁵ Kemal Oktar, “Özel Tüketim Vergisi Rehberi”, **TÜRMOB Yayınları-186**, Sayı:2002-9, Ankara, 2002, ss. 1-2.

⁶⁶ KDV'den önce ayrı ayrı uygulanmakta olan özel harcama vergisi niteliğindeki vergiler, 3065 sayılı KDV'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte “Ek Vergi” başlığı altında toplanmıştır. İndirim mekanizmasına dahil olmayan bu verginin matrahı, KDV'nin matrahını oluşturan öğelerden oluşmaktaydı.

⁶⁷ ÖTV ile yürürlükten kaldırılan 16 adet vergi ve benzeri yükümlülükler şunlardır:

- Akaryakıt Tüketim Vergisi
- Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu
- Taşıt Alım Vergisi
- Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan Trafik Tescil Harcı
- Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan Eğitime Katkı Payı
- Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan Özel İşlem Vergisi
- Taşıt alım vergisinin %25'i oranında alınan Çevre Kirliliğini Önleme Fonu
- Ek Taşıt Alım Vergisi
- Ek vergi
- Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi
- Şehit, Malul, Dul ve Yetimleri Payı
- Tütün mamülleri ve alkollü içkilerden alınan Savunma Sanayini Destekleme Fonu
- Tütün mamülleri ve alkollü içkilerden alınan Toplu Konut Fonu
- Tütün mamülleri ve alkollü içkilerden alınan Mera Payı
- Tütün mamülleri ve alkollü içkilerden alınan Federasyonlar Payı
- Tütün mamülleri ve alkollü içkilerden alınan Tütün, Tütün Mamülleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu Payı.

ÖTV'nin temelini oluşturan KDV'nin ardından dolaylı vergi alanında diğer bir önemli reform olarak görülmüştür.

b. Avrupa Birliği Vergi Mevzuatı ile Uyumlaştırma

Vergi sistemimizde ÖTV'ye geçişin ikinci ana gerekçesi, ülkemiz dolaylı vergi mevzuatının AB mevzuatı ile uyumlaştırılma gerekliliğidir. Ülkemizin AB'ye katılım süreci 01.12.1964 tarihli Ankara Anlaşması ile başlamıştır. Bu anlaşmanın eki olma özelliği gösteren 01.01.1973 tarihli Katma Protokolü ile ortaya konulan takvim ve ilkeler doğrultusunda Brüksel'de 06.03.1995 tarihinde Ortaklık Konseyi toplantısı düzenlenmiş ve toplantıdan çıkan 1/95 Sayılı Karar ile 01.01.1996 tarihinde Gümrük Birliği kurulmuştur. Ancak AB'ye üyelikte söz konusu karar ile girilen ve son dönem olarak anılan bu dönemde Ankara Anlaşması'nın 10. maddesinde⁶⁸ belirtilen gümrük birliğinin ötesinde yükümlülükler getirilmiştir. Bu madde gereği, Türkiye ile üye ülkeler arasında gümrük vergileri bakımından ayırım yapılmamış ve Türkiye üçüncü ülkeler ile ilişkilerinde Avrupa Topluluğu'nun Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) uyarınca hareket edeceğini taahhüt etmiştir. Fakat 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nda birliğin yalnızca gümrük vergileri ile eş etkili vergilerin kaldırılması ve OGT'ye uyum sağlanması değil bununla beraber herhangi bir tarafın haksız rekabet avantajı elde etmesine sebebiyet verebilecek tüm bozucu mekanizmaların kaldırılması anlamına geldiği zihniyeti mevcuttur. Dolayısıyla yalnızca serbest dolaşım ile ilgili değil, bununla beraber rekabet politikası, fikri ve sınai mülkiyet hakları ve benzeri alanlarda uyum elzem hâle gelmiştir⁶⁹.

Mali bakımdan değerlendirildiğinde; gümrük alanından geçen mallardan gümrük vergisi ve eş etkili vergilerin toplanamayacağı için Türkiye'nin Topluluk

⁶⁸ Ankara Anlaşması'nın 10. madde hükmü şu şekildedir:

“1. Anlaşma'nın 2. maddesinin 2. fıkrasında öngörülen gümrük birliği, mal alışverişlerinin tümünü kavrar.

2. Gümrük Birliği.

- Topluluk üyesi Devletlerle Türkiye arasında, ithalâta olduğu gibi ihracatta gümrük vergileri ve eşit etkili resimlerin ve miktar kısıtlamalarının, milli üretime, Anlaşmanın hedeflerine aykırı bir koruma sağlamayı gözetken eşit etkili başka her türlü tedbirin yasaklanmasını;

- Türkiye'nin üçüncü memleketlerle ilişkilerinde Topluluğun Ortak Gümrük Tarifesi'nin kabulünü ve Toplulukça dış ticaret konusunda uygulanan sair mevzuata yaklaşmayı kapsar.”

⁶⁹ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, “Gümrük Birliği”, 12.07.2019, https://www.ab.gov.tr/gumruk-birligi_46234.html, (22.12.2021).

üyesi ülkelerden elde edeceği hasılatın ciddi manada düşecek olması ve üçüncü ülkelerden yapılan ithalata da OGT'nin uygulanması dolayısıyla oluşacak mali kayıp uyumlaştırma gerekliliğini destekleyecek niteliktedir.

Gümrük Birliği'nin ardından AB ilişkileri hız kazanan Türkiye'nin AB adaylığı, 1999 yılında gerçekleştirilen Helsinki Zirvesi ile kabul edilmiş ve üyelik müzakereleri başlamıştır. Mevcut ilişkilerde yeni bir dönem olarak nitelendirilebilen bu süreçte vergi mevzuatımızın AB mevzuatı ile uyumlaştırılması gerekliliği doğmuştur. Bu bağlamda 24.03.2001 tarihli ve 24352 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19.03.2001 tarihli ve 20001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı" kabul edilmiştir. Bu program ile uyumlaştırmaya ilişkin taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve ÖTV alanında uyumlaştırma orta vadeli taahhütlerimiz içinde kendine yer bulmuştur⁷⁰.

Dolaylı vergiler alanında büyük bir düzenleme ve reform olarak nitelendirilebilecek 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 06.06.2002 tarihinde kanunlaşmış ve 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

c. Uluslararası Para Fonu'na Verilen Taahhüt

Türkiye, Uluslararası Para Fonu'na (IMF) 1947 yılında kurucu ülke olarak katılmıştır. Günümüze kadar geçen süre zarfında IMF ile kaynak sağlamak amacıyla birçok anlaşma yapılmış ve alınan borçlar karşılığında sağlanması istenilen koşullar ışığında taahhütler verilmiştir.

Niyet mektupları ile belirtilen söz konusu taahhütlerden biri olan ÖTV düzenlemesi, ülkemizde ilk olarak 1996 yılında gündeme gelmiştir. Bunun için bir tasarı hazırlanmış ve ardından TBMM'ye gelse de yasalaşmamıştır. Daha sonra dönemin hükümeti, IMF'ye 03.04.2002 tarihinde sunulan niyet mektubu⁷¹ ile onların talebi doğrultusunda ÖTV yasasını çıkaracağını taahhüt etmiştir.

⁷⁰ Taylar Yıldırım, **Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, s. 436.

⁷¹ Niyet mektubu, ödemeler dengesini kurmak ve sürdürülebilir ekonomik büyüme şartlarını tesis etmek için sürdürülebilir büyüme ile parasal ve finansal stabilizasyonu sağlamayı amaç edinen bir dizi hedef ve politikaları içeren, IMF üyesi ülkelerin hükümetlerince IMF Başkanı'na hitaben yazılan mektuplar olarak tanımlanmaktadır.

3. Özel Tüketim Vergisinin Üstünlük Teşkil Eden Uygulanma Nedenleri

Harcama vergilerini uygulamada tamamlayıcı niteliğe sahip olan ÖTV'nin varlık nedenleri şu şekilde sıralanabilmektedir⁷²:

- i. Kamu ihtiyaçlarına kaynak sağlamak;
- ii. Tütün, kahve, alkol gibi bağımlılığa götüren bazı malları vergilendirerek kullanımını azaltmak ve halk sağlığını gözetmek;
- iii. Lüks tüketim mallarını vergilendirmek suretiyle diğer dolaylı vergilerin aksine vergi adaletine hizmet etmek;
- iv. Genel tüketim vergilerinin sebebiyet vereceği tersine artan oranlılığı azaltıp artan oranlı hale getirebilmek;
- v. Konu olan malların ödeme gücünü daha iyi yansıtmayı;
- vi. Kullanılan maldan sağlanan faydaya göre vergilendirmek yani fayda ilkesinin uygulanmasını sağlamak;
- vii. Negatif dışsallığa sahip olan malların sosyal maliyeti ile özel maliyeti arasında oluşan farkı yani yarattığı sosyal zararı vergilendirmek ve bu yolla söz konusu demerit mallara olan talebi kılmak;
- viii. Direkt kontrol araçlarına ihtiyaç duymaksızın, özellikle kıt malların kullanımını kılmak amacıyla bir tayınlama aracı (rationing device) olarak kullanmak;
- ix. Dışsal maliyetleri içselleştirme amacıyla kaynak kullanımında etkinsizliği düzeltmek;
- x. Vergi idaresinin zorluk seviyesinin yüksek olduğu hallerde vergileme için bir kısım malları seçebilmek.

ÖTV'nin bahsi geçen idare açısından olumlu olarak nitelendirilebilecek varlık ve uygulanma nedenlerine karşın bir takım sakıncaları da bulunmaktadır. Başlıca sakıncası dar bir kapsama sahip olmasından ötürü yüksek oranlar uygulanmasını gerektirebilmesidir. Ayrıca toplam refah ve kaynak dağılımı üzerinde olumsuz etki yaratması da harcama üzerinden alınan bir vergi olarak diğer bir sakıncasıdır⁷³. Buna ek olarak harcama vergilerinde sağlanmış olan vergi yükü bakımından oluşan

⁷² Mutluer ve diğerleri, s. 312; Edizdoğan ve diğerleri, s. 355; Erdem ve diğerleri, s. 175.

⁷³ Edizdoğan ve diğerleri, s. 356.

tekdüzeliği bozmakta ve vergiye tabi olan mallar ile vergi konusu dışında kalan malların tüketicileri arasında bir ayrıma gidilmektedir.

III. KDV İLE ÖTV’NİN KARŞILAŞTIRILMASI

KDV ile ÖTV karşılaştırılırken yapılması gereken ilk ayırım, ikisinin de birer harcama vergisi olduğu göz önünde bulundurularak kapsamaları açısından yapılacak ayırımdır. Öyle ki KDV mal ve hizmetler üzerinden alınan genel bir harcama vergisi iken ÖTV sınırlı sayıdaki malları konusuna almakta ve KDV’nin aksine hizmetler ÖTV’nin kapsamının dışında kalmaktadır.

KDV, tedarik zincirinin her safhasında meydana gelen katma değer üzerinden alınmasıyla çok aşamalı bir vergi konumundadır. Ancak ÖTV söz konusu zincirin yalnızca son halkasında alınmakta ve bu özelliğiyle tek aşamalı bir vergi niteliğinde olmaktadır.

ÖTV ile KDV, ihdas edilme amacı bakımından da ayrılmaktadır. İki verginin de fiskal amacının yanında, ÖTV kişilerin tüketim tercihlerini değiştirmek suretiyle sosyal fayda sağlama amacı güderek KDV’den ayrılmaktadır.

KDV ile ÖTV arasında yapılacak ayırımda vergi indirimi mekanizmasına da mutlak suretle değinilmelidir. KDV’de indirim esası mevcuttur. Tedarik zincirinin son halkası olan nihai tüketim aşamasının dışında kalan her aşama, kendinden önceki aşamaya ödediği vergiyi⁷⁴, kendinden bir sonraki aşamaya mal teslimi sırasında veya hizmet ifasında hesapladığı vergiden⁷⁵ indirebilmektedir. ÖTV’de ise indirim mekanizması bazı özel durumlarda işlemektedir. ÖTV’nin kapsamı içinde kalan malların, bulunduğu listedeki başka bir malın üretim sürecinde kullanılması durumunda ödenen vergi indirim konusu yapılmaktadır. Ancak ÖTV’de indirim mekanizmasının işleyebilmesi için satın alınan malın ÖTV’sinin ödenmiş olması

⁷⁴ Girdi KDV’si: KDV’ye tabi mal veya hizmet satın alındığında fiyata eklenen KDV’dir. Satıcı, katlandığı maliyetin KDV’ye tabi olması durumunda ödediği KDV tutarını indirim konusu yapabilmektedir.

⁷⁵ Çıktı KDV’si: Tedarik zincirinin son aşaması dışındaki aşamalarda yer alan satıcı konumundaki aktör için mal ve hizmetlerin satışında hesaplanan ve tahsil edilen KDV’dir. Bu, diğer işletmelere ve tüketicilere yapılan satışlarda hesaplanmalıdır.

gerekmektedir. Stoklarda bulunan mala ait ÖTV'nin indirilmesine imkân sağlanmamaktadır⁷⁶.

KDV'de ödenen verginin indirim konusu yapılmasından dolayı maliyet teşkil eden bir unsur olarak kabul edilmesi söz konusu olmamaktadır. Bununla birlikte KDV'de indirim konusu yapılamayan durumlar da mevcuttur. Söz konusu durumlarda indirilemeyecek KDV'nin bir maliyet unsuru olarak kabul edilmesi vergi ödeyicisinin insafına bırakılmıştır. Buna karşın ÖTV'de vergi özel durumlar haricinde indirilemediğinden vergi ödeyicisi için bir maliyet unsuru olarak kabul görmektedir.

KDV'de bütün malların ithalatı verginin konusunu oluşturmaktayken ÖTV'de seçilmiş bazı malların ithalatı vergiye konu olmaktadır. Bununla beraber ithalatın tanımı, 3065 sayılı KDVK'de değil 4760 sayılı ÖTVK'de yapılmıştır. İthalat konusunda KDV ile ÖTV'nin birleştiği noktalar da mevcuttur. İthalat seviyesinde söz konusu iki vergi de gümrük idaresi tarafından alınmakta ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına dahil olmamaktadır. Bu sebepten ötürü, alınan vergilerle ilgili olarak meydana gelen düzeltme ve ceza kesme gibi usule ilişkin konular 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na (GK) göre uygulanmaktadır. İthalde alınan KDV ve ÖTV'ye ilişkin meydana gelen cezalar da yine GK hükümleri esas alınarak tespit edilmektedir.

“Teslim” tanımı 3065 sayılı KDVK'de bulunmaktayken 4760 sayılı ÖTVK'de bulunmamaktadır. KDV'de teslim konusu olan malın ÖTV'nin konusuna da girmesi hâlinde, KDV matrahına ÖTV de dahil olmaktadır. Bunun yanında ÖTV matrahı, ÖTV'nin hariç bırakılması suretiyle KDV matrahına dahil olan unsurlardan meydana gelmektedir.

KDV'de işlenen istisnaların kapsamı genel bir harcama vergisi olmasından dolayı daha geniştir. Buna karşın ÖTV'nin konusuna giren malların tek tek seçilmiş olması dolayısıyla mevcut istisnaların sayısı daha düşük olmaktadır.

⁷⁶ Mehmet Erkan, **ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (IV): İndirim Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı:350, 2010, s. 23.

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELER BAZINDA KATMA DEĞER VERGİSİ

MEVZUATLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

I. AVRUPA BİRLİĞİ MEVZUATINDA KATMA DEĞER VERGİSİ:

TARİHSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRME

AB mevzuatında KDV, Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan bir dizi direktif ile şekillenmektedir. Söz konusu direktifler üye ülkeler için bağlayıcı özellikte olsa da biçim ve yöntem seçimi, ilgili direktifleri ulusal mevzuata aktaran ulusal makamlara aittir. Üye ülkeler direktiflerin çizdiği sınırlar dahilinde kalmak zorunda ve yasalarını söz konusu direktiflere aykırı olmamak kaydıyla düzenlemek durumundadır. Bunun nedeni, hukuki kaynaklar hiyerarşisi bakımından AB direktiflerinin ulusal mevzuattan üstün olmasıdır.

AB mevzuatında KDV'nin usul ve esasları, 28.11.2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı “Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi” başlıklı ana direktifte şekillenmiştir. Bu direktifin ikinci maddesine göre KDV'nin konusunu oluşturan vergiye tabi işlemler dört farklı noktada toplanmaktadır⁷⁷:

- i. Bir üye ülkenin sınırları içinde malların vergilendirilebilir bir kişi tarafından tedariki (Malların Temini);
- ii. Bir üye ülke sınırları içinde değerlendirilmek için belirli durumlarda bir tüzel kişilik tarafından yapılan Topluluk içi mal satın alımı;
- iii. Bir üye ülkenin sınırları içinde hizmetlerin vergilendirilebilir bir kişi tarafından sağlanması (Hizmet Tedariki);
- iv. Malların ithalatı.

Vergiye tabi işlemler üye ülkelerin hepsinde direktifte belirtildiği üzere kabul görmektedir. İthalat dışında, bir işlemin KDV'nin konusuna girebilmesi için ödeme içermesi gerekmektedir. Bunun yanında vergiden kaçınmayı önlemek amacıyla,

⁷⁷ European Commission, “Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax”, Official Journal Of The European Union, L 347, 11.12.2006, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>, (10.12.2021), s. 9.

rekabetten kaçınma durumu ve ödeme içermeyen bazı belirli işlemler de vergiye tabi olarak kabul edilebilmektedir.

AB KDV mevzuatında 2006/112/EC sayılı direktifte vergiye tabi kişinin tanımı mevcut olmakla birlikte tüm üye ülkelerde bu tanım kabul edilmektedir. Direktifin dokuzuncu maddesine göre vergiye tabi kişi amaç ve sonucu farketmeksizin herhangi bir yerde herhangi bir ekonomik faaliyeti bağımsız bir şekilde gerçekleştiren kişi veya kurumdur. Söz konusu tanımda geçen “ekonomik faaliyet”, genellikle herhangi bir ticari faaliyet anlamına gelmektedir.

Söz konusu geniş tanımın kapsamına girmeyen vergiye tabi olmayabilen bir takım şahıslar da mevcuttur. Bunlardan ilki ekonomik faaliyet gütmeyen özel şahıslardır. Özel şahısların ticaretle uğraştığı bazı durumlar istisna kapsamına girmekte ve vergiye tabi olmaktadır. Bunlardan bir diğeri kamu kurumlarıdır. Kamu kurumları genel olarak faaliyetlerinin çoğu için vergilendirilebilir şahıslar olarak kabul edilmemektedir. Ancak kamu kurumlarının vergiye tabi olduğu bir takım istisnalar mevcuttur. Bu istisnalar, rekabette bozulmayı önleme adına ölçekli kamu sektörü faaliyetleri ve direktifin “Ek I” kısmında listelenen özel sektör faaliyetleridir. Bunlara ek olarak kamu kurumları tarafından yürütülen ve direktifin 132. maddesinde belirtilmiş olan belirli faaliyetler kamu yararına olarak kabul edilmekte ve bu nedenle her AB ülkesinde KDV'den mahsup hakkı olmaksızın istisna tutulmaktadır. Bunların sonuncusu ise “KDV grupları” olarak isimlendirilen, üyeleri şirketler veya diğer tüzel kişilikler olabilen ve bu üyelerin grubun kayıtlı olduğu üye ülkede yerleşik olduğu gruplardır. Direktifin 11. maddesi uyarınca şirketler ortak kayıt yaptırmak suretiyle bir araya gelerek tek bir vergilendirilebilir kişi muamelesi görebilmektedir.

KDV'yi vergi makamlarına ödemesi gereken kişi genellikle tedarikçi olsa da bazı durumlarda müşterinin kendisi de olabilmektedir. Ancak 193. maddede belirtildiği üzere vergi sorumlusu konusunda temel kural, KDV'nin başka bir kişi tarafından ödenmediği sürece mal veya hizmetin tedarikçisi tarafından ödenmesidir.

AB'de KDV oranlarının çerçevesi yalnızca iki ana kural koyulmak suretiyle oybirliği ile kabul edilmiş ve ulusal hükümetlere seçtikleri oranların sayısını ve düzeyini belirleme özgürlüğü tanınmıştır. Bu kuralların ilki mezkûr ana direktifin 97. maddesine göre tüm mal ve hizmetler için standart oran uygulamasıdır. Diğeri ise 98. maddeye göre bir AB ülkesinin yalnızca direktifte listelenen mal ve hizmetleri konu

alacak şekilde bir veya iki indirimli oran uygulamayı seçebilmesidir. AB ülkelerinin istisnai olmayan tüm mal ve hizmetlere uygulamak durumunda olduğu standart KDV oranı yüzde 15'den az olamamakla birlikte bunun için herhangi bir üst sınır belirlenmemiştir. Üye ülkelerin bir veya iki adet seçebildikleri indirimli oran uygulaması ise direktifte yer alan direktifin “Ek III” kısmında listelenmiş olan mal ve hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca bu uygulama için 99. maddeye dayanarak yüzde 5 oranı alt limit olarak belirlenmiştir. KDV’de temel kuralların çoklu istisnalarına atıfta bulunmak suretiyle tarihsel nedenler ve belirli koşullar dahilinde ve vergi uyumlaştırmasında kademeli olarak ilerleme kaydetmek amacıyla özel oran uygulamaları yer almıştır. Bu oranlar, sıfır oranlar dahil olmak üzere yüzde 5’in altındadır ve direktifin 102-128. maddeleri arasında listelenenler dışındaki mal ve hizmetlere uygulanabilmektedir. Buna ek olarak 94. maddenin belirttiği üzere mal tedarikine uygulanan KDV oranı, aynı malların ithalatı ve AB içi edinimi için de geçerli olmaktadır.

Standart ve indirimli oran uygulamalarının yanı sıra geçici ve sıfır oran uygulamaları da mevcuttur. Geçici oranlar, direktifin “Ek 3” başlıklı kısmında yer almayan belirli mal ve hizmet edinimlerine bazı AB ülkeleri tarafından uygulanmaktadır. Bu ülkelerin, indirimli oranların yüzde 12'den düşük olmaması şartıyla, bahsi geçen mal ve hizmetlere standart oran yerine indirimli KDV oranları uygulamaya devam etmelerine izin verilmektedir. Sıfır oran uygulamasında ise herhangi bir KDV ödenmesi gerekmemekte olup doğrudan satışla ilgili satın alımlarda ödenen KDV düşülebilmektedir⁷⁸. Sıfır oranlı uygulama, istisna ve muafiyet konsepti ile karıştırılmamalıdır. Vergiden istisna olan işlemlerde ilişkili girdi KDV’si indirilememektedir. Fakat sıfır oranlı işlemler girdi KDV’sinin indirilmesine olanak tanımaktadır. Bu doğrultuda sıfır oranlı işlemlerde nihai fiyat KDV’yi içermemektedir.

AB KDV mevzuatında verginin matrahı KDV’nin uygulanacağı vergilendirilebilir bir işlemle ilgili tutardır. Bu genellikle mal ve hizmetlerin fiyatı olmaktadır. 73. madde doğrultusunda vergilendirilebilir tutar, tedarik fiyatına doğrudan bağlı sübvansiyonlar dahil olmak üzere, müşteriden veya üçüncü bir taraftan tedarik karşılığında, tedarikçi tarafından elde edilen veya alınacakların oluşturduğu

⁷⁸ Your Europe, “VAT Rules and Rates”, 08.03.2021, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm (18.12.2021).

bedeldir. Vergi makamlarının ödemeyi talep etmek için yasal hakkı elde ettiği noktada KDV uygulanabilir hale gelmektedir. Genellikle, vergilendirilebilir olay ve verginin yüklenebilirliği, vergilendirilebilir bir işlemin tamamlanması ile meydana gelmektedir. Fakat bu durum vergilendirilebilir olayların vaziyetine göre değişmektedir. Örneğin, 63. maddeye göre mal ve hizmet temininde bunların edinimi tamamladığı anda, 68. maddeye göre AB içi edinimde tedarik işlemi gerçekleştiğinde ve 70. maddeye göre mal ithalatında serbest dolaşımda olmayan mallar ile serbest dolaşımda olup KDV kapsamına girmeyen AB ülkelerinden gelen mallar AB'ye girdiğinde KDV uygulanabilir hale gelmektedir.

AB hukukunda KDV'de muafiyet ve istisna konuları ana direktifte onuncu başlık olan "Muafiyetler" başlığı altında 131-162. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu direktifte üye ülkelerin hem uygulaması gerektiği hem de uygulama konusunda seçim yapma hakkı olduğu istisnalar yer almaktadır. AB direktifi kapsamında kamu yararına olan belirli faaliyetler, ithalat ve ihracat istisnaları, belirli finans ve sigorta işlemleri, bir takım arazi ve binalar ile ekonomik, askeri ve kültürel alanlar KDV'nin kapsamı dışında bırakılmıştır.

AB KDV sisteminde vergi beyanını işletmeler, vergiye tabi olmayan tüzel kişilikler ve temsilciler gerçekleştirmektedir. İşletmelerin beyannamesinde ödenecek verginin hesaplanması için tahsil edilebilir duruma gelmiş vergi (çıktı KDV'si) ile yapılacak kesinti (girdi KDV'si) yer almaktadır. Direktifin 250. maddesinde belirtildiği üzere tarhiyatın temelini oluşturmak için gerekli olduğu ölçüde beyannamenin ilgili işlemlerin toplam değerini de içermesi gerekmektedir. Vergiye tabi olmayan tüzel kişilerin bazı AB içi mal alımlarında KDV ödemesi gerekebilmektedir. Tedarikçinin küçük işletmelere tanınan muafiyetten yararlanamadığı durumda ve tedarikin AB sınırları içinde gerçekleşmediği değerlendirildiğinde⁷⁹ veya malların naklinin tamamlanması⁸⁰ durumlarında söz konusu tüzel kişilerin işletmelerle aynı şekilde beyanname sunmaları gerekmektedir. Son olarak, bir vergi temsilcisi ise o ülkede bulunmayan bir işletme adına bir işlem

⁷⁹ 2006/112/EC sayılı direktifin 33. maddesinin birinci bendine göre malların tedariki, tedarikçinin yıllık satışları müşterinin üye devleti tarafından uygulanan eşik üzerinde olması durumunda, müşteriye sevkiyat veya nakliye sona erdiğinde malların bulunduğu yerde vergilendirilmektedir.

⁸⁰ 2006/112/EC sayılı direktifin 36. Maddesine göre malların tedariki, eğer tedarikçi tarafından yapılırsa, malların kurulduğu veya monte edildiği yerde vergilendirilmektedir.

için KDV ödemekle yükümlü kişi olarak atandığında yine işletmelerle aynı şekilde beyanda bulunmaktadır⁸¹.

Beyanın ne sıklıkla yapılması gerektiği işletmenin bağlı olduğu ülkeye göre değişmekle birlikte direktifin 252. maddesine göre KDV beyannameleri yılda en az bir kez yapılmalıdır. İşletmeler adına beyan için son tarihsel beyan süresinin bitimini izleyen iki aylık süreyi aşmamaktadır.

Vergilendirilen kişinin, satın alınan mal ve hizmetler karşılığında ödediği KDV'yi vergi makamlarından talep etme hakkı mevcuttur. Vergi otoritelerine ibraz edilen normal KDV beyannamesinde ödenmesi gereken KDV'den mahsup edilebilir tutar düşülerek vergi indirilebilmektedir. Yurtiçi mal veya hizmet tedariki ve bu şekilde muamele gören işlemler, AB içi mal alımları ve bu şekilde muamele gören işlemler ve mal ithalatı işlemleri gerçekleştiğinde KDV mahsup edilebilmektedir.

AB’de KDV sisteminde mahsup işlemi⁸²:

- i. Yurtiçi mal ve hizmet arzı işleminde; yurtiçi satın alımda KDV ödenmesi veya muaccel olması, verginin aynı AB ülkesinde ortaya çıkması veya mahsup mekanizmasının nedenini oluşturan faaliyetler⁸³ gerçekleştiğinde;
- ii. Mal ve hizmet arzı işleminde; KDV’nin söz konusu AB ülkesinde ana direktifin madde 18(a) ve madde 27 kapsamında mal ve hizmet arzı olarak değerlendirilen “ticari kullanım için kendi kendine mal ve hizmet arzı”

⁸¹ European Commission, “VAT Returns”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-returns_en#_VAT_returns_by, (12.12.2021).

⁸² 2006/112/EC sayılı direktifin 168. maddesi şu şekildedir: “*Mal ve hizmetlerin mükellefin vergilendirilmiş işlemleri amacıyla kullanılması durumunda mükellef bu işlemleri gerçekleştirdiği Üye Devlette aşağıdakileri ödemekle yükümlü olduğu KDV’den düşme hakkına sahip olacaktır:*
(a) Başka bir vergi mükellefi tarafından yürütülen veya gerçekleştirilecek olan mal veya hizmetlerin tedarikine ilişkin olarak o Üye Devlette ödenmesi gereken veya ödenen KDV;
(b) Madde 18 (a) ve Madde 27 uyarınca mal veya hizmet tedariki olarak değerlendirilen işlemlerle ilgili olarak ödenmesi gereken KDV;
(c) Madde 2 (1) (b) (i) uyarınca Topluluk içi mal alımları ile ilgili olarak ödenmesi gereken KDV;
(d) 21. ve 22. maddeler uyarınca Topluluk içi iktisap olarak değerlendirilen işlemlerden ödenmesi gereken KDV;
(e) Malların o Üye Devlete ithalatı ile ilgili olarak ödenmesi gereken veya ödenen KDV.”

⁸³ Yalnızca aşağıdaki faaliyetler için kullanılan mal veya hizmetlere ödenmesi gereken KDV düşülebilir:

- Vergiye tabi kişinin vergilendirilmiş işlemleri (Direktifin 168. maddesi);
- Belirli muaf işlemler;
- Yurt dışında yapılan işlemler (Aynı işlemlerin yurt içinde KDV indirimine yol açması durumunda) (Direktifin 169(a) maddesi);
- Yeni ulaşım araçlarının sınır ötesi tedariki (Direktifin 172. maddesi);
- AB dışında yerleşik müşterilerle belirli muaf mali işlemler.

- işleminde muaccel olması veya ödenmesi, KDV'nin aynı AB ülkesinde ortaya çıkması veya mal ve hizmetlerin mahsup mekanizmasının nedenini oluşturan faaliyetler için kullanılması durumlarında;
- iii. AB içi mal alımı işleminde; AB içi mal alımında KDV'nin muaccel olması, bir AB ülkesinde mal alımında KDV doğması veya satın alınan malların mahsup nedeni olan faaliyetlerde kullanılması durumlarında;
- iv. AB içi mal alımı olarak değerlendirilen işlemlerde; ana direktifte yer alan madde 21 ve 22'deki işlemlerin AB içi olarak kabul edilmesi durumunda KDV'nin muaccel olması, AB ülkesinde mal alımında KDV'nin doğması veya satın alınan malların mahsup nedeni olan faaliyetlerde kullanılması durumlarında;
- v. Son olarak mal ithalatında; mal ithalinde KDV'nin muaccel olması veya ödenmesi, malların ithal edildiği AB ülkesinde KDV'nin doğması veya ithal edilen malların mahsup nedeni olan faaliyetlerde kullanılması durumlarında gerçekleşmektedir.

II. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ŞEKLİ VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN KATMA DEĞER VERGİSİ

Birlik ülkeleri tek pazar ekonomisinin bir parçası olarak AB KDV rejimine tabi olmaktadır. Bu rejimi oluşturan yegane araçlar ise KDV direktifleridir. Direktifler üye devletler tarafından benimsenecek KDV rejiminin esaslarını belirlemekte ve ülkelerin ulusal mevzuatlarının önüne geçmektedir. AB ülkeleri, kendi ulusal mevzuatlarında KDV direktifinde belirtilen ortak kuralları uygulamaktadır. Bu nedenle, her AB ülkesinin pratik ve idari uygulamaları farklılık göstermektedir.

A. Fransa'da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları

KDV her ne kadar 1967 yılının ardından Avrupa'da yaygınlaşmış olsa da gerçek manada ilk olarak 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlamıştır. KDV, Fransa'da tedarik edilen tüm mal ve hizmetler için alınan genel bir harcama vergisi olarak kabul edilmekte ve Korsika, Monako Prenslığı, karasuları, kıta sahanlığı ve

Guadeloupe, Martinik ve Reunion bölgelerini kapsamına almaktadır. Fransa vergi mevzuatında KDV (Fransızca ismiyle Taxe sur la Valeur Ajoutée) 06.04.1950 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Genel Vergi Kanunu'nun (Code Général des impôts) 256-298. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

KDV'de vergi yükümlülüğü vergilendirilecek işlemlerin, mal ve hizmetlerin çeşidine göre belirlenmekte ve kişinin kişisel durumu fark etmeksizin meydana gelmektedir. Fakat öğretim hizmetleri, tıbbi faaliyetler ve tedavi hizmetleri, kamu yararına çalışmakta olan kuruluşlar, sigorta ve reasürans gibi hizmetlerin sağlanması, bazı bankacılık işlemleri vb. hizmetler kapsam dışı bırakılmıştır. Fransa'da faaliyet gösteren her mükellef KDV mükellefiyet kaydı yaptırmak zorundadır. Bunun yanında KDV yükümlülüğü; bir faaliyetin varlığını, tanımlanmasını veya durdurulmasını bildirme, makbuz ve defterler ile desteklenen ayrıntılı hesaplar tutma, mal veya hizmet sağlayıcının KDV hariç fiyatı, oranı, vergi tutarı, ve belirli Topluluk içi işlemlerde faturaların düzenlemesini ve ödenecek yıllık vergi miktarına ve faaliyetin türüne bağlı olarak aylık, üç aylık veya yıllık beyanname verilmesini gerektirmektedir⁸⁴. Vergi ödemesi vergiye tabi işlemi takip eden ayın 15'i ile 25'i arasında gerçekleştirilmektedir.

Fransa'da diğer tüm mal ve hizmetleri kapsamına alan standart KDV oranı yüzde 20 olarak uygulanmaktadır. Buna ek olarak çeşitli indirimli oran uygulamaları mevcuttur. Konaklama, ulaşım, konut yenileme işleri, restoranlar, fastfood dükkanları yüzde 10 indirimli oran uygulamasına tabidir. Yaşlı ve engelliler için hizmetler, gaz, elektrik, yiyecek gibi temel ihtiyaçlar, kültürel ve sosyal fayda sağlayan hizmetlere yüzde 5,5 indirimli oran uygulanmaktadır. Bir takım basın araçları ve geri ödemesi yapılan ilaçlar vb. için ise yüzde 2,1 oranı uygulanmaktadır.

Fransa'da belirli bölgeler için özel indirimli oranlar mevcuttur. Korsika bölgesinde petrol ürünlerinde yüzde 13, inşaat işlerinde, tarım makinelerinde satışlarda, bir takım ürünlerin satışlarında yüzde 10 ve yüzde 2,1'lik oranlar uygulanmaktadır. Yine Korsika'da KDV'ye tabi olmayan kuruluşlara canlı hayvan satışına, canlı şovlar vb. hizmetlere yüzde 0,9 oran uygulaması mevcuttur. Buna ek

⁸⁴ Ministère de L'Économie Direction Générale Des Finances Publiques, "Overview of the French Tax System", 31.12.2016, https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf, (15.12.2021), ss. 50, 53.

olarak, Martinik, Guadeloupe ve Reunion'da standart KDV oranı yüzde 8,5 olarak uygulanmaktadır. Bu bölgelerde indirimli oran yüzde 2,1, basın için geçerli süper indirimli oran ise yüzde 1,05'dir⁸⁵. Fransız vergi kanununun 294. maddesi gereğince Guyana ve Mayotte bölgeleri KDV kapsamı dışında kalmaktadır⁸⁶. Fransa anakarasına Korsika hariç Fransa'ya bağlı mezkûr bölgelerden yapılan mal ve hizmet edinimi ithalat, yine bu bölgelere gönderilen mal ve hizmetler ihracat olarak değerlendirilmektedir.

Mal tedariki, hizmetlerin sağlanması ve AB içinde satın almalar için vergi matrahı, bu işlemlerin fiyatı ile doğrudan bağlantılı sübvansiyonlar dahil olmak üzere, tedarikçinin alıcıdan, müşteriden veya üçüncü bir şahıstan karşılığında aldığı veya alacağı tüm meblağlar, değerli eşyalar, mallar veya hizmetlerden oluşmaktadır. Oransal bir vergi olan KDV'nin matrahı mutabık kalınan fiyata ek olarak, KDV hariç her türlü vergi, resim ve harçları ve tüm arızı giderleri içermektedir. Ayrıca bu vergiye tabi kişilerin cirolarının önceki takvim yılında, takip eden sınırları aşmaması durumunda bu kişiler bazı şartlar altında vergiden muaf tutulabilmektedir. Mal temini, tesislerde tüketilecek yiyecek ve içecek satışları veya konaklama hizmetleri için bu sınır KDV hariç 82.800 Euro, önceki yıl cirosu 82.800 Euro'yu geçmediyse 91.000 Euro olmaktadır. Diğer hizmetler için KDV hariç 33.200 Euro, önceki yıl ciro 33.200 Euro'yu geçmediyse 35.200 Euro olmaktadır⁸⁷. Muafiyet için uygun olan kişiler haklarından feragat ederek KDV ödemeyi seçebilmektedir.

Belirli şartlar altında finansal işlemler, eğitim, sağlık, bahis ve oyun KDV'de istisna kapsamındadır. Bunun yanında AB dışından mal ihracatı ve ilgili hizmetler, belirli mali işlemler ve Topluluk içi mal temini sıfır oranlı olmaktadır⁸⁸.

⁸⁵ European Commission, "Indirect Taxes – Value Added Tax", 06.01.2022
https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=299/1625090400, (09.01.2022)

⁸⁶ Droit.org., "Code général des impôts", 01.01.2022,
<https://codes.droit.org/PDF/Code%20g%C3%A9n%C3%A9ral%20des%20imp%C3%B4ts.pdf>, (15.01.2022), s. 635.

⁸⁷ Ministère de L'Économie Direction Générale Des Finances Publiques, "Overview of the French Tax System", 31.12.2016,
https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf, (15.12.2021), s. 51.

⁸⁸ Santander Trade, "France: Tax System", <https://santandertrade.com/en/portal/establish-overseas/france/tax-system#top>, (16.12.2021).

B. Almanya’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları

Almanya’da KDV (Almanca ismiyle Umsatzsteuer) 1968 yılında uygulanmaya başlamıştır. Bu verginin yasal dayanağını 26.11.1979 tarihli KDV Kanunu (Almanca ismiyle Umsatzsteuergesetz) oluşturmaktadır. KDV için yasa koyucu merkezi otorite/Federasyon olsa da vergiyi yöneten ve toplayan yetkili idare federasyonun görevlendirdiği Bundesland adı verilen eyaletlerdir. Alman KDV uygulamasında KDV’nin uygulanmadığı topraklar da mevcuttur. Heligoland adası, Büsingen bölgesi, Alman Gümrük İdaresi Kanunu’nun ilk maddesinde belirtilen serbest bölgeleri ve sınır ile ilgili kıyı şeridi arasındaki sular ve ön kıyılar ile bir gümrük bölgesine ait olmayan bölgelerdeki Alman gemileri ve uçakları KDV kapsamına girmemektedir.

Almanya’da faaliyete başlamış olan vergiye tabi kişi, kayıt yükümlülüğünü yetkili makama bildirmelidir. Vergi idaresi tarafından vergiye tabi kişiye verilen iki farklı vergi numarası türü mevcuttur. Bunlardan ilki olan genel vergi numarası mükellefin vergisel işlemlerinden sorumlu olduğu vergi dairesine kayıtlı olduğu numaradır. Bu numara vergi makamlarınca iç yönetim ve eşgüdümlülüğü sağlama gayesiyle kullanılmaktadır. Bu numarayı aldıktan sonra, vergiye tabi kişi eğer Topluluk içi vergiye tabi faaliyetlerde bulunmak niyetindeyse diğer numara türü olan KDV kimlik numarası için yetkili mercilere başvurabilmektedir. Bu numara Topluluk içi işlemlerde kullanılmaktadır⁸⁹. Buna ek olarak vergi sorumluluğu olmayan kişiler de mevcuttur. 2006/112/EC sayılı direktifin 13. maddesi uyarınca Alman KDV sisteminde kamu hukukuna tabi organlar kamu otoritesi olarak yaptıkları faaliyetler veya işlemler bakımından vergiye tabi şahıs olarak kabul edilmemektedir.

Alman KDV numarasına sahip olanlar, önceki takvim yılında ödenmesi gereken net KDV’nin 7.500 Euro tutarını aştığı durumlarda aylık olarak geçici KDV beyannamesi sunarak KDV pozisyonunu bildirmek zorundadır. Önceki takvim yılında ödenmesi gereken net KDV 7.500 Euro’dan az ise üç ayda bir geçici beyanname sunulmalıdır. Bir önceki takvim yılında ödenmesi gereken net KDV 1.000 Euro’yu geçmediyse geçici KDV beyannamesi verilmemekte, sadece yıllık KDV beyanı yapılmaktadır. Bunlar raporlama dönemini takip eden ayın 10’una dek verilmelidir.

⁸⁹ Tax Expense, “VAT, GST and Sales Tax in Germany”, <https://www.taxexpense.com/germany-taxes/germany-vat-gst-sales-tax/>, (09.12.2021).

Bu beyannameler “Elektronische Steuererklärung”⁹⁰ (ELSTER) sistemi aracılığıyla elektronik yolla ilgili vergi dairesine sunulmaktadır⁹¹. Vergi beyannamelerinin kalıcı olarak son teslim tarihinin uzatılması durumunda tarih bir ay uzatılmaktadır. Yıllık vergi beyannamesi genellikle takvim yılından sonra 31 Mayıs’a dek verilmek zorundadır.

Alman KDV Kanununun dördüncü bölümünde yer alan 12. maddesine göre Alman standart KDV oranı yüzde 19 olarak belirlenmiştir⁹². Standart vergi oranının yanı sıra temel gıda maddeleri, engelliler için tıbbi ekipman ve cihazlar, bir takım kitap, gazete ve süreli yayınlar, yolcuların ve beraberindeki bagajların taşınması, tiyatro, fuar ve müze gibi kültürel etkinliklere giriş ve radyo ve televizyon hizmetleri gibi mal ve hizmetler için yüzde 7 indirimli oran uygulaması mevcuttur.

Alman KDV sisteminde birçok istisna ve muafiyet mevcuttur. İhracat, sosyal istisnalar, bir takım sigortacılık, eğitim, finansal işlemler, tıbbi hizmetler gibi diğer istisnalar bunlara örnek verilebilmektedir. Banka ve sağlık hizmetleri gibi hizmetler tamamen kapsam dışı kalmaktadır. Buna bağlı olarak konusu banka hizmetleri olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi gibi bir vergi Alman vergi sisteminde mevcut değildir⁹³.

C. Danimarka’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları

Sosyal güvence seviyesi yüksek ve oturmuş bir mali sistemle öne çıkan Danimarka’da KDV (Danca ismiyle Merværdiafgift) 03.07.1967 tarihinden bu yana uygulamada olup bu verginin yasal dayanağını 1021 sayılı KDV Kanunu (Danca ismiyle Momsloven) oluşturmaktadır. Danimarka’ya bağlı olan Grönland ve Faroe Adaları KDV kapsamında değildir.

⁹⁰ ELSTER, herkesin vergi beyannamelerini çevrimiçi olarak göndermesini sağlamak için tasarlanmış bir Alman çevrimiçi vergi dairesi sistemidir.

⁹¹ European VAT Desk, “A Guide to VAT Doing Business in Germany”, <https://vatdesk.eu/en/germany/>, (16.12.2021).

⁹² Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie des Bundesamts für Justiz, “Umsatzsteuergesetz (UStG)”, https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/UStG.pdf, (15.01.2022), s. 34.

⁹³ Yiğit Yılmaz, **Alman Vergi Denetimi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış**, Vergi Raporu, Sayı:257, 2019, s. 18.

Danimarka, AB ülkeleri arasında en yüksek KDV oranına sahip ülkelerden biridir. KDV sisteminde standart oran yüzde 25'tir. Bunun yanında ayda birden fazla yayımlanan gazete ve dergiler ile Topluluk içi ve uluslararası taşımacılık için sıfır oran uygulaması mevcuttur⁹⁴. Danimarka'da halihazırda uygulanmakta olan herhangi bir indirimli oran bulunmamaktadır.

Danimarka'da KDV'ye tabi kişi bir ticari faaliyet sırasında vergilendirilebilir mal veya hizmet tedariki, Topluluk içi iktisaplar veya mesafeli satışlar yapan herhangi bir kuruluş veya bireyler olmaktadır. Danimarka'da vergi dönemi işletmelerin cirosuna bağlı olarak değişmektedir. İşletmeler sahip oldukları ciroya göre KDV beyannamesi vermek suretiyle KDV pozisyonunu bildirmekle yükümlüdür. Vergiye tabi gelirin 5 milyon Danimarka kronundan az olması durumunda yılda iki defa olmak suretiyle altı ayda bir beyanname verilmektedir. Ödeme, dönem bitimini takip eden altmış gün içinde yapılmaktadır. Gelirin 5 ila 50 milyon Danimarka kronu arasında olması durumunda yılda dört defa olmak üzere üç ayda bir beyanname verilmektedir. Ödeme süresi bu işletmeler için aynı kalmaktadır. Bir işletmenin vergiye tabi gelirin 50 milyon Danimarka kronunu aşması durumunda o işletme aylık beyanname vermek zorundadır. Ödeme, dönem bitimini takip eden yirmi beş gün içinde yapılmaktadır. Her yıl Kasım ayında vergi makamlarınca işletmeler beyannamelere dayanarak tekrar değerlendirilmekte ve ödeme sürelerinin uygunluğu denetlenmektedir⁹⁵. İşletmeler için daha kısa bir ödeme süresi için başvuru yolu açıktır. Beyan ve ödemenin yapıldığı kurum Danimarka vergi dairesidir.

Danimarka KDV sisteminde bir takım istisna ve muafiyetler yer almaktadır. Kar amacı güden konferanslar, kurslar ve seminerler hariç okullar ve kolejlerde eğitim, sosyal güvenlik ve yardım çalışmaları, kâr amacı gütmeyen amatör spor hizmetleri, müze, kütüphane, hayvanat bahçeleri gibi kültürel faaliyetler, sanatsal faaliyetler, taşınmaz mal temini, kira sözleşmesinin bir parçası olarak gaz, su, elektrik ve ısı temini de dahil olmak üzere taşınmaz malların kiralanması, döviz, menkul kıymetlere ilişkin işlemler, sigorta ve reasürans hizmetleri, para yatırma, krediler ve kredi temini dahil

⁹⁴ Avalara, "Danish VAT Rates and VAT Compliance", <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/denmark/danish-vat-rates.html>, (18.12.2021).

⁹⁵ European VAT Desk, "A Guide to VAT Doing Business in Denmark", <https://vatdesk.eu/en/denmark/>, (18.12.2021).

çoğu mali faaliyet ve Danimarka posta servisi tarafından belirli mektup ve paketlerin dağıtımı bir çok mal ve hizmet sayılabilmektedir⁹⁶.

D. İspanya’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları

İspanya’da KDV (İspanyolca ismiyle Impuestosobre el Valor Añadido) ilk olarak 1986 yılında uygulanmaya başlamıştır. Bu verginin yasal dayanağını 28.12.1992 tarihli ve 37 sayılı KDV Kanunu, KDV’ye ilişkin yönetmeliği onaylayan 29.12.1992 tarihli ve 1624 sayılı Kraliyet Kararnamesi ve faturalama yükümlülüğünü düzenleyen yönetmeliği onaylayan 30.10.2012 tarih ve 16 sayılı Kraliyet Kararnamesi oluşturmaktadır. İspanyol KDV sisteminde vergi, merkezi otorite tarafından konulmakta ve düzenlenmektedir. İspanyol KDV sistemi Balear anakarasında ve Mallorca, Menorca, İbiza ve Formentera adalarında geçerli olsa da KDV direktifinin altıncı maddesine göre Kanarya Adaları, Ceuta ve Melilla’da KDV uygulaması bulunmamaktadır. Kanarya Adaları’nda 1993 yılından bu yana Kanarya Adaları Genel Dolaylı Vergisi (Impuesto General Indirecto Canario) isimli KDV benzeri bir vergi uygulanmaktadır. Bu vergi, bölgede faaliyette bulunan şirket ve profesyonellerden mal ve hizmet alımı ve mal ithalatı üzerinden toplanmakta ve yüzde 7 oranında uygulanmaktadır. İspanya’ya bağlı Ceuta ve Melilla bölgelerinde ise 1991 yılına dayanan ve yine KDV benzeri Üretim, Hizmet ve İthalat Vergisi (Impuestosobre Produccion Servicio e Importacion) isimli bir vergi uygulanmaktadır⁹⁷. Kendi vergi yasaları olan bu bölgeler KDV söz konusu olduğunda AB için üçüncü ülkeler olarak kabul edilmektedir.

İspanya’da vergiye tabi kişi, bir iş sırasında vergiye tabi mal veya hizmet tedariki, Topluluk içi iktisaplar, ithalat veya uzaktan satışlar yapan herhangi bir ticari işletme veya bireydir. Faaliyete başlayan bir vergiye tabi kişi, kayıt yükümlülüğünü vergi makamlarına bildirmelidir. Vergiye tabi kişi üç ayda veya ayda bir beyanname vermektedir. Önceki yıldaki yıllık ciro 6.010.121 Euro’yu geçmediyse üç ayda bir, aksi takdirde aylık olarak KDV pozisyonunu bildirmek zorundadır. Bunun yanında

⁹⁶ PricewaterhouseCoopers, “Value Added Tax in Denmark A Guide for Non-resident Business”, <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/pwc-value-added-tax-in-denmark.pdf>, (18.12.2021), s. 24-25.

⁹⁷ Strong Abogados, “VAT Tax in Spain”, <https://www.strongabogados.com/vat-tax.php>, (17.12.2021).

Özel Aylık Geri Ödeme Kaydına (REDEME) kayıtlı olduğunda beyannamelerin aylık olarak verilmesi gerekmektedir. Vergi ödemesi ise yılda dört adet beyanname verenler için 20 Nisan, 20 Temmuz, 20 Ekim ve 30 Ocak tarihleri; aylık beyanname verenler için ise her ayın 30. günüdür⁹⁸. KDV, İspanya Devlet Vergi Dairesi tarafından toplanmaktadır. Ayrıca cirosu 6.010.121 Euro'yu aşan büyük firmalar 01.07.2017 tarihinden itibaren faturaları hakkında bilgi vermek ve KDV kaydını doğrudan vergi dairesi web sitesinde tutmak zorundadır.

İspanyol KDV uygulamasında farklı oranlar mevcuttur. Bunlardan ilki yüzde 21'lik standart orandır. Buna ek olarak bir takım temel gıda maddeleri, su kaynakları, engelliler için bazı tıbbi ekipmanlar, otel konaklama, restoran ve yemek hizmetleri, bazı sosyal hizmetler, gıda üretimi için bitkiler, amatör spor etkinliklerine giriş, atık su arıtımı, belirli kültürel hizmetlere giriş gibi mal ve hizmetler için yüzde 10 indirimli oran uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra yine bazı gıda maddeleri, belirli farmasötik ürünler, bir takım kitap, gazete ve süreli yayınlar, evde bakım hizmetleri gibi mal ve hizmetler için ise yüzde 4 süper indirimli oran uygulaması mevcuttur⁹⁹. Bu oranların yanı sıra altın alım satımı ve ulusal sınırları geçen yolcu taşımacılığında KDV oranı sıfırdır.

Her KDV sisteminde olduğu gibi İspanyol KDV sisteminde de bir takım istisna ve muafiyetler mevcuttur. Tıbbi tedavi ve hastane hizmetleri, sosyal güvenlik sistemi tarafından verilen hizmetler, meslek okulları ve kâr amacı gütmeyen kurumlarca verilen hizmetler, profesyonel spor eğitimi, kütüphane, müze ve anıtlara erişim gibi sosyal ve kültürel istisnaların yanı sıra sigorta, reasürans, sermayelendirme, hisse senedi transferleri ve yatırım fonları gibi finansal istisnalar, taşınmaz mal istisnaları, postane hizmetleri ve piyangolar gibi diğer istisnalar İspanyol KDV sisteminde yer tutmaktadır¹⁰⁰.

⁹⁸ European Commission, "Indirect Taxes – Value Added Tax", 30.06.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=240/1625090400, (22.12.2021).

⁹⁹ Avalara, "Spanish VAT Rates and VAT Compliance", <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/spain/spanish-vat-rates.html>, (21.12.2021).

¹⁰⁰ Tax Representative Alliance, "Spain VAT Guidebook", <https://tra.org/wpcontent/uploads/2016/01/Spain-VAT-Guidebook.pdf>, (27.12.2021), s. 7.

E. Yunanistan’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları

Güneydoğu Avrupa’da konumlanmış olan Yunanistan’da KDV (Yunanca ismiyle Foros Prostithemenis Aksias) Ocak 1987’de uygulanmaya başlamıştır. KDV’nin yasal dayanağını 2859/2000 sayılı Kanun ve daha sonra yürürlüğe girmiş olan birçok kanunda değiştirilmiş ve düzenlenmiş şekliyle 1642/1986 sayılı Kanun oluşturmaktadır. Ana KDV direktifinin 120. maddesinde belirtildiği üzere Midilli, Sakız, Sisam, On İki Adalar ve Kiklad bölgelerinde ve Taşöz, Kuzey Sporades, Semadirek ve Skiros adalarında anakarada uygulanan oranlardan yüzde 30’a kadar düşük oranlar uygulanabilmektedir. Buna ek olarak Athos Dağı bölgesi KDV kapsamı dışında tutulmuştur.

Yunan vergi sisteminde standart KDV oranı yüzde 24 olarak uygulanmaktadır. Standart vergi oranı yanında yüzde 13 ve yüzde 6 şeklinde iki adet indirimli oran mevcuttur. Bir takım gıda maddeleri, gıda üretimi için kullanılan bitkiler, bazı alkolsüz içecekler, bazı farmasötik ürünler, engelliler için bazı tıbbi ekipmanlar, bazı tarımsal malzemeler, evde bakım hizmetleri, oda ve kahvaltı hizmetlerini içeren otel konaklama, belirli sosyal hizmetler, eğlence merkezleri dışında restoran ve yemek servisi, yatılı okullar için hizmetler, engelliler için yapılar, zihinsel engelliler ve ruhsal bozukluğu olan kişiler ve uyuşturucu kullanıcıları için barınma imkânı sağlayan yapılar için indirimli oran yüzde 13 olarak uygulanmaktadır. Bazı farmasötik ürünler, e-kitaplar hariç bazı kitaplar, bazı gazeteler ve süreli yayınlar, belirli tiyatro ve konser kayıtları, elektrik, gaz ve bölgesel ısıtma temini için indirimli oran ise yüzde 6 olarak uygulanmaktadır. Söz konusu oranlara ek olarak Topluluk içi ve uluslararası hava ve deniz taşımacılığı için sıfır oranlı vergi uygulaması mevcuttur¹⁰¹.

Yunan veya yabancı, gerçek veya tüzel kişi olmasına bakılmaksızın herhangi bir yerde amacı veya sonucuna bakılmaksızın bir ekonomik faaliyeti bağımsız olarak gerçekleştiren ve ara sıra başka bir üye devlete yeni ulaşım araçları sağlayan herhangi bir kişi, vergiye tabi kişi olmaktadır. Ancak belediyeler ve diğer kamu tüzel kişilikleri, kamu otoritesi altında gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin tedariki için vergiye tabi

¹⁰¹ Avalara, “Greek VAT Rates and VAT Compliance”, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/greece/greek-vat-rates.html>, (28.12.2021).

kişiler olarak kabul edilmemektedir. Bu kuruluşlar yalnızca 2859/2000 sayılı kanunda belirtilmiş olan belirli faaliyetlerde bulunduklarında vergilendirilebilmektedir.

Beyanın yapılması gereken süreler, mükellefin defter tutma yöntemine göre değişmektedir. Küçük işletmeler (KDV'den muaf olmayan, ancak sabit oranlı programlara dahil olanlar) ayda bir beyanname verirken, sabit oranlı çiftçiler üç ayda bir veya aylık KDV beyannamesi vermektedir. Beyan için vade, vergi dönemini takip eden ayın son iş günüdür. Yabancı vergi mükellefleri standart vergi dönemi olarak üç ayda bir beyanname vermek durumundadır. Vergi ödemesi ise vergi dönemini takip eden ayın son iş gününe kadar yapılmaktadır. Ödenmesi gereken tutarın 100 Euro'yu aşması durumunda, ilki vergi dönemini takip eden ayın son iş gününe kadar ve ikincisi bir sonraki ayın son iş gününe kadar olmak üzere iki eşit taksitte ödenebilmektedir¹⁰².

Yunan KDV kanununda bir dizi istisna ve muafiyet belirtilmiştir. Yunan postane hizmetleri ve buna bağlı malların temini, ticari nitelikte olanlar hariç, kamuya açık radyo ve televizyon faaliyetleri, kamu hukuku kapsamındaki kurumlar tarafından ve ayrıca mevcut ulusal kanunda belirtilen koşullar altında diğer kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen hastane ve tıbbi bakım, dış hekimleri, dış teknisyenleri, psikologlar, ebeler, hemşireler, fizyoterapistler ile konuşma ve meslek terapistleri tarafından sağlanan tıbbi meslekler ve hizmetlerin yürütülmesinde tıbbi bakımın sağlanması, sosyal refah ve sigorta ile yakından ilgili hizmet ve malların temini ve çocukların ve gençlerin kamu kurumları veya devlet tarafından tanınan diğer organlar tarafından korunması, eğitim hizmetlerinin temini ve ayrıca hizmetlerin ve bunlarla yakından ilgili malların tedariki de dahil olmak üzere mesleki eğitim veya yeniden eğitim sağlanması, belirli koşullar altında kamu kurumları veya diğer kâr amacı gütmeyen kültürel kuruluşlar tarafından sağlanan kültürel hizmetlerin sağlanması, sigorta ve reasürans hizmetleri, bir takım mali ve bankacılık hizmetleri, belirli koşullar altında ticari kullanım için taşınmaz malların kiralanması gibi bir çok istisna sıralanabilmektedir¹⁰³.

¹⁰² European Commission, “Indirect taxes – Value Added Tax”, 05.11.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=225/1634538980, (28.12.2021).

¹⁰³ Your Europe, “Goods and Services Exempt From VAT”, 15.07.2021, <https://www.gov.gr/en/sdg/taxes/vat/vat-exemption/goods-and-services-exempt-from-vat>, (28.12.2021).

F. Hırvatistan’da Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları

AB’ye katılım gösteren son ülke olan Hırvatistan’da KDV (Hırvatça ismiyle Porez Na Dodanu Vrijednost) uygulaması 1998 yılında başlamıştır. Bu verginin yasal dayanağını, 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18 ve 121/19 numaralı Hırvat Resmi Gazetesi ile 99/13 ve 153/13 sayılı Anayasa Mahkemesi kararlarının şekillendirdiği KDV Kanunu (Hırvatça ismiyle Zakon O Porezu Na Dodanu Vrijednost) oluşturmaktadır. Bahsi geçen seçilmiş ülkelerdeki verginin uygulanması bakımından kapsam dışı kalan yerler ve bölgesel farklılıklar Hırvatistan’da bulunmamaktadır.

Hırvatistan’da hükümet organları, devlet idari organları, yerel ve bölgesel özyönetim organları ve birimleri, odalar ve kamu otoritesine sahip diğer tüzel kişiler vergiye tabi kişi olarak kabul edilmemektedir. Ancak Hırvat KDV yasasının altıncı maddesinde geçen hükme¹⁰⁴ göre kamu kurumları ve kamu otoritesine sahip diğer tüzel kişilerin faaliyetlerini vergilendirilemez kişiler olarak icra etmeleri rekabetin önemli ölçüde bozulmasına yol açmaktaysa, bunlar vergiye tabi kişiler olarak kabul edilmektedir. Kanunda yer alan “Ek I” bölümünde belirtilen faaliyetlerde bulunmaları durumunda, bu faaliyetlerin ihmal edilebilecek kadar küçük bir ölçekte yürütülmemesi kaydıyla vergiye tabi kişi olarak kabul edilmektedir.

Hırvatistan’da standart KDV oranı yüzde 25 olarak uygulanmaktadır. Bunun yanında iki adet indirimli oran uygulaması mevcuttur. Hırvat KDV kanununun 38. maddesinde belirtildiği üzere otel ve benzeri tesislerde restoran ve konaklama hizmetleri, bir takım gazete ve süreli yayınlar, yenilebilir sıvı ve katı yağlar, bebek ve küçük çocuklar için mama ve bez gibi bazı mallar, konser biletleri, biyolojik olarak parçalanabilen atıklar, zirai ilaç ve kimyasallar, canlı hayvan, balık, su ürünleri ve yenilenebilir sakatat temini gibi mal ve hizmetler için yüzde 13’lük indirimli vergi uygulanmaktadır. Her çeşit mesleki, bilimsel, sanatsal ve eğitim içerikli kitaplar, onaylı ilaçlar, sinema biletleri, bir takım gazeteler ve bilimsel dergiler gibi mal ve hizmetler için ise yüzde 5 oranında uygulanan indirimli oran mevcuttur. Topluluk içi

¹⁰⁴ Kanunun altıncı maddesinde geçen hüküm şu şekildedir: “ ...Bu faaliyetlerin vergiye tabi kişiler değilmiş gibi ifa edilmesi, söz konusu faaliyet veya işlemlerin gerçekleştirilmesinde piyasa rekabeti ilkesine önemli ölçüde zarar verecekse, bu kuruluşlar bu faaliyet veya işlemlerle ilgili olarak vergiye tabi kişiler olarak kabul edilecektir. Bu Kanunda Ek I’de belirtilen faaliyetleri icra etmeleri halinde, ihmal edilebilir ölçüde gerçekleştirmedikleri sürece, vergiye tabi kişiler olarak kabul edileceklerdir.”

ve kara ve demiryolu hariç uluslararası taşımacılıkta ise sıfır oranlı uygulama kendine yer bulmaktadır.

Hırvatistan'da vergi beyanı süreleri, işletmenin orada yerleşik olup olmamasına göre değişmektedir. Yerleşikler için beyan süreleri aylık veya üç aylıktır. Önceki takvim yılında KDV dahil tedarik edilen mal ve hizmetlerin değeri 800 bin Hırvatistan kunasından az olan mükellefler için hesap dönemi üç ayda bir olarak düzenlenmiştir. Yerleşik olmayanlar ise vergi bakımından pozisyonlarını aylık olarak bildirmekle yükümlüdür. KDV beyannamesi hesap döneminin bitimini takip eden ayın yirminci gününe kadar vergi otoritesine verilmektedir¹⁰⁵. Vergi mükellefleri hesap döneminin sonunu izleyen ayın son gününe kadar hesap dönemi için hesaplanan ve beyan edilen KDV'yi ödemektedir¹⁰⁶.

KDV sisteminde Hırvatistan vergi otoritesince koyulmuş olan bir takım muafiyet ve istisnalar mevcuttur. Sigorta hizmetleri, konut kiralama, kredi verilmesi ve banka hesaplarıyla ilgili işlemler, faiz ve yatırım fonu yönetimi, kumarhane vb. yerlerdeki özel şans oyunlarından elde edilen kazançlar, yerli ve yabancı yasal ihale, menkul kıymetler ve hisse temini, inşaat arazisi hariç arazi temini, müzeler, galeriler, kütüphaneler, tiyatrolar, dini topluluklar ve kurumlar, ilk ve orta dereceli okullar, üniversiteler ve öğrenciler için yatılı hizmet veren kurumlar gibi kültür alanındaki kamu kurumları tarafından malların hizmetleri ve teslimatı, posta hizmetleri, kamu radyo ve televizyon faaliyetleri, özel muayenahanelerle çalışan doktorlar, dış hekimleri, hemşireler, fizyoterapistler ve biyokimya laboratuvarları tarafından yürütülen hizmetler dahil olmak üzere tıbbi hizmetler, sağlık kurumlarında gerçekleştirilen tıbbi bakım hizmetleri, sosyal bakım kurumları ile çocuk bakım kurumları tarafından gerçekleştirilen hizmetler, sporla yakından bağlantılı hizmetler gibi bir çok mal ve hizmet Hırvat KDV sisteminde kapsam dışı bırakılmıştır¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Bu işlem "ePorezna" adı verilen elektronik sistem aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

¹⁰⁶ European Commission, "Indirect taxes – Value Added Tax", 23.12.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=3202/1625090400 , (28.12.2021).

¹⁰⁷ PricewaterhouseCoopers, "Croatia Corporate and Other Taxes", 30.06.2021, <https://taxsummaries.pwc.com/croatia/corporate/other-taxes>, (29.12.2021).

G. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Mevzuatının Ana Hatları

Türkiye’de KDV, 25.10.1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlanmıştır. Kanun’un yürürlüğe girmesinin ardından onlarca genel tebliğin yayımlanması yoluyla KDV uygulamasına yön verilmeye gayret edilmiştir. 26.04.2014 tarihinde yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde ise uygulamaya ilişkin esaslar toplanmış ve KDV uygulamasında temellendirme süreci güçlendirilmiştir.

KDV’nin konusunu Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunda belirtilen diğer faaliyetlerden doğan mal ve hizmetler oluşturmaktadır. 213 sayılı VUK’de belirtildiği üzere vergi kanunları, konusuna giren verginin doğuşunu maddi bir olayın oluşmasına ya da hukuki bir işlem ve durumun meydana gelmesine bağlamıştır¹⁰⁸. Bu yaklaşım 213 sayılı VUK’nin 19. maddesinde geçen “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve temekkülü ile doğar*” hükmüne dayanmaktadır. KDV’de vergiyi doğuran olay, mal hareketlerinde veya hizmetlerin sunumunda kanunda açıklaması yapılan teslim ve hizmet ifası ve kanunun “Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi” başlıklı 10. maddesinde belirtilen diğer durumlardır.

Türk KDV sisteminde mükellef mal hareketlerinden doğan teslimi yapan, hizmet ifasında bulunan, her türlü mal ve hizmetin ithalatını gerçekleştiren ve vergi konusu diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri gerçekleştiren kişidir. Söz konusu işlemleri gerçekleştiren kişinin tam veya dar mükellef olması ya da Türk vatandaşı veya yabancı uyruklu olması, işlemin vergilendirilmesi bakımından önem arz etmemektedir. Vergi sorumlusu ise KDV’de mükellef yerine mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunanlardır.

3065 sayılı KDVK’de matrah, teslim ve hizmet işlemlerine, ithalata ve uluslararası yolcu ve yük taşımalarına göre ayrı maddeler halinde düzenlenmektedir. Örneğin kanunun yirminci maddesine göre teslim ve hizmet işlemleri için matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Matraha ilişkin hükümler kanunun 20-27.

¹⁰⁸ Mustafa Yavaşoğlu, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 55.

maddelerinde düzenlenmiş ve genel tebliğler ile bu düzenlemelerin açıklaması yapılmıştır¹⁰⁹.

KDVK'ye göre uygulanacak oran vergiye tabi her işlem için yüzde 10 olarak belirlenmiştir. Kanunun 28. maddesine göre Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, yüzde 1'e indirmeye ve bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bir takım malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yer alan 2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar ile üç farklı KDV oranı yeniden belirlenmiş ve bu oranlar günümüzde kullanılmaktadır. Bu oranlar; (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için yüzde 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için yüzde 8 ve listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi mal ve hizmetler için yüzde 18 olarak belirlenmiştir.

Mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh edilen KDV'de vergilendirme dönemi kanunun 39. maddesine göre faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri olmaktadır. Yine kanunun 41. maddesine göre yükümlüler beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermek zorundadır. Ayrıca 46. maddeye göre yükümlüler tarh eden vergiyi aynı ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeme mecburiyetinde olmaktadır.

Türk KDV sisteminde diğer ülkelerde olduğu gibi bir takım istisnalar mevcuttur. Bunlar ihracat istisnası, petrol ve kıymetli maden harcama ve yatırımlarında istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalardır.

H. Seçilmiş Ülkelerde Katma Değer Vergisi Değerlendirmesi

Seçilmiş ülkeler içinde yer alan KDV'nin uygulandığı ilk ülke olan Fransa, AB'nin önde gelen ülkelerinden olan ve ekonomik açıdan öne çıkan Almanya, ülkemizle gelir seviyesi bakımından daha çok benzeşen ve olası bir tam üyelik

¹⁰⁹ Yavaşoğlu, s. 133.

senaryosunda aynı kategoride birlikte değerlendirilebileceğimiz İspanya, AB ile daha çok benzeşme özelliği gösteren, KDV sistemi daha sade bir yapıya sahip olan ve bir İskandinav ülkesi olarak sayılan Danimarka ve AB üyeleri içinde model olarak gösterilebilecek ülkelerle zıt özellikleri ve mevcut ekonomik sorunları olan komşu ülke Yunanistan'da KDV uygulaması bakımından bölgesel farklılıkların mevcudiyeti görülmektedir. Ancak son AB üyesi olarak 2013 yılında katılım gösteren Hırvatistan ile Birlik üyesi olmayıp aday ülke konumunda bulunan Türkiye'de KDV uygulamasında herhangi bir bölgesel farklılık söz konusu değildir.

Türkiye dışında kalan seçilmiş ülkeler AB üyesi olup bu ülkelerin ulusal mevzuatları, AB politikası olan uyumlaştırma sürecinin gerekliliği olarak AB hukukuna göre şekillenmektedir. Bu doğrultuda söz konusu ülkelerde yasal dayanak ülkelerin ulusal mevzuatları olarak verilmekte ancak AB direktifleri KDV mevzuatlarına temel olma özelliği teşkil etmektedir. Böylece AB'nin KDV'yi konu alan direktifleri temel alınarak verginin ana hatları ulusal mevzuatlarla şekillenmiştir. Bunun yanı sıra Türkiye'nin aday ülke statüsünde olmasından dolayı seçilmiş diğer ülkelerde geçerli bu durum ülkemiz için söz konusu değildir.

KDV bu ülkelerde merkezi otorite tarafından konulmakta, düzenlenmekte ve kaldırılmakta olsa da bundan fayda sağlayanlar merkezi otoriteye ek olarak bölgesel otoriteler, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik seviyeleridir.

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA ÇABALARI

AB, bugüne kadar süregelen iktisadi bütünleşme¹¹⁰ hareketlerinin en başarılılarından biridir. İktisadi bütünleşme olgusunun ön plana çıktığı bu birlikteliğin yalnızca parasal anlamda değil mali anlamda da kurulması gerekmiş ve bu doğrultuda ortak bir politika uygulaması gözetilmiştir. Maliye politikalarında en çok kullanılan enstrüman vergilerdir. Bütünleşme sürecine dahil olan ülkelerin ulusal piyasalarının birbirine yakınlaştırılması ve bir ortak pazarın inşa edilmesi noktasında kullanılan yegane araç ise maliye politikalarında büyük yer tutan vergi politikalarıdır. Bu

¹¹⁰ Ekonomik bütünleşme ile uluslararası anlamda bütünleşme sürecine katılım gösteren ülkelerin vergilendirme yetkileri yasal belgeler yoluyla kısıtlanmaktadır. Taylar (2010)'a göre bu durum için AB özelindeki belge, harcama vergilerini konu alan hükümleri sebebiyle Roma Antlaşması'dır.

bağlamda, AB’de vergi uyumlaştırması önem arz eden bir konu, sağlanamadığında ise bir soruna dönüşmektedir.

Vergi uyumlaştırması, uyumlaştırma kapsamı içinde bulunan ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemlerinin ortak bir amaç uğruna konu, şekil, içerik ve uygulama bakımından yakınlaştırılmasını ifade etmektedir. “Birlik” ve “ahenk” kavramlarını içeren vergi uyumlaştırması süreci, geniş bir perspektifte ele alınan seçilmiş vergilerin “yakınsama potasında” birleştirilmesi olarak da tanımlanabilmektedir¹¹¹.

AB’nin temelinde malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşım özgürlüğü yatmakta ve bu özgürlüklere engel teşkil eden bariyerlerin kaldırılması suretiyle adil rekabet ortamının oluşturulması ana misyon olarak kabul görmektedir. AB politikalarına yön veren bu misyona ulaşılması için üye devletlerin ulusal vergi politikalarının haksız rekabeti engelleyici biçimde uyumlaştırılma çabaları beraberinde büyük bir ilerleme getirmiştir. Bu ilerleme, vergi politikalarının bir ulusal bağımsızlık unsuru olarak üye devletlerin tasarrufuna bırakılmış olmasına rağmen üye devletler arasındaki yoğun ve eş güdümlü bir yapıya sahip olan iş birliği ile devamlılığını sürdürmektedir.

AB vergi uyumlaştırması politikasında yasal dayanak 25.03.1957 tarihli Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma diğer bir ismiyle Roma Antlaşması’dır. Bu antlaşma daha sonra tekrar ele alınarak bazı kısımlarında değişikliğe gidilerek düzenlenmiştir. Ana ilke ve hedeflerin belirlendiği bu antlaşmada; vergilendirme ile ilgili düzenlemeler 110-113. maddelerde¹¹², malların

¹¹¹ Vergi uyumlaştırması ya da diğer bir ismiyle vergi harmonizasyonu (tax harmonization), vergi yakınlaştırması (tax approximation) ve vergi koordinasyonu (tax coordination) kavramları ile karıştırılmamalıdır.

Alganer ve Yılmaz (2010)’a göre vergi uyumlaştırması, konu alınan vergilerin birlik ve ahengini gerektirmekte ve şekli bakımdan belirlenen sınırların gerektiği takdirde baştan çizilmesini öngörmektedir. Vergi yakınlaştırması kavramı ise mevzuatlar ile çizilmiş sınırlar dahilinde ülkelerin vergileme alanında belli bir amaç için uyumlu bir şekilde hareket etmesidir. Vergi yakınlaştırmasının kapsamı vergi uyumlaştırmasına göre daha dardır. Bunlara karşın vergi koordinasyonunda iş birliği kuran ülkelerin vergileme noktasında aldıkları karar, aksiyon, önlem ve eylemler söz konusudur. Düzeni sağlamak için girilen bu iş birliği sürecinde vergi uyumlaştırmasının içinde barındırdığı “zorunluluk” yoktur. Süreçte yer alan ülkeler bunu gönüllü bir şekilde sürdürmektedir.

¹¹² Roma Antlaşması’nın 110. maddesi şu şekildedir: “Hiçbir Üye Devlet, diğer Üye Devletlerin ürünlerine benzer yerli ürünlere doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek bir iç vergilendirme uygulamayacaktır. Ayrıca hiçbir Üye Devlet, diğer Üye Devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı olarak koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergilendirme uygulamayacaktır.”

serbest dolaşımı ve gümrük birliği ile ilgili düzenlemeler 28. ve 30. maddelerde¹¹³ düzenlenmiştir. Bu antlaşmanın özellikle 113. maddesi dolaylı vergilerin uyumlaştırılması noktasında hukuki zemini sağlamaktadır. Söz konusu madde açıkça “Konsey, Komisyonun önerisine dayanarak ve Parlamentonun fikrini aldıktan sonra oybirliği ile hareket etmek suretiyle muamele vergileri (KDV), özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilendirme biçimlerine ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması için ortak pazar yararına hükümler kabul etmektedir” hükmünü içermektedir.

Bu bağlamda ortak pazarın işleyişi, birlik içi haksız rekabete engel olunması, üye devletlerin vergi yapıları arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması, üye devletler arasında etkin bir ticari ilişkinin kurulması amacıyla ve ekonomik bütünleşme sürecindeki rolü sebebiyle uyumlaştırma süreci; KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler bakımından bir takım direktifler, yönergeler ve yayınlar gibi süreçte rol alan ana uygulama araçları kullanılarak devam etmektedir.

110. madde ile üye devletler için ayrımcı ve koruyucu vergi yasağı getirilmiştir.

Roma Antlaşması'nın 111. maddesi şu şekildedir: “Ürünlerin herhangi bir Üye Devlete ihracının gerçekleştiği durumlarda dahili vergilendirmede vergi iadesi, doğrudan veya dolaylı şekilde tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek olmayacaktır.”

Bu madde ile ihraç edilen mallar üzerinden uygulanan vergi iadesi olayına sınırlama koyularak ihracatta teşvik edici vergi uygulamasının önüne geçilmiştir. Bununla birlikte, ithalatta telafi edici vergi uygulaması da 112. madde hükmü ile yasaklanmıştır.

Roma Antlaşması'nın 112. maddesi şu şekildedir: “Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilendirme biçimleri dışında kalan yükümlülüklerle ilişkin alınan tedbirler, Komisyon'un önerisiyle Konsey tarafından belirli bir süre için nitelikli çoğunlukla hareket ederek onaylanmadıkça diğer Üye Devletlere yapılan ihracata ilişkin vergi indirimi veya iadesi sağlanamamakta ve yine Üye Devletlerden yapılan ithalat ile ilgili olarak telafi edici vergiler konulamamaktadır.”

¹¹³ Ortak pazarın kurulabilmesi için gümrük birliğinin oluşturulması elzemdir. Söz konusu iki madde ile gümrük birliğinde malların serbest dolaşımını önleyici bariyerlerin ortadan kaldırılması ve ortak bir tarifenin tayin edilmesi vurgulanmaktadır.

Roma Antlaşması'nın 28. maddesi şu şekildedir: “Topluluk, tüm mal ticaretini kapsayacak ve Üye Devletler arasında ithalat ve ihracat üzerindeki gümrük vergilerinin ve bütün eş etkili yükümlülüklerin yasaklanmasına ve Üye Devletlerin üçüncü ülkelerle ilişkilerinde ortak bir gümrük tarifesinin kabulünü içeren bir gümrük birliği temeline dayanacaktır.”

“Bu başlığın 30. maddesi ve 2. bölümünün hükümleri, Üye Devletlerde üretilen ürünlere ve Üye Devletlerde serbest dolaşımda bulunan üçüncü ülkelere gelen ürünlere uygulanacaktır.”

Roma Antlaşması'nın 30. maddesi şu şekildedir: “İthalat ve ihracat üzerindeki gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülükler Üye Devletler arasında yasaklanacaktır. Söz konusu yasak, mali nitelikte olan gümrük vergilerine de uygulanır.”

A. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılma Çabaları

AB'de vergi uyumlaştırmasının yasal dayanağı olan 1957 tarihli Roma Antlaşması'nın ardından 1960 yılında Avrupa Komisyonu, Neumark Komitesi olarak adlandırılan Maliye ve Finans Komitesi'ni kurarak uyumlaştırma çalışmaları sürecinde görevlendirmiştir. Bu komitenin 1963 yılında yayımladığı Neumark Raporu isimli rapor, Ortak Pazar düzeninin kurulması adına türlü muamele vergilerinin kaldırılması ve yerine KDV'nin getirilmesinin gerekliliğini vurgulamıştır¹¹⁴. Bu rapor, daha sonra AB vergi uyumlaştırma politikasına yön vererek kurucu antlaşmanın ardından temel dayanak olarak görülmüştür.

Neumark Raporu'nun işaret ettiği doğrultuda KDV'ye ilişkin olarak; 11.04.1967 tarihli ve 67/227/EEC sayılı "Üye Ülkelerin Muamele Vergilerine İlişkin Mevzuatlarının Uyumlaştırılması" başlıklı birinci direktif ile yine 11.04.1967 tarihli ve 67/228/EEC sayılı "Ortak Katma Değer Vergisinin Yapısı ve Uygulama Prosedürleri" başlıklı ikinci direktif yayımlanmıştır. İlk direktif ile 1970 yılı başından itibaren üye ülkelerin tümünde KDV uygulaması zorunlu kılınmıştır. İkinci direktif ile de uygulanacak olan KDV sisteminin genel hatlarıyla limitleri belirlenmiş ve yapısı ve uygulama şekilleri belirtilmiştir.

KDV ile ilgili 09.12.1969 tarihli ve 69/463/EEC sayılı üçüncü direktif ile ortalama oranlar deyiminin¹¹⁵ tanımı verilmiştir. Bu süreçte üçüncü direktifin ardından önem arz eden diğer bir olay da 22.04.1970 tarihinde imzalanmış olan Lüksemburg Antlaşması'dır. Bu antlaşma ile Üye Devletlerin bulunacağı katkıdan bağımsız olarak Birliğin kendi öz kaynaklarına sahip olmasını sağlayan Öz Kaynaklar Sistemi kabul edilmiştir. Bu sistemde KDV üzerinden alınan pay, üye ülkelerce benimsenmiş olan ortak bir matrah üzerinden hesaplanmaktadır. Bu noktada vergi matrahlarının uyumlaştırılma gerekliliği doğmuştur¹¹⁶.

¹¹⁴ Hakan Cavlak ve Burak İnce, **AB Rekabet Politikasının Vergi Uyumlaştırmasına Etkisi**, International Anatolia Academic Online Journal, Cilt:3, Sayı:1, 2016, s. 12.

¹¹⁵ Ortalama oranlar deyimini, 69/463/EEC sayılı direktifin ikinci maddesine göre şu şekilde tanımlanmıştır: "*Ulusal ürünler bakımından, son üreticinin satış vergileri hariç olmak üzere ithalatta alınan gümrük yükümlülükleriyle ihracatta gerçekleştirilen vergi iadelerini eşitlemek amacıyla üretimin türlü seviyelerinden doğan kümülatif vergi yüküdür.*"

¹¹⁶ Yalçın Alganer ve Güneş Yılmaz, **Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları**, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:28, Sayı:1, 2010, s. 143.

KDV'nin kapsamının üye ülkeler için ortak hâle sokulması 1977 yılında gerçekleşmiştir. 17.05.1977 tarihli ve 77/388/EEC sayılı “Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi; Tek Tip Matrah Uygulanması” başlıklı altıncı direktif, üye ülke mevzuatlarının AB KDV sistemine uyum sürecinde zorunlu bir geçiş noktası olarak değerlendirilebilmektedir. Bu direktifle verginin konusu, vergi mükellefi, vergiye tabi işlemler ve matrahın belirlenmesi gibi uygulanması gereken usule ilişkin konular belirtilmiştir. Ayrıca tüketim tipi KDV ve varış ülkesi prensibi benimsenmiş ve standart oran, yükseltilmiş oran ve indirimli oran olmak üzere üç farklı vergi oranı kabul edilmiştir.

Ortak bir KDV sistemi sağlanması noktasında çalışmalar 1985 tarihli Beyaz Kitap (White Paper) ile devam etmiş, bu belge ile ortak pazarın işleyişinin önündeki fiziksel, teknik ve politik sınırların kaldırılması amacıyla öneri ve düzenlemeler getirilmiştir. 1987 yılına gelindiğinde Komisyon tarafından kaynak temelli vergilendirme¹¹⁷ sistemine geçiş önerilmişse de üzerinde uzlaşma sağlanamadığından kabul edilmemiştir¹¹⁸. 19.12.1991 tarihli ve 91/680/EEC sayılı direktifle birlikte ortak pazarda varlığını koruyan mali sınırlar 01.01.1993 tarihinden itibaren ortadan kaldırılmış, bir takım idari yükümlülükler ve geçiş rejimi getirilmiştir.

Yeni KDV sistemi yolunda daha güçlü bir iş birliğine ulaşma ve mevcut KDV hükümlerinin basitleştirilerek daha modern hale getirilmesi hedeflerini gerçekleştirme adına altıncı direktif, otuz yıllık uygulama sürecinin ardından kaldırılmış ve yerine günümüzde hala geçerliliğini koruyan yeni bir direktif getirilmiştir. 28.11.2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı “Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi” başlıklı bu direktif aslında 1977 yılında uygulanmaya başlanan altıncı direktifin tekrar ele alınıp yasal hükümlerinin muhafaza edilmesi suretiyle rasyonelleşme ve açıklık kaygılarıyla daha geniş bir pencerede değiştirilerek sunulmasından başka bir şey değildir. Bu direktif AB KDV uyumlaştırma sürecindeki en önemli ve net belge olma özelliğine sahiptir.

AB’de KDV için mevcut yasal çerçevenin temelini oluşturan bu direktifin yanı sıra bir takım konular için tamamlayıcı nitelikte ayrı ayrı direktifler mevcuttur. Bunlar;

¹¹⁷ Kaynak temelli vergilendirme, vergi konusu mal ve hizmetlerin üretimi gerçekleştirilen ülke tarafından vergilendirilmesidir.

¹¹⁸ Hasan Oral, *Avrupa Birliği’ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Cilt:18, Sayı:56, 2005, s. 271.

AB sınırları içinde yer alan işletmeler için KDV iadesini konu alan 2008/09/EC sayılı direktif, AB sınırları dışında kalan işletmeler için KDV iadesini konu alan 86/560/EEC sayılı direktif, KDV'siz ithalatı konu alan 2009/132/EC sayılı direktif, özel gönderileri konu alan 2006/79/EC sayılı direktif ve yolcu ödeneklerini konu alan 2007/74/EC sayılı direktiftir. Yayımlanan KDV direktiflerinin sürekli ve tekdüze bir şekilde uygulanması için mevcut olan bağlayıcı uygulama önlemlerini içeren 282/2011 sayılı KDV Uygulama Yönetmeliği de mevzuatın bir parçası olarak sayılmaktadır. Ayrıca hile ve vergi kaçakçılığını engellemek ve KDV toplama sürecini hızlandırmak için üye ülkelere ilgili KDV direktifinden istisna yapma yetkisi de verilebilmektedir.

Vergi uyumlaştırma çabalarının günümüzde gelmiş olduğu aşamayı değerlendirebilmek için en iyi yol geçen süreç içinde uygulanmakta olan vergi oranlarını incelemektir. Bu bağlamda aşağıda verilen tablolar, üye ülkelerin kronolojik olarak AB'ye katılımlarına göre ve yasal olarak kabul edilen ülke kodları verilmek suretiyle düzenlenmiştir. Aşağıdaki tablolarda ülke isimlerinin yanında yer alan sütunda belirtilen yıllar ülkelerin AB'ye katılım yıllarıdır. Ülkelerin AB'ye katılımı kronolojik olarak şu şekilde sıralanmaktadır:

- i. Kurucu Ülkeler (1957): Almanya, Belçika, Fransa, Hollanda, İtalya ve Lüksemburg;
- ii. Birinci Genişleme (1973): Britanya, Danimarka ve İrlanda;
- iii. İkinci Genişleme (1981): Yunanistan;
- iv. Üçüncü Genişleme (1986): İspanya ve Portekiz;
- v. Dördüncü Genişleme (1995): Avusturya, Finlandiya ve İsveç;
- vi. Beşinci Genişleme (2004): Çekya, Estonya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovakya ve Slovenya;
- vii. Beşinci Genişleme (2007): Bulgaristan ve Romanya;
- viii. Altıncı Genişleme (2013): Hırvatistan.

Tablo 3: AB Ülkeleri Ve Türkiye’de 2000-2021 Arasında Uygulanan Standart KDV Oranları

Yıl Ülke		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1957	DE	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	BE	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	FR	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20	20	20	20	20	20	20	20
	NL	17,5	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	IT	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	21	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	LU	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	17	17	17	17	17	17
1973	UK*	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	17,5	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	DK	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	IE	21	20	21	21	21	21	21	21	21	21,5	21	21	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
1981	EL	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	23	23	23	23	23	23	23	24	24	24	24	24
1986	ES	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	18	18	18	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	PT	17	17	19	19	19	21	21	21	20	20	21	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
1995	AT	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	FI	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	24	24	24	24	24	24	24	24	24
	SE	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25

Tablo 3 “Devam”

2004	CZ	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	EE	18	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	CY	10	10	13	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18	19	19	19	19	19	19	19	19
	LV	18	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21	22	22	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	LT	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	HU	25	25	25	25	25	25	20	20	20	25	25	25	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27
	MT	15	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
	PL	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
	SK	23	23	23	20	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	SI	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	22	22	22	22	22	22	22	22
2007	BG	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	RO	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	24	24	24	24	24	24	20	19	19	19	19	19
2013	HR	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
AB Ort.		19,3	19,4	19,6	19,6	19,5	19,6	19,5	19,6	19,5	19,9	20,5	20,8	21,1	21,4	21,5	21,6	21,5	21,5	21,5	21,5	21,5	21,5
Türkiye		17	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18

* Birleşik Krallık'ın dahil olduğu satır 01.02.2020 tarihinde AB'den resmi olarak ayrılması sebebiyle gölgelendirme yapılarak verilmiştir.

Kaynak: European Commission, “VAT rates applied in the Member States of the European Union”, 01.01.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf, (29.12.2021).

Tablo 4: AB Ülkeleri Ve Türkiye’de 2000-2021 Arasında Uygulanan İndirimli KDV Oranları

Yıl Ülke		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
1957	DE	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	
	BE	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	
	FR	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	5,5 2,1	7 5,5 2,1	7 5,5 2,1	10 5,5 2,1	10 5,5 2,1	10 5,5 2,1	10 5,5 2,1	10 5,5 2,1	10 5,5 2,1	10 5,5 2,1	10 5,5 2,1	
	NL	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	9	9	9	
	IT	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 5 4	10 5 4	10 5 4	10 5 4	10 5 4	10 5 4
	LU	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	6 3	8 3	8 3	8 3	8 3	8 3	8 3	8 3
1973	UK	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
	DK	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	IE	12,5 4,2	12,5 4,3	12,5 4,3	13,5 4,3	13,5 4,4	13,5 4,8	13,5 4,8	13,5 4,8	13,5 4,8	13,5 4,8	13,5 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8	13,5 9 4,8
1981	EL	8 4	8 4	8 4	8 4	8 4	9 4,5	9 4,5	9 4,5	9 4,5	9 4,5	11 5,5	13 6,5	13 6,5	13 6,5	13 6,5	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6
1986	ES	7 4	7 4	7 4	7 4	7 4	7 4	7 4	7 4	7 4	7 4	8 4	8 4	8 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4	10 4

Tablo 4 “Devam”

1986	PT	12 5	12 5	12 5	12 5	12 5	12 5	12 5	12 5	12 5	12 5	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6	13 6
1995	AT	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	13 10	13 10	13 10	13 10	13 10	13 10
	FI	17 8	17 8	17 8	17 8	17 8	17 8	17 8	17 8	17 8	12 8	13 9	13 9	13 9	14 10	14 10	14 10	14 10	14 10	14 10	14 10	14 10	14 10
	SE	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6	12 6
2004	CZ	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15	15	15 10	15 10	15 10	15 10	15 10	15 10	15 10
	EE	5	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
	CY	5	5	5	5	5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5
	LV	-	-	-	9	5	5	5	5	5	10	10	12	12	12	12	12	12	12	12	12 5	12 5	12 5
	LT	5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5	9 5
	HU	12 0	12 0	12 0	12 0	15 5	15 5	15 5	5	5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5	18 5
	MT	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	7 5	7 5	7 5	7 5	7 5	7 5	7 5	7 5	7 5	7 5
	PL	7 3	7 3	7 3	7 3	7 3	7 3	7 3	7 3	7 3	7 3	7 3	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5	8 5
	SK	10	10	10	14	-	-	-	10	10	10	10 6	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10

Tablo 4 “Devam”

2004	SI	8	8	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
2007	BG	-	-	-	-	-	-	-	7	7	7	7	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
	RO	-	-	-	-	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
2013	HR	0	0	0	0	0	0	10	10	10	10	10	10	10	10	13	13	13	13	13	13	13	13	13
								0	0	0	0	0	0	0	0	5	5	5	5	5	5	5	5	5
AB İnd. Oran Ort*		7,13	7,13	7,15	7,43	6,77	6,81	6,94	7,05	7,20	7,38	7,25	7,35	7,5	7,5	7,5	7,37	7,18	7,18	6,92	7,03	6,87	6,87	6,87
AB Süper İnd. Oran Ort**		2,7	2,71	2,71	2,71	3,06	3,17	3,17	3,17	3,17	3,17	2,98	2,98	2,98	3,58	3,58	3,58	3,58	3,58	3,58	3,58	3,58	3,58	3,58
Türkiye		8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1	8 1

* Birden fazla indirimli oran uygulanan ülkelerde daha düşük oran esas alınmıştır.

** Yüzde beş oranından düşük olan oranlar süper indirimli oran uygulamasına dahildir.

Kaynak: European Commission, “VAT rates applied in the Member States of the European Union”, 01.01.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf, (29.12.2021).

Tablo 3’de görüldüğü üzere standart KDV oranı ortalaması küçük sekmelere uğrasa da artış eğilimindedir. 2021 yılında standart KDV oranı en yüksek ülkenin yüzde 27 ile Macaristan, en düşük ülkenin ise yüzde 17 ile Lüksemburg olduğu görülmektedir. Aradaki farkın bu denli yüksek oluşu genişleme süreci kapsamında farklı ülkelerin AB’ye katılım göstermesinden ileri gelse de İsveç ve Danimarka gibi kuzey ülkelerinin istikrarlı bir şekilde yüksek KDV oranları uygulamasından ötürü en yüksek ve en düşük oran uygulamaları arasındaki makasın aslında geçmişten günümüze uzanan süreçte sürekli olarak geniş olduğu söylenebilmektedir. Verilmiş olan tabloda üzerinde durulması gereken bir diğer husus da tüm ülkelerin birkaç istisna dışında genel olarak KDV oranlarını artırmakta olmasıdır. Bu bağlamda uygulanan KDV oranları süreç içerisinde yükselmekte ve uyumlaştırma, yüksek vergi oranları etrafında yakınsamadan söz edilemeyecek şekilde gerçekleşmektedir. Vergi uyumlaştırması sürecinin vergi oranlarının toplu hâlde artırılarak sürdürüldüğü söylenebilse de bu durumun uyumlaştırma politikasının amaçlarına hizmet edip etmediği tartışmaya açıktır.

Tablo 4’de belirtildiği üzere KDV uygulamasında standart oran uygulamasına ek olarak kapsamı belirli ürünlerle sınırlı olan indirimli ve süper indirimli oran uygulaması da mevcuttur. Her ülkenin uygulamakta zorunlu olmadığı bu oranlar hükümetlere özellikle gelir dağılımını düzenleme bakımından üstünlük sağlamak ve onlara KDV uygulamalarında mali bir manevra alanı açmaktadır. Bu bağlamda tabloda verilmiş olan oranlar, bunları uygulamakta olan ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermektedir.

Dünyanın en büyük pazarlarından biri olan Euro bölgesindeki farklı vergi rejimlerini uyumlaştırma çabalarının tam olarak sağlanamadığını, vergi mevzuatlarının tek tipleştirme amacıyla tam olarak yakınsanamadığını ve üye ülkelerin ulusal hükümetlerinin KDV uygulamasında ekonomik, siyasi ve sosyal şartlar altında farklı tercihlere yönelmek suretiyle ulusal politikalara ağırlık verdiklerini belirtmek mümkündür. Vergi uyumlaştırmasının böylesi güç bir süreç olması, Avrupa tek pazarında yer alan ülkelerin miktarının fazlalığı ve bunlar arasındaki farklılıkların ve ulusal kaygıların çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır.

B. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılma Çabaları

AB'de ÖTV uyumlaştırması yine KDV'de olduğu gibi Roma Antlaşması'na dayanmaktadır. ÖTV uyumlaştırmasında da ana amaç ortak pazar ve etkin rekabet yolunda gümrük ve eş etkili yükümlülüklerin kaldırılmasıdır. ÖTV'nin uygulandığı bir ortamda vergi uyumlaştırması sürecinde yalnızca KDV için uyumlaştırma çabalarına girişmek tek başına yeterli değildir. Kökleri oldukça eskiye dayanan ve uygulama bakımından basit ve hasılat bakımından getirisi yüksek olduğundan çokça tercih edilmekte olan ÖTV'nin uyumlaştırma sürecine dahil edilmediği takdirde rekabet bozucu bir etki yaratacağı bir gerçektir. Bu yüzden kurucu antlaşmanın 113. maddesinde özel tüketim vergilerinin de uyumlaştırmasının gerekliliği vurgulanmıştır. Söz konusu madde hükmü daha önce de değinildiği üzere şu şekilde belirtilmiştir: *“Konsey, Komisyonun önerisine dayanarak ve Avrupa Parlamentosu'nun fikrini aldıktan sonra oybirliği ile hareket etmek suretiyle muamele vergileri (KDV), özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilendirme biçimlerine ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması için ortak pazar yararına hükümler kabul etmektedir”*.

ÖTV'nin yasal dayanağını Roma Antlaşmasının konsolide edilmiş ve 2010 yılında yayımlanmış son versiyonunda yer alan 191. maddesinde¹¹⁹ belirtilmiş olan

¹¹⁹ Roma Antlaşması'nın 191. maddesi şu şekildedir:

“1. Birlik'in çevre politikası, aşağıdaki hedeflere ulaşılmasına katkıda bulunur:

- Çevre kalitesinin muhafaza edilmesi, korunması ve iyileştirilmesi;
- İnsan sağlığını korumak;
- Doğal kaynakların ihtiyatlı ve akılcı kullanımı;
- Özellikle iklim değişikliğiyle mücadele olmak üzere bölgesel veya dünya çapındaki çevre sorunlarının üstesinden gelmek için uluslararası düzeyde önlemlerin teşvik edilmesi.

2. Birlik'in çevre politikası, çeşitli bölgelerindeki durumların farklılıklarını dikkate alarak yüksek düzeyde korumayı hedefler. Önleyici tedbirlere dayanan önlem ilkesi, çevresel zararın öncelikli olarak kaynağında giderilmesi ve kirlitenin ödemesi gerektiği ilkeleri esas alınacaktır.

3. Birlik, çevre politikasını hazırlarken aşağıdakileri dikkate alacaktır:

- Mevcut bilimsel ve teknik veriler;
- Birliğin çeşitli bölgelerindeki çevresel koşullar;
- Potansiyel fayda ve maliyetler;
- Birliğin bir bütün olarak ekonomik ve sosyal gelişimi ile Birlik bölgelerinin dengeli gelişimi.

4. Birlik ve Üye Devletler, kendi yetki alanları dahilinde, üçüncü ülkelerle ve yetkili uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapacaklardır. Birlik içi iş birliği düzenlemeleri, Birlik ile ilgili üçüncü taraflar arasındaki anlaşmaların konusu olabilir.

Önceki alt paragraf, Üye Devletlerin uluslararası organlarda müzakere etme ve uluslararası anlaşmalar yapma yetkisine hâle getirmeyecektir.”

amaçlara ulaşılabilmesi için uygulanması gereken 113. ve 192. maddeler¹²⁰ oluşturmaktadır.

ÖTV uyumlaştırması, başlangıçta tütün ürünleri, alkol ürünleri ve madeni yağları kapsamına alsa da 19.12.1972 tarihli ve 72/464/EEC sayılı ilk direktif yalnızca işlenmiş tütün ve sigarayı konu almıştır. Bu konuda ikinci direktif olan 18.12.1978 tarihli ve 79/32/EEC sayılı “İşlenmiş tütün tüketimini etkileyen KDV dışındaki vergilere ilişkin ikinci Konsey Direktifi” ile ÖTV kapsamına giren işlenmiş tütün kapsamındaki malların açıklaması yapılmıştır. O tarihlerde ekonomik bir birliğin kurulması ana öncelik olarak görülmüş ve rekabetin bozulmaması ve malların iç pazarda serbest dolaşımını engellemeyecek bir çerçeve oluşturulması gerekliliği doğmuştur. Bu bağlamda 1993 yılında Maastricht Anlaşması’nın yürürlüğe girmesine bağlı olarak iç pazarın oluşturulmaya ve sınırların kaldırılmaya başlanması ile birlikte yeni bir dönem başlamış, bu sürecin müzakereleri devam etmekteyken 1992 yılında bir dizi direktif çıkarılmıştır. Bunlardan ilki 25.02.1992 tarihli ve 92/12/EEC sayılı “ÖTV’ye tabi ürünlerin tutulması, taşınması ve izlenmesine ilişkin Konsey Direktifi”

¹²⁰ Roma Antlaşması’nın 192. maddesi şu şekildedir: “1. Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, olağan yasama usulüne uygun olarak hareket ederek ve Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi’ne danıştıktan sonra, 191. maddede belirtilen hedeflere ulaşmak için Birlik tarafından hangi adımların atılacağına karar verir.

2. 1. paragrafta öngörülen karar alma usulüne istisna olarak ve 114. maddeye hâle getirmeksizin, Konsey, özel bir yasama usulü uyarınca ve Avrupa Parlamentosu, Ekonomik ve Sosyal Komite ve Bölgeler Komitesi’ne danıştıktan sonra oybirliğiyle hareket eder ve şunları kabul eder:

(a) esas olarak mali nitelikteki karşılıklar;

(b) aşağıdakileri etkileyen önlemler:

- Şehir ve ülke planlaması;

- Su kaynaklarının niceliksel yönetimi veya bu kaynakların doğrudan veya dolaylı olarak kullanılabilirliğine etki edilmesi;

- Atık yönetimi haricinde arazi kullanımı;

(c) bir Üye Devletin farklı enerji kaynakları arasındaki seçimini ve enerji arzının genel yapısını önemli ölçüde etkileyen önlemler.

Konsey, Komisyon’un önerisi üzerine oybirliğiyle hareket ederek ve Avrupa Parlamentosu, Ekonomik ve Sosyal Komite ve Bölgeler Komitesi’ne danıştıktan sonra, olağan yasama usulünü birinci alt paragrafta atıfta bulunulan konulara uygulanabilir hale getirebilir.

3. Ulaşılabilecek öncelikli hedefleri belirleyen genel eylem programları, Avrupa Parlamentosu ve Konsey tarafından, olağan yasama usulü uyarınca hareket ederek ve Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi’ne danışıldıktan sonra kabul edilecektir.

Bu programların uygulanması için gerekli önlemler, duruma göre 1. veya 2. fıkra hükümlerine göre kabul edilecektir.

4. Birlik tarafından kabul edilen belirli önlemlere hâle getirmeksizin, Üye Devletler çevre politikasını finanse eder ve uygular.

5. Kirletenin ödemesi gerektiği ilkesine hâle getirmeksizin, 1. paragrafın hükümlerine dayanan bir önlem, bir Üye Devletin kamu makamları için orantısız olduğu kabul edilen maliyetleri içeriyorsa, bu önlem aşağıdaki şekilde uygun hükümleri belirler:

- geçici istisnalar ve / veya

- Madde 177 uyarınca oluşturulan Uyum Fonundan mali destek.”

isimli direktiftir. Bu direktif 15.01.2009 tarihine dek geçerliliğini korumuş olup yalnızca sigara değil, ÖTV konusu diğer ürünler için genel düzenlemeleri içermektedir. Bu ürünlere uygulanan verginin konusuna giren malları, minimum vergi oranlarını ya da miktarlarını belirleyen ve 19.10.1992 tarihinde yürürlüğe sokulan direktifler şunlardır:

- i. 92/79/EEC sayılı sigaralar üzerindeki vergilerin yakınlaştırılmasına ilişkin direktif;
- ii. 92/80/EEC sayılı sigaradan başka üretilmiş tütün üzerindeki vergilerin yakınlaştırılmasına ilişkin direktif;
- iii. 92/81/EEC sayılı madeni yağlar üzerindeki özel tüketim vergisi yapılarının uyumlaştırılmasına ilişkin direktif;
- iv. 92/82/EEC sayılı madeni yağlar üzerindeki özel tüketim vergisi oranlarının yakınlaştırılmasına ilişkin direktif;
- v. 92/83/EEC sayılı alkol ve alkollü içecekler için özel tüketim vergisi yapılarının uyumlaştırılmasına ilişkin direktif;
- vi. 92/84/EEC sayılı alkol ve alkollü içeceklerdeki özel tüketim vergisi oranlarının yakınlaştırılmasına ilişkin direktif.

1992 yılında yapılan söz konusu düzenlemeler ile AB hukukunda ÖTV mevzuatı derinleştirilmiştir. Alkol ve alkollü içecekler için yayımlanmış olan 19.10.1992 tarihli 92/83/EEC ve 92/84/EEC sayılı direktifler bu mal grubu için yayımlanmış son direktifler olmakta ve günümüzde geçerliliğini korumaktadır.

92/83/EEC sayılı direktifin hala uyumlaştırma sürecine hizmet edip etmediğinin değerlendirilmesi amacıyla Düzenleyici Uygunluk ve Performans Programı (REFIT)¹²¹ gerçekleştirilmiş ve hazırlanan dış değerlendirme raporu ile direktifin bazı hükümlerinin güncelliğini yitirdiği ve belirsiz olduğu ve hem vergi idareleri hem de ekonomik operatörler için gereksiz yere külfetli idari prosedürlere yol açtığı ortaya koyulmuştur. Değerlendirme sonucunda ortaya konulan tavsiye ve bulgular Ekim 2016'da Konsey'e sunulan Komisyon raporunda dikkate alınmış ve üye devletlerin desteği ile değerlendirmeye konu olan direktif gözden geçirilerek

¹²¹ Avrupa Komisyonu'na göre REFIT (Regulatory Fitness and Performance Programme) programı ile bireyler ve işletmeler için amaçlanan faydaların sunulması, mevcut AB mevzuatının basitleştirilmesi, AB yasalarının uyum açısından kolay hale getirilmesi ve bürokrasinin azaltılması amaçlanmaktadır.

Komisyon tarafından 25.05.2018’de revizyonunu öngören bir teklifte bulunulmuştur. Bunun üzerine 29.07.2020 tarihinde 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde söz konusu direktifi değişikliğe uğratan bir dizi yeni kural Konsey tarafından kabul edilmiştir¹²².

AB için ÖTV kapsamında yer alan bir diğer mal grubu olan enerji ürünleri ve elektrik içinse 27.11.1995 tarihli ve 95/60/EC sayılı “Mazot ve kerosenin mali sınıflandırmasına ilişkin Konsey Direktifi” ve iç pazarın etkin ve düzgün işleyişi gözetilerek bu mal grubuna konu ürünlerin minimum vergi miktar ve oranlarını belirlemek amacıyla 27.10.2003 tarihli ve 2003/96/EC sayılı “Enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesine yönelik Topluluk çerçevesini yeniden yapılandıran Konsey Direktifi” yayımlanmıştır. Bu direktifler halen enerji ürünleri ve elektrik grubu için yürürlükte bulunmaktadır.

AB’de ÖTV konusuna giren son mal grubu olan işlenmiş tütün ve sigara grubu için 1992 yılında yayımlanan direktiflerin ardından üye ülkelerin tütün ürünleri için uyumlaştırma aşamalarına dair özel kriterleri içeren 27.11.1995 tarihli ve 95/59/EC sayılı “Üretilen tütün tüketimini etkileyen KDV dışındaki vergiler hakkında Konsey Direktifi” ve 12.02.2002 tarihli ve 2002/10/EC sayılı “Üretilmiş tütüne uygulanan özel tüketim vergisinin yapısı ve oranları ile ilgili olarak 92/79/EEC, 92/80/EEC ve 95/59/EC Direktiflerini değiştiren Konsey Direktifi” yürürlüğe girmiştir. Bu direktif AB’deki bir sonraki genişleme evresinin ardından iç pazarın işleyişinin bozulma olasılığı göz önünde bulundurularak tütün ürünleri için var olan mevcut fiyat ve tüketim oranlarındaki değişiklik ve farklılıklardan dolayı bu ürünlerin birbirine yakınlştırılmasını konu almıştır. İşlenmiş tütün ürünleri için yayımlanan bahsi geçen direktifler 2010 yılının sonuna kadar yürürlükte kalmıştır. Ardından bu grup mallar için günümüzde hala geçerliliğini koruyan 21.06.2011 tarih ve 2011/64/EU sayılı “Üretilen tütüne uygulanan özel tüketim vergisinin yapısı ve oranları hakkında Konsey Direktifi” yayımlanmıştır. Bu direktifin gerekçesi direktifte belirtildiği üzere “*açıklık ve akılcılık açısından, söz konusu direktifler tek bir eylemde bir araya getirilerek kodlanmalıdır*” ifadesidir. Şekli bakımdan tütün ürünlerine uygulanan vergiyi düzenleyen bu direktife ek olarak ülkelerin uygulama bakımından da yakınlştırılması

¹²² European Commission, “Revision of the Excise Duties Rules for Alcohol”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/revision-rules-excise-duties-alcohol_en, (28.12.2021).

kaygısıyla 03.04.2014 tarihli ve 2014/40/EU sayılı “Avrupa Parlamentosu ve Konseyi’nin Üye Devletlerin bütün ve ilgili ürünlerin üretimi, sunumu ve satışına ilişkin yasalarının, yönetmeliklerinin ve idari hükümlerinin yakınlaştırılmasına ilişkin Direktifi” çıkarılmıştır.

ÖTV’nin genel kurallarını içeren, AB hukuku kapsamında özel tüketim vergilerine tabi tüm ürünler için geçerli olan ortak hükümler ise 16.12.2008 tarihli ve 2008/118/EC sayılı “Özel tüketim vergisi için genel düzenlemelere ve 92/12/EEC Direktifinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin Konsey Direktifi” isimli direktifte belirtilmiştir. Konsey tarafından 19.12.2019 tarihinde, 13.02.2023 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde ortak hükümlere ilişkin bir dizi yeni kural kabul edilmiştir. 2008/118/EC sayılı genel düzenlemeleri belirleyen direktif netlik açısından yeniden ele alınmış ve 19.12.2019 tarihli ve 2020/262/EU sayılı “Özel tüketim vergileri için genel hükümleri düzenleyen Konsey Direktifi” kabul edilmiştir.

Belirtilmiş olan direktifler ile sürdürülmeye çalışılan ÖTV için vergi uyumlaştırması sürecinde başarıya ulaşılması; iç pazarın işleyişi, rekabet, halkın sağlığının yüksek düzeyde korunmasını sağlamak ve üye ülkeler için gelir elde etmek açısından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda AB hukukuna göre üzerinden ÖTV alınacak mal gruplarına dahil olan ürünler için oran ve miktarlar ayrı ayrı ve detaylı bir şekilde ilgili direktiflerde belirlenmiştir.

Ülkeler ÖTV’ye konu olan mallar için direktifin getirdiği sınırları dikkate almak suretiyle kendi manevra alanları dahilinde hareket etmektedir. ÖTV’de uyumlaştırma noktasında önem arz eden ülkelerin tüketim alışkanlıkları ve yapıları, sosyolojik ve geleneksel şartlar ve vergi sistemlerinde ÖTV’den elde edilen payda farklılıklar gibi etkenlerden ötürü ve ÖTV’nin özel bir harcama vergisi olarak yalnızca fiskal kaygılarla toplanmamasından dolayı uyumlaştırma süreci KDV ile karşılaştırıldığında daha güç olmakta ve yavaş bir hızda ilerlemektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE KDV BAZLI ÖZ KAYNAKLAR İLE KDV HASILAT PERFORMANSININ ETKİNLİK ANALİZİ

I. AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİNİN YAPISI

Geçirdiği dönüşüm ve genişleme süreçleriyle birlikte bütünleşme yolunda büyük bir yol alan AB'nin günümüzde iktisadi ve politik konjonktür bakımından kilit rol oynadığı belirtilebilmektedir. Birliğin bu konumunda asıl öneme sahip olan ekonomik, siyasal ve mali etkinlik ve işleyişlerin ana belirleyicisi AB bütçesidir. Bu bütçe AB üyesi ülkelerin ortak tutumu ve Birlik politikasının bir göstergesi olmakta ve yalnızca Birliğe dahil olan ülkeler üzerinde değil küresel anlamda işleyişe yön vermektedir¹²³.

Uluslar üstü bir yapı olan AB'nin izlediği politikaların en somut göstergesi ve en belirleyici yapı taşı olarak değerlendirilebilecek bütçe, AB pazarını finanse etmektedir. Bütçe yapısının, sınırlarının ve büyüklüğünün genişleme ve bütünleşme sürecine yön vermesi bu durumu açıklamaktadır. Bütçenin muhtevasını oluşturan gelir ve gider kalemleri ile bütçe kapsamında sürdürülen programlar ve fonlar, AB'nin izlediği politika ve stratejiler yolunda önceliklerini ve mutabakat konularını açıklamaktadır. Bu doğrultuda AB bütçesinin finansal kaynakların bölüşümünü gerçekleştirme konusunda ana etken olmasıyla birlikte genişleme ve bütünleşme yolunda önemli bir araç olduğu belirtilebilmektedir¹²⁴.

Birlik bütçesinin günümüzdeki şekline bürünme süreci AB politikası, amaçları ve bütünleşmenin kapsamının artması gibi sebeplerle büyük bir dönüşüm ve gelişim göstermiştir. Bütçenin münferit bir yapıya kavuşması 08.04.1965 tarihli Brüksel Antlaşması¹²⁵ ile gerçekleşmiştir. Üye devletlerden elde edilen mali katkıların Toplulukların öz kaynakları ile değiştirilmesine ilişkin 21.04.1970 tarihli Konsey

¹²³ Semih Bilge ve Ferdi Çelikay, *Avrupa Birliği Bütçesinin Geleceği: Bütçe Revizyon Çalışmaları*, Maliye Dergisi, Sayı:157, 2009, s. 151-152.

¹²⁴ Müge H. Güvenç, *Avrupa Birliği Bütçesi'nin Finansmanı: Öz Kaynaklar Sistemi*, Maliye Dergisi, Sayı: 158, 2010, s. 514.

¹²⁵ Brüksel Antlaşması ile o dönemin üç ayrı topluluğu olan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu tek çatı altında toplanarak Avrupa Topluluğu ismini almıştır.

Kararı ile bütçe büyük bir değişim geçirerek finansmanı sağlamak için kendi kaynaklarını toplamaya başlamış diğer bir ifadeyle kendi öz kaynaklarına ulaşmış ve bu yolla bütçeye mali bakımdan özerk bir yapı kazandırılmıştır. AB'nin mali sistemi ve bütçesini derinden etkileyen diğer bir dönüm noktası da tek pazarı başlatan ve mali uyumun geliştirilmesi hedefiyle politik iş birliğini güçlendiren 17.02.1986 tarihinde Lüksemburg'da ve daha sonra 28.02.1986 tarihinde de Lahey'de imzalanmış olan Avrupa Tek Senedi¹²⁶ antlaşmasıdır. Söz konusu senedi takip eden süreçte yayımlanan Delors Raporu ile “Mali Perspektif” ismiyle beş ila yedi yıllık mali programlar uygulamaya konulmaya başlanmıştır. AB'nin mali perspektif olarak anılan ve mali disiplini sağlaması hedeflenen çok yıllık mali plan ve programları şu şekildedir:

- i. Birinci Mali Perspektif (1988-1992 Dönemi)
- ii. İkinci Mali Perspektif (1993-1999 Dönemi)
- iii. Üçüncü Mali Perspektif (2000-2006 Dönemi)
- iv. Dördüncü Mali Perspektif (2007-2013 Dönemi)
- v. Beşinci Mali Perspektif (2014-2020 Dönemi)
- vi. Altıncı Mali Perspektif (2021-2027 Dönemi)

Birlik bütçesinin ve çok yıllık mali planların hazırlanma ve uygulamaya geçirilme sürecinde bağlı kalınması gereken bir takım prensipler mevcuttur. Bu prensipler 18.07.2018 tarihli ve 2018/1046 sayılı Birliğin genel bütçesine uygulanacak mali kurallara ilişkin Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi Tüzüğü'ne göre belirlenmiştir. İlgili prensipler tüzüğün “Bütçe ve Bütçe Prensipleri” başlıklı ikinci bölümünde ele alınmıştır. Bunlar birlik, bütçe doğruluğu, yıllıklık, denge, hesap birimi olma, evrensellik, belirli amaçlarla tahsis, şeffaflık ve etkin ve sağlam mali yönetim ilkeleri olarak sıralanabilmektedir. Belirtilen prensiplerin korunması ve bunlara uyarak bütçenin dizayn edilmesi mali sistemin etkin ve güçlü şekilde sürdürülebilmesi bakımından son derece mühim olmaktadır.

¹²⁶ Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran Roma Antlaşması'nda kapsamlı ve köklü değişiklikler gerçekleştiren Avrupa Tek Senedi antlaşması ile ortak iç ve dış politika izlenmesi, tek para birimi kullanılması ve Tek Pazar kurulmasını amaçlanmıştır. Avrupa Tek Senedi ile Ortak Pazar ve politik iş birliği resmen başlamıştır. Temel hükümleri Birliğin gücünün büyümesi ve yayılması, yeni politikaların benimsenmesi ve izlenmesi, Bakanlar Konseyi'nin geliştirilmesi ve parlamentonun rolünün artırılması olan bu antlaşma 1992 yılında AB'nin kurulmasıyla tamamlanmıştır.

A. 2021-2027 Dönemi Çok Yıllı Mali Çerçeve

AB'nin uzun vadeli bütçesi Çok Yıllı Mali Çerçeve (ÇYMÇ) Birlik bütçesinin limitlerini belirlemekle beraber harcamaların düzenli bir şekilde ve kendi kaynakları dahilinde gelişmesini sağlama amacı taşımakta ve Birliğin yıllık bütçesinin uyması gereken hükümleri belirleyerek mali disiplini sağlamaktadır. ÇYMÇ, Birlik ülkeleri arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak suretiyle büyüme, kalkınma, güvenlik ve işbirliği noktalarında yakınlaşmayı ve bu doğrultuda iktisadi güçlenmeyi mümkün kılarak Birliğin ekonomik ve politik gelişimi gözetilerek tasarlanmaktadır.

AB bütçesi, yeniden dağıtım politikalarının yansıması olan sosyal politikaları kontrol altında tutan siyasi bir araç olarak da nitelendirilebilmektedir. Öyle ki Birlik bir takım finans kalemleriyle ülkelerin bazı kaynaklarına el koymakta ve bunların yeniden dağıtımını sağlamaktadır. Bu süreci mümkün kılan asıl araç bütçe olmaktadır. Birlik kaynakları ve bu kaynakların harcanması ÇYMÇ'lerde belirlenen periyodik önceliklere istinaden tahsisi yapılmaktadır. Yeniden dağıtım konusunda önem arz eden bu öncelikler ise stratejik öneme ve mali destek niteliğine sahip olan fonlar ve programlar yoluyla gerçekleştirilmektedir¹²⁷.

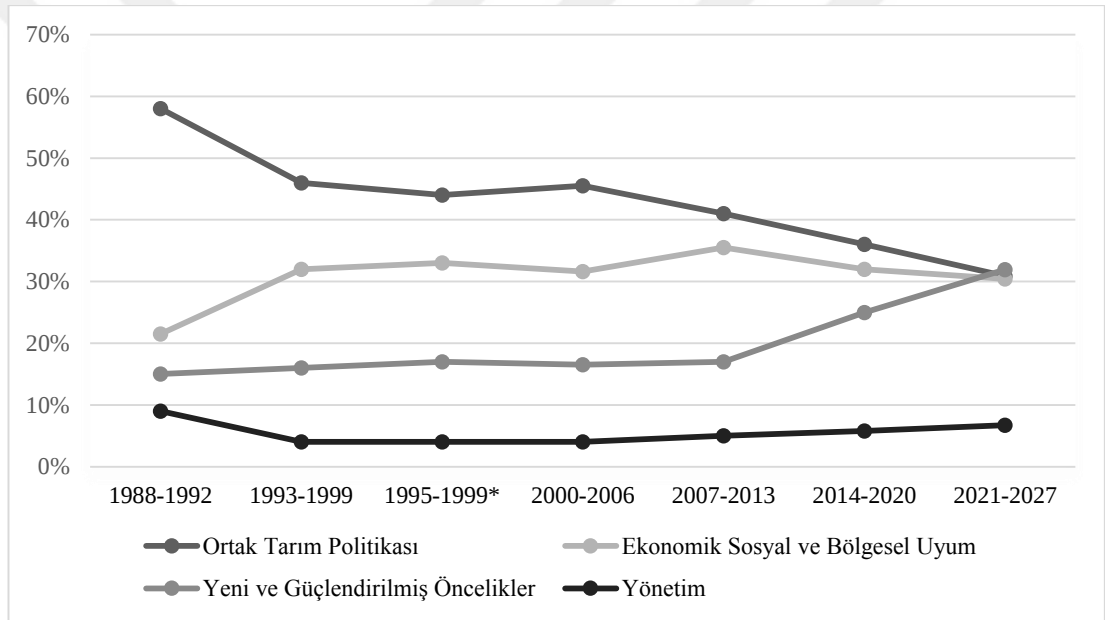
Beş ile yedi yıllık dönemlere ayrılan ve AB önceliklerinin siyasi bir ifadesi olma özelliğine sahip bu çok yıllık bütçeler periyodik öncelikleri gözeterek global gelişmeler ve şartların etkisiyle sürekli dönüşmektedir. 2021-2027 uzun vadeli bütçesi de bu doğrultuda Birliğin yeni öncelikleri nedeniyle önceki bütçelerden farklılık göstermektedir. Günümüzde doğrudan AB düzeyinde yönetilen programlarda harcamalar artırılmış, dijital ekonomi, göç, sınır yönetimi, çevre ve küresel ısınma gibi konulara önem verilmiştir. Bu doğrultuda 2021-2027 uzun vadeli bütçe söz konusu güncel konulara AB tarafınca verilen tepkinin mali kapsamını da temsil etmektedir.

2021-2027 ÇYMÇ'nin bir diğer farklılığı da yarattığı katma değer noktasında ortaya çıkmaktadır. AB, kaynaklarını ve finansmanını AB düzeyinde araştırma ve sınır koruma gibi politika alanlarında bir araya getirdiğinde, AB üye ülkelerinin kendi başlarına hareket ederek yönetebileceklerinden daha iyi sonuçlar elde etmekte böylece Birliğin bu politika alanlarındaki eylemi, AB'ye katma değer getirmektedir. Artan AB

¹²⁷ Çağdaş Cengiz ve Adem Kurtar, **2021-2027 Çok Yıllı Mali Çerçevesi: Avrupa Birliği'nde Güncel Zorlukların Bütçe Önceliklerine Yansımaları**, Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, Cilt:14, 2019, (Bütçe Öncelikleri), s. 2.

katma değerine yönelik bu yeniden yönelimin bir sonucu olarak 2021-2027 uzun vadeli bütçesinin yüzde 31,9'u araştırma, eğitim ve sınır koruma gibi yeni ve güçlü öncelikler için ayrılmıştır. Bu pay, Yeni Nesil AB programının finansmanı dikkate alındığında yüzde 50'nin üzerine çıkmaktadır. Ekonomik, sosyal ve bölgesel kaynaşmaya ayrılan pay yüzde 30,5'tir. Bütçenin yüzde 30,9'u ise ortak tarım politikasına ayrılmıştır. Söz konusu politikalar yeşil ve dijital geçişleri desteklemek amacıyla önemli ölçüde modernize edilmiştir¹²⁸. Ayrıca 2021-2027 çok yıllık bütçesi, ana politika alanlarının bu ölçüde yakınsadığı ilk uzun vadeli bütçedir.

Şekil 1: Ana Politika Alanlarının Çok Yıllı Mali Çerçevelerdeki Payı



* Tophuluğun 01.01.1995 tarihinde yapılması planlanan Avusturya, Finlandiya ve İsveç'i kapsayacak şekilde dördüncüsü gerçekleşecek genişlemesi yaklaştıkça mali perspektifi ayarlamak zorunlu hale gelmiş, bu doğrultuda 1995–1999 mali perspektifi için düzeltilmiş bir çerçeve üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Bu yeni finansal perspektif, Aralık 1992'de Edinburgh Avrupa Konseyi'nde oluşturulan 1993-1999 çok yıllık finansal perspektifin yerini almıştır.

Kaynak: European Commission, “The 2021-2027 EU budget – What’s new?”, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/whats-new_en, (10.12.2021).

¹²⁸ European Commission, “The EU’s 2021-2027 Long-Term Budget & NextGenerationEU Facts and Figures”, 29.04.2021, https://www.redpoliticaside.es/system/files/repositorio-archivos/2021-2027%20long-term%20budget-NextGeneration_EUKV0221232ENN.en_.pdf, (10.02.2022), s. 10.

B. Kurtarma Planı Olarak Yeni Nesil Avrupa Birliği Programı

Avrupa Komisyonu tarafından 02.05.2018 tarihinde gelecek uzun vadeli bütçe programının sunulmasının ardından korona virüsün sebebiyet verdiği global kriz sonucunda geçici bir kurtarma aracı olarak 27.05.2020 tarihinde NextGenerationEU (Yeni Nesil Avrupa Birliği) programı önerilmiştir. Bu program için ayrılan bütçe; üye devletlere yatırım ve reformlar aracılığıyla destek, Birlik ekonomisini özel yatırımları teşvik yoluyla güçlendirme, global krizden çıkarılan dersleri ele alma ve Tek Pazarı daha güçlü ve dayanıklı kılma noktalarında harcanması üzerine inşa edilmektedir.

Kurtarma politikasıyla asıl amaçlanan, söz konusu krizden önceki statükoya yeniden gelmek değil, katlanılan kısa vadeli hasarı uzun vadeli gelecek için AB programları aracılığıyla yatırım yoluyla onarmak olmuştur. Kurtarma politikası adı altında Avrupa Yeşil Anlaşması dahilinde hedefler belirlenmiş, Tek Pazarın güçlendirilmesi ve dijital çağı yakalaması amaçlanmış ve herkes için adil ve kapsayıcı iyileşme başlığı altında Kısa Vadeli Avrupa İşsizlik Reasürans Planı¹²⁹ ile Dijital Eğitim Eylem Planı¹³⁰ gibi programlara ek olarak ReactEU, InvestEU, Adil Geçiş Fonu ve RescEU programlarına tahsis edilmek üzere kaynak ayrılmıştır. Ayrıca vergi kaçakçılığına karşı mücadelede yol almaya ve işçi ve emek lehine adil asgari ücretler ve bağlayıcı ücret şeffaflığı önlemleri alınmaya çalışılmaktadır¹³¹.

Yeni Nesil AB programına sağlanan fonların yüzde 80'den fazlasının, üye devletlerde kriz etkisinin ve dayanıklılık ihtiyaçlarının en yüksek olduğu yerlerde yoğunlaşan kamu yatırımlarını ve yapısal reformları desteklemek için kullanılması planlanmıştır. Ekonomiyi canlandırmak ve 5G'den yapay zekaya, temiz hidrojen den yenilenebilir enerjiye kadar kilit sektörler ve teknolojilere özel yatırımların önderlik

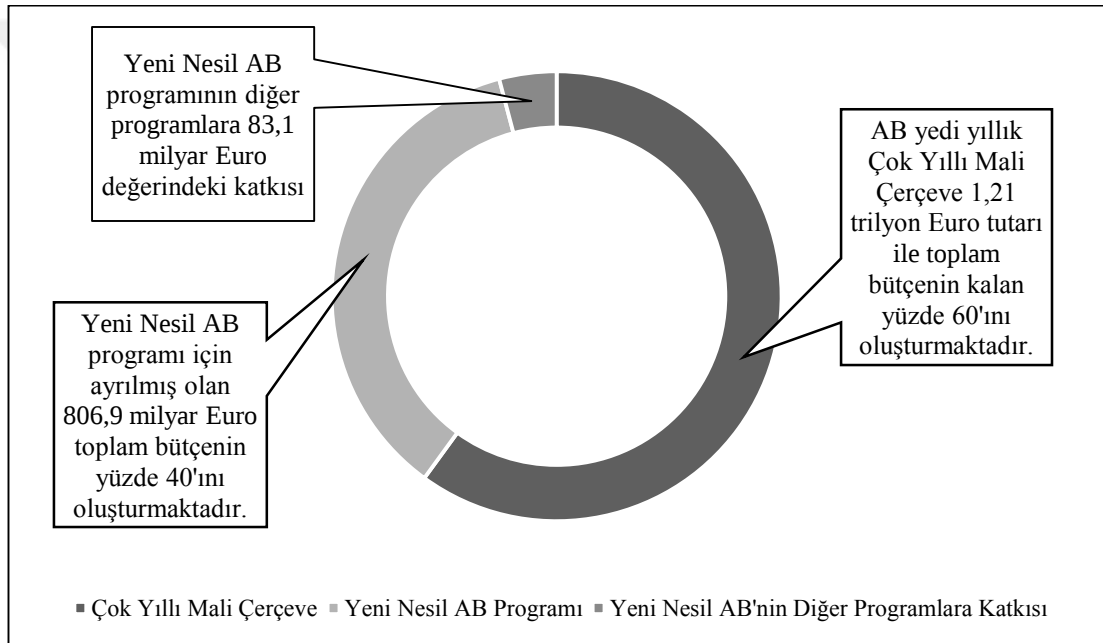
¹²⁹ Avrupa Komisyonu'nun belirttiği üzere üye devletler tarafından finanse edilen bu proje, ulusal işsizlik yardımları için bir "reasürans fonu" görevi görmekte ve bir dış ekonomik şokla yüzleşen Birlik ülkelerinin işsizlik planlarına mali destek sağlama görevi üstlenmektedir. Avrupa Komisyonu tarafından 2017 yılının Mayıs ayında önerilmiş olan bu planda mantık, işsizlik sigorta sistemlerine katkı sağlamak suretiyle kamu maliyesi ve gelecekteki harcamalar üzerinde işsizliğin baskısını düşürerek belirli muhtemel riskleri toplu olarak garanti altına almaktır.

¹³⁰ Yüksek performanslı bir dijital eğitim ekosisteminin gelişimini teşvik ve dijital dönüşüm için dijital becerilerin ve yeterliliklerin geliştirilmesi gibi iki öncelikli hedefi Dijital Eğitim Eylem Planı (2021-2027), AB Üye Devletlerinin eğitim ve öğretim sistemlerinin dijital çağa sürdürülebilir ve etkin bir şekilde uyarlanmasını desteklemek için yenilenmiş bir AB politika girişimidir.

¹³¹ European Commission, "Europe's moment: Repair and prepare for the next generation", **Press Release**, 27.05.2020, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_940, (10.01.2022).

ettiği bir toparlanmanın koşullarını yaratmak için söz konusu acil eylem planı Avrupa için bir gereklilik halini almıştır. Hedeflere ulaşma yolunda birçok farklı araç kullanılacak olan bu stratejide Avrupa'nın hayatta kalma ve gelecekteki krizlerin üstesinden gelme yeteneğini güçlendiren kilit programlar için hedeflenen takviyenin sağlanması izlenecek yegane yol olmaktadır. Kurtarma planının başarısı, yalnızca ölçeğine ve hırsına değil, aynı zamanda eylemin hızına ve gelişmeler ışığında müdahaleyi ayarlama yeteneğine de bağlı olacaktır¹³².

Şekil 2: 2021-2027 Dönemi Avrupa Birliği Genel Bütçesi



Kaynak: European Commission, “The 2021-2027 EU budget – What’s new?”, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/whats-new_en, (10.12.2021).

10.11.2020 tarihinde Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Komisyonu, Yeni Nesil AB programı ve bir sonraki ÇYMÇ üzerinde anlaşmaya varmıştır. AB bütçesiyle şimdiye kadar finanse edilen en büyük paket olan 2021-2027 çok yıllık bütçenin bir kısmı Yeni Nesil AB programına ayrılmıştır.

¹³² Pilar Mas Rodriguez, **The EU Budget: The New MFF and the Recovery Instrument: Next Generation EU**, Instituto Español de Analistas Financieros, 2021, ss. 175-185.

2021-2023 yılları arasında AB'nin uzun vadeli bütçesinden kanalize edilecek olan 806,9 milyar Euro tutarındaki Yeni Nesil AB programı için ayrılan bütçe, çeşitli programlara yatırılmakta ve 338 milyar Euro tutarında cari hibe ve 385,8 milyar Euro tutarında krediler aracılığıyla AB ülkelerine ve yararlanıcılara dağıtılmaktadır. Programdan sağlanan fonlar büyük oranda AB'nin mevcut krizden daha dayanıklı ve güçlü çıkması için projede kilit rol oynayan Kurtarma ve Dayanıklılık Programı'na¹³³ ayrılmıştır.

Daha dirençli bir Avrupa'nın yeniden inşası yolunda güçlü bir basamak olarak görülmekte olan bu planın başarısına, AB toparlanma sürecini güçlü bir şekilde geçirmek adına ciddi şekilde önem verilmektedir.

II. AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİNİN FİNANSMANI

Mali perspektifler ile yürütülen ve düzenlenen AB bütçesinin gelirlerini, AB üyesi ülkelerin ulusal otoriteleri tarafından verilen herhangi bir karara gerek duyulmadan direkt olarak AB'ye akışı sağlanan öz kaynaklar ile diğer gelirler oluşturmaktadır.

AB bütçesi, finansmanın sağlanması adına sürekli bir dönüşüm içindedir. Bu dönüşüm süreci, mevcut öz kaynakların yanı sıra muhtemel yeni kaynakların değerlendirilmesini ve uygulanmasını gerektirmektedir.

A. Mevcut Öz kaynaklar Sistemi ve KDV'nin Rolü

AB ile üye ülkeler arasındaki en büyük farklardan biri finansman noktasında ortaya çıkmaktadır. Üye devletlerin mali katkılarının Toplulukların öz kaynaklarıyla değiştirilmesine ilişkin 21.04.1970 tarih ve 70/243 sayılı Konsey Kararı, Komisyonun tamamen üye devletlerin mali katkılarına güvenmek yerine AB bütçesini finanse etmek için kendi kaynaklarını toplamaya başlamasını sağlamıştır.

¹³³ Amacı korona virüs pandemisinin ekonomik ve sosyal etkisini azaltmak ve Avrupa ekonomilerini ve toplumlarını yeşil ve dijital geçişlerin zorluklarına ve fırsatlarına daha sürdürülebilir, dayanıklı ve daha hazırlıklı hale getirmek olan Kurtarma ve Dayanıklılık Programı, Yeni Nesil AB'nin merkezinde bulunmakta ve üye devletlerce üstlenilen reformları ve yatırımları desteklemek için 2021-2027 ÇYMÇ çerçevesinde Avrupa Komisyonu'nun açıkladığı verilere göre 385,8 milyar Euro kredi tutarı ve 338 milyar Euro hibe tutarı ile toplamda 723,8 milyar Euro sağlamaktadır.

Ulusal hükümetler görevlerini finanse etmek için gerekli olan hasılatı elde etmek için vergi almaktayken, herhangi bir mali egemenlikten yoksun olan Birlik, antlaşmaların mali hükümlerinde ele alınan öz kaynaklar olarak tanımladığı yolla hasılat sağlamaktadır. Bunun dayanağı Avrupa Birliğinin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 311. maddesidir¹³⁴. Söz konusu hüküm AB finansmanına ve doğal olarak da öz kaynaklara ilişkin temel ilkeleri tanımlamaktadır. İlgili maddede geçen *“Diğer gelirlere hanel getirmeksizin, bütçe tamamen öz kaynaklardan finanse edilecektir”* hükmü ile genel bütçenin hasılatının öz kaynaklar ve diğer gelirlerden elde edildiği söylenebilmektedir. Bunun yanında *“Bu karar üye devletler tarafından kendi anayasal gerekliliklerine uygun olarak onaylanıncaya kadar yürürlüğe girmeyecektir”* hükmü ile vergi konularında ulusal egemenlik korunmaktadır.

Giderlerin gelirlerle eşleştirilmesi gerektiği ilkesine dayanan AB bütçesinin öz kaynaklar sistemini yorumlamak ve bu sistemde reformlar yapmak bir takım değerlendirme kriterlerini gerektirmektedir¹³⁵:

- i. Bütçe Kriterleri: Yeterli ve istikrarlı AB finansmanı ve bütçe disiplini sağlanmasını gerektirmektedir.
- ii. Entegrasyon Kriterleri: Öz kaynaklar mali özerklik, şeffaflık ve AB politikalarıyla bağlantılı olmalıdır. Entegrasyon kriterlerinin bir diğer önemli yönü, mal ve hizmetlerin sağlanmasında mali eşdeğerlik ilkesidir. Bu ilke, belirli harcama programlarından ilk başta yararlananların aynı zamanda bunları finanse edenlerin olması gerektiğini ifade etmektedir.

¹³⁴ Avrupa Birliğinin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 311. maddesi şu şekildedir: *“Birlik, hedeflerine ulaşmak ve politikalarını gerçekleştirmek için gerekli araçları kendisine sağlayacaktır. Diğer gelirlere hanel getirmeksizin, bütçe tamamen öz kaynaklardan finanse edilecektir. Konsey, özel bir yasama usulü uyarınca hareket ederek, oybirliğiyle ve Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra, Birliğin öz kaynaklar sistemine ilişkin hükümleri belirleyen kararı kabul eder. Bu bağlamda, yeni öz kaynaklar kategorileri oluşturabilir veya mevcut bir kategoriyi kaldırabilir. Bu karar Üye Devletler tarafından kendi anayasal gerekliliklerine uygun olarak onaylanıncaya kadar yürürlüğe girmeyecektir.*

Konsey, özel bir yasama usulüne uygun olarak tüzükler vasıtasıyla hareket ederek, üçüncü fıkra esas alınarak alınan kararda öngörüldüğü ölçüde Birliğin öz kaynaklar sistemi için uygulama önlemlerini belirler. Konsey, Avrupa Parlamentosu'nun onayını aldıktan sonra hareket eder.”

¹³⁵ European Commission, “Financing the EU Budget: Report on the Operation of the Own Resources System”, 27.10.2011, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011-SC0876R\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011-SC0876R(01)&from=EN), (11.01.2022), s. 13.

- iii. Verimlilik Kriterleri: Dışsalılıkların içselleştirilmesini, yetki ikamesi ilkesinin¹³⁶ uygulanmasını ve işletme maliyetlerinin sınırlandırılmasını içermektedir.
- iv. Eşitlik Kriterleri: Üye devletler düzeyinde adaletin yanı sıra vergi mükellefleri için yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasını içermektedir.

2021-2027 dönemi AB bütçesi için mevcut olan ve üç ana başlık altında toplanan öz kaynaklara ek olarak geri dönüştürülmemiş plastik ambalaj atığına dayalı bir katkı olan yeni bir öz kaynak tanıtılmıştır. Böylece gümrük vergileri, KDV'ye dayalı öz kaynaklar ve GSMH bazlı öz kaynakların yanına plastik öz kaynağı da eklenmiştir. Bu öz kaynaklara ek olarak pay yüzdesi oldukça düşük olan diğer gelirler ile düzeltme mekanizmasına finansman kaynakları olarak yer verilmektedir.

1. Gümrük Vergilerine Dayalı Öz Kaynak

Doğrudan bir gelir kaynağı özelliğine sahip olan gümrük vergileri, geleneksel öz kaynaklar olarak da isimlendirilmekte ve direkt olarak AB mevzuatından kaynaklanmaktadır. Geleneksel öz kaynaklar son mali perspektife kadar şeker vergilerini de kapsamış ancak 2017 yılında şeker vergilerinin kaldırılması ile gümrük vergileri bütçenin tek geleneksel öz kaynağı haline gelmiştir. Genellikle gümrük birliğinin işleyişinden ve ortak dış ticaret politikalarından doğal olarak ortaya çıktığı kabul edilmektedir.

Geleneksel öz kaynak olarak gümrük vergileri 2020/2053 sayılı ve 14.12.2014 tarihli Konsey Kararı'nın ikinci maddesinde belirtilmiştir. Üye Devletlerin 26.05.2014 tarihli ve 609/2014 sayılı geleneksel, KDV ve GSMH'ye dayalı öz kaynakların kullanıma sunulmasına ilişkin yöntemler ve prosedürler ve nakit gereksinimleri karşılamaya yönelik önlemler hakkında Konsey Tüzüğü'ne dayanarak AB adına tahsilatını gerçekleştirdiği gümrük vergileri, AB'nin doğrudan kendi mevzuatından kaynaklanan net gelirleri olarak kabul edilmektedir. 2020/2053 sayılı Öz Kaynaklar Kararı'nın dokuzuncu maddesine göre üye ülkeler bunların belirlenmesinden,

¹³⁶ Yetki ikamesi ilkesi, AB'nin münhasır yetkiye sahip olmadığı alanlarda üye devletlerin karar alma ve eylemde bulunma kabiliyetini korumaya çalışmakta ve bir eylemin hedeflerine üye devletler tarafından yeterince ulaşılamaması durumunda Birliğin müdahalesine izin vermektedir.

raporlanmasından, geri alınmasından ve Avrupa Komisyonu'na sunulmasından sorumlu tutulmaktadır.

2021-2027 son mali perspektif döneminde tahsilat maliyetlerini karşılaması ve ödenmesi gereken miktarların özenli bir şekilde tahsil edilmesini sağlamak için bir teşvik görevi görmesi sebebiyle üye ülkeler, toplamakla yükümlü olduğu gümrük vergilerinin yalnızca yüzde 25'ini elinde tutmaktadır. Üye devletler, gümrük vergilerinin tahsilatının mevzuata uygun olarak yapılmasını ve 14.12.2020 tarihli ve 2020/2053 sayılı AB'nin öz kaynaklar sistemine ilişkin Konsey Kararı ile 30.04.2021 tarihli ve 2021/768 sayılı AB öz kaynaklar sistemi için uygulama önlemlerini belirleyen Konsey Tüzüğü'nde belirtilen mali kuralların öz kaynaklarla ilgili önlemlerin uygulanmasını sağlamak için Komisyon ile temas halinde olmakta ve koordinasyonu sağlamaktadır¹³⁷.

2. Gayri Safi Milli Hasılaya Dayalı Öz Kaynak

Ulusal katkı olarak GSMH tabanlı öz kaynaklar, yıllık bütçede mutabık olunan harcamaların bütçe tarafından yeterince karşılanmasını sağlamakta ve bu yönüyle öz kaynaklar sisteminin temel unsuru olma özelliği göstermektedir. Bu kaynağa, bütün üye devletlerin GSMH'lerinin toplamına, diğer bütün gelirlerin toplamı doğrultusunda, bütçe prosedürüne uygun olarak belirlenecek bir oranın uygulanması yoluyla ulaşılmaktadır. GSMH tabanlı öz kaynak, herhangi bir mali yılda gümrük vergileri ve KDV payına dayalı kaynak toplamını aşan Birlik harcamalarını karşılamak amacıyla kullanıldığından dolayı yıllara göre değişen miktarlarda toplanmakta ve GSMH uygulama oranı da bu miktara göre belirlenmektedir¹³⁸. Böylece, AB bütçesinin her an dengede olması sağlanmaktadır¹³⁹. 2021-2027 döneminde 2018/0135 sayılı AB'nin öz kaynaklar sistemine ilişkin Konsey Kararı önerisi sonucunda varılan

¹³⁷ European Commission, "Custom Duties", https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/customs-duties_en, (10.01.2022).

¹³⁸ Her üye devletin piyasa fiyatlarındaki GSMH'si, bir "toplam ekonomiyi" (bir bölge, ülke veya ülkeler grubu) tanımlamak için kullanılan uluslararası uyumlu bir muhasebe çerçevesi olan Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi'ne (ESA 2010) göre tanımlanmaktadır. ESA 2010, bir ekonominin sistematik ve ayrıntılı bir tanımı için uluslararası olarak uyumlu olan en yeni AB muhasebe çerçevesidir.

¹³⁹ Güvenç, s. 519.

2020/2053 sayılı Öz Kaynaklar Kararı'na göre tahsis edilen toplam öz kaynakların miktarı AB GSMH'nin yüzde 1,40'ını aşamamaktadır.

GSMH'ye dayalı öz kaynak, üzerinde anlaşmaya varılan harcamaların tam olarak finanse edilmesini sağlamak için sistemin “artık” temel taşı olarak kurulmuştur. Fakat dengeleyici bir kaynak olarak tasarlanmış olan GSMH bazlı öz kaynaklar bu özelliğine rağmen zamanla AB bütçesinin en büyük gelir kaynağı ve en baskın bileşeni haline gelmiştir¹⁴⁰. AB bütçe gelirinin yüzde 70'inden fazlasını oluşturmakta olan bu öz kaynak türü; istikrar ve yeterlilik sağlamakta ancak baskınlığı, AB bütçesine ulusal katkıların sadece bir maliyet faktörü olduğu algısını sürdürmektedir. Fakat diğer yandan Avrupa Komisyonu GSMH bazlı öz kaynakların bütçe istikrarı ve yeterliliğini sağlama yolundaki rolüne önem vermektedir. Ancak yine de payının azaltılması adına ve üye devletler arasında adil bir yük paylaşımını sağlama gayesiyle yeni öz kaynaklara dair görüş ve teklifler gündeme alınmaktadır. Buradan hareketle GSMH bazlı öz kaynakların bütçe gelirlerinin büyük bir bölümünü değil, tekrar bütçenin dengeleyici kaynağı rolünü yerine getirmesi planlanmaktadır.

AB söz konusu öz kaynağı mevcut politikalarına ilişkin bir finansal araç olarak görmektedir¹⁴¹. Dolayısıyla bu aracı ve birleştirilmiş ortak öncelikleri güvence altında tutmak adına GSMH bazlı öz kaynaklardan elde edilen hasılatın payının azaltılarak yerine yeni öz kaynaklardan hasılat sağlama niyeti mevcuttur. Çünkü e-ticaretin hızla yaygınlaşması, maddi olmayan varlıkların artan ağırlığı ve yabancı sermaye yatırımlarındaki büyük ve hızlı dalgalanmalar bu kaynağın kesin olarak ölçülmesi noktasında önemli zorluklar oluşturmaktadır.

3. Plastik Ambalaj Atıklarına Dayalı Öz Kaynak

Yasal dayanağını 20.12.1994 tarih ve 94/62/EC sayılı ambalaj ve ambalaj atıkları hakkında Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Direktifi ile uygulanmasını sağlayan 17.04.2019 tarih ve 2019/665 sayılı Komisyon Uygulama Kararı'nın

¹⁴⁰ Christos Kotsogiannis, “European Union and own revenue resources : (brief) lessons from fiscally decentralized economies”, **The future of EU-finances**, Brussels Symposium on the The Future of EU Finances, Brüksel, 2016, s. 55.

¹⁴¹ Marketa Mlcuchova, **Policy paper: The future of EU Finances: New Own Resources**, EUROPEUM Institute for European Policy, 2019, s. 4.

oluşturduğu plastik ambalaj atıklarına dayalı öz kaynaklar, AB bütçesi için yeni bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. 01.01.2021 tarihinden itibaren yürürlüktedir ve geri dönüştürülmemiş plastik ambalaj atığı miktarına dayalı ulusal bir katkıdan oluşmaktadır. AB politikalarıyla yakından bağlantılı olan plastik ambalaj atığına bağlı öz kaynakların iki ana amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki mali kaygılardan yola çıkarak AB bütçesine yeni bir gelir akışı eklemektir. Diğeri ise üye devletlerin ambalaj atıklarını azaltmak ve Avrupa Plastik Stratejisini¹⁴² uygulayarak Avrupa'nın döngüsel ekonomiye geçişini teşvik etmektir. Bu durum üye devletlere, ikame ilkesi doğrultusunda plastik ambalaj atıkları kirliliğini azaltmak için en uygun politikaları belirleme olanağını da bırakmaktadır.

Refah ve gelir seviyesi nispeten daha düşük olan üye devletlerin aşırı katkılarından kaçınacak bir mekanizma ile geri dönüştürülmeyen plastik ambalaj atıklarının ağırlığına kilogram başına 0,80 Euro tutarında tek tip bir çağrı ücreti uygulanmaktadır.

4. Diğer Gelirler

AB personel ücretlerinden, vergi ve kesintilerden elde edilen gelirleri, çalışanların emeklilik fonuna katkıları, kurumların çoğunlukla banka faizleri gibi idari işlemlerinden kaynaklanan gelirleri, AB üyesi olmayan ülkelerden belirli programlara yapılan katkıları ve bir önceki yıla ait bütçe fazlalıklarını içermektedir. Bir önceki yılın bütçe bakiyesi, bütçe tahminlerine kıyasla genellikle pozitif olduğundan yıl sonunda genellikle fazlalık meydana gelmektedir. Pozitif olarak oluşan bu fark, bir sonraki yıl azaltılmış katkılar şeklinde üye devletlere iade edilmektedir. Ayrıca rekabet kurallarını ihlal eden şirketlere verilen para cezalarından elde edilen gelirler de diğer gelirlerden sayılmaktadır¹⁴³. Ek olarak Komisyon tarafından sübvansiyonlar, hediyeler ve vakıflar

¹⁴² AB'nin döngüsel ekonomi eylem planının bir parçası olan Avrupa Plastik Stratejisi, AB'de plastik ürünlerin tasarlanma, üretilme, kullanılma ve geri dönüştürülme şeklini değiştirme yoluyla çevreyi korumayı ve deniz çöpünü, sera gazı emisyonlarını ve ithal fosil yakıtlara olan bağımlılığı azaltmayı amaçlamaktadır. Ayrıca plastikler için daha sürdürülebilir ve daha güvenli tüketim ve üretim modellerini desteklemektedir. Bu strateji Avrupa'nın karbon nötr ve döngüsel ekonomiye geçişinin önemli bir unsuru olmakta ve kalkınma hedeflerine, Paris İklim Anlaşması hedeflerine ve AB'nin sanayi politikası hedeflerine ulaşılmasına katkıda bulunacaktır.

¹⁴³ Patrick Malone ve Philip O'Connell, **The European Union Budget: Member State Contributions and Expenditures**, Public Policy.IE, 2019, s. 2.

ve miras yoluyla yapılan aktarımlar da dahil olmak üzere AB'ye yapılan her türlü bağışı kabul edilebilmekte veya reddedebilmekte olduğundan bu kapsam dahilinde bağışlar da diğer gelirlere dahil olmaktadır.

Öz kaynaklardan elde edilen hasılatın içindeki payı oldukça düşük seviyelerde izlediğinden diğer gelirler çoğu zaman görmezden gelinmektedir.

5. Düzeltme Mekanizması

Öz kaynaklar sistemi aynı zamanda üye devletlerin katkıları arasındaki bütçe dengesizliklerini düzeltmeyi amaçlamaktadır. 1984 yılında Fontainebleau Komisyon zirvesinde kararlaştırılan "İngiltere indirimi", Birleşik Krallığın katkısını azaltmış ve indirimden yararlanan Almanya, Hollanda, Avusturya ve İsveç dışındaki diğer tüm üye devletler tarafından eşit paylarla meydana gelen açık finanse edilmiştir. Birleşik Krallık için indirim artık geçerli olmasa da, toplu ödeme düzeltmeleri 2021-2027 döneminde Danimarka, Almanya, Hollanda, Avusturya ve İsveç'e fayda sağlamaya devam edecektir.

6. Katma Değer Vergisine Dayalı Öz Kaynak

KDV'nin AB'de uyumlaştırılmış olan en önemli ve ilk vergi olması bu verginin bütçe için doğal bir gelir kaynağı olarak görülmesine sebep olmuştur. AB vergi uyumlaştırması sürecinde önemli bir yere sahip olan KDV'ye ilişkin 77/388/EEC sayılı Altıncı Direktif, 70/243 sayılı öz kaynaklar hakkındaki Konsey Kararı'nda değinilen KDV'nin, ithalat ve tarım vergileri üzerindeki gümrük vergilerinin yanında öz kaynak olarak kullanılması mevzusunu mümkün ve mantıklı kılmıştır. Bu doğrultuda 1979 yılından itibaren KDV bazlı öz kaynakların bütçe finansmanı içinde yerini aldığı görülmektedir.

Mevcut öz kaynakları modernize etme ve yeni öz kaynaklar benimseme noktasında Komisyon tarafından çalışmalar sürdürülmüş ve sürdürülmeye devam etmektedir. 2021-2027 uzun vadeli bütçesi ve sonrası için de her üyenin KDV bazlı katkısını hesaplamak için çağrı oranını uyguladığı KDV tabanı uyumlu hale getirilmiştir. KDV'den tahakkuk eden öz kaynakların toplanması için kesin tek tip

düzenlemeler hakkında 29.05.1989 tarih ve 1553/89 sayılı Konsey Tüzüğü'nde belirlenen uyumlaştırılmış KDV matrahını hesaplamak için kullanılan metodolojiye göre belirli bir takvim yılı için KDV kaynakları matrahı, bir üye ülke tarafından ilgili yıl elde edilen net KDV gelirinin aynı yılda uygulanan KDV oranına bölünmesi yoluyla hesaplanmaktadır. Fakat birden fazla oranın mevcudiyeti durumunda KDV matrahı, tahsil edilen toplam net KDV gelirinin o ülkenin KDV'sinin ağırlıklı ortalama oranına bölünmesiyle bulunmaktadır. Bu durum, bir çok unsura sahip olan ve yine tüzüğün dördüncü maddesinde belirtilen ağırlıklı ortalama oranının hesaplanmasını gerektirmiştir.

Yeni çok yıllık mali plan kapsamında idari yükü azaltma ve daha modern bir yapıya ulaşma adına KDV temelli öz kaynaklar basitleştirilmiştir. KDV matrahının sadece bazı durumlarda bölgesel kapsam ve KDV direktifinin ihlalleri için düzeltilmesi ve yeni çok yıllık bütçe dönemi boyunca 2016 yılına ait ağırlıklı ortalama KDV oranının uygulanması yoluyla bu basitleştirme çalışması gerçekleştirilmiştir¹⁴⁴.

KDV bazlı öz kaynaklardan kaynaklanan maddi yükün daha adil bir biçimde paylaşılması amacıyla getirilen KDV matrahlarının sınırlandırılması, bu kaynağın diğerlerine kıyasla gerileyici bir karaktere bürünmesini sağlamıştır. Söz konusu regresif yönünün kısıtlanması amacıyla her ülkenin KDV matrahı, GSMH tabanının yüzde 50'si ile sınırlandırılmaktadır. Ayrıca yeni çok yıllık bütçe dönemi için her üyenin KDV matrahına yüzde 0,3'lük tek tip çağrı oranı uygulanmaktadır.

Öz kaynağın hesaplanacağı KDV matrahının GSMH tabanının yüzde 50'sini aşamamasının, KDV matrahının milli gelire oranı yüzde 50'yi aşan ülkeler lehine olduğu söylenebilmektedir. Bu kural, refah seviyesi bakımından daha geride bulunan ülkelerde¹⁴⁵ tüketim harcama oranlarının GSMH içindeki payının yüksek olması ve böylece KDV hasılatlarının yükselmesi sebebiyle AB bütçesine yapacakları aktarımların, refah düzeyi daha iyi olan üyelerin katkılarından daha fazla olmasını önlemek için uygulanmaktadır¹⁴⁶. Tüketim harcama oranları yüksek seviyelerde olan ve aynı zamanda yüksek KDV matrahı elde eden ülkeler için bu düzenleme, AB

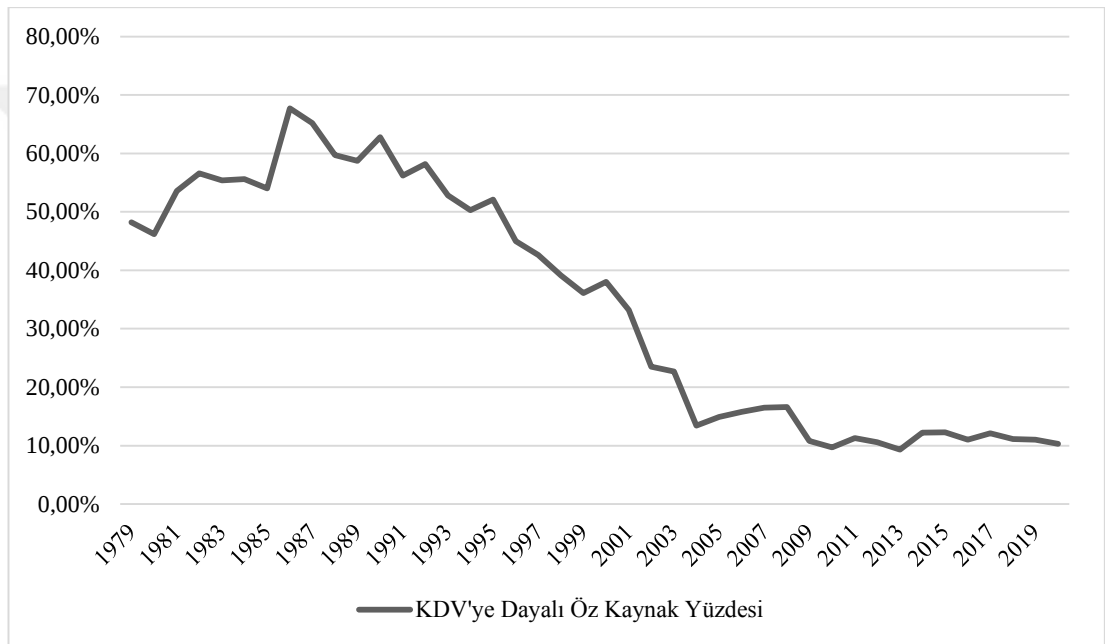
¹⁴⁴ European Commission, "Value-added Tax", https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_en, (08.01.2022).

¹⁴⁵ 2018 yılında Hırvatistan, Kıbrıs, Lüksemburg ve Malta olmak üzere dört üye devlet, bu yüzde 50'lik üst sınırdan yararlanmış ve bu ülkelerin KDV'ye dayalı katkılarında azalma gerçekleşmiştir.

¹⁴⁶ Nagihan Oktayer Işıklar, "Avrupa Birliği Ekonomik Ve Mali Yapısı", http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/abekonomilvemaliyapisi.pdf, (07.01.2022), s. 154.

bütçesine yapılan KDV öz kaynak aktarımlarının bu ülkeler için sınırlı kalmasını sağlamaktadır. Öte yandan bu öz kaynaklar, tasarruf seviyesi yüksek ülkeler için de avantajlı bir durum sağlayabilmektedir. Buradan hareketle KDV temelli öz kaynakların bütçe içindeki payı, meydana gelen adaletsizliklerin önlenmesi adına ve dolaylı yoldan vergi adaletini yaralayan bir sistemi desteklediği için zaman içinde düşürülmüştür.

Şekil 3: AB Bütçesinde KDV'ye Dayalı Öz Kaynakların Payı



Kaynak: European Commission Directorate-General for Budget, “EU Budget 2008: Financial Report”, **Publications Office**, 01.10.2009, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/62b35296-3e41-4ebc-8f4e-eeba29b71657/language-en/format-PDF/source-207987490%20EU%20Budget%202008>, (05.01.2022), ss. 86-88; European Commission(a), “EU spending and revenue - Data 2000-2020 with retro-active impact of the 2014 own resources decision”, 15.06.2021, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/spending-and-revenue_en, (09.01.2022).

Öz kaynaklar sisteminin uygulanmaya başlamasından günümüze kadar geçen sürecin özellikle ilk yarısında KDV'ye dayalı öz kaynakların toplam bütçe içindeki payı oldukça yüksek olmuştur. Özellikle seksenli yıllarda AB bütçesi gelirlerinin

yaklaşık yüzde 70'e varan payını oluşturmuştur. Bu oran, yıllar geçtikçe ana gelir kaynağı olarak KDV bazlı öz kaynağın yerini GSMH'ye dayalı öz kaynağın almasıyla beraber düşmüştür. Son yıllarda ise yeni öz kaynak önerileri ve uygulamalarıyla bu oran yüzde 10 seviyelerine kadar düşüş yaşamıştır. Özellikle uyumlaştırma çabalarının yoğun olduğu ve AB pazarı ve bütünleşme çalışmalarının şiddetli olduğu dönemlerde AB bütçesi içinde KDV katkısı büyük yer tutmuştur. Önemi tartışılmayacak derecede olan bu öz kaynağın günümüzde bütçe finansmanı içinde oranı oldukça düşse de vazgeçilemeyecek bir öz kaynak olarak konumunu korumaktadır.

KDV'ye dayalı öz kaynak, AB vatandaşlarının bireysel bir ödeme yükümlülüğünden ziyade üye ülkelerin ulusal bir ödeme yükümlülüğünü temsil etmekte yani aslında Avrupalı tüketicilerin KDV ödemeleriyle doğrudan bağlantılı olmamaktadır. Özüde, toplam ulusal tüketime ilişkin uyumlaştırılmış verilerden hesaplanan ve AB'ye taksitler halinde aktarılan tamamen istatistiksel bir yapıya sahiptir ve bu yönüyle öz kaynak görünümündeki bir gelir olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda KDV bazlı öz kaynağın aslında bir ulusal katkı olduğu söylenebilmektedir¹⁴⁷.

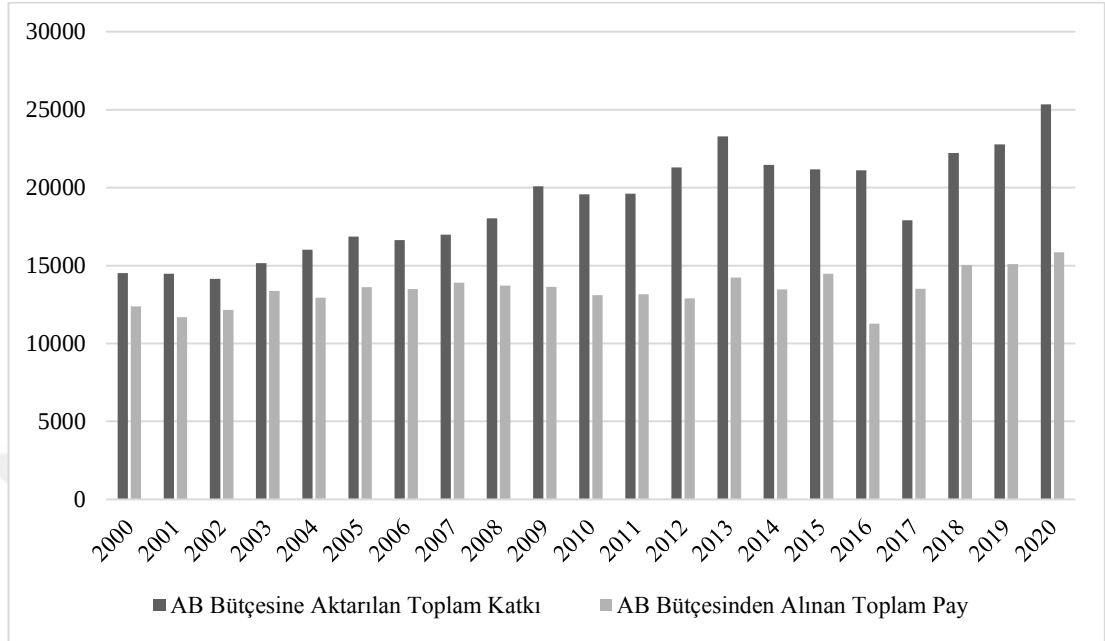
a. Fransa'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü

Ekonomik ve politik olarak en büyük entegrasyon projelerinden olan AB'nin halihazırda ana finansörlerinden biri Fransa'dır. Bu yönüyle Fransa başta bütçe görüşmeleri olmak üzere birçok konuda AB'nin ana aktörlerinden biri konumundadır.

AB bütçe finansmanında önemli bir paya sahip olan Fransa, bütçeye katılım dengesi bakımından uzun yıllardır "net katkıda bulunan" pozisyonundadır. Fransa'nın net katkı sağlayan ülke pozisyonu hiç tersine dönmemiş, aksine sağladığı katkı ve karşılığında aldığı pay arasındaki farkın Şekil 4'te giderek arttığı görülmektedir. Fransa'nın aldığı pay aynı seviyelerde izlerken sağladığı katkı genel olarak yükseliş trendindedir. Bütçeye kaynak sağlama bakımından domine ülkelerden biri olarak Fransa'nın katılım dengesinin, Brexit ile birlikte diğer bir dominant ülkenin kaybının ardından AB bütçesi lehine değişim göstermesi de olasıdır.

¹⁴⁷ Philipp Genschel ve Markus Jachtenfuchs, **The Fiscal Anatomy of a Regulatory Polity: Tax Policy and Multilevel Governance in the EU**, Hertie School of Governance - Working Papers No. 43, 2009, s. 10.

Şekil 4: Fransa'nın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)

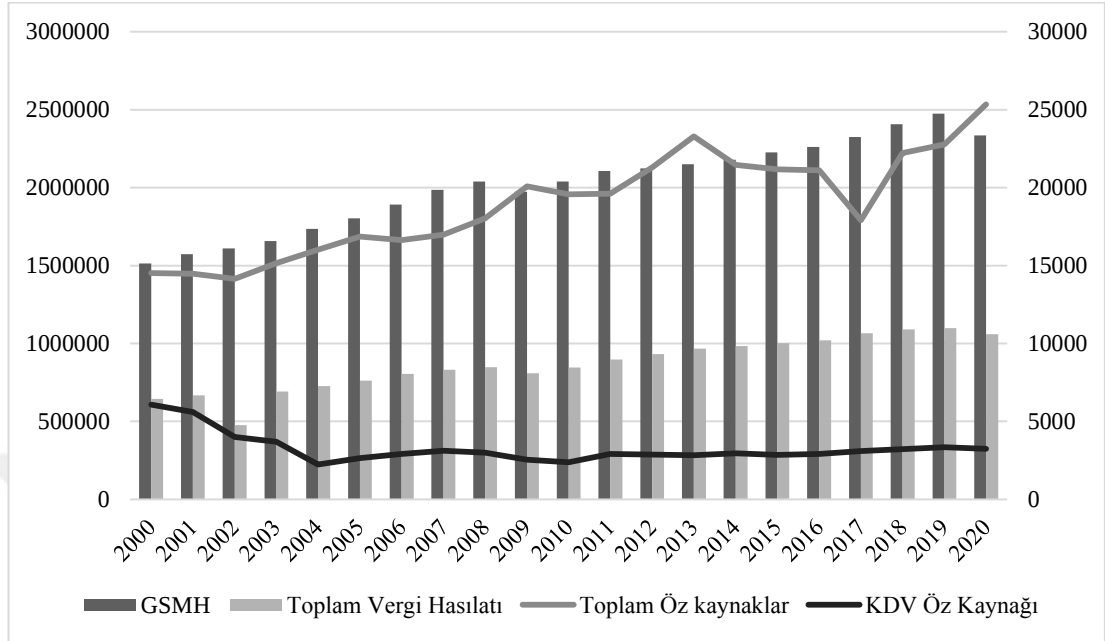


Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Şekil 5'te Fransa'nın GSMH ve toplam vergi hasılatı miktarları istikrarlı olarak yükseldiği görülmektedir. Bu yükselişe toplam katkılar da eşlik etmiştir. Ancak KDV temelli öz kaynaklar miktar bakımından aynı kalarak toplam öz kaynaklar, toplam vergi hasılatı ve GSMH içindeki payı oransal olarak giderek düşmüştür. Bu doğrultuda söylenebilir ki bütçeye yapılan toplam aktarımların yükselişi KDV'den elde edilen kaynaklardan değil, AB bütçesine dahil olan plan ve programlar doğrultusunda harcama gerekliliğinden ve GSMH'nin yükselmesinden kaynaklanmaktadır.

KDV'ye dayalı öz kaynakların toplam bütçe katkıları içindeki payı giderek azalmış, yirmi bir yıl içinde yüzde 42 olan KDV öz kaynağı oranı yüzde 12 seviyesine dek gerilemiştir. Toplam öz kaynaklarda AB ihtiyaçları sebebiyle oluşan dalgalanmalar, AB bütçe katılığının varlığı ve KDV matrahındaki değişim oranının az olması sebebiyle KDV katkıları için miktar bakımından oluşmamıştır.

Şekil 5: Fransa'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)



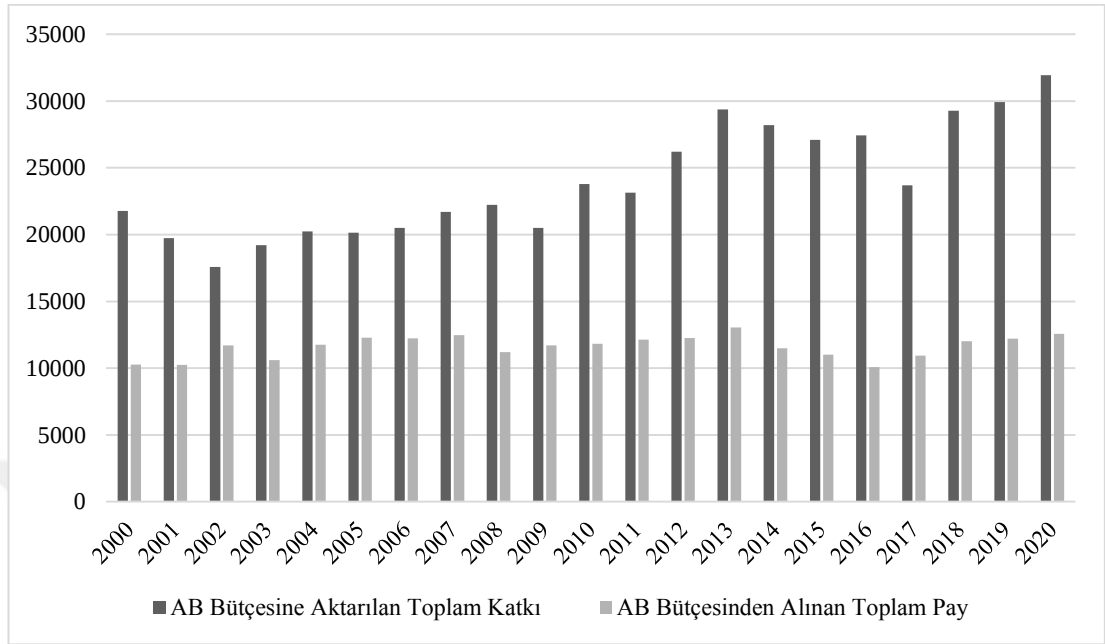
Kaynak: OECD, “Details of Tax Revenue”, 12.01.2022, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVFRA>, (09.01.2022) ve European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Grafikler incelendiğinde AB bütçesi için önemli bir konumda Fransa'nın net katkıda bulunan ülke pozisyonu ve KDV bazlı öz kaynaklarında miktar bakımından dalgalanmaların az oluşu, onun bütçeye katılımında istikrar gösteren bir ülke olmasının göstergesidir.

b. Almanya'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü

Günümüzde AB bütçesinin finansmanının en büyük aktörü olarak öne çıkan Almanya, yine Fransa gibi bütçe görüşmelerinde baskın konumda bulunmaktadır. Bu ülkelerin bütçe üzerindeki baskınlığı bütçenin net katkı sağlayan aktörleri olmalarından ileri gelmektedir. AB bütçe finansmanına katkı sağlama bakımından en domine ülke Almanya'dır.

Şekil 6: Almanya'nın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)

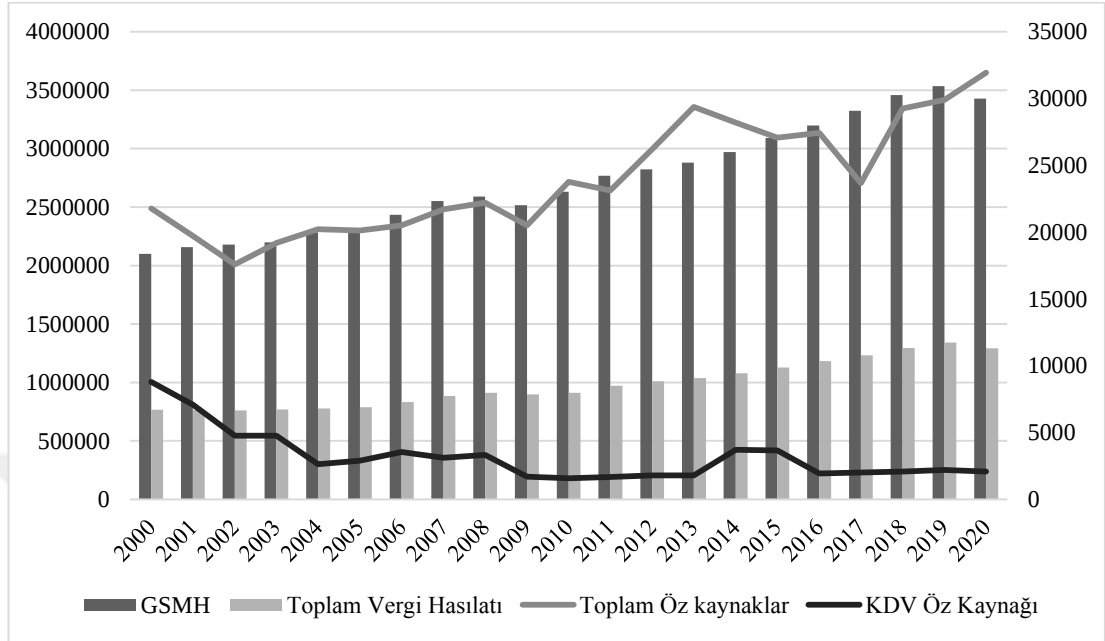


Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Almanya'nın bütçeye yaptığı aktarımlar ile bütçeden aldığı paylar arasındaki makas özellikle AB'nin 2013 yılındaki son genişlemesinin ardından giderek daha da açılmıştır. Yine bu bağlamda domine bir ülke olarak Almanya, Brexit'in parasal olarak üye ülkeler üzerinde oluşturacağı yükü sırtlaması ve nispi olarak daha fazla aktarımda bulunması beklenen başlıca ülke olmaktadır.

Özellikle milenyumun başından itibaren bütçeye katkı sağlama bakımından dominasyonu en yüksek ülkelerden biri olan Almanya'nın toplam vergi hasılatı ile GSMH'sinin istikrarlı bir şekilde yükseldiği görülmektedir. Bütçeye yapılan toplam katkı da doğal olarak bunlarla birlikte yükseliş trendine girmiş fakat dalgalı bir seyir izlemiştir. KDV bazlı kaynakların toplam katkılar içindeki payının oynaklığının sebebi ise Almanya'ya tanınan KDV'ye dayalı öz kaynaklarda indirim olanağıdır.

Şekil 7: Almanya'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)



Kaynak: OECD (2022) ve European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

2001 yılında toplam katkının önceki yıla göre yüzde 25 düşmesi, Almanya'nın düzeltme mekanizması kapsamında Birleşik Krallık indiriminden yararlanmasından ileri gelmektedir. Almanya'yla birlikte aynı yıl uzun dönem bütçesi için Hollanda, Avusturya ve İsveç de bütçeye yapılan toplam aktarımlarda yüzde 25'lik indirimden yararlanmışlardır. Bu ülkelerin seçilmesinin sebebi ise o dönemin bütçe katkısı en yüksek ülkeleri olmasıdır. 2007 yılına dek KDV'ye dayalı katkıların toplam öz kaynaklar içindeki yüzdesi nispeten çok düşük olmasa da 2007-2013 ve 2014-2020 çok yıllık mali planları için standart oranın yüzde 0,3 olmasına rağmen Almanya'ya tanınan yüzde 0,15'lik finansal uygulama oranı, bu dönemlerde KDV bazlı öz kaynakların toplam katkılar içindeki payını düşürmüştür¹⁴⁸.

2000 yılında KDV temelli kaynağın toplam katkı içindeki oranı yüzde 40 düzeyindeyken 2020 yılına gelindiğinde bu oran yüzde 6'ya kadar düşmüştür. KDV'ye

¹⁴⁸ Manuele Citi, "EU Budgetary Politics and the Paradox of Juste Retour", **The New Politics of the European Union Budget**, Nomos, 2017, ss. 5-6.

dayalı öz kaynak katkısı hesaplanırken KDV matrahına standart orana göre yarı yarıya indirilmiş çağrı oranının uygulandığı düşünülecek olursa, bu oranın AB bütçesindeki KDV katkısının oranıyla kıyaslanarak gayet normal olduğu söylenebilmektedir.

Toplam öz kaynaklarda AB ihtiyaçları sebebiyle oluşan dalgalanmalar gibi hareketlenmelerin, gerek katkı bakımından domine ülke olması gerekse düzeltme mekanizması yoluyla indirimli oran uygulanması sebebiyle Alman KDV katkıları için de gerçekleştiği görülmektedir.

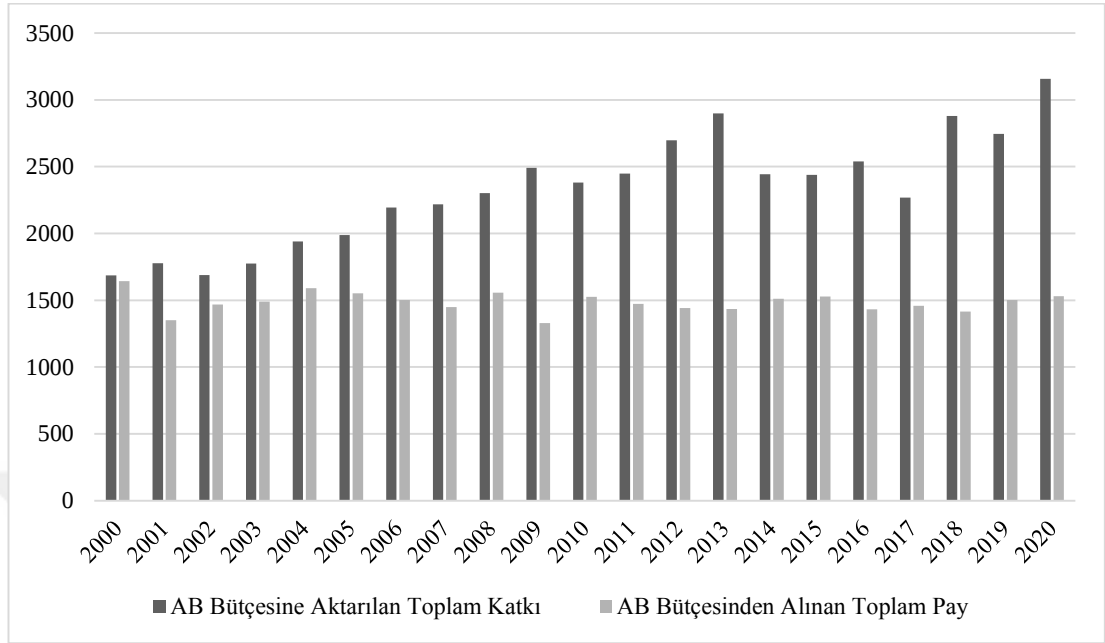
c. Danimarka'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü

Avrupa ülkeleri arasında refah seviyesi bakımından başlarda gelen ve sürdürülen bir ekonomik istikrara sahip olan Danimarka, AB bütçe finansmanında katkı sağlama bakımından Fransa ve Almanya gibi ana finansör olarak yer almasa da AB'nin önde gelen ülkelerinin ardından ekonomik gücüyle orantılı olarak orta seviyede bulunmaktadır. Bütçeye aktarmakta olduğu toplam katkının bütçeden aldığı toplam paydan fazla olduğu dikkate alındığında Danimarka'nın net katkı sağlayan ülke olarak Almanya ve Fransa'nın yanında yerini aldığı söylenebilmektedir.

Şekil 8'e göre 2000 yılında Danimarka'nın aldığı payın yapılan katkıya oranı yüzde 97 seviyelerindeyken bu oran günümüzde, yapılan katkının da zirveye ulaşması sebebiyle yüzde 48 seviyesi ile yarı yarıya düşmüştür. Bu durum, Danimarka'nın geçen zaman içinde AB bütçesi için net katkıda bulunan pozisyonunun gittikçe güçlendiği anlamına gelmektedir. Oransal olarak görülen bu artışta bütçeden alınan payın etkisi yok denecek kadar azdır. Görüldüğü üzere Danimarka'nın bütçeden aldığı katkı son yirmi bir yılda miktar bakımından pek az değişikliğe uğramıştır.

Gelinen noktada net katkıda bulunan ülkelere Fransa'nın pay/katkı oranı yüzde 62 seviyesindeyken Almanya için bu oran yüzde 39 seviyesinde kalmaktadır. Miktar bakımından ve oransal olarak Almanya bütçeye yapılan aktarımda başta gelmekte fakat Fransa miktar olarak Danimarka'dan fazla katkıda bulursa da alınan payın verilen katkıya oranı bakımından Danimarka'nın önde olduğu görülmektedir.

Şekil 8: Danimarka'nın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)

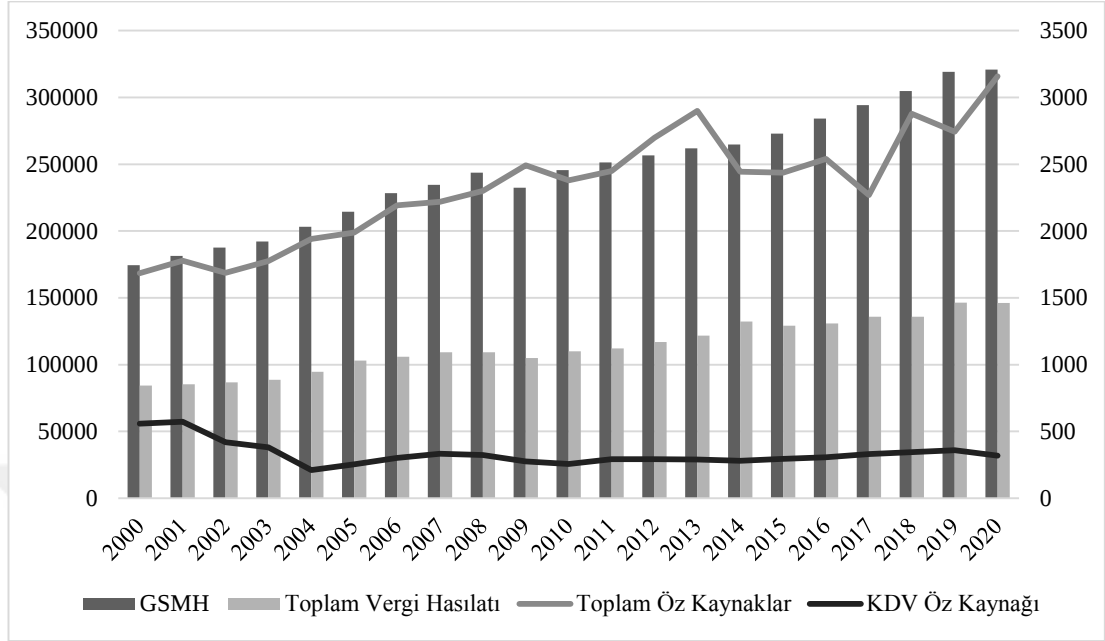


Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Danimarka AB içinde en yüksek vergi oranlarını uygulayan ülkelerden biridir. Bunun bir örneği KDV'de görülmektedir. Danimarka'da standart KDV oranı yüzde 25 ile AB üyeleri tarafından uygulanan en yüksek oranlardan biridir. Bu durum Danimarka'nın toplam vergi hasılatına da yansımaktadır. Nispeten daha az karmaşık bir vergi sistemine ve tek bir vergi oranına sahip olan Danimarka'nın Şekil 9'da görüldüğü üzere toplam vergi hasılatı seviyesi raya oturmuş ve müreffeh bir ülke olarak GSMH ile aynı trendde seyretmektedir.

Şekil 9'da görüldüğü üzere Danimarka tarafından AB bütçesine aktarımı gerçekleştirilen toplam öz kaynakların 2013 yılına gelindiğinde zirveyi görmesinin ardından 2014 yılındaki ani düşüşünün sebebi, Danimarka'nın o dönemin uzun dönemli bütçesinin başında GSMH bazlı katkısının 130 milyon Euro tutarında düşürülmesidir.

Şekil 9: Danimarka'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)



Kaynak: European Commission, “Indirect taxes - Value Added Tax”, 06.01.2022, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=761/1640991600, (09.01.2022) ve European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Danimarka, Amsterdam Anlaşması'nda tercih dışı bıraktığı adalet, güvenlik, savunma ve vatandaşlık politikalarını finanse etmemektedir. Vazgeçme (Opt-out)¹⁴⁹ olarak bilinen bu mekanizma, ülkelerin belirli politikaları kapsam dışı bırakmak

¹⁴⁹ Danimarka'da Maastricht Antlaşması'nın onaylanması için yapılan referandumun seçmenler tarafından reddedilmesinin ardından, bu referandum sırasında ortaya çıkan endişeleri gidermek için söz konusu politikalar bir önlem paketi olarak 1992'de Edinburgh Anlaşması kapsamında güvence altına alınmışlardır. Konsey tarafından Aralık 1992 tarihinde varılan Edinburgh Anlaşması, Danimarka'nın onaylayabilmesi için Danimarka'ya Maastricht Antlaşması'na dört adet istisna tanıyan bir anlaşmadır. Bu anlaşma bir zorunluluk olarak gündeme gelmiştir çünkü Maastricht Antlaşması tüm üye ülkeler tarafından onaylanmadan yürürlüğe girmesi olası değildir. Danimarka, Edinburgh Anlaşmasının eklenmesiyle anlaşmayı 1993 referandumunda onaylamıştır. Böylece Danimarka, 1992 referandumunda anlaşmanın ilk reddinin ardından Maastricht Antlaşması'ndan dört çıkış hakkı elde etmiştir. Çıkma seçenekleri Edinburgh Anlaşması'nda ana hatlarıyla belirtilmiştir ve Ekonomik ve Parasal Birlik, Ortak Güvenlik ve Savunma Politikası, Adalet ve İçişleri ve AB vatandaşlığı ile ilgilidir. Bu vazgeçme politikasıyla Danimarka halkı anlaşmayı 1993 yılında yapılan ikinci referandumda kabul etmiştir.

suretiyle onları finanse etmekten vazgeçmesidir. Komisyon, bu düzeltmeyi ilgili mali yılı takip eden yıl içinde hesaplamaktadır¹⁵⁰.

Grafikte görüldüğü üzere KDV temelli öz kaynak katkıları toplam katkılara kıyasla sabit kalmıştır. Toplam öz kaynak miktarı artış göstermekteyken KDV bazlı katkıların miktarının değişmemesi aynı zamanda Danimarka'nın toplam KDV vergi hasılatı ve dolayısıyla da KDV matrahıyla doğrudan ilgili olmaktadır. 2000 yılında KDV bazlı öz kaynakların payı, toplam öz kaynakların üçte birini oluşturmaktayken bu oran 2020 yılında yüzde 10 seviyesine gerilemiş durumdadır. 2014-2020 yılları arasında toplam öz kaynakların düşüklük göstermesi, Danimarka'ya tanınmış olan toplam katkı içindeki aslan payına sahip GSMH'ye dayalı öz kaynaklardaki indirimden kaynaklanmaktadır.

d. İspanya'nın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü

AB'de ekonomik büyüklük olarak öne çıkan fakat ekonomik istikrar konusunda sürdürülebilirliği yakalayamayan İspanya'nın AB bütçesine katılım dengesine bakıldığında özellikle 2000'li yılların başında bariz bir şekilde net fayda sağlayan pozisyonundayken son yıllarda katılım dengesini oluşturan katkı/pay oranı oldukça yüksek seviyelerde izlemektedir. Buradan hareketle İspanya'nın bütçeye katılım dengesinde günümüzde hangi pozisyonda olduğunu değerlendirmek güçtür.

İspanya'nın 2008-2014 yılları arasında kendini içinde bulduğu ekonomik kriz döneminde¹⁵¹ ve özellikle 2009 yılında belirginleşen Avrupa borç krizinden¹⁵² en çok etkilenen ülkelerden biri olarak Şekil 10'da görüldüğü üzere katılım dengesinde yer

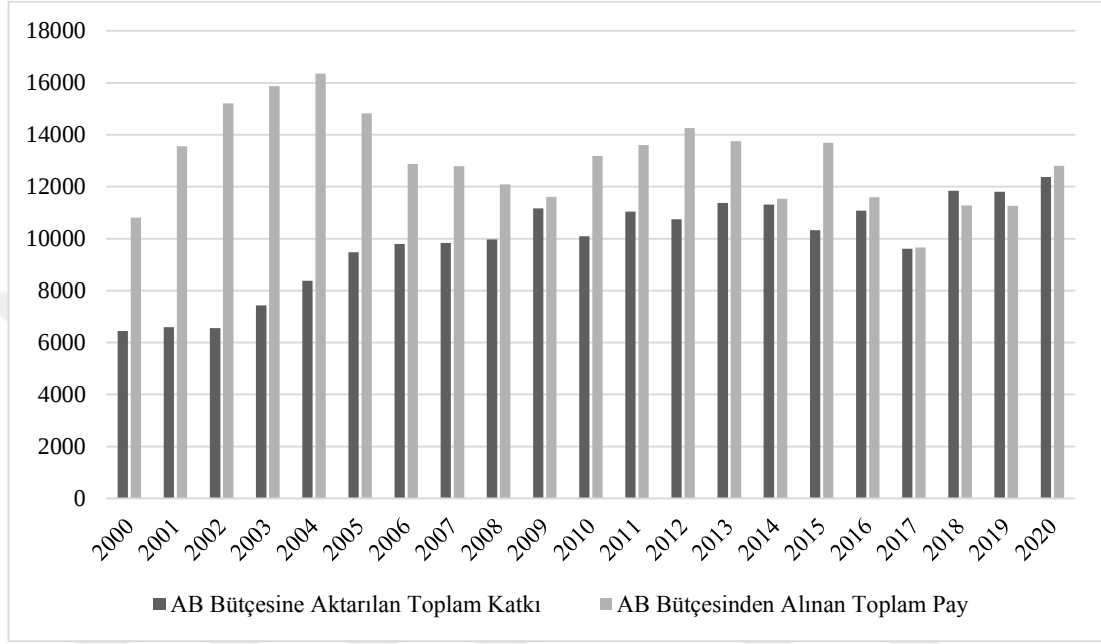
¹⁵⁰ European Commission Directorate-General for Budget, "EU Budget 2018: Financial Report", **Publications Office**, 2019, https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/financial_report_web.pdf, (09.01.2022), s. 36.

¹⁵¹ İspanya'daki Büyük Durgunluk ismiyle de bilinmekte olan 2008-2014 mali krizinin ana nedenleri, emlak sektöründe oluşturulmuş olan balon ve sürdürülemez ve yüksek GSYİH büyüme oranı olmuştur. İspanya, kriz döneminde finansal sektörü kurtaramamış ve Euro bölgesinin korunması amacıyla AB'nin politikaları dahilinde kurulmuş olan Avrupa İstikrar Mekanizması tarafından İspanya'ya 100 milyar Euro tutarında kurtarma paketi tanınmıştır. Böylece İspanya, Avrupa borç krizinde yer alan ülkelerden biri olmuştur.

¹⁵² AB'de 2009 yılında patlak vermiş olan Avrupa borç krizinde Euro bölgesi üyeleri olan İspanya, Yunanistan, İrlanda, Portekiz ve Kıbrıs kendi borçlarını tek başına ödeyemez duruma gelmişlerdir. Krizden etkilenen bu ülkeler; diğer Euro bölgesi ülkeleri, Avrupa Merkez Bankası ve IMF'den yardım istemek durumunda kalmışlardır.

alan pay ile katkı miktarı birbirine yakınlaşarak krizle birlikte pay/katkı oranı azalmıştır.

Şekil 10: İspanya Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)



Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

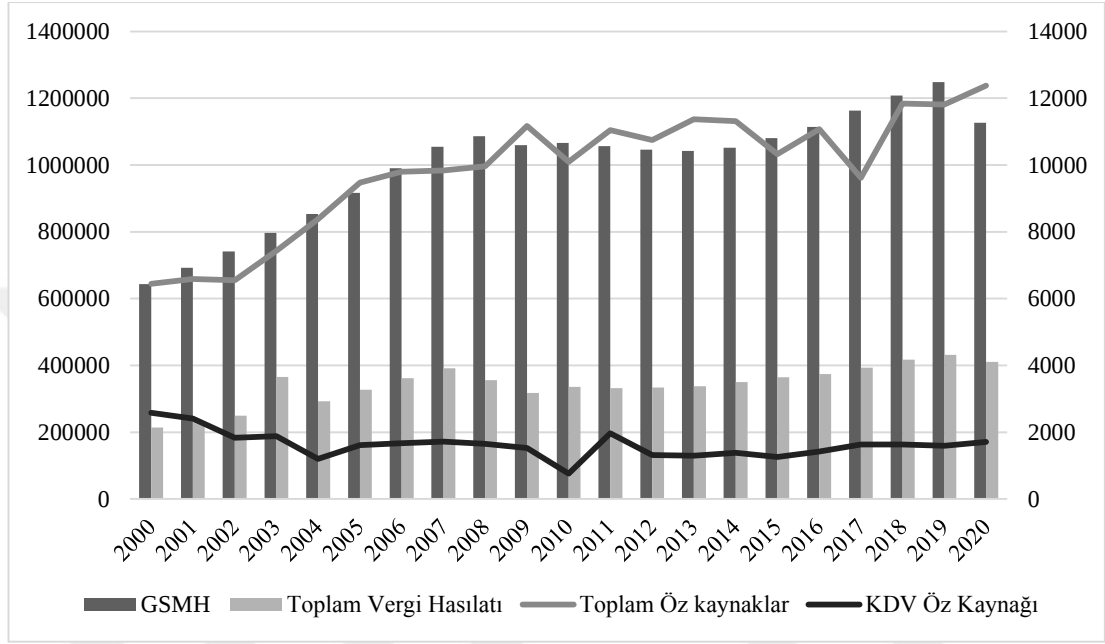
Nihayet son yıllarda bütçeye yapılan maddi aktarımın yükselerek bütçeden alınan payı geçtiği görülmekte ve İspanya'nın bütçeye net katılım bakımından konumu değişiklik göstermektedir.

Şekil 11'de görüldüğü üzere toplam vergi hasılatı ile GSMH arasında paralel bir ilişki bulunan İspanya'da 2000'li yılların başından kriz dönemine dek sürekli ekonomik büyümenin devam ettiği görülmektedir. Söz konusu sürdürülemez büyümenin ardından krizin patlak vermesiyle GSMH'nin ve toplam vergi hasılatının eski seviyelerine ulaşması uzun bir zaman zarfı gerektirmiştir.

Kriz döneminin sonları olan 2013 ve 2014 yıllarında bütçeye yapılan toplam katkıların oranının, GSMH'nin bir önceki yıla göre yükseliş oranından daha yüksek olduğu belirtilebilmektedir. Bu durum Birlik olmanın gerekliliğinden ve AB

bütçesinin prensiplerinden biri olan gelir-gider dengesinin korunmasından kaynaklanmaktadır.

Şekil 11: İspanya'nın KDV Bazlı Öz kaynak Payı (Milyon Euro)



Kaynak: OECD (2022) ve European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

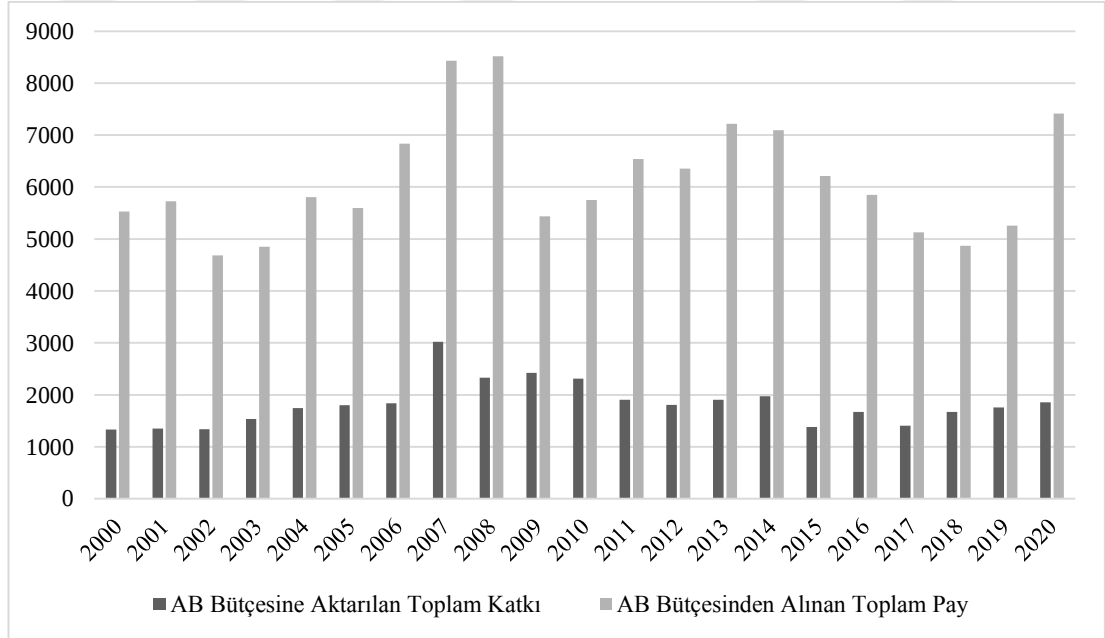
KDV bazlı öz kaynaklara gelindiğinde ise geçen yirmi bir yıllık sürecin başında toplam bütçe katkıları içinde KDV bazlı öz kaynağın oranı yüzde 40 iken gelinen noktada bu oran yüzde 13 düzeyine kadar düşmüş durumdadır. Geçirilen krizin ardından KDV temelli öz kaynakların oranında istikrar görülmektedir. 2010 ve 2011 yılları arasında gerçekleşen toplam öz kaynaklardaki dalgalanmanın aslında KDV temelli öz kaynaklardan kaynaklandığı söylenebilmektedir. Bu durum, grafikte toplam katkıların ve KDV'ye dayalı öz kaynakların miktarına bakıldığında açıkça görülebilmektedir.

e. Yunanistan'ın AB Bütçesine Katılımında KDV'nin Rolü

AB'ye 1981 yılındaki ikinci genişlemeyle dahil olan Yunanistan, ekonomik olarak diğer üyelere ve seçilmiş ülkelere kıyasla daha istikrarsız ve zayıf ülkelerden biridir. Yunanistan'ın AB bütçesine katılım dengesine bakıldığında tartışmaya mahal vermeden net fayda sağlayan pozisyonunda olduğu görülmektedir.

Şekil 12'de verilen zaman zarfının başı olan 2000 yılındaki katkı/pay oranı ile sonu olan 2021 yılındaki katkı/pay oranlarının yüzde 25 ile aynı düzeyde olması, geçen süre içinde Yunanistan'ın net faydalanan ülke konumunda herhangi bir fark oluşmadığını göstermektedir. 2007-2013 çok yıllık bütçe dahilinde Yunanistan'ın bütçeden aldığı toplam pay AB politikaları doğrultusunda yükselecekken 2009 yılındaki Avrupa borç krizinin de etkisiyle tekrar düşüşe geçmiştir. 2020 yılında ise küresel pandemiyle birlikte Yunanistan'ın aldığı pay ile yaptığı aktarım arasındaki fark tekrar artış göstermiştir.

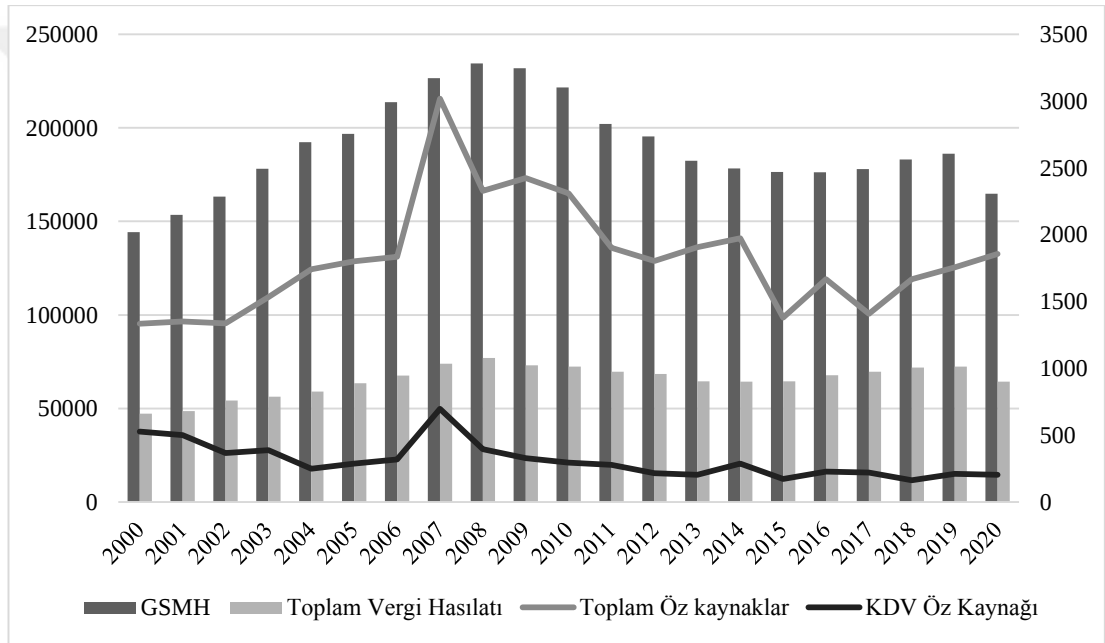
Şekil 12: Yunanistan'ın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)



Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Yunanistan, 2007-2008 yıllarında meydana gelen mali krizin ardından yüksek devlet borcu riskleriyle karşı karşıya kalmış ve böylece Avrupa borç krizinden etkilenen ülkeler arasına girmiştir. Kemer sıkma önlemlerini de beraberinde getiren bu kriz ile birlikte 2009 yılından itibaren GSMH’de düşüş meydana gelmiştir. Ancak Şekil 13’e göz atıldığında GSMH’deki düşüşe paralel olarak toplam vergi hasılatında aynı oranda düşüş gerçekleştiği görülmektedir. Bunun nedeni, KDV ve diğer dolaylı vergilerde kemer sıkma politikası dahilinde vergi oranlarının artırılmış olmasıdır¹⁵³.

Şekil 13: Yunanistan’ın KDV Bazlı Öz Kaynak Payı (Milyon Euro)



Kaynak: OECD (2022) ve European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Toplam öz kaynaklardaki keskin dalgalanmalara karşın KDV’ye dayalı öz kaynakların miktarının sabit kalması; toplam öz kaynakların çoğunlukla GSMH’ye bağlı olması fakat KDV oranlarının artırılarak KDV’den kaynaklanan katkılarda seviyenin korunmasıyla ifade edilebilmektedir.

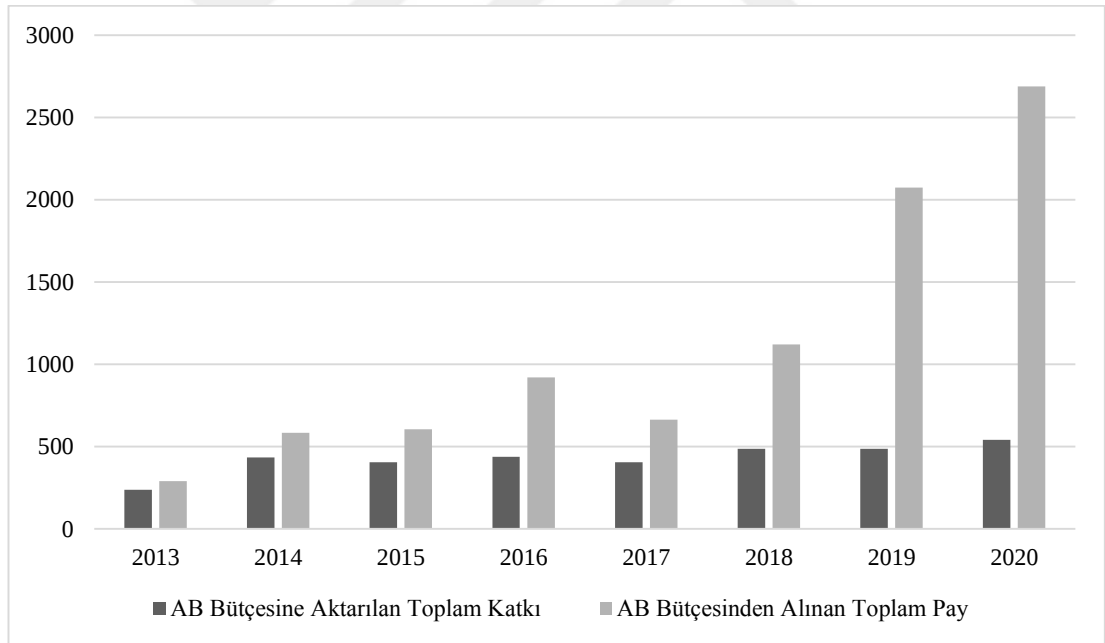
¹⁵³ European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, **The Economic Adjustment Programme for Greece**, European Economy Occasional Papers 61, Brüksel, 2010, s. 9.

Ayrıca 2007 yılındaki yükselişte toplam öz kaynaklar içindeki KDV payı da bir önceki yılın toplam katkıları içindeki KDV payına göre yüzde 33 oranında artış göstermiştir. Yunanistan’da KDV bazlı öz kaynakların AB bütçesindeki önemi böylece artmış olsa da 2020 yılı için bu oran AB ortalaması olan yüzde 10 dolaylarında seyretmektedir.

f. Hırvatistan’ın AB Bütçesine Katılımında KDV’nin Rolü

AB’nin son genişlemesi olan 2013 yılındaki genişlemeyle birlikte birliğe katılım sağlayan Hırvatistan, üye ülkeler arasında bütçeye miktar bakımından en az katkı sağlamakta olan ülkelerden biridir.

Şekil 14: Hırvatistan’ın Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)

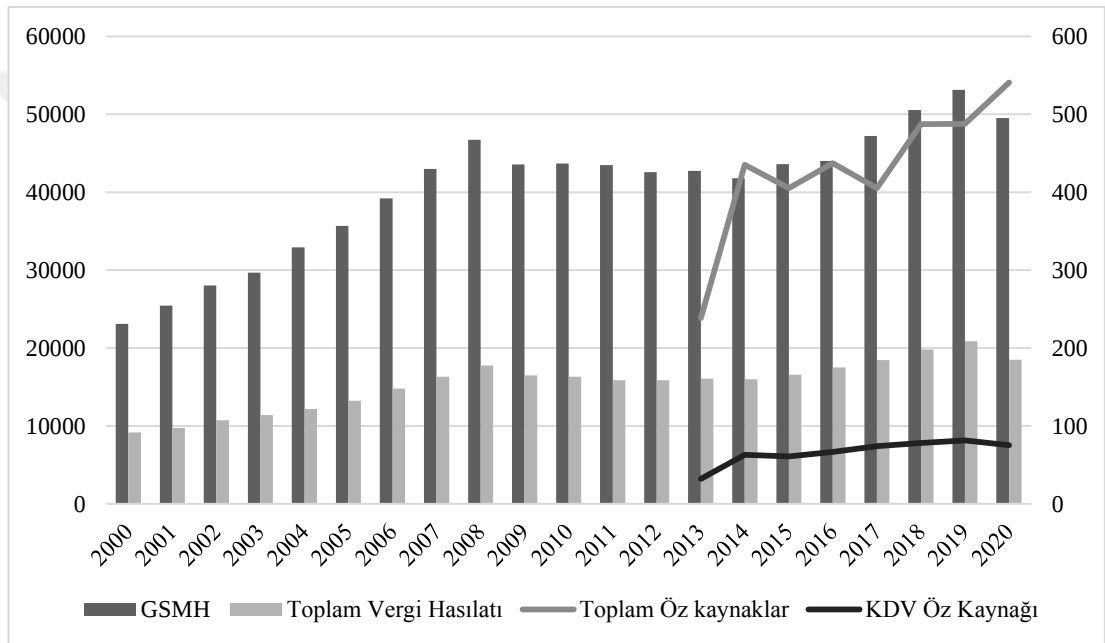


Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Son katılımcı olarak Hırvatistan’ın 2013 yılından itibaren bütçeye katılım dengesinde net yararlanıcı olarak konumu, 2020 yılına dek daha da belirgin hale

gelmiştir. Birlik üyeliğinin ilk yılında bütçeye yaptığı toplam aktarımın bütçeden maddi anlamda sağlanan faydaya oranı yüzde 82 iken geçen kısa zaman içinde gelinen noktada 2020 için bu oran yüzde 20 düzeyine düşmüştür. Bunun yanında 2020 yılında bütçeden alınan pay, katılım gösterdiği ilk yıla göre dokuz kattan fazla artış göstermiştir. Şekil 14’e bakılarak son AB üyesi olarak Hırvatistan’ın bütçeye katılım dengesinde net fayda sağlayan pozisyonunda olduğu belirtilebilmektedir.

Şekil 15: Hırvatistan’ın KDV Bazlı Öz Kaynak Payı (Milyon Euro)



Kaynak: European Commission, “Indirect taxes - Value Added Tax”, 23.12..2022, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=3202/1625090400, (09.01.2022) ve European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Hırvatistan’ın AB bütçesine yaptığı toplam katkının 2013 yılında, bir sonraki yıla göre yarı seviyede olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, Hırvatistan’ın AB üyeliğinin 01.07.2013 tarihinden itibaren başlamış olmasıdır. 2014 yılında başlayan yeni uzun dönemli AB bütçe dönemiyle birlikte bütçeye yapılan aktarımlarda artış görülmüştür. 2020 yılında ise toplam katkının GSMH’ye oranı önceki yıllara göre nispeten yüksek kalmıştır.

Hırvatistan'ın AB bütçesine aktarımında bulunduğu toplam öz kaynaklarının içindeki KDV temelli öz kaynaklarının oranı zaman zaman yükselse de katılım gösterilen yıl olan 2013 yılında da grafikte belirtilen son yıl olan 2020 yılında da bu oran yüzde 13 seviyelerindedir. KDV bazlı öz kaynak, miktar olarak yükseliş gösterse de bu yükseliş tek başına gerçekleşmemekte ve toplam katkı tutarı da aynı düzeyde yükselmektedir. Böylece KDV'ye dayalı öz kaynakların toplam katkılar içindeki payı oransal olarak sabit kalmaktadır.

g. Seçilmiş AB Ülkelerinin Bütçeye KDV Bazlı Öz Kaynak Katılımı Bakımından Karşılaştırılması

AB bütçesinin en belirgin net katkıda bulunan üyesi Almanya'dan başlamak, seçilmiş ülkelerin verilmiş olan veriler ışığında karşılaştırılması sırasında yapılacak yorumlar için iyi bir başlangıç noktası olmaktadır. Almanya, AB bütçesine yapılan ulusal katkıların 2020 yılı itibariyle yüzde 20'sini sağlamaktadır. Zaman zaman artmakta olan bu yüksek oran ile Almanya, bütçenin önde gelen finansörü pozisyonundadır. Oldukça yüksek olan net katkısı, net katkıda bulunanlar ve net yararlanıcılar arasında bütçenin yeniden dağılımının büyük bir kısmını sağlamaktadır.

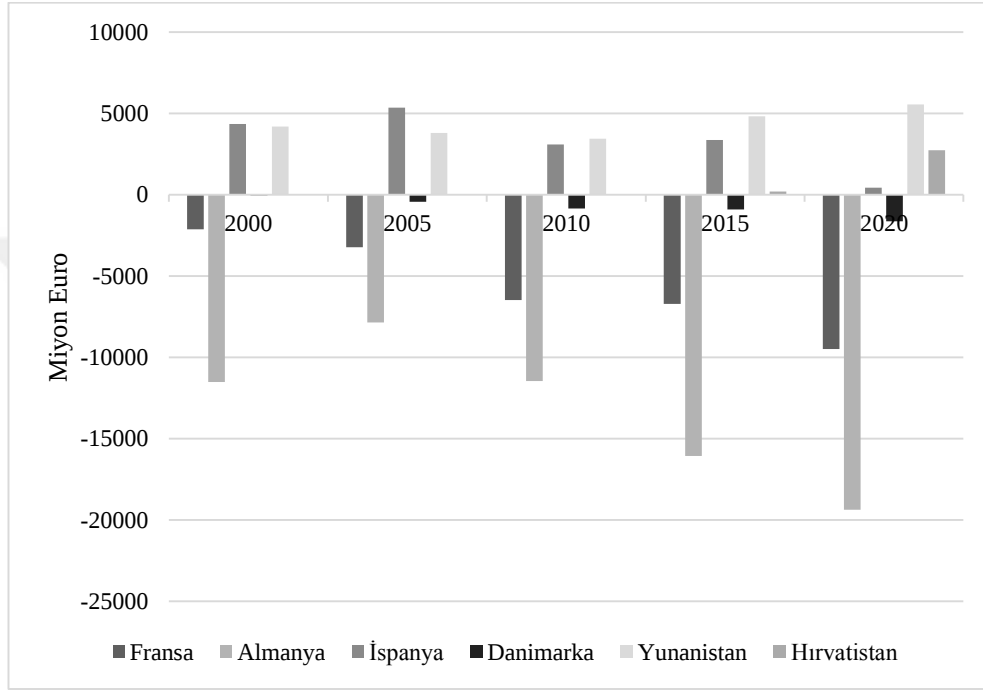
Ana finansör Almanya'nın yanında Fransa da bütçeye katılımında güçlü bir konuma sahiptir. Almanya'nın bütçeye net katkı oranına Fransa'nın katkısı da eklendiğinde AB bütçesi içinde iki ülkenin toplam katkı oranı yüzde 35 seviyelerini bulmaktadır.

Seçilmiş ülkelerin bütçeye net katılım dengelerinin belli aralıklarla sunulmuş olduğu Şekil 16'da görüldüğü üzere diğer ülkelere karşın Almanya ve Fransa'nın bütçeye net katkıları 2020 yılı itibariyle yaklaşık 30 milyar Euro'yu bulmaktadır.

Seçilmiş ülkelerin içinde net katkıda bulunan diğer bir ülke Danimarka'dır. Danimarka'nın Fransa örneğindeki gibi bütçeye net katkısı giderek yükseliş göstermiştir. Bir diğer seçilmiş ülke olan İspanya'nın son yıllara dek net yararlanıcı konumunda bulunduğu ifade edilebilse de son yıllarda net katkı ve net payın birbirine yaklaşması sonucunda İspanya'nın bu konumu değişkenlik göstermiştir. 2020 yılı için İspanya'nın net yararlanıcı pozisyonu geçmişe göre zayıflamıştır. Doğu Avrupa ülkelerinden Yunanistan ve Hırvatistan'ın net yararlanıcı pozisyonunda olduğu açıktır.

AB bütçe dengesi içinde net fayda sağlayan pozisyonu değişiklik göstermeyen Yunanistan'ın yanında Hırvatistan'ın bütçeden aldığı pay beş yılda on üç kat ile oldukça artmıştır.

Şekil 16: Seçilmiş Ülkelerde Net Katılım Dengesi (Milyon Euro)



Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Almanya'nın net katkısı geçmiş yıllar içinde bir düzeltici mekanizma tarafından azaltılmıştır. Bu önlem Almanya'nın aşırı katkısının önüne geçmiştir. Ancak Brexit'in ardından indirim ortadan kalkacak ve Almanya belirli bir sürenin ardından net katkısını hafifletmek için tedbirden yararlanamayacaktır. Bu nedenle Almanya'nın, Brexit'in bütçe sonuçlarının tüm ağırlığını diğer ülkelerden çok daha fazla yüklenmesi beklenmektedir. Birliğin bütçesine artık yansımayacak olan İngiliz katılımının şekli ve boyutu ne olursa olsun, Almanya'nın bütçeye yıllık katkısında keskin bir artışa tanık olunacaktır. Bütçedeki her artış devletler tarafından finanse edilmektedir. Bütçe için yapılan her ek harcama ulusal katkılara bağlıdır. Bu

doğrultuda söz konusu yükün ana payı, yaptığı katkıyla orantılı olarak Almanya tarafından taşınmaktadır.

Almanya ve Fransa gibi ana finansörlerin diğer ülkelere kıyasla her ek büyüme noktası, bu ülkelerin Avrupa GSMH'sindeki payında ve bunun sonucunda bütçenin finansmanına katkılarında bir artışa yol açmaktadır. Birliğin GSMH'sinde meydana gelen her yüzde 0,1 oranında artış 2020 yılı için 15,6 milyar Euro'yu temsil etmektedir. AB GSMH'sinin yaklaşık yüzde 36,7'sinin Almanya ve Fransa'nın payı olduğu düşünüldüğünde GSMH ile orantılı olarak AB bütçesindeki her yüzde 0,1'lik artış, Almanya ve Fransa için toplamda 4 milyar Euro üzerinde bir katkıyı temsil etmektedir. Veriler göz önüne alındığında Brexit'in bütçenin finansmanına katkısı yüksek olan ülkeler için getireceği sorumluluğun kaçınılmaz olarak daha ağır olması beklenebilmektedir. Bununla beraber, Brexit sonrası yeni uzun dönemli bütçe için yalnızca Birliğin ana finansörlerini değil diğer üyeleri de zorluklar beklemektedir. Bütçe için önem arz eden bir net katkı sağlayan pozisyonundaki bir üyenin kaybedilmesi, Birliğin kalan üyeleri üzerinde fazladan bir mali yük oluşturacaktır¹⁵⁴. 2014 ile 2017 yılları arasında Birleşik Krallığın bütçeye yaklaşık 28 milyar Euro tutarındaki net katkısı, onu Almanya'nın ardından ikinci net katkı sağlayan ülke pozisyonunda tutmuştur. 2021 yılı itibariyle bu katkıdan yoksunluk, bütçe finansmanında yüzde 7'lik bir orana tekabül etmektedir. Söz konusu finansman açığı, bütçe müzakerelerinin de zorlaşması riskini oluşturarak Birliği, katkı paylarını azaltma veya harcamaları düşürme seçenekleri arasında seçime sürükleyecektir. Bu durumun, net katkıda bulunan ülkeler ile net yararlanıcılar arasında bir çatışma riskini de doğurması olasıdır. Ayrıca mevcut kaynak azalmasıyla her iki seçeneğin de yeni zorluklar meydana getirmesi kuvvetle muhtemel olmaktadır¹⁵⁵.

Seçilmiş ülkelerin toplam vergi hasılatlarını, GSMH'lerini, bütçeye yaptıkları toplam katkıları ve KDV'ye dayalı öz kaynak miktarlarını yansıtan grafiklere göz atıldığında ortak durumlar olduğu görülmektedir. 2020 yılında Danimarka haricinde

¹⁵⁴ Üye ülkeler tarafından AB bütçesine yapılan aktarımların gerçekleşmesinin ulusal hükümetlerin kamu finansmanını sağlama becerisini olumsuz manada etkilememesi adına AB bütçesi için gelir tavanı mekanizması oluşturulmuştur. Söz konusu öz kaynak tavanları, AB'nin tahmini GSMH'sinin bir yüzdesi olarak ifade edilmektedir. AB bütçesi için üyelerden sağlanabilecek azami öz kaynak miktarları (2021-2027 dönemi için AB GSMH'sinin yüzde 1,46'sı) üye ülkelerin kamu maliyelerinde bir takım sorunların meydana gelmemesi adına bir önlem olarak belirlenmiştir.

¹⁵⁵ Adem Kurtar ve Çağdaş Cengiz, **Avrupa Birliği 2021-2027 Bütçesi Ve Türkiye**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2019, (Türkiye) s. 80.

seçilmiş ülkelerin GSMH'si bir önceki yıla göre düşmüşken bütçeye yapılan toplam aktarımların bir önceki yıla göre yükseldiği görülmektedir. Üye ülkelerin ulusal ekonomilerinin zora girdiği son dönemde AB bütçesinin ihtiyaç ve harcamalarını finanse etmek için AB hukuku gereğince ülkeler daha yüksek aktarımlarda bulunmak durumunda kalmıştır. Bu aktarımlar, bütçeye yapılan ödeneklerdeki artış, Brexit'in neden olduğu katkı kaybı, AB toparlanma planına ilişkin ulusal katkıların artması ve COVID-19 krizinin AB öz kaynakları üzerindeki ekonomik etkileri gibi faktörlerden etkilenmektedir.

Ayrıca her ülke için bütçeye yapılan toplam katkılarda 2017 yılında meydana gelen düşüş, bazı AB programlarının beklenenden daha yavaş uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Bu doğrultuda 2017 AB bütçesinden toplam 7,7 milyar Euro tutarında ödenek düşürülmüştür¹⁵⁶.

Bütçeye katılımda GSMH'nin yanında KDV temelli öz kaynaklar, geçmişten günümüze bütçe içindeki payı GSMH'nin yerini almasıyla gittikçe düşse de önemli bir yere sahiptir. KDV'ye dayalı öz kaynağın AB bütçesi içindeki payı, Şekil 3'te görüldüğü üzere 2020 yılı itibariyle toplam gelirin yüzde 10,3'ünü oluşturmaktadır. Bu, KDV'ye dayalı kaynağın toplam katkılar içinde zirve olan yüzde 67,7'sini oluşturduğu 1986 yılından bu yana önemli bir düşüş olduğunu göstermektedir. KDV'ye dayalı bütçe gelirlerinin azalan payı, öncelikle 1988 ve 1994 öz kaynaklar kararları tarafından getirilen politika reformlarını, yani KDV matrahlarının sınırlandırılmasını ve 1995'ten itibaren çağrı oranının düşürülmesini yansıtmaktadır. 2002, 2004 ve 2007 yıllarında bu oranın düşürülmesi KDV'ye dayalı öz kaynağın payını daha da azaltmıştır¹⁵⁷.

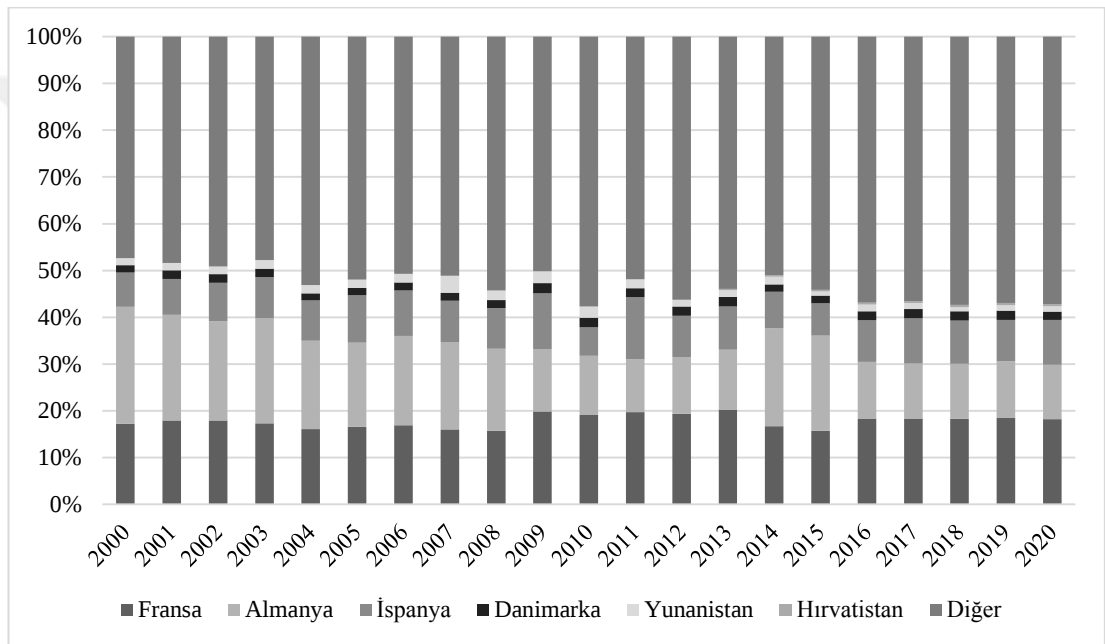
Seçilmiş ülkelerin giderek azalan KDV'ye dayalı öz kaynaklar içindeki payları son yirmi bir yıllık süreçte Şekil 17'de verilmiştir. Seçilmiş ülkelerin toplam payı verilmiş olan süreç içinde toplam yüzde 10 düşmüştür. Bu durum AB'nin genişleme politikasıyla da doğrudan ilgilidir. Grafikte dikkat çeken bir diğer husus Almanya ve

¹⁵⁶ HM Treasury, "European Union Finances 2017: statement on the 2017 EU Budget and measures to counter fraud and financial mismanagement", 16.03.2018, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/691017/EU_finances_2017_Cm9576_web.pdf, (08.01.2022), s. 4.

¹⁵⁷ European Commission, "Value Added Tax-based Own Resource", https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/revenue/own-resources/value-added-tax_en, (08.01.2022).

Fransa'nın toplam payıdır. 2000 yılında bu iki ülkenin toplam KDV kaynaklı katkısı yüzde 42 seviyesindeyken 2020 yılında toplam oranı yüzde 30'a gerilemiştir. Bu süreç içinde Fransa'nın KDV kaynaklı katkısı, bütçenin ana finansörü olan Almanya'nın KDV katkısını aşmıştır. 2020 yılı itibariyle KDV'ye dayalı öz kaynaklar bakımından en çok katkıda bulunan ülke Fransa olmuştur. Bu durum Almanya'ya uygulanmış olan indirilmiş çağrı oranlarından kaynaklanmaktadır.

Şekil 17: Seçilmiş Ülkelerin Toplam KDV'ye Dayalı Öz Kaynak Katkısı İçindeki Payları

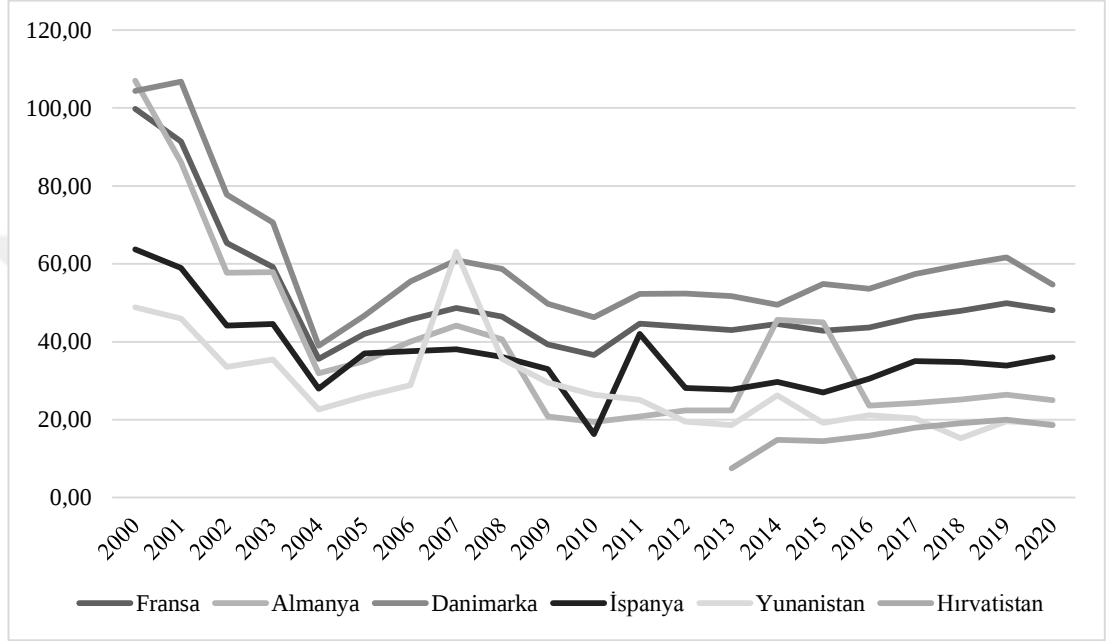


Kaynak: European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Miktar olarak seçilmiş ülkelerin KDV'ye dayalı öz kaynaklarında büyük farklılıklar söz konusu olsa da bu katkıların ülkelerin nüfuslarına oranı farklı bir resim ortaya koymaktadır. Her ülkenin net katkısının nüfusuna bölünmesi durumunda, o ülkenin vatandaş başına ne kadar katkıda bulunduğu ilişkin bir rakam elde edilmektedir. KDV'ye dayalı kaynakların seçilmiş ülkelerde kişi başına düşen payının 2004 yılına dek düşüp sonra aynı seviyelerde devam ettiği görülmektedir. Kişi başına düşen payın 2004 yılındaki hızlı düşüşü, AB bütçesi içinde KDV bazlı öz kaynaklar

payının zaman içindeki düşüşüne ek olarak çağrı oranının düşürülmesine ve AB'ye Doğu Avrupa genişlemesi sonucunda on ülkenin katılım sağlamasına bağlanabilmektedir.

Şekil 18: Kişi Başına Düşen KDV Bazlı Öz Kaynak Miktarı (Euro)



Kaynak: Dünya Bankası, “Population, total - Croatia, France, Germany, Spain, Greece, Denmark”, <https://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL?locations=HR-FR-DE-ES-GR-DK>, (08.01.2022) ve European Commission(a) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

KDV'ye dayalı kaynaklarda iki ana finansör Fransa ve Almanya'nın katkısı miktar olarak yüksek olsa da Danimarka kişi başına düşen KDV katkısında başı çekmektedir. Danimarka'da AB'de uygulanan en yüksek standart KDV oranlarından birinin uygulandığı düşünülecek olursa bu durumun gayet normal olduğu belirtilebilmektedir. Almanya'nın bütçeye yaptığı aktarımlarda aşırılığı önlemek için yararlandığı indirim mekanizması sebebiyle 2020 yılı itibarıyla kişi başına düşen KDV bazlı öz kaynaklarda Danimarka, Fransa ve İspanya'nın gerisinde olduğu Şekil 18'de görülmektedir.

AB bütçesi içinde KDV öz kaynağının oranında yıllar içinde büyük düşüşler yaşansa da 2004 yılının ardından birkaç istisna dışında tüketiciler üzerindeki yükü aynı değişimi göstermemiştir.

İspanya ile Yunanistan'ın verilerindeki dalgalanmanın ana nedeni geçirilen ekonomik krizlerdir. Yunanistan'ın, AB bütçesinden aldığı en yüksek pay miktarları her iki yıl için de yaklaşık 8,5 milyar Euro ile 2007 ve 2008 yıllarına denk gelmektedir. Alınan pay ile birlikte katkı oranları da artış göstermiştir. Son genişlemeyle AB üyesi olan Hırvatistan'ın KDV katkısı ise üyeliğinin başlarında oldukça düşük olsa da günümüzde kişi başına düşen KDV payı bakımından Yunanistan'ı yakalamış durumdadır.

Grafikler ve veriler incelendiğinde genel olarak AB'nin daha zengin ve refah seviyesi yüksek ülkelerinin bir dereceye kadar, daha yoksulların kalkınmasının finanse edilmesine yardımcı olduğu söylenebilmektedir.

h. Türkiye'nin AB'ye Üyelik Senaryosunda KDV Bazlı Katılım Bakımından Konumu

Türkiye'nin AB'ye katılım sürecinde 33. Mali ve Bütçesel Hükümler Faslı altında AB bütçesini düzenleyen mevzuat işlenmektedir. Söz konusu müktesebat muhtemel üyelik durumunda bütçeye aktarımı gerçekleştirilecek olan fonlar için gereken mali kaynaklara diğer ismiyle öz kaynaklara ilişkin kuralları ihtiva etmektedir. Bu alandaki müktesebat, doğrudan bağlayıcı olma özelliğiyle AB'ye üyelikle birlikte direkt olarak uygulanmaya başlanmakta olup uyum sağlama konusu gözetilerek müktesebatın Türkiye'nin ulusal mevzuatına aktarılması gerekmemektedir¹⁵⁸. Söz konusu müktesebatın AB'ye katılımı ile birlikte uygulanmaya başlanması gerekmektedir.

Türkiye'nin mali ve bütçesel hükümler konusunda yaptığı hazırlık bir noktaya kadar yeterli olup öz kaynaklar sistemlerinin doğru uygulanması adına sağlam koordinasyon yapıları, idari kapasite ve uygulama kurallarının zamanla oluşturulması gerekmektedir.

¹⁵⁸ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, "Fasıl 33- Mali ve Bütçesel Hükümler", 03.09.2021, https://www.ab.gov.tr/fasil-33-mali-ve-butcesel-hukumler_98.html, (08.01.2022).

Muhtemel üyelik durumunda AB finansman sistemine katkı sağlama yönünden ülkemizin geçmesi gereken bir takım kilometre taşları mevcuttur¹⁵⁹:

- i. Öz kaynaklar sisteminin uygulanmasıyla bağlantılı temel politika alanlarındaki temel ilkeler ve kurumlar halihazırda mevcuttur. Bunlar Vergilendirme, İstatistik, Gümrük Birliği ve Mali Kontrol konularını ele alan fasıllardır. AB ile işlenmiş tarım ürünleri ve sanayi ürünlerine ilişkin Gümrük Birliği, Türkiye'nin gümrük mevzuatının gümrüklerle ilgili AB müktesebatıyla önemli ölçüde uyumlaştırılmasını sağlamaya devam ederken, AB gümrük mevzuatıyla uyumlu bir gümrük yasası taslağı henüz kabul edilmemiştir. Bunun kabulü, geleneksel öz kaynaklarda, yani esas olarak gümrük vergilerinde hazırlığı kolaylaştıracaktır.
- ii. KDV'ye dayalı öz kaynak için istatistiksel KDV matrahının ve ağırlıklı ortalama oranın doğru bir şekilde hesaplanması için hazırlık yapılması gerekmektedir. KDV ve gümrük vergilerinde sahtekarlıkla mücadele için sağlam önlemlere ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele için kararlı eylemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca Türkiye'nin yapı, muafiyetler ve indirimli oranların kapsamına ilişkin mevzuatının AB müktesebatıyla daha da uyumlu hale getirmesi gerekmektedir.
- iii. GSMH'ye dayalı öz kaynağa ilişkin olarak, Türkiye'nin ulusal hesaplarının ve GSMH hesaplamalarının genel olarak kayıt dışı ekonomiyi ve kapsamlılığı dikkate almasını ve bunları Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 2010) ile tam olarak uyumlu hale getirme çabalarını sürdürmesi ve verilerin zamanında iletimini iyileştirmesi gerekmektedir. Bunun yanında Türkiye'nin GSMH Envanterini Eurostat GSMH Envanter Kılavuzu ile daha uyumlu hale getirmesi elzemdir.
- iv. İdari altyapı ile ilgili olarak, AB müktesebatına uygun olarak AB'ye kaynak sağlanması için Türkiye'nin öz kaynaklarını doğru bir şekilde tahmin edebilmesini, hesaplayabilmesini, tahsil edebilmesini, ödeyebilmesini, kontrol edebilmesini ve raporlayabilmesini sağlamak için uygun idari kapasiteye ve uygulama kurallarına sahip tam olarak işlevsel bir koordinasyon yapısı kurması

¹⁵⁹ European Commission Directorate-General for Neighbourhood and Enlargement Negotiations, "Turkey Report 2021", 19.11.2021, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/turkey-report-2021_en, (07.01.2022), s. 113.

gerekmektedir. Çünkü AB üyesi ülkelerin, öz kaynaklarının doğru hesaplanmasını, tahsil edilmesini, ödenmesini ve kontrolünü yeterince koordine etmek ve sağlamak için uygun idari kapasiteye sahip olması gerekmektedir.

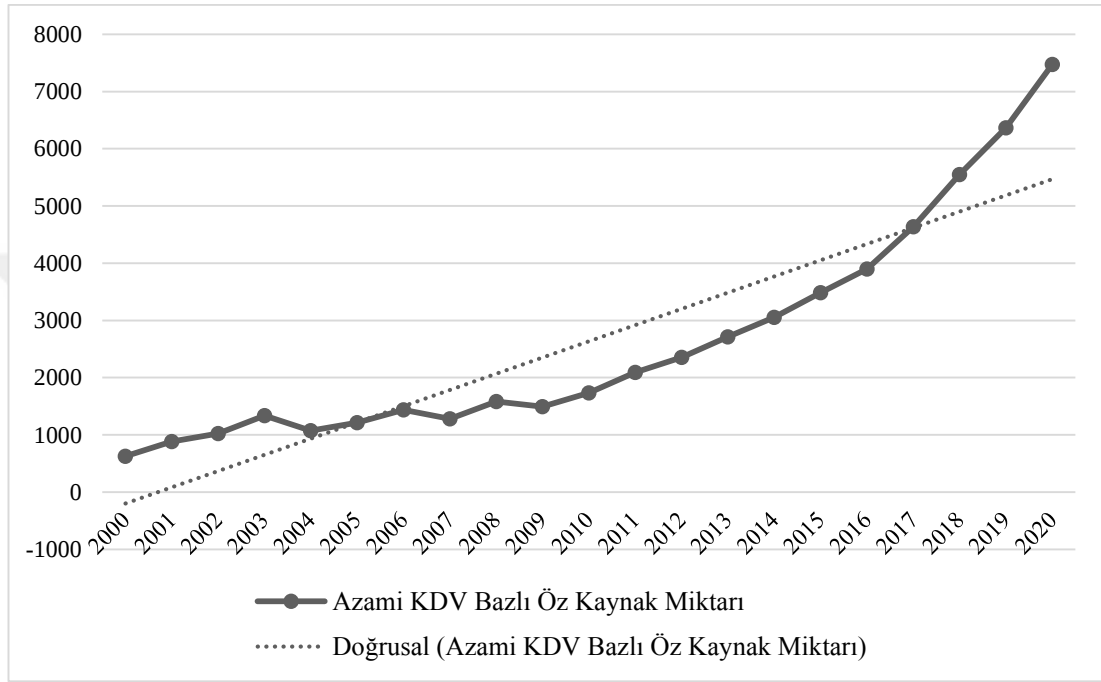
Üye ülkelerin bütçeye aktardıkları KDV'ye dayalı öz kaynakların tabanı, bir üyenin bir yılda toplanan toplam net KDV hasılatının, o üye devlette aynı yıl içinde alınan KDV oranına bölünmesi suretiyle hesaplanmaktaydı. Ancak Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan 1553/89 sayılı regülasyona göre bir üye devlette birden fazla KDV oranı uygulanmaktaysa uyumlaştırılmış KDV matrahı, tahsil edilen toplam net KDV gelirin o ülkenin KDV'sinin ağırlıklı ortalama oranına bölünmesiyle hesaplanmaktadır.

Avrupa Komisyonu tarafınca Avrupa Komşuluk Politikası ve Genişleme Müzakereleri başlığı altında yayımlanan 2021 yılı Türkiye Raporu'nda belirtildiği üzere Türkiye'nin AB üyesi olma senaryosunda AB bütçesine yapacağı KDV'ye dayalı öz kaynak katkıları için bir takım düzenlemeler yapması gerekmektedir. Bu düzenlemeler KDV temelli öz kaynağın doğru bir şekilde hesaplanmasını gerektiren KDV matrahı ve ağırlıklı ortalama oranı üzerinde yapılması gereken hazırlıkları kapsamaktadır. Söz konusu raporun belirttiği hususlar doğrultusunda, Türkiye'nin AB üyeliği senaryosunda geçmişe yönelik KDV'ye dayalı öz kaynak katkısının, KDV matrahını hesaplamak için kullanılan ve birçok unsura sahip olan ağırlıklı ortalama oranın da dahil olduğu metodolojinin gerekliliğinden dolayı doğru ve net bir şekilde bulunamayacağı düşünüldüğünde söz konusu miktarları bulmak için başka bir yol izlenebilmektedir. Bilindiği üzere öz kaynağın hesaplanacağı KDV matrahının GSMH tabanının yüzde 50'sini aşamaması gerekmektedir. Bu, KDV'ye dayalı öz kaynağın hesaplanmasında kullanılacak olan KDV matrahı için azami değerin GSMH tabanının yüzde 50'si olması anlamına gelmektedir. Türkiye'nin üye ülke olma senaryosunda bu durumdan yararlanmak suretiyle Türkiye için AB bütçesine aktarımı gerçekleştirilecek KDV'ye dayalı öz kaynağın azami miktarları, GSMH verilerinin KDV matrahına esas değerine yıllık çağrı oranları uygulanarak bulunabilmektedir.

Uygulanan çağrı oranları, 1995-1999 yılları arasında kademeli olarak yüzde 1'e indirilmiş ardından 2002 yılında yüzde 0,75 ve 2004 yılında yüzde 0,5 değerinde

uygulanmıştır. Nihayet 2007 yılından itibaren bu çağrı oranı yüzde 0,3 seviyesine sabitlenmiştir¹⁶⁰.

Şekil 19: Türkiye'nin AB Bütçesine Yapmış Olacağı KDV Bazlı Öz Kaynak Katkısının TL Cinsinden Azami Tutarları (Milyon Lira)



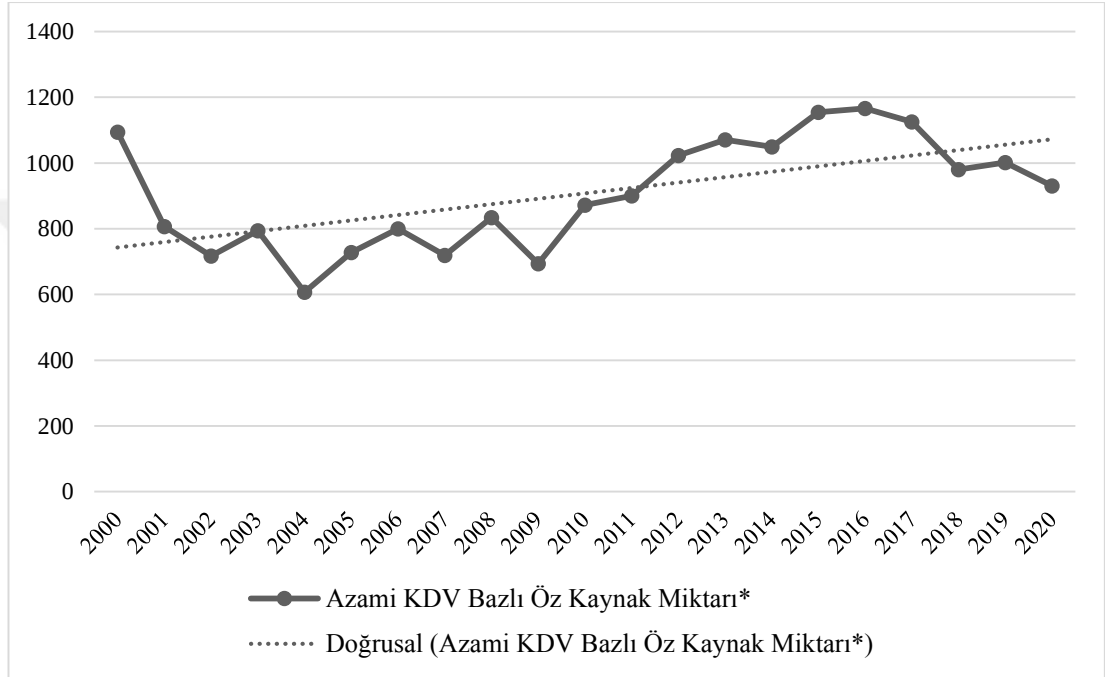
Kaynak: TÜİK, “Makro Ekonomik Göstergeler, Cari Fiyatlarla, 2009-2020”, 14.10.2021, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Institutional-Sector-Accounts-2020-37186>, (08.01.2022); T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “2017 Öncesi Temel Ekonomik Göstergeler”, <https://www.sbb.gov.tr/temel-ekonomik-gostergeler/#1542268521-132-a9825b93-fa4c>, (08.01.2022).

Şekil 19’da Türkiye’nin 2000 yılından itibaren AB üyesi olma senaryosunda AB bütçesine aktaracağı KDV’ye dayalı öz kaynakların muhtemel azami miktarları verilmiştir. Bu miktarlar GSMH’nin KDV matrahına esas değerine yıllık çağrı oranları uygulanması yöntemi izlenerek elde edilmiştir. Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlığı ve bunun içindeki KDV payı düşünüldüğünde, KDV hasılatının ve

¹⁶⁰ Margit Waltraud Schratzenstaller ve Bernd Berghuber, **EU Budget 2007-2013: Alternative Financing Sources**, Austrian Economic Quarterly, Cilt:12, 2007, s. 36.

doğal olarak da KDV bazlı öz kaynağın giderek artması normal karşılanmalıdır. Verilmiş olan Şekil 19’da Türk Lirası (TL) bazında azami KDV katkısı sert bir yükseliş eğilimi göstermektedir.

Şekil 20: Türkiye'nin AB Bütçesine Yapmış Olacağı KDV Bazlı Öz Kaynak Katkısının Euro Cinsinden Azami Tutarları (Milyon Euro)



* Yıllık ortalama kur bazında hesaplanmıştır.

Kaynak: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi, “Kurlar – Döviz Kurları”, https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/#collapse_2, (15.03.2022); TÜİK (2022) ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Uzun dönemde yüksek tüketim harcamalarına bağlı olarak marjinal tüketim eğiliminin yüksek olmasına karşın geçen süre içinde TL’nin değer kaybı göz önüne alındığında ise ülkemizin AB’ye üye olması durumunda bütçeye aktarımlarının Euro birimine çevrilmesi sonucunda söz konusu keskin doğrusal yükselme eğiliminin Şekil 20’de gösterildiği üzere açılacak olarak düşeceği söylenebilmektedir.

Diğer seçilmiş ülkelerle Türkiye’nin, KDV bazlı katkıların toplam katkı içindeki oranları bakımından karşılaştırılması maalesef imkân dahilinde değildir.

Çünkü KDV bazlı katkının hesaplanmasında kullanılan sabit çağrı oranının aksine ulusal katkılar hesaplanırken yıldan yıla değişen ve diğer tüm AB bütçe gelirlerinin toplamına göre belirlenen bir oran kullanılmaktadır. Bu oranın belirlenirken tüm AB ülkeleri kapsama alınmakta ve yalnızca üye ülkelerin ulusal katkılarının hesaplanmasında kullanıldığı durumda doğru sonuçlara ulaşılmaktadır. Halihazırda Türkiye'nin AB üyesi olmamasından ve AB üyesi olması durumunda söz konusu oranda değişim olacağından ötürü Türkiye'nin muhtemel azami ulusal katkısı ve KDV bazlı katkısının ulusal katkısına oranları bulunarak yapılacak olan karşılaştırmalar yanlış sonuçlar verecektir. Bu bağlamda Türkiye'nin muhtemel azami KDV temelli katkıları yıllar itibarıyla miktar olarak ortaya koyulabilmekte ancak bu katkıların toplam katkılar içindeki oranı belirlenememektedir.

Türkiye, AB üyesi olması durumunda bütçeye yalnızca KDV'ye dayalı söz konusu katkıların da dahil olduğu mali katkılarda bulunmayacak, bütçeden bir üye olarak payını da alacaktır. Ülkemiz, AB'ye aday ülke olarak bulunduğu konumda halihazırda birçok AB programından fayda sağlamaktadır.

Türkiye, 1999 yılında aday ülke statüsünü kazanmasının ardından 2002 yılında AB bütçe programlarına katılım sağlamaya başlamıştır. Ülkemizin AB programlarından faydalanması, bu programlara katılımına dair anlaşma olan 26.02.2002 tarihli Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Topluluğu Arasında Türkiye Cumhuriyeti'nin Topluluk Programlarına Katılmasının Genel İlkeleri Hakkında Çerçeve Anlaşma ile mümkün kılınmıştır. Bu anlaşma temelinde her program için birer katılım anlaşması sağlanmaktadır¹⁶¹.

Türkiye'nin katılım sağladığı programlar, AB çok yıllık bütçeleri dahilinde belirlenmektedir. 2007-2013 döneminde Türkiye'nin katılım sağladığı programların toplam bütçesi 63 milyar Euro iken söz konusu programlara dahil olmak amacıyla Türkiye'nin ödediği miktar yaklaşık 1 milyar Euro olmuştur. 2014-2020 uzun dönem bütçe programları için ise Türkiye'nin ortak olduğu bu havuz 100 milyar Euro'yu aşmıştır¹⁶². Hibe desteği sunan bu yapılara dahil olmak için giriş ücretleri mevcut olsa da ülkemiz tarafından bu programlara aktarılan mali katkının bir kısmının finansmanı Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) kapsamında sağlanmaktadır. Bir AB mekanizması

¹⁶¹ Kurtar ve Cengiz, (Türkiye), s. 97.

¹⁶² Kurtar ve Cengiz, (Türkiye), ss. 97-98.

olan bu araç, bölgesel kalkınma başlığı altında aday ve aday adayı ülkelere fonlar sağlamaktadır. Böylece mali katkının bir kısmının yine AB'nin sağladığı fonlar ile karşılanmakta ve katılım sebebiyle üstlenilen mali yükün paylaşımı sağlanmaktadır¹⁶³. Mali yükün paylaşılmasıyla yeni AB programlarına katılım da teşvik edilmektedir.

Ülkemiz için AB'ye katılım senaryosu yalnızca maddi anlamda değerlendirilmemelidir. Öte yandan her AB üyesi ülke ekonomik olarak AB iç pazarından ve AB'nin dünya ticaretindeki konumu ve nüfuzundan yarar sağlamaktadır. Fakat bununla beraber AB'nin büyük bir entegrasyon projesi olarak yarattığı katma değer azımsanamayacak derecededir. Bu katma değere örnek vermek gerekirse, AB düzeyindeki araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik yatırımlar verimlilik yönünden yüksek bir katma değere sahiptir. Yatırım yapılan her bir birim Euro için iş sektöründe artan katma değerde 13 birim Euro üretilmektedir. Bu durum, üye ülkeler için artan katma değer üzerinde AB fonlarının direkt etkisinin göstergesidir¹⁶⁴. Ancak bu değer tamamen parasal olarak ölçülememektedir. AB yalnızca ekonomik bakımdan değil politik, sosyal, kültürel, çevresel ve eğitimsel konularda önemli bir ek değer yaratmaktadır. AB üyesi olmak, aday ülke olarak halihazırda programlar aracılığıyla ülkeye sağlanan faydadan çok daha fazlasını elde etmek anlamına gelecektir.

Türkiye'nin AB üyesi olması durumunda bütçeye aktaracağı KDV'ye dayalı öz kaynakların da dahil olduğu mali katkılar aynı zamanda bu değerden sağlanacak olan fayda karşılığında kompanse edilecektir. KDV'ye dayalı katılım payı için konuşulacak olursa, bu yükü sırtlanacak olan tüketiciler yine AB bütçe programlarından ve bir bütün olarak yaratılan değerden fayda görecek başlıca aktörler olacaktır.

¹⁶³ T.C. Avrupa Birliği Başkanlığı, "Avrupa Birliği Programlarına Katılım Genel Değerlendirme Raporu", Şubat 2016, <https://www.ab.gov.tr/siteimages/resimler/rapor%202016.pdf>, (07.01.2022), s. 4.

¹⁶⁴ Jorge Nunez Ferrer ve Moni Katarivas, "What are the effects of the EU budget: Driving force or drop in the ocean?", **Centre for European Policy Studies Special Report No.86**, Brüksel, 2014, s.11.

B. AB Bütçe Finansman Sisteminde Reform Gerekliliği ve Muhtemel Yeni Öz Kaynaklar

Birleşik Krallığın AB'den ayrılmasıyla bulunduğu katkıdan da mahrum kalınmasının ardından AB için gelir bakımından mevcut sorunu ağırlaştırmıştır. Ayrıca istenmeyen göçü engellemeye yönelik ödenekler, inovasyon, dijitalleşme ve iklim koruma gibi harcama ihtiyaçlarının ortaya çıkması bu sorunu olumsuz manada desteklemiş ve dışsallıklar yaratmıştır. Harcamaları karşılamak için yeterli gelir sağlama temel gereksiniminin ötesinde, öz kaynaklar sisteminin, bu yeni zorlukların ele alınmasına yardımcı olacak şekilde yeniden düzenlenmesi ve yalnızca düzenli bir mali gelir akışından daha fazla fayda sağlayacak şekilde tasarlanması gerekliliği doğmuştur. Bu sebeplerle gelir yapısını ve bütçe finansmanın yöntemlerini değiştirmek üzere 2018 yılında Komisyon tarafından yeni öz kaynaklar için bir takım teklifler sunulmuştur.

1. Komisyonun Mevcut Finansman Sistemini Değiştirme Önerisi

Komisyon, ilgili teklifiyle yalnızca yeni öz kaynaklar sunmakla kalmamış, var olanların da modernize edilmesi gerektiğini savunmuş ve 02.05.2018 tarihli ve 2018/0135 sayılı Konsey Kararı Önerisi ile aşağıdaki tavsiyeleri sunmuştur:

- i. Mevcut öz kaynakların modernizasyonu:
 - Gümrük vergilerini geleneksel öz kaynaklar olarak sürdürmek, ancak bu gelirin üye devletlerin “tahsilat maliyeti” olarak elinde bulundurduğu payı yüzde 10'a düşürmek;
 - Gayri Safi Milli Hasılaya (GSMH) dayalı öz kaynağı korumak ve dengeleme kaynağı olarak tutmak;
 - KDV'ye dayalı öz kaynağının basitleştirilmesi¹⁶⁵.
- ii. Yeni öz kaynaklar sepetinin tanıtılması:

¹⁶⁵ 2018/0135 sayılı Komisyon teklifine göre KDV'ye dayalı öz kaynağın sadeleştirilmesi aşağıdakilerden kaynaklanacaktır: (i) standart oranlı mallara odaklanmak; (ii) KDV matrahını hesaplama prosedürünü kolaylaştırmak; ve (iii) standart tarife bazında tek tip bir çağrı oranı tarifesi uygulamaktır. Bu yaklaşım, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Sayıştay'ının KDV öz kaynağını gerçek KDV tabanına yaklaştırma ve hesaplamaları önemli ölçüde basitleştirme çağrısına yanıt olarak gelmiştir. Böylece daha yüksek şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanacaktır.

- Yeniden başlatılan ortak konsolide kurumlar vergisi matrahından gerekli mevzuat kabul edildikten sonra aşamalı olarak uygulanacak bir pay;
 - Avrupa Emisyon Ticareti Sisteminin açık artırma gelirinden bir pay;
 - Geri dönüştürülmemiş plastik ambalaj atığı miktarı üzerinden hesaplanan ulusal katkı.
- iii. Doğrudan AB politikalarından kaynaklanan gelecekteki gelirlerin AB bütçesine akması gerektiği ilkesinin oluşturulması;
- iv. Düzeltmelerin aşamalı olarak kaldırılması¹⁶⁶;
- v. Öz kaynaklar tavanında artış.

2. Komisyonun Bütçenin Finansmanına Yeni Öz Kaynak Önerileri

Komisyon önerilerini içeren Konsey Kararı'nda belirtildiği üzere yeni öz kaynak önerilerine ilişkin ana argüman, meydana gelen olumsuzluklar ve gelişmelerin gelir sisteminin yeniden dizaynını gerektirmiş olmasıdır. İklim değişiklikleri, çevre kirliliği ve göç konuları, etkin bir şekilde ele almak için küresel düzeyde olmasa da AB düzeyinde yanıt verilmesini gerektiren negatif dışsallıklar yaratmıştır. Bu doğrultuda mevcut öncelikli harcamalarda indirimlerin kısıtlanması ve bütçenin dengelenmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Geliri artırma ihtiyacının bir diğer önemli nedeni, AB bütçesine en büyük net katkı sağlayanlardan birinin AB'den çekilmesi ile sonuçlanan Brexit'tir. Brexit sonucunda oluşan açığı kapatacak ek kaynaklar olmadan, AB bütçesinin çok daha küçük hale geleceği ve mevcut önceliklerin finansmanını sürdürmek için yeterli olmayacağı belirtilmiştir. Eşit derecede önemli bir argüman da yeni bütçe kaynaklarının ulusal katkıların GSMH

¹⁶⁶ 2018/0135 sayılı Komisyon teklifi ile KDV'ye dayalı öz kaynak için indirimli çağrı oranlarına ve Gayri Safi Milli Hasılaya (GNI) dayalı katkı paylarının toplu indirimlerine ilişkin indirimler geçici bir süre için teklif edilmiş ve 2020'nin sonunda otomatik olarak sona ermiştir. Bu indirimlerin kaldırılmasıyla birçok ülke AB bütçesine katkılarında büyük bir artışla karşı karşıya kalacağı için bu etkiyi azaltmak için Komisyon, mevcut indirimlerin 5 yıl içinde aşamalı olarak kaldırılmasını önermiştir. Düzeltmeler politik olarak çok hassas bir konu olduğundan, ortadan kaldırmanın bir kereye mahsus olmak yerine kademeli bir süreç olması ve üye devletlerden gelen ulusal katkının keskin bir şekilde artmaması gözetilmiştir.

temelli kaynağa bağımlılığını azaltacağı ve böylece AB bütçesinin özerkliğini artıracığı ve “adil getiri” yaklaşımını daha az şiddetli hale getireceğidir¹⁶⁷.

AB bütçesinde GSMH’ye dayalı öz kaynağın ağırlığının azaltılmasının yanı sıra üye devletlerin ekonomik döngülerindeki dalgalanmaları yansıtırken AB bütçesine daha fazla orantılılık, adalet ve dengeleyici etki getirmek, mali gelir akışının yanında ek faydalar da sağlayan yeni öz kaynakları tasarlayarak yeni zorlukların üstesinden gelmeye yardımcı olmak için öz kaynaklar sistemini reforme etmek ve doğrudan AB yetkinlikleri, hedefleri ve öncelikleriyle ilgili daha çeşitli ve esnek öz kaynak türlerinin getirilmesi gibi argümanlar yeni öz kaynakların finansman sistemine dahil edilmesinin gerektiği doğrultusundaki görüşü desteklemektedir.

Öz Kaynaklar Kararı’nın yasal dayanağı olan Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma’nın 311. maddesine göre, AB “*hedeflerine ulaşmak ve politikalarını yürütmek için kendisine araçlar sağlayacaktır*”. Yeni öz kaynakların önerilmesinde dikkat edilmesi gereken bir takım hususlar mevcuttur. Şeffaflık, basitlik ve istikrar, AB’nin politika hedefleriyle tutarlılıkları, rekabet edebilirlik ve sürdürülebilir büyüme üzerindeki etkileri ve üye devletler arasında adil dağılımı konuları bunların uygulanması noktasında sahip olması gereken özelliklerin başında gelmektedir.

Belirtilmiş olan sağlam nedenlerden yola çıkarak Komisyon tarafından finansman sistemine dahil edilmek üzere bir dizi yeni öz kaynaklar önerilmiştir¹⁶⁸:

- i. Karbon Sınırı Ayarlama Mekanizması (KSAM): Avrupa Emisyon Ticaret Sistemi (ETS) gibi karbonu fiyatlandırmak adına bir sistemi olmayan AB’ye ithali gerçekleştirilen mallara vergi uygulanmasını gerektirmekte olan bu mekanizma söz konusu malların AB ürünleriyle aynı maliyete katlanmasını sağlayacaktır. Burada amaç ithal edilen malların fiyatını AB’de üretiliyormuş gibi ayarlamak ve Avrupalı şirketler için adaleti sağlamaktır.

¹⁶⁷ Elżbieta Kawecka-Wyrzykowska, **Assessment of the European Commission's proposals for financing the EU budget in 2021–2027**, International Journal of Management and Economics, Cilt:56, Sayı:3, 2020, s. 195.

¹⁶⁸ European Commission, “The EU’s 2021-2027 Long-Term Budget & NextGenerationEU Facts and Figures”, 29.04.2021, https://www.redpoliticaside.es/system/files/repositorio-archivos/2021-2027%20long-term%20budget-NextGeneration_EUKV0221232ENN.en_.pdf, (10.02.2022), s. 23; European Parliament, “Reform of the EU own resources”, Mart 2021, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2021/690963/IPOL_IDA\(2021\)690963_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2021/690963/IPOL_IDA(2021)690963_EN.pdf), (10.12.2022), ss. 12-14.

Avrupa Yeşil Anlaşmasının bir parçası olarak KSAM, ekonominin karbondan arındırılmasına katkıda bulunmak suretiyle sadece AB'nin kendisini değil, aynı zamanda ticaret ortaklarını da olumlu anlamda etkileyecektir.

Halihazırda karbonun sebep olduğu zarar, bazı yüksek emisyonlu sektörleri rekabetçi tutmak için ücretsiz tahsisatlar ile karşılandığından KSAM bu tür ücretsiz tahsislere olan ihtiyacı ortadan kaldırarak AB'deki emisyonları azaltacaktır. Karbon yoğun ithalatı daha pahalı hale getirerek daha sürdürülebilir mallara yönelik değişiklikleri teşvik edebilecek ve AB ürünlerinin rekabet gücünü artıracak olan KSAM, böylelikle üretim ve istihdama katkı sağlayacaktır.

- ii. Dijital Vergi: Doğası gereği kaydılaştırılmış ve çoğunlukla maddi olmayan varlıklardan kazanç sağlayan dijital iş faaliyetlerinden kaynaklanacaktır. Bu anlamda dijital vergi, dijital ekonomi için mevcut kurumlar vergisi kurallarının yetersizliğine bir çözüm olacak ve böylece vergide adaleti sağlamaya yönelik adım atılmış olacaktır.

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesinin temel faydası, dijital hizmetler ile geleneksel sağlayıcılar arasında, AB merkezli ve üçüncü ülke çok uluslu şirketleri arasında, çok uluslu şirketler ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) arasında ve farklı kurumlar ve tüketim vergisi planlarına sahip üye ülkeler arasında eşit bir oyun alanı yaratmaktır. Bu, AB'nin vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele, iç pazarı güçlendirme ve adil vergilendirmeyi gerçekleştirme hedeflerine katkıda bulunacaktır.

Harcama vergisi şeklinde tanıtılan bir dijital vergiyle ilgili iki önemli endişe bulunmaktadır. Bunlardan ilki çifte vergilendirmedir. Çünkü sağlayıcılar dijital hizmetlerinde bir tüketim vergisi ödemekle yükümlü olurken aynı zamanda aynı hizmetlerden elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemek zorunda kalabilirler. Diğer potansiyel sorun ise şirket kârlı olmasa bile tüketim vergilerinin ödenmesinin gerekebileceğidir.

- iii. AB Emisyon Ticaret Sistemi: Bu öz kaynak, Emisyon Ticaret Sistemi ile bağlantılı olacaktır. ETS, şirketlerin emisyon izinlerini satın veya teslim aldığı AB karbon piyasasıdır. Ödenekler, şirketlerin zaman içinde azalan belirlenmiş bir üst sınır dahilinde eşit miktarda sera gazı emisyonu salmalarına izin

vermektedir. ETS, Tek Pazar'ın işleyişiyle doğrudan bağlantılıdır ve sera gazı emisyonlarını maliyet etkin bir şekilde azaltmak için AB eyleminin önemli bir aracıdır. Mevcut hedefi, 2050 yılına kadar iklim açısından nötr bir AB'ye ve 2030 yılına kadar sera gazı emisyonlarında 1990 yılına kıyasla en az %55'lik bir azalmaya piyasa odaklı ve uygun maliyetli bir şekilde yardımcı olmaktır. ETS gelirlerine dayalı bir öz kaynak, AB katma değerinden elde edilerek iklim hedeflerine katkıda bulunma ve iç pazarı güçlendirme konularında katkı sağlayacaktır. ETS gelirin bir kısmının AB bütçesine aktarılması olasılığı, ETS'nin ekonomik etkisi yapısal farklılıklar nedeniyle bir üye ülkeden diğerine önemli ölçüde farklılık gösterdiğinden dolayı 2010 yılında bir kez teklif edilmiş ve bundan vazgeçilmiştir.

Bunların yanında Komisyon tarafından 2024 yılına kadar öneride bulunulacak diğer muhtemel öz kaynakların, bir mali işlem vergisini, kurumsal sektörle bağlantılı mali katkıları veya yeni bir ortak kurumlar vergisi matrahını içermesi beklenmektedir. Bu yeni öz kaynaklar için 10.11.2020'de varılan siyasi anlaşma, 2021-27 ÇYMÇ dönemi boyunca yeni öz kaynakların getirilmesi için bağlayıcı bir yol haritası oluşturan bütçe konularına ilişkin yeni bir yol haritası içermektedir.

Tablo 5: Yeni Öz Kaynakların Tanıtımı İçin Yol Haritası

01.01.2021	Öz Kaynaklar Kararı henüz üyelerce onaylanmamış olsa da, bu tarihten itibaren “plastik vergisi” uygulanır.
Bahar 2021	Komisyon, havacılık ve denizcilik sektörlerine olası uzantısı da dahil olmak üzere, AB Emisyon Ticareti Sistemi'nin bir incelemesini üstlenir.
Haziran 2021	Komisyon, AB Emisyon Ticareti Sistemi'ne, karbon sınır ayarlama mekanizmasına ve dijital vergiye dayalı olan öz kaynaklara ilişkin teklifler yayınlar.
01.07.2022	Önerilen yeni öz kaynaklara ilişkin Konsey kararı için son tarih.
01.01.2023	Üye ülkelerin onayından sonra yeni öz kaynaklar tanıtılır.
Haziran 2024	Komisyon sisteme yeni öz kaynaklar kazandırmak amacıyla muhtemelen yeni bir ortak konsolide kurumlar vergisi matrahına dayalı olarak, kurumsal sektörün katkısı dahil olmak üzere muhtemel bir finansal işlem vergisi önerir.
01.07.2025	Önerilen yeni öz kaynaklara ilişkin Konsey kararı için son tarih.
01.01.2026	Önerilmiş olan öz kaynaklar tanıtılır.

Kaynak: European Commission, “Interinstitutional Agreement Between The European Parliament, The Council Of The European Union And The European Commission On Budgetary Discipline, On Cooperation In Budgetary Matters And On Sound Financial Management, As Well As On New Own Resources, Including A Roadmap Towards The Introduction Of New Own Resources”, Official Journal Of The European Union, L 433, 22.12.2020, [https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020Q1222\(01\)&from=EN](https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020Q1222(01)&from=EN), (10.12.2022), ss. 44-46.

Mevcut öz kaynaklar sistemi, kontrollü şekilde serbest bırakılmadığında çok geniş kapsamlı olumsuz sonuçlara yol açabilecek gerilimler biriktirebilmektedir. AB bütçesinde öz kaynaklara karar verilmesi sürecine ilişkin mevcut prosedürde bazı kusurlar açıkça görülmektedir¹⁶⁹:

- i. Şeffaflık eksikliği: Bir bütçenin şeffaflığı kamuoyunun ve mükelleflerin onu anlayabilmesiyle anlam bulmaktadır. Ancak AB bütçesinde bu durum biraz karmaşıklık içermektedir. AB bütçesi için sorun hasılat kısmında ortaya çıkmaktadır. Bütçede dönemlik olarak başvuru indirimi(düzeltilme) mekanizmasının¹⁷⁰ mantıklı ve sayısal verilere dayalı bir şekilde gerçekleştirildiği söylenememektedir. İlk olarak 1984 yılındaki Fontainebleau zirvesiyle Birleşik Krallık tarafından ödenecek katkıya “İngiliz indirimi” sağlanmasıyla başlayan düzeltme mekanizması süreci, günümüzde düzeltmeler dizisi olarak KDV'ye dayalı katkılar için çağrı oranında indirim, toplu ödeme indirimleri, güvenlik ve vatandaşlıktan çıkma ile ilgili düzeltmeler ve hatta Birleşik Krallık indiriminden sonra ödenmesi gereken ödemelerde indirimleri içermektedir. Kural olarak düzeltmeler ile AB bütçesi azaltılamayacağından düzeltme sağlanan ülkeler dışında kalanlar bu açığı

¹⁶⁹ Ivailo Kalfin, “The Importance of Own Resources in The EU Budget”, **EU Financing for Next Decade Beyond the MFF 2021-2027 and the Next Generation EU**, (Ed. Brigid Laffan ve Alfredo De Feo), European University Institute, Floransa, 2020, ss. 64-67.

¹⁷⁰ Üye devletlerin bütçeye katkıları, GSMH ile ölçülen göreceli ekonomik güçleri temel alınarak hesaplanmaktadır. 1984'te Fransa'daki Fontainebleau Avrupa Konseyi'nde, o zamanki on üye ülke tarafından Birleşik Krallık'ın ulusal katkısında indirim yapmak üzere düzeltme mekanizmasının devreye sokulması kararlaştırılmıştır. O zamandan beri bazı üyeler, nesnel ekonomik kriterler tersini söylese bile, AB bütçesine çok fazla ödeme yaptıklarını hissetmişlerdir. 2014 yılında Komisyon, adil ve dengeli bir bütçenin parçası olarak gelir tarafındaki tüm düzeltmelerin kademeli olarak kaldırılmasını önermiş olsa da 2020 yılında gerçekleştirilen Avrupa Konseyi'nde üyeler bu indirimleri sürdürmeyi kabul etmiştir. 2021-2027 çok yıllık mali dönemi için düzeltme mekanizması; Danimarka, Hollanda, Avusturya, İsveç ve Almanya için işleyecek ve bu ülkelerin yıllık GSMH bazlı katkısını azaltacaktır.

orantılı olarak telafi etmek durumundadır. Bütün bu süreçler vatandaşlar için AB bütçesine ne kadar katkıda bulunulduğunu ve nedenlerini anlamalarını zorlaştırmaktadır. Buna ek olarak, Avrupa Parlamentosu'nun sınırlı rolü ve Avrupa Konseyi'nin açık bir kamu prosedürü yerine ikili müzakereleri kullanarak tavizler vermesi, bütçenin şeffaflığına zarar vermektedir. Bu bağlamda, şeffaflığın olmamasının halkın AB ile olan ilişkisini baltaladığı, dayanışma yaratmayı ve ortak hedefler peşinde koşmayı zorlaştırdığı ifade edilebilmektedir.

- ii. Gelirin yeniden dağılımında etkinsizlik: AB bütçe finansmanı sistemi ve düzeltme mekanizmasıyla yapılan indirimler çoğunlukla kişi başına GSMH'si daha yüksek olan üyelerin yoksul üyelere oranla daha az katkıda bulunmasıyla sonuçlanmaktadır. Üyelerin bütçeye katkılarını en aza çekme mücadelesi, vatandaşlara beklentileri sonucunda verilen siyasi taahhütler ile tahsis edilen bütçe araçları arasındaki uçurumu artırmaktadır. Bu eğilim, AB'nin yüksek düzeyde seferberlik gerektiren konularda öncülük ettiğinde, kaçınılmaz şekilde kamu güveninde erozyona ve AB'ye verilen desteğin zayıflamasına yol açmaktadır. Gelir dağılımı konusundaki problem, Avrupa katma değerinin yaratılmasıyla ilgili olmaktadır. Bu değer, üyelerle AB bütçesi arasındaki net finansal akışların hesaplanmasında net dengeler yaklaşımının uygunsuzluğunu büyük ölçüde açıklamaktadır. Çünkü AB bütçesi, milli gelirin yeniden dağıtılmasıyla değil, ek değer yaratılmasıyla ilgilidir. Bu nedenle, net bakiyeler bütçe prosedürü sırasında rasyonel tek ölçü olamamakta ve AB'nin yarattığı değer tamamen parasal olarak ölçülememektedir. AB, ortaya çıkardığı bu değer ile üretim ve işleyişini sürdürülebilir kılmaktadır. Bu doğrultuda bütçenin finanse edilmesi noktasında geleneksel öz kaynakların ağırlığının artırılması uygun bir yaklaşım olacaktır. Makul öz kaynaklar, işleyişinin yarattığı ek değerden yararlanmalıdır. Böylece ulusal bütçeler üzerindeki yük azalacaktır.
- iii. Bütçenin katılığı: AB bütçesinin çok yıllık dönemler olarak kabul edilmesinin altında yatan mantık, gözetilecek politikanın başlaması için bir dizi yasal mevzuatın kabul edilmesi ve hayata geçirilecek projelerin bu süreçten dolayı bir müddet gecikmesidir. Ayrıca AB bütçesi tam anlamıyla bir yatırım bütçesi

olduğundan kamu yatırımlarını beslemektedir. Yatırım gerektiren projelerin gelecek mali dönemlerde sürdürüleceğinin garantisi olmadan kısa bir döneme sıkıştırılmış bütçenin, kamu yatırım finansmanını karşılaması beklenememektedir. Buna karşın çok yıllık bütçenin getirdiği dezavantaj, gelecekte ortaya çıkabilecek olayları ve süreçleri öngörmemesidir. Dolayısıyla uzun vadeli belirsizlikle başa çıkmanın yolu esneklik için yeterli araçları bırakmaktan geçmektedir. Bununla birlikte, üye devletler “haklı geri dönüş”¹⁷¹ yaklaşımını benimsedikleri sürece, daha önce müzakere edilen konumlarından hareket etmeye özellikle istekli olmamakta ve bu doğrultuda ulusal çıkarları gözeterek çözümün değil sorunun bir parçası olmaktadır. Bu noktada sorunu aşmak adına öz kaynaklarla finansmanı sağlanan özel güven fonları yaratmak iyi bir seçenek olarak değerlendirilebilmektedir. Örneğin, şu anda potansiyel öz kaynak olarak değerlendirilen sınır karbon vergisi, bir AB öz kaynağı olarak kabul edildiğinde ondan elde edilen hasılat, karbon nötr bir ekonomiye geçişi finanse etmek için bir güven fonuna kanalize edilebilir. Böyle bir durumda öz kaynak, bütçede daha fazla esneklik ve üyelerin ilgili ulusal makamlarının kararlarını atlamadan yeni bir önceliği finanse etmek için bir araç yaratabilecektir.

Verilmiş olan olumsuz argümanlara karşın mevcut durumu koruma adına karşı argümanlar da söz konusudur. Öncelikle prosedürel argümanlar mevcuttur. Bütçe finansmanının mevzuatı iş birliği gerektirdiğinden burada değişime gitmek oldukça güçtür. Öte yandan üye devletler geleneksel olarak bütçeyi kendi münhasır ayrıcalıklarına hizmet eden bir yapı olarak görmektedir. Avrupa Parlamentosu'nun bütçe prosedüründeki artan rolüne rağmen ne ulusal hükümetler ne de parlamentolar uluslar üstü düzeye daha fazla sorumluluk devretmeye hazır değildir. Bu noktada en hassas konu ulusal egemenliğin bir unsuru olarak vergilendirilmedir. Ancak bu hassasiyetin aksine üyelerin AB bütçesi üzerinde tam kontrole sahip olma arzusu,

¹⁷¹ AB mevcut finansman sistemi ulusal katkılar tarafından domine edilmektedir. “Fair return approach” olarak bilinen yaklaşım ile üye devletler sağladıkları katkı karşılığında aldıkları transferleri kıyaslama eğilimine girmektedir. Bu durum her bütçe müzakeresinin siyasetin gölgesinde geçmesine sebebiyet vermekte ve dayanışmayı azaltmaktadır. “Adil getiri” beklentisine giren bazı ülkelerin kamu açığı vermesi ve mevcut ekonomik ve mali krizler de durumu daha da güç hale sürüklemektedir. AB bütçesinin daha özerk hale getirilmesi, bu sorunun üstesinden gelinmesinin tek yolu olarak görülmektedir.

maddi bakımdan bir takım iç sorunlara yol açmaktadır. Bu bağlamda geleneksel öz kaynakların payının azaltılması ve GSMH'ye dayalı katkıların baskın rolü, çoğu ulusal hükümet tarafından güvenli bir liman olarak kabul edilmektedir¹⁷².

Bütçe finansmanında etkinlik ve başarıyı sağlamak için ön şart, yapılacak reformların üyelerin siyasi kaygılarının göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmesidir. Bu doğrultuda yeni öz kaynaklar sisteminin kapsamı gereken unsurlar bulunmaktadır¹⁷³:

- i. Öncelikle AB yetkili kurumlarının ulusal makamların vekaleti olmadan vergi ve harçlara karar vermeyeceklerine dair mutlak bir garanti olmalıdır. Avrupa Parlamentosu ile ulusal parlamentolar arasında AB bütçesi konularında iş birliği ve bilgi alışverişi için daha iyi bir sistem de oluşturulmalıdır.
- ii. Gelirin ayrı öz kaynaklar yoluyla yeniden dağıtılması konusunda yine üyeler tarafından belirlenen sınırlamalar olmalıdır. Bu, AB bütçesinde hem gelirin hem de harcamanın kontrol altında olması ve Üye Devletler tarafından belirlenen siyasi önceliklere ulaşmanın garanti altına alınması için gereklidir.
- iii. Özellikle yeni öz kaynaklar AB'nin katma değer yarattığı yerlerde kullanılmalıdır. Yaratılan değer bir kısmının mekanizmayı sürdürmek için kullanılması mantıklıdır. Bunlar tek pazar, iklim değişikliği ve çevrenin korunması, güvenlik ve savunma ve göç politikası gibi alanlardır. Bu aynı zamanda ulusal gelirin AB düzeyinde dağıtıldığı ve yönetildiği endişelerine de yanıt verecektir.
- iv. Öz kaynaklardaki artış, AB kurumlarının bu kaynakların bir kısmını yeni zorluklara yönlendirme konusundaki artan yeteneği ile birleştirilmelidir.
- v. GSMH'ye dayalı katkı payında oluşacak nihai düşüşe, Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilmiş bir bütçe yönetimi mekanizması eşlik etmelidir. Önlemler, mutabık kalınan ÇYMÇ tavanları çerçevesinde yıllık ulusal katkıların önceden sabitlenmesini, rezerv hesaplarının sürdürülmesi olasılığını ve mali araçların uygulanmasından kaynaklanan yeniden akış bütçesinin yeniden kullanılmasını içerebilir.

¹⁷² Kalfin, ss. 67-68.

¹⁷³ Kalfin, ss. 69.

Günümüzde global boyuttaki kriz aslında AB bütçesinin finansman ihtiyacı için yeni öz kaynaklar uygulama konusunda yeni fırsatlar doğurmaktadır. İyileşme ve toparlanma süreci, üyeler için bütçe program ve fonlarına daha büyük maddi aktarımlar anlamına gelebilir. Bu yüzden Avrupa vergi mükelleflerinin her birine fazladan yük getirilmeden, bütçe finansmanı için yeni öz kaynakların benimsenmesi uygun ve adil olacaktır.

III. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE KDV’NİN HASILAT BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkelerin KDV'yi uygulama şekillerinde geniş bir çeşitlilik vardır. Her ülkenin vergi sisteminde tarihinden, ekonomik ve politik koşullarından türetilen belirli farklılıklar gösteren muafiyet, eşik, oran gibi unsurlar bulunmaktadır. Bu çeşitlilik göz önüne alındığında, vergi sistemlerinde KDV uygulamalarının en iyi şekilde hayata geçirilme olasılığının göz önünde bulundurulması normal karşılanmalıdır. Söz konusu çeşitliliğe katkıda bulunan ulusal vergi sistemlerinde KDV’nin uygulanmasında en önemli nokta, KDV için kanunlarla şekli olarak çizilmiş olan sınırlar dahilinde elde edilen KDV hasılatıdır. KDV hasılatının performansının bağlı olduğu üç unsur bulunmaktadır¹⁷⁴:

- i. Vergi oranı, muafiyetler, istisnalar ve matrah gibi yapısal özellikler;
- ii. Etkin ve doğru bir vergi sistemi adına vergi idaresinin kapasitesi;
- iii. Mükelleflerin uyum derecesi.

KDV’de etkinliğin sağlanması bakımından bu faktörler arasındaki etkileşim büyük bir önem taşımaktadır. Yüksek vergi oranları vergi kaçırmayı teşvik edebilmekteyken birden fazla düşük oran yanlış sınıflandırmalara yol açabilmekte, idari bakımdan ek sorumluluk ve yük meydana getirmekteyken uyum sorunları da yaratabilmektedir. İstisna ve muafiyetler dürüst mükellef için kaçınma noktasında teşvikler yaratabilmekte ve vergi sisteminde bozulmalara yol açmak suretiyle idari kapasitenin sınırlarını zorlayabilmektedir. Verimsiz vergi yönetimleri, maliyetli idari

¹⁷⁴ OECD, **Consumption Tax Trends 2006: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues**, OECD Publishing, Paris, 2006, (Administration), s. 42.

gereklilikler ve karmaşık KDV mekanizmaları mükelleflerin uyum derecesini zayıflatabilmektedir¹⁷⁵.

Etkin bir KDV sistemi hakkında net bir fikir birliği olmadığından KDV'nin hasılat açısından etkinliğini belirleme adına bir takım ölçüler bulunmaktadır. KDV hasılatının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla'ya (GSYİH) oranının standart KDV oranına bölünmesi suretiyle ulaşılan "KDV Etkinlik Oranı", KDV'nin performansının özet bir göstergesidir. Ayrıca KDV'nin geniş bir tabana ne ölçüde tek tip olarak yüklendiğinin yararlı bir ölçüsüdür. KDV etkinlik oranını şu şekilde formüle etmek mümkündür¹⁷⁶:

$$KDV \text{ Etkinlik Oranı} = \frac{(KDV \text{ Hasılatı} / GSYİH) \times 100}{Standart KDV \text{ Oranı}} \times 100$$

Toplanan KDV hasılatının GSYİH'ye oranı olan ve standart KDV oranına bölünerek elde edilen bu ölçü, KDV verimlilik oranı olarak da isimlendirilmekte ve KDV verimliliğinin bir ölçüsünü ifade etmektedir. Bu ölçü bir ile sıfır arasında sınırlandırılmaktadır. KDV oranının her bir yüzde noktasında GSYİH'nin ne kadarının toplandığını göstermektedir. Örneğin bu ölçünün yüzde 30 oranında olması, standart KDV oranında meydana gelen yüzde 1'lik bir artışın KDV hasılatının GSYİH'deki payının yüzde 0,30 oranında artması anlamına gelmektedir. Oran ne kadar yüksek olursa KDV sistemi o kadar verimli olmaktadır. Oran ne kadar düşüğe muafiyetlerin kapsamı, sıfır vergilendirme oranı, vergi kaçakçılığı veya zayıf vergi idaresi o kadar yaygın olmaktadır¹⁷⁷. Bu bağlamda daha yüksek verimlilik oranları, daha etkin bir KDV sisteminin varlığına işaret etmektedir.

KDV sisteminin verimliliği birçok faktörden etkilenmektedir. Bir ülkenin ekonomik durumu bunlardan biri olarak sayılabilmektedir. KDV özellikle büyüme oranı ve iç talep değişimlerine karşı hassastır. Bunun yanında, KDV performansı hem ihracatın değerinden hem de ithalatın değerinden etkilenebilmektedir. İhracatta çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi adına KDV uygulamasında vergi iadesi mekanizmasının varlığı elde edilen hasılatı düşürmektedir. Ayrıca, ihracatta artış

¹⁷⁵ OECD, (Administration), s. 42.

¹⁷⁶ Malgorzata Magdalena Hybka, **VAT Collection Efficiency in Poland Before and After Accession To The European Union - Comparative Analysis**, Ekonomika, Cilt:85, 2009, s. 15.

¹⁷⁷ Vito Tanzi ve Hamid R. Davoodi, "Corruption, Growth and Public Finances", **IMF Working Papers**, Cilt:2000, Sayı:182, 2000, s. 20.

yurtiçi üretimi de beraberinde getirmekte böylece hanehalkı harcanabilir gelirinin artmasıyla talepte artış olmaktadır. İthalat düzeyindeki bir değişiklik ise KDV hasılatını tersi yönde etkileyebilmektedir. İthalat değerinin artması, yerli mallara olan talebin azalması anlamına gelmekte ve bu bağlamda yerli mallardan elde edilen KDV hasılatını düşürebilmektedir¹⁷⁸.

KDV, üretimi değil tüketimi vergilendirmektedir. Ancak KDV etkinlik oranının hesaplanmasında GSYİH değeri kullanılmaktadır. Bu bağlamda KDV etkinlik ölçüsü, GSYİH'nin tüketimi değil üretimi ölçmesinden ötürü yanıltıcı olabilmektedir¹⁷⁹. Bu nedenle, yüzde 100 oranında mükemmel verimlilik oranı, yalnızca üretim tipi KDV'ye tek tip oranın uygulanması durumunda elde edilecektir¹⁸⁰. Ayrıca GSYİH'nin ölçümünde hatalar da meydana gelebilmekte böylece yanlış verilere ulaşılabilmektedir. Bu sorunlar, GSYİH'nin yerine tüketimi ikame eden ve aşağıdaki formülle ifade edilebilen “C-Verimlilik” olarak da isimlendirilmekte olan “KDV Toplama Etkinlik Oranı” kullanılarak kolaylıkla atlatılabilmektedir. Bu ölçü, KDV etkinlik oranındakinden farklı olarak, KDV hasılatının toplam tüketim tutarına oranının standart KDV oranına bölünmesiyle elde edilmektedir¹⁸¹.

$$KDV\ Toplama\ Etkinlik\ Oranı = \frac{(KDV\ Hasılatı/Tüketim) \times 100}{Standart\ KDV\ Oranı} \times 100$$

C-verimlilik olarak da adlandırılan bu ölçü karşılaştırmalı KDV performansının daha güvenilir bir göstergesidir.

KDV tahsilatının etkinliğini ölçmeye yönelik ana yaklaşım, efektif vergi oranını yasal vergi oranıyla karşılaştırmaktan geçmektedir. Bu metodoloji şu üç unsuru gerektirmektedir¹⁸²:

- i. Gelir toplama ölçütü;
- ii. Etkin bir uygulama adına matrah tahmininde doğruluk;

¹⁷⁸ Hybka, s. 8.

¹⁷⁹ Richard M. Bird ve Pierre-Pascal Gendron, **Is VAT the Best Way to Impose a General Consumption Tax in Developing Countries?**, International Center for Public Policy Working Paper Series, Cilt:06, Sayı:18, 2006, s. 12.

¹⁸⁰ Liam Ebrill ve diğerleri (Ed.), **The Modern VAT**, IMF, Washington, 2001, s. 41.

¹⁸¹ Hybka, s. 16.

¹⁸² William Jack, “The Efficiency Of VAT Implementation: A Comparative Study Of Central And Eastern European Countries In Transition”, **IMF Working Papers**, Cilt:1996, Sayı:79, 1996, s. 3.

iii. Ortalama yasal oranın hesaplanması.

Bu ölçünün çekici yanı, tüm tüketim üzerinde tek tip bir vergi kıyaslaması ile normalleştirilmesidir. Böyle bir durumda verginin C-verimlilik oranı yüzde 100'e ulaşacaktır. Ancak yüzde 100'lük mükemmel C-verimlilik oranı yalnızca tek bir vergi oranının uygulanması durumunda elde edilirken diğer herhangi bir değer bu statükodan sapmayı göstermektedir. Belirli mal ve hizmetlerde sıfır veya indirimli KDV oranlarının uygulanması durumunda, C-verimlilik oranı yüzde 100 oranının altına düşecektir. Öte yandan, KDV matrahına yatırımın dahil edilmesi veya KDV zincirinde hem nihai tüketimin hem de bazı kurucu ara malların vergilendirilmesiyle sonuçlanan bir kırılma, yüzde 100'ün üzerinde C-verimlilik oranıyla sonuçlanma eğiliminde olacaktır¹⁸³.

KDV hasılatının performansını ölçmeye yarayan KDV etkinlik oranı ve KDV toplama etkinlik oranı seçilmiş ülkelerin KDV sistemlerinin verimliliğini ölçme gayesiyle kullanılmıştır.

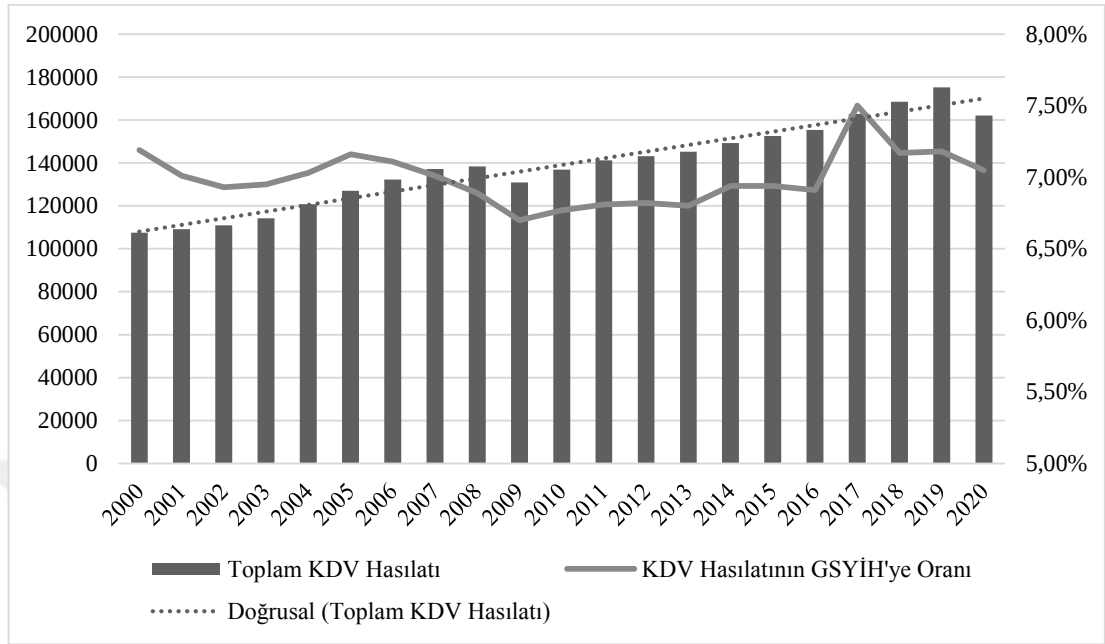
A. Fransa'nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi

Fransa KDV'yi 1954 yılında uygulamaya koymuştur. Dünyada KDV'yi uygulayan ilk ülke olan Fransa'da KDV standart vergi oranı yüzde 20 olarak uygulanmaktadır. Aşağıdaki grafikte Fransa'nın yıllar itibarıyla elde ettiği KDV hasılatı ve onun GSYİH'ye oranları verilmiştir. 2020 yılı itibarıyla Fransız KDV sisteminde toplanan toplam hasılat 162,1 milyar Euro'yu aşmıştır.

Toplam KDV hasılatı ile onun GSYİH'ye oranı, KDV etkinliğine ulaşma noktasında önem arz etmektedir. Fransa'nın KDV hasılatı, Şekil 21'de de görüldüğü üzere istikrarlı bir yükseliş göstermektedir. Bu yükseliş, 2009 ve 2020 yıllarında sekteye uğramıştır. 2009 ile 2016 yılları arasında KDV hasılatının eğilim çizgisinin altında kalmasıyla birlikte KDV hasılatının GSYİH'ye oranının yüzde 6,7 ile 6,9 seviyeleri arasında olduğu görülmektedir. Bunun anlamı, önceki yıllarla karşılaştırıldığında KDV hasılatına göre GSYİH'nin oransal olarak daha fazla artış göstermesidir.

¹⁸³ Ebrill ve diğerleri (Ed.), ss. 41-42.

Şekil 21: Fransa’nın KDV Hasılatı Ve GSYİH’ye Oranı (Milyon Euro)



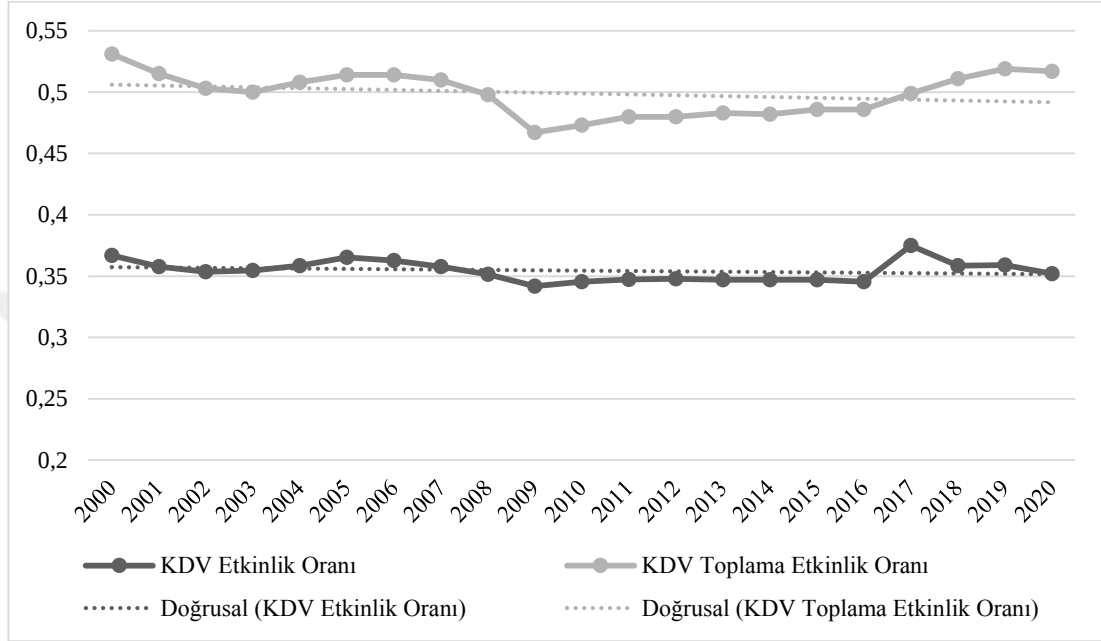
Kaynak: IMF(a), “VAT Revenue Percentage of GDP”, 2018, <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm>, (08.01.2022); Eurostat(a), “GDP and main components (output, expenditure and income)”, 07.01.2022, https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_10_gdp&lang=en, (08.01.2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

2017 yılında KDV hasılatının aşırı derecede artmamasına rağmen oranın bir önceki yıla göre yüzde 11 yükselmesi GSYİH’nin kümülatif artışının durulması ve hasılatın eğilim çizgisinin üzerine çıkması ile açıklanabilmektedir. Son olarak, son yıllarda içinde bulunulan küresel sorun ile KDV hasılatı ve GSYİH’ye oranı tekrardan düşüşe geçmiştir. Hasılat ile birlikte oranın da düşüş göstermesi, aynı zamanda GSYİH’nin de düştüğü anlamına gelmektedir.

Şekil 22’de Fransa’nın KDV hasılat performansının değerlendirilmesi açısından önem arz eden iki gösterge yıllara yayılarak verilmektedir. GSYİH’nin tüketimden yüksek olduğu düşünüldüğünde verimlilik oranlarının toplama etkinlik oranlarından düşük olması normal karşılanmalıdır. Fransa’nın KDV etkinlik oranlarında sürdürdüğü istikrarın toplama etkinliği oranlarında söz konusu olmadığı

açıktır. Toplama etkinliği oranlarının oynaklık göstermesi, tüketimin GSYİH'ye göre daha değişken olduğunu göstermektedir.

Şekil 22: Fransa'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri



Kaynak: IMF(b), “C-efficiency Ratio”, 2018, <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm>, (08.01.2022); Eurostat(b), “Final consumption expenditure of households by consumption purpose”, 11.01.2022, https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_10_co3_p3&lang=en, (08.01.2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Fransa'da 2014 yılında standart KDV oranı 19,6'dan 20'ye yükselmiştir. Standart oran hasılat performansını göstergesi olan iki ölçünün de hesaplanmasında kullanıldığından önem arz etmektedir. Ancak 2014 yılında standart oranda yapılan artış bir önceki oranın yüzde 2'si kadar olduğundan verimlilik oranlarında pek bir değişiklik yaratmamıştır. Standart oranın 0,4 oranında artması, etkinlik oranlarının hesaplanması bakımından tüketim ve GSYİH'deki yükseliş ile ikame edilmiştir.

2017 ile birlikte iki verimlilik ölçünde de yükseliş yaşanmış ancak bu yıldan sonra etkinlik oranında düşüş olmasına rağmen toplama etkinlik oranı yükselişine

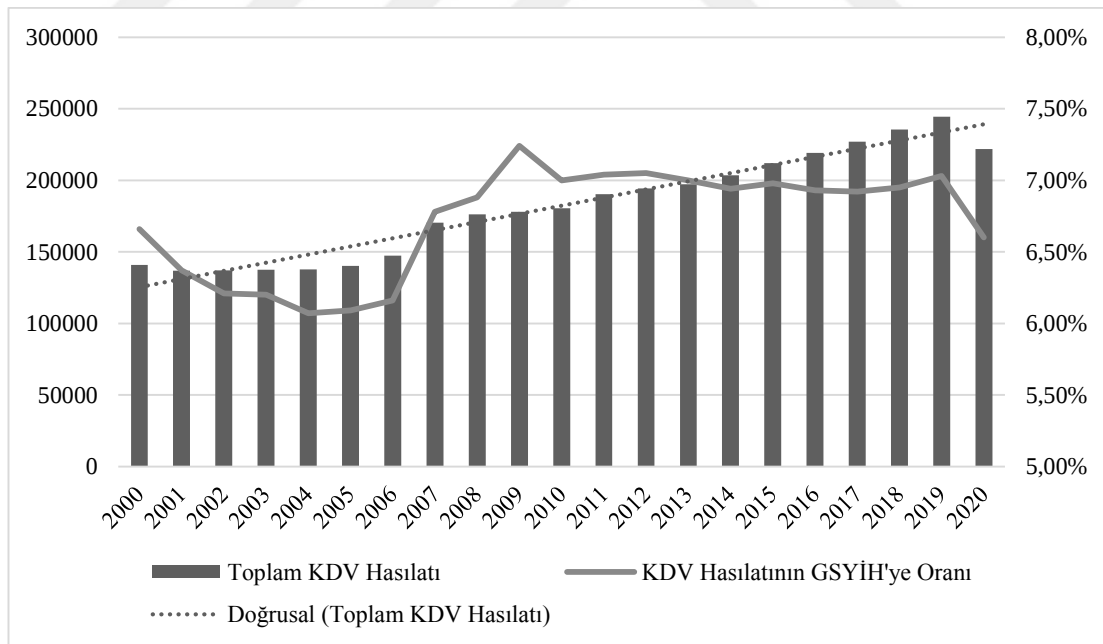
devam etmiştir. Bu durum hanehalkı nihai tüketimiyle GSYİH'nin miktar olarak birbirinden ayrıştığının göstergesidir.

KDV hasılatında artan eğilime karşın Fransa'nın KDV sisteminin verimlilik açısından az da olsa düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. Bu durum KDV hasılatındaki sürekli artışın etkin bir KDV sistemine işaret etmediğinin bir göstergesi olmaktadır.

B. Almanya'nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi

Almanya'da KDV uygulaması 1968 yılında başlamıştır. 1968 yılından itibaren düzenli olarak KDV standart oranını artıran Almanya'da günümüzde KDV sisteminde standart KDV oranı yüzde 19 olarak uygulanmaktadır. 2020 yılı itibariyle Almanya'nın KDV hasılatı 221,8 milyar Euro tutarına ulaşmış durumdadır.

Şekil 23: Almanya'nın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Euro)



Kaynak: IMF(a) (2018), Eurostat(a) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Almanya'nın KDV hasılatında, doğrusal eğilim altında kalınan 2003-2006 arasında ve 2020 yıllarında KDV'nin GSYİH'ye oranında şiddetli düşüşler meydana gelmiş ve KDV sisteminin etkinliği zarar görmüştür.

Almanya'da 1998 yılından 2007 yılına dek standart KDV oranı yüzde 16 olarak uygulanmıştır. Ardından 2007'de belirlenen yüzde 19'luk standart KDV oranı, 2020 yılında geçici olarak 16'ya düşürülmüş ardından 2021 yılında tekrar yüzde 19'a çıkarılmıştır. 2007 yılında KDV hasılatının GSYİH'ye oranının hesaplanmasında payda yer alan KDV oranının yükselmesiyle söz konusu oranda da yükseliş gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, 2020 yılında geçici olarak belirlenmiş olan yüzde 16'lık standart oranla birlikte KDV hasılatında yaklaşık olarak yüzde 10'luk düşüş gerçekleşmiştir. 2020 yılındaki KDV hasılatının düşüşünde KDV oranının düşürülmesinin payı yadsınamaz derecede gerçektir.

KDV hasılatının belli yıllar haricinde düzenli olmasına rağmen KDV'nin GSYİH'ye oranı stabil değildir. Söz konusu oranlar arasındaki makas Almanya için 1,17 iken Fransa için bu değer 0,8'dir. Bunda ayrıca standart KDV oranındaki değişimin de etkisi bulunmaktadır.

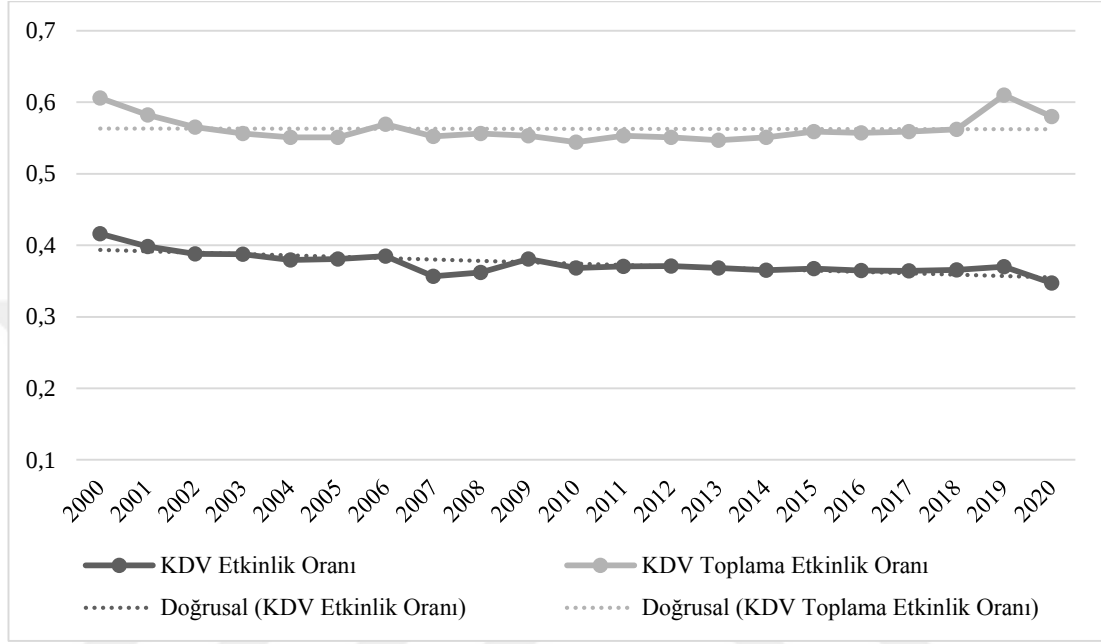
KDV hasılatının GSYİH'ye oranı en yüksek olan yıl 7,24 ile 2009 yılıdır. Bunun ardında yatan sebep, GSYİH'nin önceki yıla göre yüzde 5,7'lik büyük düşüş yaşamasıdır. 2020 yılında ise GSYİH'deki bu düşüş yüzde 4,9'dur. 2020 yılında KDV hasılatının eğilimin altında kalmak suretiyle önceki yıla göre yüzde 9'dan fazla düştüğü göz önüne alındığında bu durumun KDV hasılatının GSYİH'ye oranını şiddetli şekilde düşürdüğü belirtilebilmektedir.

2007 yılında standart KDV oranının yüzde 16'dan yüzde 19'a yükselmesiyle iki ölçünün de hesaplanırken standart KDV oranına bölünmesinden ötürü vergi sisteminde etkinlik düşmüştür.

AB'nin ekonomik anlamda önde gelen iki ülkesi olan Fransa ve Almanya karşılaştırıldığında verimlilik oranlarının daha yüksek seviyelerde olmasından ötürü Almanya'nın KDV sisteminin daha etkin olduğu görülmektedir. Toplam etkinlik oranı 2020 yılı için Almanya'da yüzde 56 seviyelerindeyken Fransa'da yüzde 50 seviyesinin altını inmiştir. Fransa KDV'yi uygulamaya sokan ilk ülke olsa da verimlilik konusunda geçen süre zarfında kaydettiği ilerleme Almanya'ya göre daha azdır.

Almanya'nın KDV sistemi Şekil 24'te görüldüğü üzere verimlilik açısından düşüş eğilimindedir.

Şekil 24: Almanya'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri



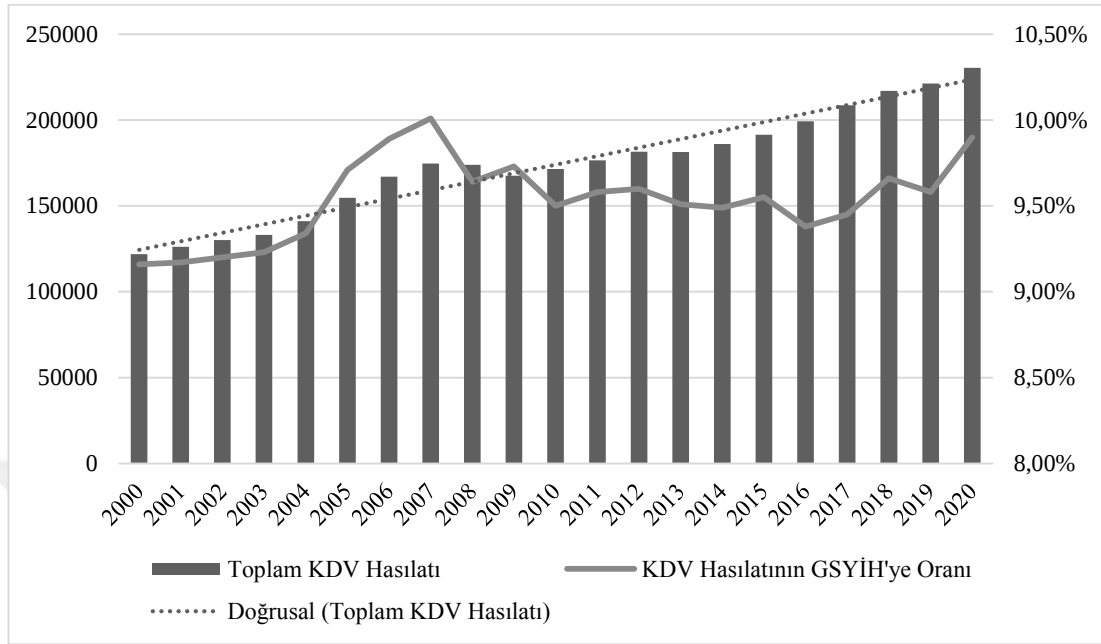
Kaynak: IMF(b) (2018), Eurostat(b) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Etkinlik ölçüsünün eğiliminin doğrusal olarak düşüşü, toplama etkinliği ölçüsünün mevcut eğilimine göre daha şiddetli durumdadır. Bu durum, GSYİH içinde hanehalkının nihai tüketim harcamalarının zaman içinde arttığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilmektedir.

C. Danimarka'nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi

Seçilmiş ülkeler arasında refah ve ekonomik denge bakımından önde gelen ülkelere Danimarka'da standart KDV oranı 1992 yılından günümüze dek yüzde 25 olarak uygulanmaktadır. 2020 yılı için Danimarka'da toplam KDV hasılatı 230 milyar Danimarka kronuna ulaşmış durumdadır.

Şekil 25: Danimarka'nın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Danimarka Kronu)

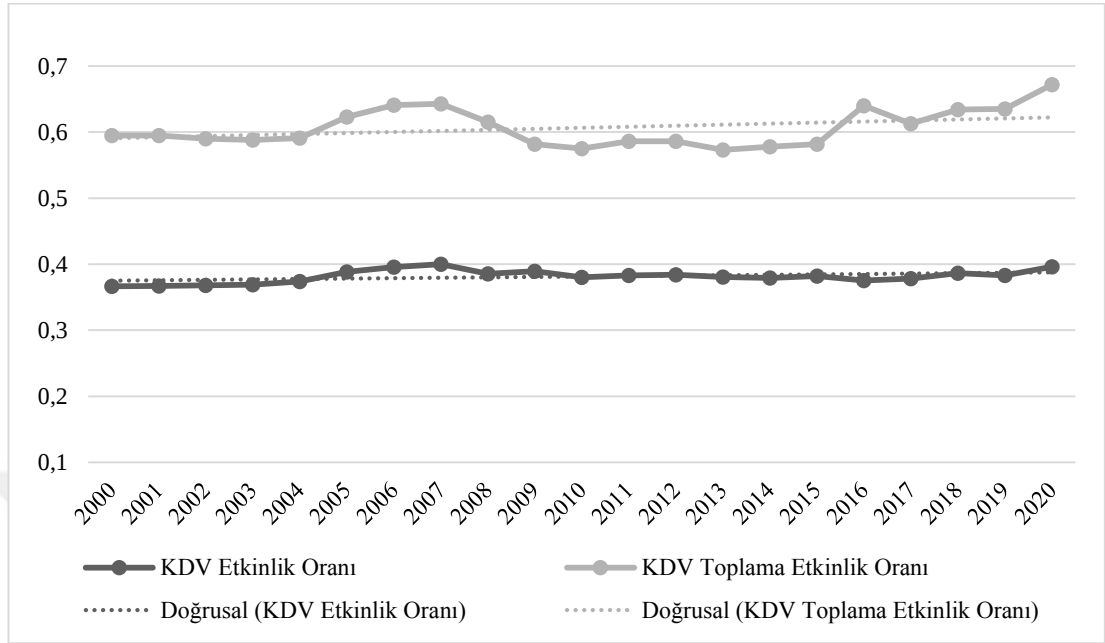


Kaynak: IMF(a) (2018), Eurostat(a) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Danimarka'da yüzde 25 gibi oldukça yüksek bir KDV oranı uygulamasına rağmen KDV hasılatındaki artış eğiliminin oldukça yüksek olması ve KDV hasılatının GSYİH'ye oranlarının grafikte fazla dalgalı görünse de yüzde 10 ile 9,16 aralığında değişerek önemli bir paya sahip olması KDV sisteminde hasılat bakımından vergi idaresinin ilerleme kaydettiği anlamına gelebilmektedir.

Son 20 yılda Danimarka GSYİH bakımından en büyük düşüşlerini 2009 yılında yüzde 4,9 ve 2020 yılında yüzde 2,7 ile yaşamış ancak KDV hasılatının GSYİH'ye oranlarında aynı düşüşler gerçekleşmemiştir. Bu durum, KDV sisteminde vergi hasılatı açısından güvenlik ve sağlamlığın bir göstergesi olarak değerlendirilebilmektedir. Ek olarak, KDV hasılatının kendini doğrusal eğilimin üzerine attığı yıllarda söz konusu oran daha yüksek seviyelere çıkmıştır. İki durumdan da KDV hasılatının GSYİH'ye kıyasla oynaklığının daha düşük düzeyde olduğu çıkarılabilmektedir.

Şekil 26: Danimarka’da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri



Kaynak: IMF(b) (2018), Eurostat(b) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Şekil 26’da görüldüğü üzere KDV etkinlik oranları, KDV hasılatına ek olarak GSYİH’deki değişimlerin -bazı spesifik yıllar haricinde- şiddetli olmamasından ötürü birbirine oldukça yakın bir şekilde seyretmektedir. KDV toplama etkinlik oranlarında, oranlar arasındaki farklılığın daha yüksek olduğu görülmektedir. Örneğin, 2016 yılında toplama etkinlik oranındaki artış, bir önceki yıla göre tüketimin GSYİH içindeki payının düşmesiyle açıklanabilmektedir.

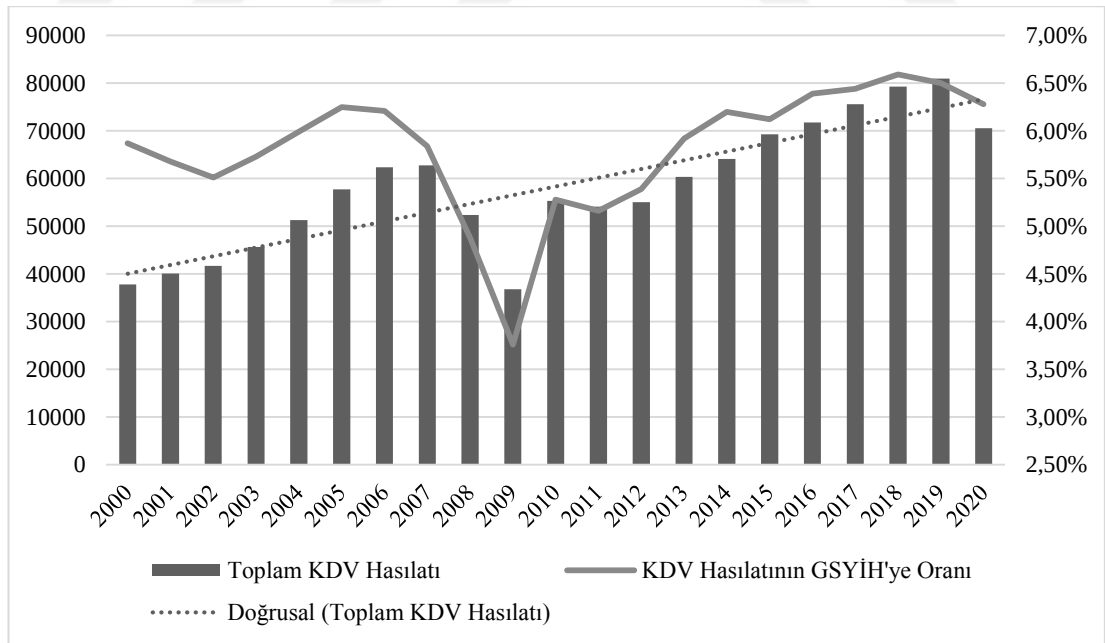
Verimlilik eğilimlerinin artan şekilde izlemesine dayanarak Danimarka’da KDV sisteminin yönetiminin etkin bir şekilde sürdürüldüğü söylenebilmektedir. Yüzde 25 gibi yüksek standart oran uygulamasının varlığına rağmen KDV hasılatında sağlanan yüksek oranlı doğrusal artış, etkin bir şekilde idare edilen KDV sisteminin oturmuşluğunun bir göstergesi olmaktadır. 2020 yılı özelinde karşılaştırıldığında diğer seçilmiş ülkelerde KDV sistemlerinde hasılat bakımından verimlilik düşmüşken Danimarka’da yükseliş sağlanmıştır.

D. İspanya'nın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi

İspanya'da KDV ilk olarak 1986 yılında uygulamaya konulmuştur. Günümüzde standart KDV oranı 2012 yılından bu yana yüzde 21 olarak uygulanmaktadır. 2020 yılı itibariyle İspanya'nın KDV hasılatı önceki yıla göre yüzde 12 oranında bir düşüş göstererek 70,5 milyar Euro olmuştur.

İspanya'nın KDV hasılatını ve onun GSYİH'ye oranını göstermekte olan Şekil 27 incelendiğinde dikkat çeken ilk nokta 2009 yılı verileridir. 2009 yılında İspanya'nın KDV hasılatındaki düşüş yüzde 29 oranını aşmıştır. GSYİH'de ise yüzde 3,8'lik bir düşüş yaşanmıştır. Bu bağlamda KDV hasılatının GSYİH'ye oranı yüzde 4,88 oranından yüzde 3,76 oranına gerilemiştir. Bu durumun arkasındaki sebep ise İspanya'nın büyük zarar gördüğü Avrupa borç krizidir. 2009 yılında KDV sisteminin verimliliği bakımından görülen zarar, KDV hasılatının doğrusal eğiliminin de artış hızını yavaşlatan temel sebep olmaktadır.

Şekil 27: İspanya'nın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Euro)



Kaynak: IMF(a) (2018), Eurostat(a) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

2009 yılında meydana gelen KDV hasılatındaki düşüşün ardından İspanya’da 2010 yılından itibaren standart KDV oranı yüzde 16’dan yüzde 18 seviyesine yükseltilmiştir. Buna bağlı olarak KDV hasılatı ve KDV hasılatının GSYİH’ye oranı yükseliş göstermiştir. Aynı durum 2012 yılı için de geçerlidir. 2012 yılında standart KDV oranı yüzde 18 oranından yüzde 21 oranına getirilmiştir. Dolayısıyla KDV hasılatının oranındaki sıçramaların standart KDV oranının artırımıyla doğrudan bağlantılı olduğu belirtilebilmektedir.

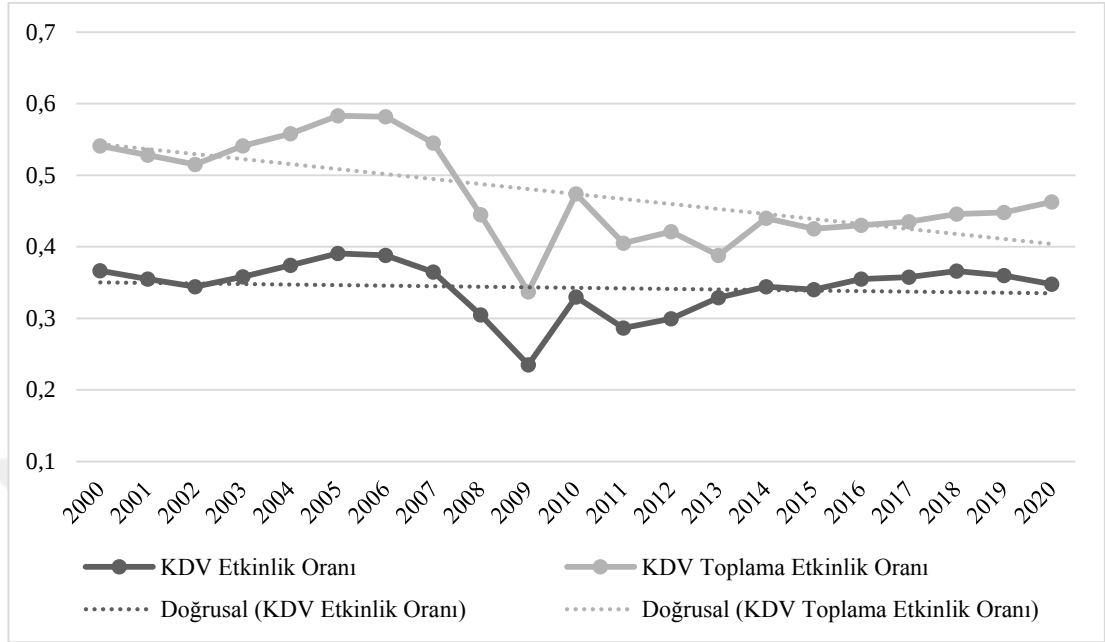
Grafikte dikkat çeken bir diğer konu 2000’li yılların başında KDV hasılatının giderek yükselmiş olmasına rağmen toplam hasılatın GSYİH’ye oranında giderek düşüş gerçekleşmesidir. Bu durum, ilgili yıllarda KDV hasılatındaki artış hızına karşın GSYİH’deki büyümenin daha fazla olduğunun bir göstergesidir.

Şekil 27’de verilmiş son yıl olan 2020 yılı için İspanya’nın KDV hasılatının GSYİH’ye oranının düştüğü görülmektedir. 2020 yılı için KDV hasılatındaki düşüşün yüzde 12 oranını aştığı ve GSYİH’deki düşüşün yüzde 10,8 olduğu göz önüne alındığında bu durum olağan karşılanmalıdır.

İspanya’nın KDV sisteminin hasılat bakımından verimlilik oranları Şekil 28 üzerinden incelendiğinde 2009 yılındaki krizin KDV sisteminin etkinlik derecesini oldukça kötü etkilemiş olduğu belirtilebilmektedir. Öyle ki 2009 yılında KDV toplama etkinlik oranının, KDV etkinlik ölçüsünün doğrusal eğiliminin bulunduğu 0,33 seviyesine dek indiği görülmektedir. Bu durum, ilgili yılda KDV hasılatıyla birlikte hanehalkı nihai tüketim harcamalarında da şiddetli bir düşüş gerçekleştiğinin göstergesidir.

Şekil 27’de görüldüğü üzere KDV hasılatının GSYİH’ye oranı 2018 yılında 6,18 ile en yüksek değerini görmüş olsa da bu oranın 6,20’nin üstünde olduğu 2005 ve 2006 yıllarıyla karşılaştırıldığında 2018 yılı, KDV sisteminin verimliliği bakımından 2005 ve 2006 yıllarına nazaran geride kalmaktadır. Bu da KDV hasılatında yükseliş hızının GSYİH ve tüketimdeki artış hızına göre yavaşladığını göstermektedir.

Şekil 28: İspanya’da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri



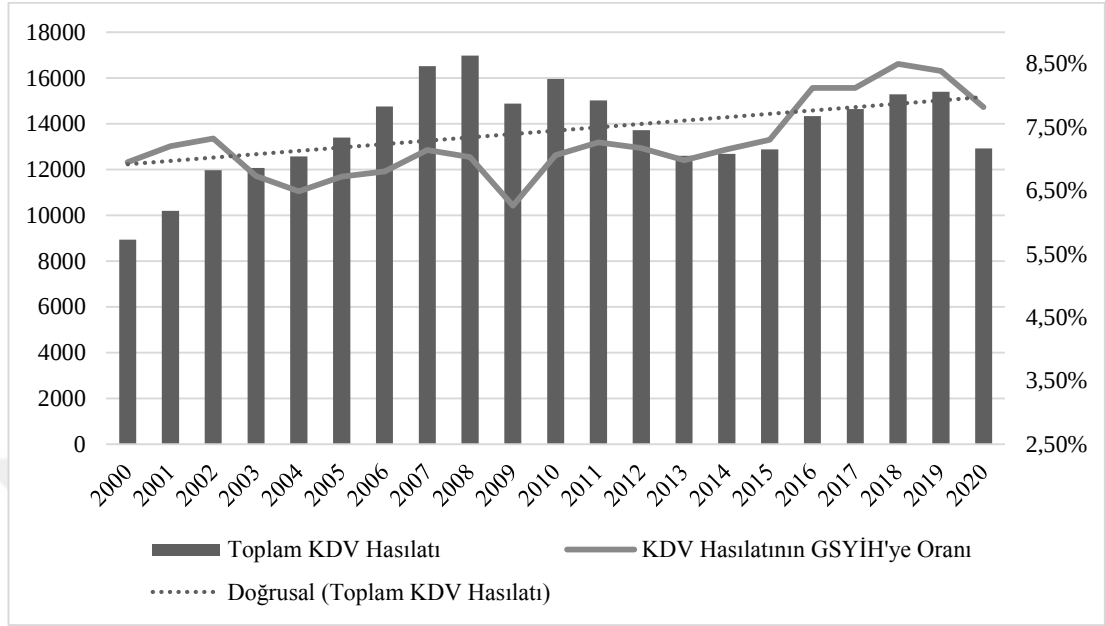
Kaynak: IMF(b) (2018), Eurostat(b) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

KDV verimlilik oranlarında 2010 ve 2012 yıllarındaki ara yükselişler, standart KDV oranlarında yapılmış olan düzenlemeler sonucunda meydana gelen artışlardan ileri gelmektedir. Ayrıca KDV toplama etkinlik eğiliminin KDV etkinlik eğilimine göre yüzdesel olarak daha fazla düşüşte olduğu görülmektedir. Bu durum, tüketimin KDV etkinliği adına daha güvenilir bir ölçü olduğu düşünüldüğünde KDV hasılat performansı bakımından KDV sisteminde verimliliğin İspanya adına daha kötüye gittiğini göstermektedir.

E. Yunanistan’ın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi

Yunanistan’da KDV ilk olarak 1987 yılında uygulanmaya başlamıştır. Yunanistan’da 1987 yılından günümüze dek standart KDV oranlarında bir çok değişim yaşanmış ve günümüzde bu oranların en yükseği olan yüzde 24’lük standart KDV oranı 2016 yılından bu yana KDV sisteminde kendine yer bulmuştur. 2020 yılı itibariyle Yunanistan’da KDV hasılatı 12,9 milyar Euro tutarını aşmış bulunmaktadır.

Şekil 29: Yunanistan'ın KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Euro)



Kaynak: IMF(a) (2018), Eurostat(a) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

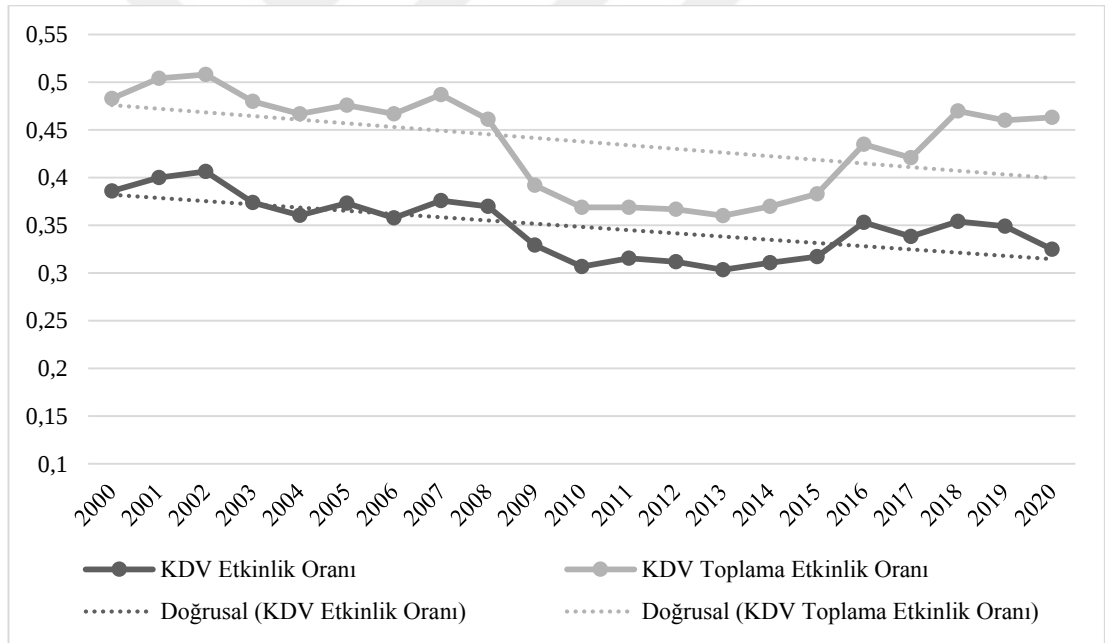
Yunan KDV sisteminde KDV hasılatı sürekli yükseliş gösterememiş bu yüzden de KDV hasılatının mevcut yükseliş eğiliminin artış hızı, hasılatındaki ara düşüşler nedeniyle yavaşlamıştır. 2009 yılına dek KDV hasılatında sürekli artış yakalanmış olsa da İspanya'yı vuran Avrupa borç krizine Yunanistan da dahil olmuş ve bu tarihten itibaren KDV hasılatındaki yükseliş açısından elde edilmiş olan istikrar kaybedilmiştir. 2009 yılındaki krizle birlikte KDV hasılatının GSYİH'ye oranı yüzde 6,26 ile son 20 yılın en düşük seviyesini görmüştür. 2009 yılının ardından KDV hasılatı doğrusal eğilimin birçok kez altına düşmüştür. 2020 yılında KDV hasılatı bir önceki yıla göre yüzde 16 düşüş yaşamıştır. GSYİH için bu düşüş oranı yüzde 8,2 seviyesindedir. KDV hasılatındaki gerilemenin GSYİH'ye göre daha fazla olmasından ötürü 2020 yılı itibariyle hasılatın GSYİH'ye oranı yüzde 7,82 düzeyine çekilmiştir.

Yunanistan'da standart KDV oranında 2000 yılının ardından ilk değişiklik 2005'te yüzde 18'lik oranın yüzde 19'a yükseltilmesiyle gerçekleşmiştir. 2010 yılına gelindiğinde ise yaşanan krize bağlı olarak öncelikle Mart ayında standart oran yüzde 21 olarak belirlenmiş, ardından Temmuz ayında bu oran yüzde 23' getirilmiştir. Günümüz Yunan KDV uygulamasında hale kullanılmakta olan yüzde 24'lük standart

KDV oranı ise 2016 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Standart KDV oranının yükseltildiği tüm yıllarda KDV hasılatının da doğal olarak arttığı ve buna bağlı olarak KDV hasılatının GSYİH'ye oranının yükseldiği görülmektedir.

2005 ve 2016 yıllarında standart KDV oranlarında yapılan değişikliklerin KDV sisteminde hasılat bakımından etkinliği sağlama açısından işe yaramış olduğu, Şekil 30'da verimlilik oranlarına bakıldığında açıkça görülmektedir. Ancak 2010 yılında standart KDV oranının iki kez yükseltilmesi KDV sisteminin verimliliği açısından aynı sonucu vermemiştir. 2010 yılında standart KDV oranındaki yükselişlere rağmen KDV toplama etkinlik oranı bir önceki yıla göre yüzde 5,8, KDV etkinlik oranı ise yüzde 6,8 düşüş yaşamıştır.

Şekil 30: Yunanistan'da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri



Kaynak: IMF(b) (2018), Eurostat(b) (2022) ve OECD (2022) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

KDV toplama etkinlik oranlarının KDV etkinlik oranlarına göre oransal olarak daha fazla düşüp yükselmesi, tüketimin GSYİH içindeki payının istikrar göstermediğinin bir kanıtı olmaktadır. Ancak Yunanistan'ın KDV hasılatının

verimliliğini gösteren iki ölçünün de grafik üzerindeki eğilimlerinin düşüş derecesi birbirine oldukça yakındır. Bu durum, bahsedildiği üzere hanehalkı nihai tüketim harcamalarının miktarında yıllar itibariyle oynaklık olsa da yirmi bir yıllık süreç sonunda tüketim ile GSYİH değişiminin birbiriyle orantılı ilerlediğinin bir göstergesidir.

Şekil 30 incelendiğinde etkinlik ve toplam etkinlik oranlarının doğrusal eğilimlerinin yönü göz önüne alınarak Yunanistan'ın hasılat bakımından KDV sisteminin verimliliğinin zaman geçtikçe düşmeye devam ettiği söylenebilmektedir.

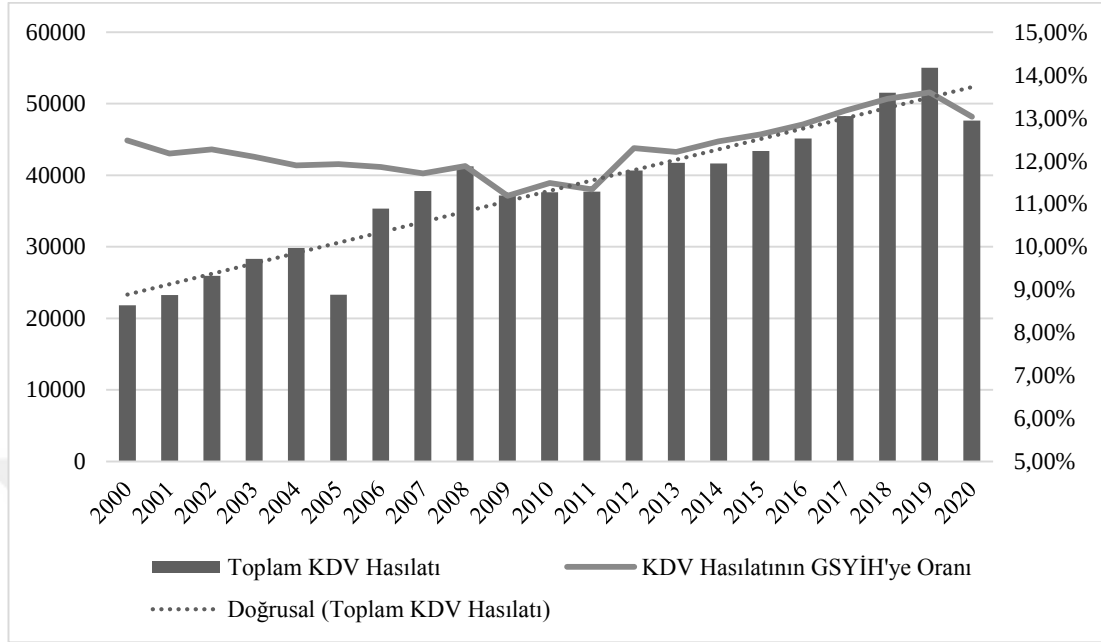
F. Hırvatistan'ın KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi

1998 yılı itibariyle KDV uygulamasını başlatmış olan Hırvatistan'da günümüzde yürürlükte olan standart KDV oranı yüzde 25'tir. KDV sisteminde etkinlik açısından seçilmiş ülkeler arasında önde gelen Hırvatistan'ın KDV hasılat performansına dair verileri aşağıdaki grafiklerde verilmiştir.

Hırvatistan'da KDV hasılatının GSYİH içindeki payı diğer seçilmiş ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça yüksektir. 1998 yılında uygulamaya konan KDV sisteminde yüzde 22 olan standart KDV oranı 2009 yılında meydana gelen ekonomik kriz sonucu vergi idaresi tarafınca bütçe gelirlerini artıma gayesiyle ilgili yıl içinde yüzde 23 oranına yükseltilmiştir¹⁸⁴. Ardından söz konusu yüzde 23'lük oran 2012 yılında yüzde 25 seviyesine çıkarılmıştır. 2009 yılında standart KDV oranında yapılan artışla KDV hasılatının daha fazla düşmesinin önüne geçilmiş, 2012 yılındaki artışla da KDV hasılatı artırılarak KDV hasılatının GSYİH'ye oranı yüzde 11,3 seviyesinden yüzde 12,3 seviyesine çıkarılmıştır. KDV hasılatının GSYİH içindeki payına bakılarak Hırvat vergi sisteminde KDV'nin büyük önem taşıdığı belirtilebilmektedir. Öyle ki 2009 yılında KDV hasılatının GSYİH'ye oranı 11,2 ile son yirmi bir yılın en düşük seviyesi olsa da bu oran bile diğer ülkelerle kıyaslandığında oldukça yüksektir.

¹⁸⁴ Petar Sopek, **Tax Expenditures and The Efficiency of Croatian Value Added Tax**, Financial Theory and Practice, Cilt:36, Sayı:3, 2012, s. 273.

Şekil 31: Hırvatistan’ın KDV Hasılatı Ve GSYİH’ye Oranı (Milyon Hırvatistan Kunası)

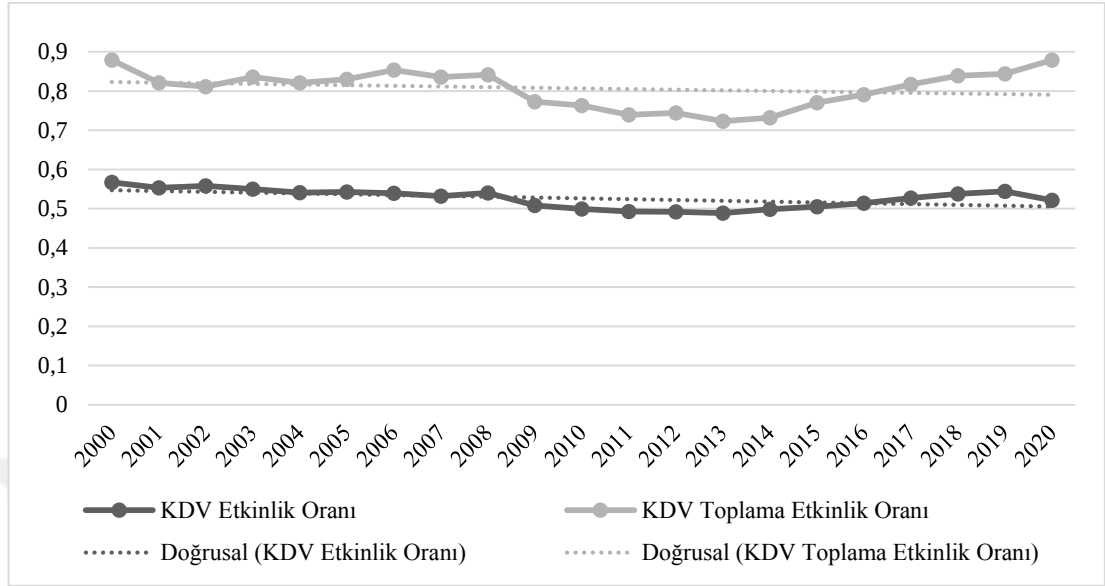


Kaynak: Eurostat(c), “National Tax Lists”, 27.11.2021, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics, (08.01.2022); Eurostat(a) (2022) ve IMF(a) (2018) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Hırvatistan’ın KDV hasılatındaki en büyük düşüş 2020 yılında gerçekleşmiştir. Bir önceki yıla göre yüzde 14,5 düşüş gösteren KDV hasılatının GSYİH içindeki payı da yüzde 13,6’dan yüzde 13 oranına gerilemiştir. Böylece Hırvatistan’ın AB üyeliğinin başladığı 2013 yılından itibaren KDV hasılatının GSYİH’ye oranındaki istikrarlı yükseliş son bulmuştur. Ancak bu durum yalnızca Hırvatistan özelinde değil, Danimarka hariç AB üyesi olan diğer seçilmiş ülkeler için de geçerlidir.

Hırvatistan’ın KDV hasılat performansı ile ilgili üzerinde durulması gereken ilk nokta KDV verimlilik oranlarının oldukça yüksek olduğudur. 2020 yılı itibarıyla KDV toplama etkinlik oranı yüzde 90 seviyesine dayanmıştır. Bu yüksek oran ile Hırvatistan, KDV sisteminde hasılat bakımından verimlilik anlamında seçilmiş ülkeler arasında ilk sırada gelmektedir.

Şekil 32: Hırvatistan’da KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri



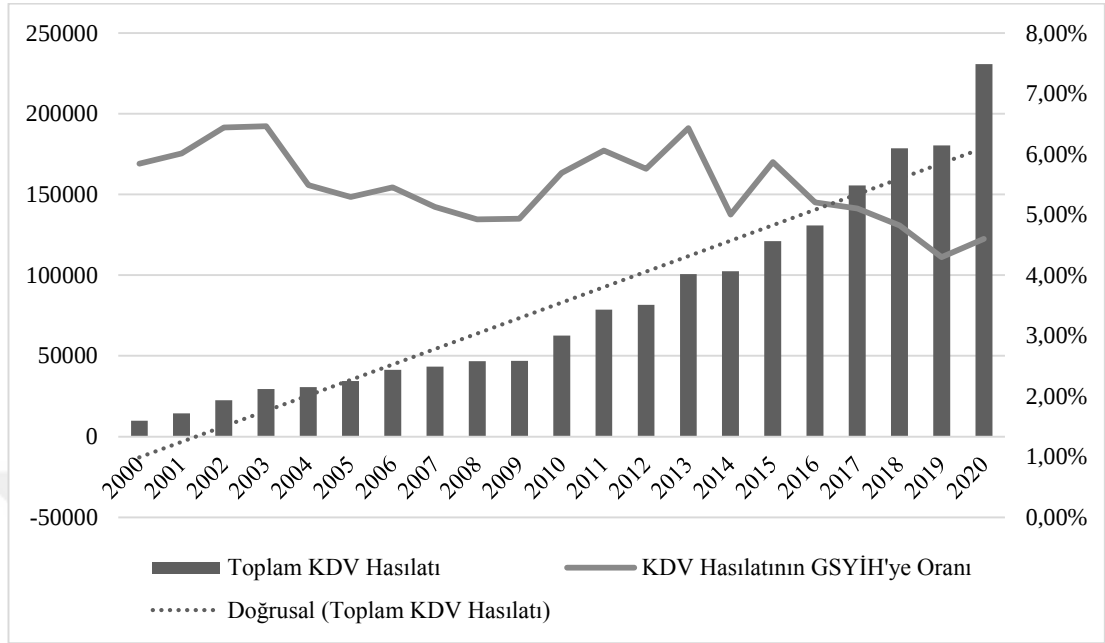
Kaynak: IMF(b) (2018), Eurostat(b) (2022) ve Eurostat(c) (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Hırvatistan’ın 2000 yılından 2013 yılına dek KDV toplama etkinlik oranında yüzde 15’lik büyük bir gerileme görülmektedir. 2013 yılında AB’ye katılımın ardından verimlilik açısından bu gerileme aşılarak beş yıl içinde aynı noktaya tekrar ulaşılmıştır. Bu durum, Hırvatistan’ın KDV sistemini AB’nin KDV standartlarına zaman içinde uyarlamasına bağlanabilmektedir. AB üyeliği ile birlikte 2013 yılının ardından KDV hasılat performansının verimliliğinin yükselmesiyle etkinlik eğilimlerinin şiddetli şekilde bir düşmesinin önüne geçilmiştir. Hırvatistan’ın KDV toplama etkinlik ve etkinlik oranları az da olsa düşüş eğiliminde olsa da seçilmiş ülkeler içinde en etkin KDV hasılat performansına sahip ülke konumunu korumaktadır.

G. Türkiye’nin KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi

Ülkemizde dolaylı vergiler alanındaki en büyük reform 1985 yılında KDV uygulamasıyla gerçekleştirilmiştir. Standart KDV oranı halihazırda yüzde 18 olan Türkiye’de 2020 yılında KDV’den elde edilen hasılat 230,7 milyar TL’yi bulmuştur.

Şekil 33: Türkiye'nin KDV Hasılatı Ve GSYİH'ye Oranı (Milyon Türk Lirası)



Kaynak: IMF(a) (2018), OECD (2022) ve TÜİK (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Şekil 33 incelendiğinde, Türkiye'nin KDV hasılatının son yirmi bir yılda bir kez bile düşmediği görülmektedir. KDV hasılatında diğer ülkelere kıyasla hiç sekteye uğramamış sürekli bir yükseliş mevcuttur. Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlığının giderek arttığı düşünülecek olursa bu durum normal karşılanmalıdır. Gelişmekte olan ülkeler, vergi sistemlerinde dolaylı vergilere daha fazla güvenme ve düşük vergi/GSYİH oranına sahip olma eğiliminde olmaktadır¹⁸⁵. KDV hasılatındaki sürekli artış ve KDV hasılatının GSYİH'ye oranının dalgalı ve düşük seviyelerde olması, bu durumu Türkiye için geçerli kılmaktadır.

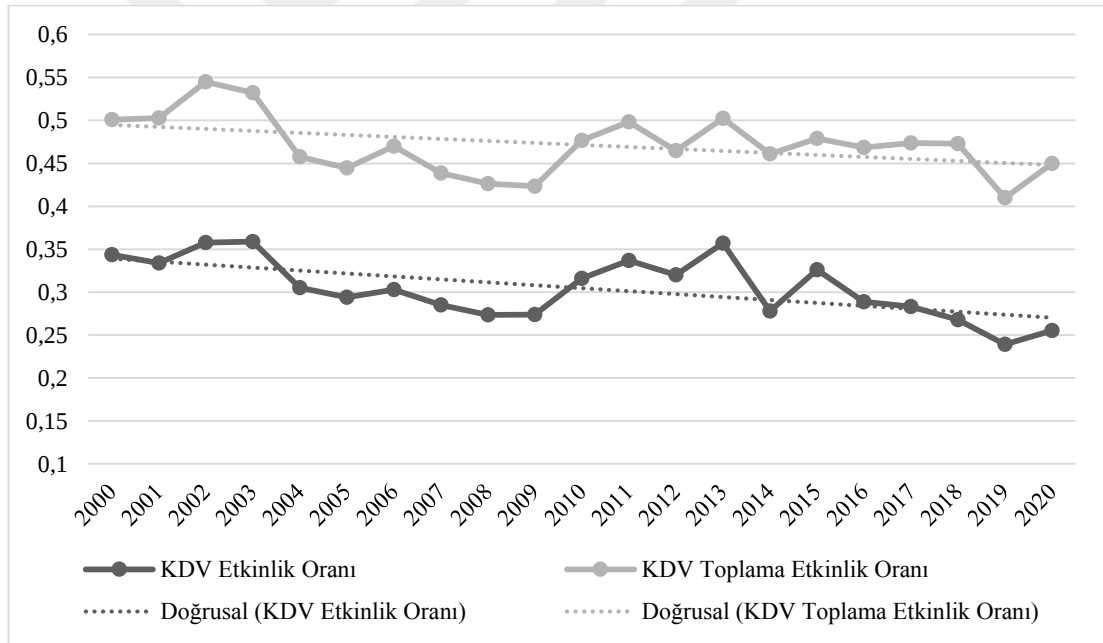
KDV hasılatının gittikçe artmasına rağmen GSYİH içindeki payının bu kadar değişken ve oynak olması, vergi sisteminde KDV uygulamasından verilmeyen ödünün bir göstergesidir. 2020 yılında Danimarka hariç diğer ülkelerdeki büyük düşüşe rağmen KDV hasılatında meydana gelen yüzde 27'den fazla artış bir harcama vergisi olarak KDV'ye verilen önemi destekler niteliktedir.

¹⁸⁵ Vito Tanzi ve Hamid R. Davoodi, s. 16.

Türkiye'nin KDV hasılat performansının verimlilik oranlarına bakıldığında, sürekli artış gösteren KDV hasılatının varlığına rağmen etkinlik oranlarının diğer seçilmiş ülkelerle karşılaştırıldığında düşük olduğu görülmektedir. Verimlilik oranlarının düşük olmasının yanı sıra bu ölçülerde doğrusal eğilimin de giderek düşmesi, KDV'ye verilen öneme rağmen Türkiye'nin KDV hasılat performansının etkisiz nitelikte olduğuna işaret etmektedir.

Yirmi bir yıllık süreç sonunda toplama etkinlik ölçüsündeki 0,05'lik düşüş, etkinlik ölçüsündeki 0,1'lik düşüş kadar yüksek değildir. Dolayısıyla buradan hanehalkı nihai tüketim harcamalarının GSYİH içindeki payının zaman içinde düştüğü çıkarılabilmektedir.

Şekil 34: Türkiye'de KDV Hasılat Performansının Verimlilik Ölçüleri



Kaynak: T.C. Hazine Ve Maliye Bakanlığı, “Ekonomik Göstergeler”, Nisan 2021, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/04/aylikekonomikgosterge12042021.pdf>, (08.01.2022); OECD (2022) ve TÜİK (2021) Verilerinden Yararlanılarak Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Yıllar itibariyle verimlilik oranlarının fazla oynak olması, KDV sisteminde istikrarsızlık anlamına gelmektedir. KDV sisteminde bu ölçüde istikrarsızlık, etkin bir KDV sistemini sağlamayı ve sağlansa bile bunun yönetimini zorlaştırmaktadır. Bu

bağlamda gittikçe artan oranda KDV hasılatı elde etmek, verimlilik ve etkinlik anlamına gelmemektedir.

IV. SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN KDV HASILAT PERFORMANSI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

KDV sistemlerinde hasılat performansını ölçmede kullanılmakta olan KDV etkinlik oranının hesaplanmasında üretimi esas alan GSYİH kullanılmaktayken KDV toplama etkinlik oranının hesaplanmasında kullanılan gösterge hanehalkının nihai tüketim harcamaları olmaktadır. Bu bağlamda, bu iki ölçünün arasındaki oynaklığın ve yıllar itibarıyla birbirine orantılı şekilde izlememesinin arkasındaki temel etken üretim ve tüketim arasında oluşan farklardır.

GSYİH'nin en büyük bileşeni olan hanehalkı tüketiminin toplam KDV hasılatının üzerindeki etkisi, KDV'nin bir tür harcama vergisi olduğu göz önüne alındığında, oldukça açıktır. Bu bağlamda KDV performansının ölçülmesi ve yorumlanması bakımından tüketimi esas alan toplama verimlilik oranlarının karşılaştırılması, üretimi esas alan etkinlik oranlarının karşılaştırılmasından daha doğru sonuçlar vermektedir.

Seçilmiş ülkeler için KDV hasılat performansının verimlilik ölçüleri Tablo 6'da verilmiştir. Söz konusu tablo incelendiğinde bu ülkelerin hasılatlarının verimlilik oranlarından yola çıkılarak bir takım sonuçlara ulaşılabilmektedir.

Öncelikle, KDV idaresinin ve vergi sistemi içinde bu verginin uyumluluğunun deneyimle birlikte gelişmesi beklenebilse de¹⁸⁶ KDV'nin dünyada ilk defa uygulandığı Fransa'da KDV hasılat performansının verimliliği seçilmiş ülkeler içinde en başta gelmemektedir. Buna karşın ülkelerimiz içinde KDV'yi en son uygulamaya koyan ülke olan Hırvatistan, verimlilik oranları bakımından başı çekmektedir.

Tablo 6'ya ek olarak seçilmiş ülkelerin KDV etkinlik ölçülerinin verildiği grafiklerde bu etkinlik eğilimlerinin artışta olduğu tek ülke Danimarka'dır. Bu bağlamda Danimarka haricindeki tüm seçilmiş ülkelerde KDV sistemlerinin hasılat bakımından etkinliğinin azalma eğiliminde olduğunu belirtmek yerinde olmaktadır.

¹⁸⁶ Ebrill ve diğerleri (Ed.), s. 46.

Tablo 6: Seçilmiş Ülkelerde KDV Etkinlik Ve Toplama Etkinlik Oranları

Ülke Yıl	Fransa		Almanya		Danimarka		İspanya		Yunanistan		Hırvatistan		Türkiye	
	1*	2**	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2
2000	0,36	0,53	0,41	0,60	0,36	0,59	0,36	0,54	0,38	0,48	0,56	0,87	0,34	0,50
2001	0,35	0,51	0,39	0,58	0,36	0,59	0,35	0,52	0,40	0,50	0,55	0,82	0,33	0,50
2002	0,35	0,50	0,38	0,56	0,36	0,59	0,34	0,51	0,40	0,50	0,55	0,81	0,35	0,54
2003	0,35	0,50	0,38	0,55	0,37	0,58	0,35	0,54	0,37	0,48	0,55	0,83	0,36	0,53
2004	0,35	0,50	0,37	0,55	0,37	0,59	0,37	0,55	0,36	0,46	0,54	0,82	0,30	0,45
2005	0,36	0,51	0,38	0,55	0,38	0,62	0,39	0,58	0,37	0,47	0,54	0,83	0,29	0,44
2006	0,36	0,51	0,38	0,56	0,39	0,64	0,38	0,58	0,35	0,46	0,54	0,85	0,30	0,47
2007	0,35	0,51	0,35	0,55	0,40	0,64	0,36	0,54	0,37	0,48	0,53	0,83	0,28	0,43
2008	0,35	0,49	0,36	0,55	0,38	0,61	0,30	0,44	0,37	0,46	0,54	0,84	0,27	0,42
2009	0,34	0,46	0,38	0,55	0,39	0,58	0,23	0,33	0,33	0,39	0,50	0,77	0,27	0,42
2010	0,34	0,47	0,36	0,54	0,38	0,57	0,33	0,47	0,30	0,37	0,50	0,76	0,31	0,47
2011	0,34	0,48	0,37	0,55	0,38	0,58	0,28	0,40	0,31	0,37	0,49	0,74	0,33	0,49
2012	0,34	0,48	0,37	0,55	0,38	0,58	0,30	0,42	0,31	0,36	0,49	0,74	0,32	0,46
2013	0,34	0,48	0,36	0,54	0,38	0,57	0,32	0,38	0,30	0,36	0,48	0,72	0,35	0,50
2014	0,34	0,48	0,36	0,55	0,37	0,57	0,34	0,44	0,31	0,37	0,49	0,73	0,27	0,46
2015	0,34	0,48	0,36	0,55	0,38	0,58	0,34	0,42	0,31	0,38	0,51	0,77	0,32	0,48
2016	0,34	0,48	0,36	0,55	0,37	0,64	0,35	0,43	0,35	0,43	0,51	0,79	0,29	0,46
2017	0,37	0,49	0,36	0,55	0,37	0,61	0,35	0,43	0,33	0,42	0,52	0,81	0,28	0,47
2018	0,35	0,51	0,36	0,56	0,38	0,63	0,36	0,44	0,35	0,47	0,54	0,83	0,26	0,47
2019	0,36	0,52	0,37	0,61	0,38	0,63	0,36	0,44	0,35	0,46	0,54	0,84	0,24	0,41
2020	0,35	0,51	0,34	0,58	0,39	0,67	0,34	0,46	0,32	0,46	0,52	0,88	0,25	0,45

* 1: KDV etkinlik oranı

** 2: KDV toplama etkinlik oranı

Kaynak: Çalışmamızda Şekiller Aracılığıyla Verilmiş Olan Veriler Bir Araya Getirilerek Düzenlenmiştir.

Hırvatistan'ın KDV hasılat performansının etkinliğinde 2013 yılına dek yüksek oranlar içinde süregelen performans düşüşü, AB'ye katılımın ardından tersine dönmüş ve iyileştirilmiştir. Bu durum hem KDV hasılatının hem de bu hasılatın GSYİH içindeki payının yükselişe geçmesinin AB'ye katılım anından itibaren artmış olmasından anlaşılabilmektedir. AB'ye katılımın ardından ekonomik gelişme alanında ilerleme kaydedilmesi ve mevcut KDV sisteminin AB KDV sistemi gereksinimlerine

uyarlanması, etkinlik oranlarında yükselişe geçişin ardında yatan temel sebepler olarak gösterilebilmektedir.

Seçilmiş ülkelerde KDV toplama etkinlik ve KDV etkinlik ölçülerinin doğrusal eğilim çizgileri birbirine daha yakın olan İspanya, Yunanistan ve Türkiye’de hanehalkı nihai tüketim harcamalarının GSYİH içindeki payının daha yüksek olduğu belirtilebilmektedir. Tüketicinin bu denli yüksek olduğu bu ülkelerin, bir harcama vergisi olan KDV’nin hasılat performansı bakımından diğer seçilmiş ülkelerle karşılaştırıldığında en verimsiz KDV sistemine sahip olduğu görülmektedir. Dolayısıyla tüketim üzerinden alınan bir vergide etkinliğin sağlanması, tüketicinin bu denli yüksek olduğu bir ülke için daha fazla önem taşımaktadır.

2020 yılı itibariyle seçilmiş ülkelerin verimlilik oranlarına Tablo 6’da göz atıldığında KDV hasılat performansının verimliliği bakımından 0,88 gibi yüksek bir toplama etkinlik oranıyla Hırvatistan’ın ilk sırada geldiği görülmektedir. KDV etkinlik eğiliminin artışta olduğu tek ülke olan Danimarka, Hırvatistan’ı 0,67’lik toplama etkinlik oranıyla takip etmektedir. Kalan seçilmiş ülkeler içinde Almanya ve Fransa, sırasıyla 0,58 ve 0,51’lik KDV toplama verimlilik oranlarına sahiptir. KDV sistemi bu seçilmiş ülkelere göre verimsiz kalan İspanya, Yunanistan ve Türkiye’de bu oranlar 2020 yılında 0,45 ile 0,46 oranları aralığındadır.

Türkiye, toplama verimliliği bakımından seçilmiş ülkeler içinde en kötü KDV sistemine sahip olan ülkeler arasında bulunmaktadır. KDV etkinlik oranlarına bakıldığında ise Türkiye’nin verimlilik düzeyi en düşük KDV sistemine sahip olduğu görülmektedir. Bu durumun temel nedenleri, yüzde 1 ve yüzde 8 gibi daha düşük indirimli oranlarda, maliye politikasındaki KDV istisna ve muafiyetlerinin boyutlarında ve etkinsiz vergi politikası ve yönetiminde aranmalıdır. Bahsedildiği üzere verimlilik oranı ne kadar yüksekse muafiyet ve istisna miktarı ve indirimli KDV oranları o kadar düşük olmaktadır.

Seçilmiş ülkeler içinde en etkin KDV sistemine sahip olan Hırvatistan’ın KDV etkinlik ve KDV toplama etkinlik oranları Türkiye’nin verimlilik oranlarını ikiye katlamış durumdadır. Hırvatistan’ın KDV sisteminde ilerleme kaydederek geldiği bu noktada 2013 yılında AB’ye katılmasının büyük bir etkisi vardır. Hırvatistan’ın verimlilik eğilimde 2013 yılına dek süregelen düşüşün AB üyeliğinin ardından

şiddetini yitirmesi, Türkiye için AB'ye katılımın KDV sisteminde verimlilik ve etkinliği sağlama adına ne kadar önemli bir konu olduğunu göstermektedir.



SONUÇ

Devletin ve/veya devletin yetkilendirdiği kamu tüzel kişilerinin kamusal etkinliklerini finanse etme gayesiyle, cebren ve karşılıksız olmak üzere toplanılan parasal değere vergi adı verilmektedir. Amme harcamalarının karşılanması adına başvuru en önemli araç olan vergiler konusuna göre gelir, servet ve harcama vergileri olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Bir malın üretimi, tüketimi, satışı veya bir hizmetin gerçekleştirilmesi üzerinden alınmakta olan vergilere harcama vergileri denilmektedir. Gelirin veya servetin kullanımı sırasında alınmasına bağlı olarak dolaylı vergi kategorisinde değerlendirilmektedir. Vasıtalı/dolaylı vergilerde asıl yüklenicinin farklı olması, harcama vergilerinin belirleyici özelliklerindendir. Ödeyicinin şahsi özelliklerinin ve ödeme gücünün dikkate alınmamakta olduğu bu vergilerde ödenecek miktar yapılan harcamaya göre değişmektedir. Üretim-tüketim zincirinde her aşamada vergi alınması ise vergide piramitleşmeye sebebiyet vermektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan harcama vergileri içinde en gelişmiş, modern ve önemlisi KDV'dir.

KDV'de matrah, üretim-tüketim zincirinde her aşamada ortaya çıkan katma değerdir. Bu durum gayri safi harcama vergilerinden farklı olarak KDV'yi çok aşamada alınan safi bir harcama vergisi niteliğine sokmaktadır. Çok aşamalı gayri safi harcama vergileri üzerindeki eleştiriler sonucunda geliştirilmiş olan KDV, kapsam ve konu bakımından muamele vergilerinin en gelişmiş konumundadır ve vergi yükünün yansıtılmasında kümülatif bir etki barındırmamaktadır. Konusu daha geniş, maliyeti daha düşük ve hasılat getirisi güçlü olan KDV hızlı bir şekilde yaygınlaşmış ve benimsenmiştir. KDV'de önceki muamele vergilerine kıyasla uygulanmakta olan oranlar daha düşük seviyede tutulabilmekte ve bu yolla nihai ödeyiciye yansıtılacak vergi yükü, ortaya çıkan katma değere göre üretim, dağıtım ve hizmet sektörü arasında dağılmaktadır. Muamele vergilerinin ekonomik yapı ve kaynakların optimal dağılımı konusundaki olumsuz etkilerinin önlenmesi adına KDV'nin uygulanması, vergi yükü ve rekabet eşitliği açısından önem ifade etmektedir. Bunlara ek olarak KDV'nin katma değeri ihtiva etmesi, alım gücü ilkesi ve vergide adaletin gözetilmesi konularında üstünlük teşkil etmektedir.

AB'nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşması'nda Avrupa Topluluğu'nun görevi ortak pazar, ekonomik ve parasal birlik oluşturmak ve ortak politikalar ve faaliyetler uygulamak olarak belirtilmiştir. Bu görevle ulaşılmak istenen unsurlar uyumlu bir düzen teşviki, ekonomik faaliyetlerin dengeli ve sürdürülebilir gelişimi, yüksek seviyede istihdam, kadın-erkek eşitliği, sürdürülebilir ve enflasyonist olmayan büyüme, etkin derecede rekabet edilebilirlik ve ekonomik performansın yakınsaması, çevre kalitesinin korunup iyileştirilmesi, yaşam standartının ve kalitesinin yükseltilmesi ve üye ülkeler arasında ekonomik ve sosyal uyumdur.

Topluluk üyesi olan devletlerin mali politikalarında uyumlaştırma, ulaşılmak istenen amaçlar yolunda görevlerin hayata geçirilmesiyle karşı karşıya kalınabilecek problemleri önleme adına elzem durumdadır. Bu bağlamda, mali bütünleşme vergide yakınsama ve uyumu beraberinde getirmektedir. Çünkü bütünleşme sürecindeki devletlerin ulusal piyasalarının birbirine yakınlaştırılması ve ortak pazarın oluşturulması amacıyla kullanılan araç vergi politikasıdır.

Malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşım özgürlüğü AB'nin temelinde yatan ana unsurlardır. Bu özgürlükleri sağlama yolunda ortaya çıkan sorunların kaldırılarak adil bir rekabet ortamının sağlanması ana misyon olarak benimsenmekte ve vergide uyumlaştırma süreci bu misyonda başarıya ulaşma noktasında büyük önem taşımaktadır.

AB vergi uyumlaştırma çabalarına hizmet eden tüzükler ve direktifler gibi türlü araçlar mevcuttur. Tüzük, direkt olarak uygulanabilir özelliğe sahiptir ve tüm üye ülkeler için bağlayıcı niteliğe sahiptir. Direktifler için de aynı bağlayıcılık söz konusudur. Her üye ülke çıkarılan direktiflere uymak durumundadır. Ancak tüzüklerden farklı olarak direktifler yürürlüğe direkt olarak girmemekte ve ulusal hükümetler tarafından belli yasal adımlar ile iç hukuka aktarılmaktadır. Bu araçlar, vergi uyumlaştırması sürecinde üye ülkelerin karşı karşıya kalacağı problemleri önleyici bir özelliğe sahip olmaktadır.

AB'de vergi uyumlaştırma sürecinin başlangıç noktası ve yasal dayanağı 1957 tarihli Roma Antlaşması'dır. Bu süreç 1963 tarihli Neumark Raporu ile getirilen KDV'ye geçiş önerisi doğrultusunda 1967 yılında 67/227/EEC sayılı KDV uygulamasını mecburi duruma getiren ilk direktifle ileri bir noktaya taşınmıştır. Vergi uyumlaştırması sürecinde 1970 yılında anlaşmaya varılan Lüksemburg Antlaşmasıyla

öz kaynaklar sistemi kabul edilmiş ve böylece vergi matrahlarında uyumlaştırma mecburiyeti doğmuştur. 1977 tarihli 77/388/EEC sayılı altıncı direktif ile KDV kapsamı üyeler için ortak hâle getirilmiş ve KDV sistemine mecburi bir geçiş gerçekleşmiştir. KDV için uyumlaştırma konusunda dönüm noktası olan altıncı direktifte vergi konusu, mükellefi, vergiye tabi işlemler ve matrah gibi şekli konulara açıklık getirilmiş ve üç farklı vergi oranı tipi kabul edilmiştir. AB’de ortak bir KDV sisteminin sağlanması adına yapılan çalışmalar, bir takım öneri ve düzenlemeler içeren 1985 tarihli Beyaz Kitap ile sürdürülmüştür. Geçiş rejimi ve bir takım idari yükümlülükler 91/680/EEC sayılı direktifle getirilerek mevcut mali sınırlar kaldırılmıştır.

Ortak KDV sisteminde güçlü eşgüdümülüğü ve iş birliğini yakalama ve sistemi daha modern bir duruma getirme düşüncesiyle, mevcut altıncı direktifin rasyonelleşme ve açıklık gözetilerek genişletilmesi ve düzenlenmesiyle oluşturulan 2006 tarihli 2006/112/EC sayılı direktif, günümüzde AB’de KDV’nin uyumlaştırılması noktasında en önemli belgedir.

Avrupa’da verimli ve tek bir pazar olmasının yolu vergi tarafsızlığını sağlayan şeffaf bir harcama vergisi sisteminden geçmektedir. Bu yolda uğraş verilen KDV uyumlaştırmasının ana direktifi olan mezkûr regülasyonda belirtildiği üzere KDV’nin konusunu oluşturan vergiye tabi işlemler malların temini, Topluluk içi mal satın alımı, hizmet tedariki ve malların ithalatıdır. Ana KDV direktifi, AB’deki KDV oranlarının çerçevesini de belirlemektedir. Ulusal hükümetlere yalnızca iki temel kurala bağlı olarak seçtikleri oranların sayısını ve düzeyini belirleme özgürlüğü verilmektedir. Bunlardan ilki tüm mal ve hizmetler için standart oran uygulamasıdır. İkinci kural ise bir AB ülkesinin, yalnızca direktifte listelenen mal veya hizmetlere bir veya iki indirimli oran uygulamayı tercih edebilmesidir. Üye ülkelerde uygulanacak KDV oranlarının alt sınırları da belirlenmiştir. AB ülkelerinin muaf olmayan tüm mal ve hizmetlere uygulamak zorunda olduğu standart KDV oranının en az yüzde 15 olması, indirimli oranın ise en az yüzde 5 olması gerekmektedir. Uygulanan fiili oranlar, belirlenen sınırların üstünde kalmak suretiyle AB ülkeleri arasında ve belirli ürün çeşitleri arasında farklılık göstermektedir. KDV’de tarihsel sebepler ve belirli şartlar altında ve vergi uyumlaştırmasında kademe kademe ilerleme gayesiyle özel oran

uygulamaları yer almıştır. Bu oranlar, sıfır oranlar dahil olmak üzere yüzde 5'in altındadır ve süper indirimli oran olarak isimlendirilmektedir.

AB üyesi ülkeler, kurulmuş olan tek pazar ekonomisi kapsamında AB KDV rejimi içerisinde ulusal mevzuatlarına direktiflerde belirtilen ortak kuralları aktarmaktadır. Bu bağlamda her üye ülkedeki pratik ve idari uygulamalar farklılık göstermektedir.

Çalışmamızda AB KDV hukukuna yer verilmiş olmasının nedeni, incelenmekte olan seçilmiş ülkelerin ülkemiz haricinde hepsinin AB üyesi olmasından kaynaklanmaktadır. Bu ülkelerin ulusal mevzuatlarının doğru şekilde ortaya konulması için AB'de KDV rejiminin incelenmesi bir ön koşul olarak öne çıkmaktadır. Çünkü AB üyesi ülkelerde ulusal mevzuatlar AB tarafınca çıkarılan regülasyonlar doğrultusunda son şeklini almaktadır.

Seçilmiş ülkeler içinde AB üyesi olan ülkelere Fransa'da standart KDV oranı yüzde 20, Almanya'da yüzde 19, Danimarka'da yüzde 25, İspanya'da yüzde 21, Yunanistan'da 24 ve Hırvatistan'da yüzde 25'tir. Bu oranların ana direktifte belirlenen alt limitten oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında standart KDV oranı yüzde 18 ile en düşük seviyede olan ülke Türkiye'dir.

AB bütçesi ÇYMÇ'ler ile yürütülmektedir. Bütçenin finansmanı ise AB'ye doğrudan akışı gerçekleştirilen öz kaynaklar ile sağlanmaktadır. Diğer gelirlerle ve düzeltme mekanizmasına ek olarak gümrük vergilerine dayalı öz kaynak, GSMH bazlı öz kaynak, plastik ambalaj atıklarına dayalı öz kaynak ve çalışmamıza konu olan KDV'ye dayalı öz kaynaklar AB bütçe finansmanını sağlamakta olan kaynaklardır.

AB vergi uyumlaştırması sürecinde yer alan ilk ve en önemli vergi olan KDV, bütçe finansmanında doğal gelir kaynağı olarak görülmüş ve 1979 yılından bu yana bütçenin finanse edilmesinde kullanılmıştır. Bir öz kaynak olarak KDV'nin bütçe içindeki önemi geçmişten günümüze giderek azalmıştır. Bir finansman kaynağı olarak ilk kullanıldığı yıl olan 1979'da bütçenin yaklaşık yarısını karşılamış, 1986 yılında ise yüzde 67,7 oranına çıkarak zirveyi görmüştür. Günümüzde ise bütçenin ana finansman kaynağı GSMH'ye dayalı öz kaynaklardır. 2020 yılı itibarıyla AB bütçesi içinde KDV'ye dayalı öz kaynakların payı yüzde 10 seviyesine dek gerilemiştir. AB tek pazarı, bütünleşme ve uyumlaştırma çalışmalarının öncelikli ve yoğun olduğu dönemlerde bütçe finansmanı için KDV'ye dayalı öz kaynaklar oldukça önemli

görölmüş ve finansman konusunda gelinen noktada KDV'den oldukça fazla yararlanılmıştır. Bu süreçte bütçe içinde oranı düşse de modern bir harcama vergisi olarak KDV ve KDV bazlı öz kaynak bütçenin finansmanı için vazgeçilemez bir konumdadır.

Her üye ülke AB bütçesine her yıl için aktarımda bulunmakta ve bütçeden bir takım pay almaktadır. AB bütçesi bu yolla finanse edilirken üye ülkeler bütçeye yaptıkları aktarım ile bütçeden aldıkları paylara göre net katkıda bulunan veya net yararlanıcı ülke pozisyonlarında bulunmaktadır. Seçilmiş ölkelerden net katkıda bulunan ülke konumu en belirgin olan ülke Almanya'dır. Bütçenin ana finansörü olan Almanya'nın yanında Fransa ve Danimarka da net yararlanıcı ölkeler olarak öne çıkmaktadır. Seçilmiş ölkelerden bir diğeri olan İspanya'nın bütçe finansmanındaki pozisyonu son yıllarda değışkenlik gösterse de 2020 yılında net yararlanıcı konumunu korumuştur. Son olarak AB üyesi olan seçilmiş ölkelerden Yunanistan ile Hırvatistan'ın ise değeriendirme yapılan zaman dilimi içinde net yararlanıcı ülke pozisyonunda değışiklik yaşanmamıştır.

Seçilmiş ölkeler içinde AB üyesi ölkelerde 2020 yılı itibariyle Fransa'da toplam katkı içinde KDV bazlı öz kaynağın payı yüzde 8'dir. Bu oran düzeltme mekanizmasının işlediğı Almanya için yüzde 6,5 iken Danimarka'da yüzde 10, İspanya'da yüzde 13,7, Yunanistan'da yüzde 10,8 ve Hırvatistan'da yüzde 13,9'dur. Bu ölkeler arasında KDV'ye dayalı öz kaynaklar bakımından miktar olarak en fazla katkı sağlayan ülke Fransa'dır. Fransa'yı katkı miktarı bakımından sırasıyla Almanya, İspanya, Danimarka, Yunanistan ve Hırvatistan takip etmektedir. Ancak KDV bazlı katkıların nüfusa bölünmesiyle elde edilen kişi başına düşen KDV bazlı öz kaynak verilerine bakıldığında söz konusu sıralama değışmektedir. Kişi başına düşen KDV temelli öz kaynak payına bakıldığında 2020 yılı itibariyle Danimarka 54,6 Euro ile bu ölkeler içinde başı çekmektedir. Danimarka'nın ardından 48 Euro ile Fransa ve 36 Euro ile İspanya gelmektedir. AB bütçesinin ana finansörü olarak Almanya'da bu miktar 25 Euro'dur. Seçilmiş ölkelerden Yunanistan ve Hırvatistan için ise kişi başına düşen miktar sırasıyla 18,8 ve 18,6 Euro olmaktadır.

KDV'ye dayalı öz kaynakların oluşturduğu yükün daha adil şekilde paylaşılması adına KDV'de gelir tavanı mekanizması mevcuttur. Her ülkenin KDV matrahı, GSMH tabanının yarısı ile sınırlandırılmakta ve matraha belirlenmiş olan

çağrı oranı uygulanmaktadır. Tüketim harcamaları yüksek olan ve buna bağlı olarak yüksek KDV matrahına sahip devletler için bu düzenleme, AB bütçesine yapılan KDV öz kaynak aktarımlarının bu ülkeler için sınırlı kalmasını sağlamaktadır. Çalışmamızda seçilmiş ülkelerden AB üyesi olmayan tek ülke olan Türkiye'nin 2000-2020 yılları arasında AB üye ülkesi olma senaryosunda bütçeye aktarmış olacağı azami KDV bazlı öz kaynak miktarı, bu yöntem kullanılarak hesaplanmış ve ortaya konulmuştur. Türkiye'nin verilmiş olan süreç içinde oransal olarak bilinemesi de miktar olarak üyelik senaryosunda seçilmiş ülkeler arasında KDV katkılarının TL cinsinden sürekli yükseliş göstereceği ancak Euro birimi cinsinden aynı sürekli yükselişin gerçekleşmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Türkiye'nin AB'ye üyeliği durumunda AB bütçesine katılımı konusundaki pozisyonu net olarak bilinmemektedir. Fakat toplam aktarımlar içindeki KDV bazlı öz kaynaklar bakımından verilecek olan katkılara karşın; (i) vergi sistemimizde dolaylı vergiler içinde KDV'nin yanında ÖTV payının oldukça yüksek olmasına ve AB bütçesine ÖTV hasılatından aktarım gerçekleştiren bir mekanizma olmamasına bağlı olarak KDV katkısı özelinde bütçeye gerçekleştirilecek aktarımların Türkiye'nin kamu finansmanını olumsuz yönde beklendiği kadar etkilemeyeceği, (ii) AB'nin yarattığı katma değerden üye ülke olarak doğrudan yararlanma fırsatının değerlendirileceği ve (iii) AB üyeliğinin global anlamda ekonomik, ticari ve mali yönlerden Türkiye için çarpan etkisi oluşturabileceği gibi muhtemel unsurlar ülkemizin bütçeden net fayda sağlama pozisyonuna katkı sağlayacaktır.

KDV'yi uygulayan her ülke, ulusal mevzuatlarında belirlenen usul kurallar ışığında bu vergiyi uygulamaktadır. Ülkelerin vergi sistemlerinde KDV'yi uygulama yöntemleri bu vergiden elde edilen hasılatın verimliliğini belirlemektedir. KDV'nin usul kurallarında şekli olarak çizilmiş sınırlar içinde yer alan yapısal özelliklerinin yanında vergi yönetiminin idari kapasitesi ile mükelleflerin vergi sistemine uyum seviyeleri, KDV sistemlerinde elde edilen hasılatın etkinliğini etkileyen ana unsurlardır.

KDV'den elde edilen hasılat performansının verimliliğini ölçmenin bir takım yolları mevcuttur. Söz konusu verimlilik, üretim veya tüketim esas alınarak ölçülebilmektedir. Üretim esas alınarak yapılan hesaplama GSYİH değeri dahil edilmekte ve böylece KDV etkinlik oranına ulaşılmaktadır. Ancak KDV tüketimi

vergilendirmektedir. Dolayısıyla hanehalkının nihai tüketim harcamaları esas alınarak hesaplaması yapılan KDV toplama etkinlik oranının KDV hasılat performans verimliliğini değerlendirme konusunda daha geçerli sonuçlar vermesi beklenebilmektedir.

Çalışmamızda seçilmiş ülkelerin toplam KDV hasılatı, bu hasılatın GSYİH'ye oranı ve KDV hasılat performansının etkinlik oranları grafikler ile sunulmaktadır. Seçilmiş ülkeler, KDV hasılat performansının verimliliği açısından karşılaştırılmakta ve bir takım sonuçlara ulaşılmaktadır. Kendine has özellikleri olan ve mevcut konumlarında kendileriyle benzerlik gösteren diğer ülkeleri de temsil eden aktörlerin yani seçilmiş ülkelerin KDV sistemlerinde verimliliğin anlamlı bir zaman dilimi içinde güncel olarak incelenmesi çalışmamızın literatür için önem arz eden noktasıdır.

Seçilmiş ülkelerin KDV sistemlerinde elde edilen hasılatın performans verimliliği değerlendirilerek bu ülkeler sıralanabilmektedir. Değerlendirilen zaman diliminde en son yıl olan 2020 yılı için KDV toplama etkinlik oranı en yüksek ülke 0,88 ile Hırvatistan'dır. Oldukça yüksek bir toplama etkinlik oranına sahip olan Hırvatistan'ın ardından 0,67 ile Danimarka gelmektedir. AB'nin ekonomik güç bakımından önde gelen ülkelerinden Almanya'da bu oran 0,58, Fransa'da ise 0,51 olmaktadır. KDV toplama etkinlik oranları diğer seçilmiş ülkelere kıyasla en düşük ülkeler İspanya, Yunanistan ve Türkiye'dir. İspanya ile Yunanistan için bu oran 0,46'dır. Ülkemiz bu karşılaştırmada 0,45 oranı ile son sırada yer almaktadır.

KDV toplama etkinlik oranları göz önüne alındığında en verimsiz sisteme sahip olan Türkiye, İspanya ve Yunanistan'da, bu ülkelerde doğrusal etkinlik eğilimleri ile doğrusal toplama etkinlik eğilimlerinin birbirine oldukça yakın olduğu göz önüne alınarak hanehalkı nihai tüketim harcamalarının GSYİH içinde tuttuğu yerin oransal olarak yüksek bir seviyede olduğu söylenebilmektedir. Bu bağlamda yüksek tüketim oranlarına sahip bu ülkeler için tüketim üzerinden alınan bir vergide verimliliğin sağlanması daha önemli olmaktadır. Ancak tüketim esas alınarak hesaplanan KDV toplama etkinlik oranlarının diğer seçilmiş ülkelere kıyasla bu ülkelerde çok düşük seviyelerde olması, KDV sistemlerindeki mevcut verimsizlik durumunu daha çok önem verilmesi gereken bir boyuta sokmaktadır.

Seçilmiş ülkelerde KDV etkinlik oranlarının karşılaştırılması durumunda mevcut sıralamada pek bir değişiklik olduğu söylenememektedir. 2020 yılı için KDV

etkinlik oranları bakımından yine Hırvatistan 0,52 oranıyla seçilmiş ülkeler arasında ilk sırada gelmektedir. Tüketim üzerinden yapılan etkinlik değerlendirmesinde olduğu gibi yine Hırvatistan'ın ardından 0,39 oranıyla Danimarka gelmektedir. Fransa, Almanya ve İspanya'nın KDV etkinlik oranları 0,34-0,35 dolaylarında değişmekte olup KDV toplama etkinlik oranlarının aksine birbirine oldukça yakın seviyelerdedir. Yunanistan için bu oran 0,32 iken ülkemiz seçilmiş ülkeler içinde 0,25 oranıyla yine son sırada yerini almaktadır. KDV toplama etkinlik oranları arasında oluşan farklar, KDV etkinlik oranları söz konusu olduğunda bazı ülkeler için kapanmışken Türkiye ile Türkiye'ye toplama etkinlik oranı bakımından denk olan seçilmiş ülkeler arasındaki farkın açıldığı görülmektedir.

KDV hasılat performanslarının verimliliğinin üretim ve tüketim açısından hesaplanması sonucunda, seçilmiş ülkeler arasında Hırvatistan'ın her iki değerlendirme sonucunda da en etkin KDV sistemine sahip olduğu görülmektedir. Seçilmiş ülkeler arasında verimlilik açısından son sırada gelen ülke ise Türkiye'dir. Her iki değerlendirme sonucunda da Türkiye'nin diğer seçilmiş ülkelere kıyasla en verimsiz KDV sistemine sahip olduğu söylenebilmektedir. Türkiye'nin en etkinsiz KDV sistemine sahip olmasının ana sebepleri, diğer seçilmiş ülkelere göre indirimli oranlarının daha düşük olması, KDV'de uygulanan istisna ve muafiyetlerin yüksek boyutlarda olması, verimsiz vergi idaresi ve maliye politikasında etkinsizliktir. Bu bağlamda KDV sisteminde oluşan etkinsizliğin Türkiye'de mevcut olan yüksek vergi harcamalarından kaynaklandığı söylenebilmektedir.

Türkiye haricinde kalan ülkelerde KDV hasılatlarına bakıldığında sürekli yükseliş yerine, standart KDV oranlarındaki yükselişlere rağmen yıllar arasında değişimler/düşüşler yaşanmıştır. Ancak Türkiye'nin KDV hasılatında esas alınan süre içinde standart KDV oranında herhangi bir yükseliş olmamasına rağmen sürekli bir yükseliş mevcuttur. Buradan, KDV'den elde edilen hasılatla sürekli bir yükseliş olmasının KDV hasılat performansı bakımından verimlilik anlamına gelmediği sonucuna varılabilmektedir.

Seçilmiş ülkelerin KDV'den elde edilen hasılatın performans verimliliğine göre sıralanması durumunda en verimli sistemin Hırvatistan'da olmasına karşın doğrusal etkinlik eğilimleri incelendiğinde yalnızca Danimarka'nın KDV sisteminde pozitif bir eğilimin mevcut olduğu görülmektedir. Kalan seçilmiş ülkelerin tümünde

verimlilik eğilimlerinin negatif yönde olması, bu durumun devamı hâlinde bu ülkelerde etkinlik oranlarının giderek düşüş göstereceği anlamını taşımaktadır.

KDV sisteminde verimliliği etkileyen birçok faktör mevcuttur. Ülkelerin kendi içinde ekonomik durumları ve büyüme oranları bu faktörlerden sayılabilir de seçilmiş ülkelerin KDV sistemlerinin hasılat performansı bakımından ölçülmesi sonucunda elde edilen veriler, ekonomik gelişmişlik düzeyi ile KDV'den elde edilen hasılatların önemi, bu hasılatın GSYİH içindeki payının boyutları ve KDV verimliliği arasında açık bir ilişki olmadığını göstermektedir. Öyle ki elde edilen veriler ışığında KDV sistemi en etkin ülke olan Hırvatistan, aynı zamanda seçilmiş ülkeler içinde ekonomik gelişmişlik düzeyi en düşük olan ülkelere biridir. Yüksek refah düzeyinin (Danimarka), sağlam ekonomik durumun (Almanya) ve eski ve oturmuş bir KDV sisteminin varlığının (Fransa) KDV'de hasılat etkinliğinin sağlanması bakımından asli unsurlar olmadığı söylenebilmektedir. Verimlilik için önemini koruyan bu unsurlar karşısında Hırvatistan'ın diğer seçilmiş ülkelere kıyasla küçük bir ülke olmasından kaynaklanan KDV sistemi üzerindeki kontrolü, etkinliği sağlama açısından daha anlamlıdır.

Seçilmiş ülkeler için KDV hasılat performansında verimliliğin en yüksek seviyede sağlandığı Hırvatistan'ın günümüzde mevcut pozisyonu üzerinde AB'ye katılımının payı büyüktür. 2013 yılında AB'ye katılım sağlamadan önce Hırvat KDV sisteminde hasılat performansında bir düşüş süregelmıştır. Ancak AB'ye katılımın ardından KDV hasılat performansının güçlenmiş olduğu ve doğrusal etkinlik eğiliminde iyileşme gerçekleştiği görülmektedir. Hırvatistan'ın içinden geçtiği bu süreç, AB'ye aday bir ülke olarak Türkiye için muhtemel AB üyeliğinin KDV sisteminin güçlendirilmesi üzerindeki etkisi açısından güçlü bir örnek teşkil etmektedir.

KDV sisteminde verimlilik eğiliminin artışta olduğu yani etkinliğin zaman geçtikçe güçlendiği Danimarka ile halihazırda en yüksek verimlilik oranlarına sahip Hırvatistan dışında kalan seçilmiş ülkelerin KDV hasılat performanslarının, KDV'nin vergi sistemleri içindeki kapsam ve önemi de göz önüne alınarak, daha fazla istikrara ve etkinliğe kavuşması gerekmektedir. KDV'de indirimli oranların ve muafiyet ve istisnaların bolca kullanılması, teorik olarak elde edilmesi gereken KDV hasılatından daha düşük seviyede KDV hasılatı toplamaya yol açmaktadır. KDV sistemlerinde

etkinliğin artırılması, ekonomik bozulmaların önlenmesi ve uyum maliyetlerinin azaltılması adına söz konusu indirimli oranların ve muafiyet ve istisnaların boyutlarının sınırlandırılması yani vergi harcamalarının sınırlandırılması gerekmektedir.

Yetkili makamlar tarafınca vergi mükellefleri için vergi bilinci oluşturacak ve vergi ahlakını güçlendirecek faaliyetler yürütülmelidir. Bununla birlikte vergi yönetiminin iyileştirilmesi amacıyla vergi idaresinin dolandırıcılık ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmesi, KDV sistemlerini daha basit bir forma getirmesi, mükellef ile karşılıklı güveni sağlama ve koruma yoluyla vergi boşluğunun azaltması gerekmektedir.

Seçilmiş ülkelerde KDV sistemlerinde hasılat miktarını etkileyen tüm indirim, istisna ve muafiyetler, azami etkinliği sağlama adına uygunlukları ve verimlilikleri açısından yeniden değerlendirilmelidir. Özellikle KDV sisteminde verimlilik düzeyi daha düşük olan ülkelerde KDV sistemlerinin reforme edilmesi gerekliliği doğmaktadır.

KAYNAKÇA

12 Eylül 1963 Tarihli Ankara Anlaşması.

1553/89 Sayılı Ve 29.05.1989 Tarihli Katma Değer Vergisi'nden Tahakkuk Eden Öz Kaynakların Toplanmasına İlişkin Kesin Tek Tip Düzenlemeler Hakkında Konsey Tüzüğü.

2018/0135 Sayılı Ve 02.05.2018 Tarihli Avrupa Birliği Öz Kaynakları Sistemine İlişkin Konsey Kararı Önerisi.

2018/1046 Sayılı Ve 18.07.2018 Tarihli Birliğin Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Kurallara İlişkin Avrupa Parlamentosu Ve Avrupa Konseyi Tüzüğü.

2020/2053 Sayılı ve 14.12.2020 Tarihli 2014/335/EU Sayılı Kararı Yürürlükten Kaldıran Avrupa Birliği'nin Öz Kaynaklar Sistemi Hakkında Konsey Kararı.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

25 Mart 1957 Tarihli Roma Antlaşması.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

69/463/EEC Sayılı Ve 09.12.1969 Tarihli Üye Devletlerin Muamele Vergileriyle İlgili Mevzuatının Uyumlaştırılmasına İlişkin Üçüncü Konsey Direktifi.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Akıncı, Adil. Kamu ve Özel Tüketim Harcamalarının Hızlandıran Etkisi, Uluslararası **Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2019, ss. 1-8.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Alganer, Yalçın ve Güneş Yılmaz. “Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:28, Sayı:1, 2010, ss:135-160.

Arıkan, Zeynep ve Özge Önkın. “Mali Anestezi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:43 Sayı:381, 2020, ss. 9-18.

Arslan, Mehmet. **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2012.

Avalara. “Danish VAT Rates and VAT Compliance”, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/denmark/danish-vat-rates.html>, (18.12.2021).

Avalara. “Greek VAT Rates and VAT Compliance”, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/greece/greek-vat-rates.html>, (28.12.2021).

Avalara. “Spanish VAT Rates and VAT Compliance”, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/spain/spanish-vat-rates.html>, (21.12.2021).

Aydın, Selda ve Eren Çaşkurlu. **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2013.

Bilge, Semih ve Ferdi Çelikay. “Avrupa Birliği Bütçesinin Geleceği: Bütçe Revizyon Çalışmaları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, 2009, ss. 150-165.

Bird, Richard M. ve Pierre-Pascal Gendron. “Is VAT the Best Way to Impose a General Consumption Tax in Developing Countries?”, **International Center for Public Policy Working Paper Series**, Cilt:06, Sayı:18, 2006.

Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie des Bundesamts für Justiz, “Umsatzsteuergesetz (UStG)”, https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/UStG.pdf, (15.01.2022).

Cavlak, Hakan ve Burak İnce. “AB Rekabet Politikasının Vergi Uyumlaştırmasına Etkisi”, **International Anatolia Academic Online Journal**, Cilt:3, Sayı:1, 2016, ss:1-18.

Cengiz, Çağdaş ve Adem Kurtar. “2021-2027 Çok Yıllı Mali Çerçevesi: Avrupa Birliği’nde Güncel Zorlukların Bütçe Önceliklerine Yansımaları”, **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, Cilt:14, 2019, ss. 1-17.

Citi, Manuele. “EU Budgetary Politics and the Paradox of Juste Retour”, **The New Politics of the European Union Budget**, Nomos, 2017, ss. 83-102.

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, 1. Baskı, REM Yayıncılık, İzmir, 1995.

Dikmen, Orhan. “Türkiye’de Muamele Vergisinin İnkişafı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:5, Sayı:1-4, 2012.

Doğruyol, Cengizhan. **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, 7. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2012.

Droit.org. “Code général des impôts”, 01.01.2022, <https://codes.droit.org/PDF/Code%20g%C3%A9n%C3%A9ral%20des%20imp%C3%B4ts.pdf>, (15.01.2022).

Dünya Bankası. “Population, total - Croatia, France, Germany, Spain, Greece, Denmark”, <https://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL?locations=HR-FR-DE-ES-GR-DK>, (08.01.2022).

Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin ve Victoria Summers (Ed.). **The Modern VAT**, IMF, Washington, 2001.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

Edizdoğan, Nihat ve Niyazi Özker. **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Eğilmez, Mahfi. **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1982/248, Ankara, 1983.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tathioğlu. **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.

Erkan, Mehmet. “ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (IV): İndirim Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:350, 2010, ss: 23-28.

Ersoy, Ayten. **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler**, Gazi Üniversitesi Yayın No:141, Ankara, 1989.

European Commission. “Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax”, Official Journal Of The European Union, L 347, 11.12.2006, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>, (10.12.2021).

European Commission. “Custom Duties”, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/customs-duties_en, (10.01.2022).

European Commission. “Europe's moment: Repair and prepare for the next generation”, **Press Release**, 27.05.2020, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_940, (10.01.2022).

European Commission. “Financing the EU Budget: Report on the Operation of the Own Resources System”, 27.10.2011, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011SC0876R\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011SC0876R(01)&from=EN), (11.01.2022).

European Commission. “Indirect Taxes – Value Added Tax”, 30.06.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=240/1625090400, (22.12.2021).

European Commission. “Indirect taxes – Value Added Tax”, 23.12.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=3202/1625090400 , (28.12.2021).

European Commission. “Indirect taxes - Value Added Tax”, 06.01.2022, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=761/1640991600, (09.01.2022).

European Commission. “Indirect Taxes – Value Added Tax”, 06.01.2022 https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=299/1625090400, (09.01.2022).

European Commission. “Revision of the Excise Duties Rules for Alcohol”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/revision-rules-excise-duties-alcohol_en , (28.12.2021).

European Commission. “The EU’s 2021-2027 Long-Term Budget & NextGenerationEU Facts and Figures”, 29.04.2021, https://www.redpoliticasidi.es/system/files/repositorio-archivos/2021-2027%20long-term%20budget-NextGeneration_EUKV0221232ENN.en_.pdf, (10.02.2022).

European Commission. “Value-added Tax”, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_en, (08.01.2022).

European Commission. “Value Added Tax-based Own Resource”, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/revenue/own-resources/value-added-tax_en, (08.01.2022).

European Commission. “VAT rates applied in the Member States of the European Union”, 01.01.2021, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf, (29.12.2021).

European Commission. “VAT Returns”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-returns_en#_VAT_returns_by, (12.12.2021).

European Commission. “The 2021-2027 EU budget – What’s new?”, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/whats-new_en, (10.12.2021).

European Commission(a). “EU spending and revenue - Data 2000-2020 with retro-active impact of the 2014 own resources decision”, 15.06.2021, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/spending-and-revenue_en, (09.01.2022).

European Commission Directorate-General for Budget. “EU Budget 2008: Financial Report”, **Publications Office**, 01.10.2009, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/62b35296-3e41-4ebc-8f4e-eeba29b71657/language-en/format-PDF/source-207987490%20EU%20Budget%202008>, (05.01.2022).

European Commission Directorate-General for Budget. “EU Budget 2018: Financial Report”, **Publications Office**, 2019, https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/financial_report_web.pdf, (09.01.2022).

European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs. The Economic Adjustment Programme for Greece, **European Economy Occasional Papers 61**, Brüssel, 2010.

European Commission Directorate-General for Neighbourhood and Enlargement Negotiations. “Turkey Report 2021”, 19.11.2021, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/turkey-report-2021_en, (07.01.2022).

European Parliament. “Reform of the EU own resources”, Mart 2021, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2021/690963/IPOL_IDA\(2021\)690963_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2021/690963/IPOL_IDA(2021)690963_EN.pdf), (10.12.2022).

European VAT Desk. “A Guide to VAT Doing Business in Denmark”, <https://vatdesk.eu/en/denmark/>, (18.12.2021).

European VAT Desk. “A Guide to VAT Doing Business in Germany”, <https://vatdesk.eu/en/germany/>, (16.12.2021).

Eurostat(a). “GDP and main components (output, expenditure and income)”, 07.01.2022, https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_10_gdp&lang=en, (08.01.2022).

Eurostat(b). “Final consumption expenditure of households by consumption purpose”, 11.01.2022, https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_10_co3_p3&lang=en, (08.01.2022).

Eurostat(c). “National Tax Lists”, 27.11.2021, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics, (08.01.2022).

Ferrer, Jorge Nunez ve Moni Katarivas. “What are the effects of the EU budget: Driving force or drop in the ocean?”, **Centre for European Policy Studies Special Report No.86**, Brüksel, 2014.

Genschel, Philipp ve Markus Jachtenfuchs. The Fiscal Anatomy of a Regulatory Polity: Tax Policy and Multilevel Governance in the EU, **Hertie School of Governance - Working Papers No. 43**, 2009.

Güvenç, Müge H. Avrupa Birliği Bütçesi’nin Finansmanı: Öz Kaynaklar Sistemi, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, 2010, ss. 513-530.

HM Treasury. “European Union Finances 2017: statement on the 2017 EU Budget and measures to counter fraud and financial mismanagement”, 16.03.2018, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/691017/EU_finances_2017_Cm9576_web.pdf, (08.01.2022).

Hybka, Malgorzata Magdalena. “VAT Collection Efficiency in Poland Before and After Accession To The European Union - Comparative Analysis”, **Ekonomika**, Cilt:85, 2009, ss. 7-18.

IMF(a). “VAT Revenue Percentage of GDP”, 2018, <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm>, (08.01.2022).

IMF(b). “C-efficiency Ratio”, 2018, <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf-/pages/vat.htm>, (08.01.2022).

Işıklar, Nagihan Oktayer. “Avrupa Birliği Ekonomik Ve Mali Yapısı”, http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/abekonomilvemaliyapisi.pdf, (07.01.2022).

Jack, William. “The Efficiency Of VAT Implementation: A Comparative Study Of Central And Eastern European Countries In Transition”, **IMF Working Papers**, Cilt:1996, Sayı:79, 1996.

Jacoby, Neil H. An Expenditure Tax, **The Yale Law Journal**, Cilt: 67, Sayı: 3, 1958, ss: 516-519.

Kawecka-Wyrzykowska, Elzbieta. Assessment of the European Commission's proposals for financing the EU budget in 2021–2027, **International Journal of Management and Economics**, Cilt:56, Sayı:3, 2020, ss. 193-208.

Kotsogiannis, Christos. “European Union and own revenue resources : (brief) lessons from fiscally decentralized economies”, **The future of EU-finances**, Brussels Symposium on the The Future of EU Finances, Brüksel, 2016, ss. 47-61.

Kurtar, Adem ve Çağdaş Cengiz. **Avrupa Birliği 2021-2027 Bütçesi Ve Türkiye**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2019.

Malone, Patrick ve Philip O’Connell. The European Union Budget: Member State Contributions and Expenditures, **Public Policy.IE**, 2019.

Ministere de L’Économie Direction Générale Des Finances Publiques. “Overview of the French Tax System”, 31.12.2016, https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf, (15.12.2021).

Mlcuchova, Marketa. Policy paper: The future of EU Finances: New Own Resources, **EUROPEUM Institute for European Policy**, 2019.

Musgrave, Richard A. ve Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-Hill International Editions, 5. Baskı, 1989.

Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, **İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları**, İstanbul, 2007.

Mutluer, M. Kamil. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000.

OECD. Consumption Tax Trends 2006: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, **OECD Publishing**, Paris, 2006.

OECD. Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, **OECD Publishing**, Paris, 2020.

OECD. “Details of Tax Revenue”, 12.01.2022, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVFRA>, (09.01.2022).

Oktar, Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.

Oktar, Kemal. “Özel Tüketim Vergisi Rehberi”, **TÜRMOB Yayınları-186**, Sayı:2002-9, Ankara, 2002.

Oral, Hasan. Avrupa Birliği’ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:18, Sayı:56, 2005, ss: 261-280.

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

Öner, Engin. Dolaylı Vergilerde Vergi Piramitleşmesi Sorunu ve Katma Değer Vergisinde Çözüm Yolu, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:6, Sayı:82, 2018, ss. 123-130.

Özbaran, M. Hakan. Türkiye’de Kamu Harcamalarının Son Beş Yılının Harcama Türlerine Göre İncelenmesi, **Sayıştay Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 53, 2004, ss. 115-138.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

PricewaterhouseCoopers. “Croatia Corporate and Other Taxes”, 30.06.2021, <https://taxsummaries.pwc.com/croatia/corporate/other-taxes>, (29.12.2021).

PricewaterhouseCoopers. “Value Added Tax in Denmark A Guide for Non-resident Business”, <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/pwc-value-added-tax-in-denmark.pdf>, (18.12.2021).

Rodriguez, Pilar Mas. The EU Budget: The New MFF and the Recovery Instrument: Next Generation EU, **Instituto Espanol de Analistas Financieros**, 2021, ss. 169-195.

Santander Trade. “France: Tax System”, <https://santandertrade.com/en/portal/establish-overseas/france/tax-system#top>, (16.12.2021).

Saraçoğlu, Fatih. Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri, **Sayıştay Dergisi**, Cilt:17, Sayı:62, 2006, ss:67-81.

Schatzenstaller, Margit Waltraud ve Bernd Berghuber. EU Budget 2007-2013: Alternative Financing Sources, **Austrian Economic Quarterly**, Cilt:12, 2007, ss. 34-50.

Sliwa, Kazimierz. Stock-and-Flow Thinking in Decision Making: Towards Systemic Procedure of Problem Solving, **Management Business Innovation**, Sayı: 6, 2010, ss. 52-65.

Sopek, Petar. Tax Expenditures and The Efficiency of Croatian Value Added Tax, **Financial Theory and Practice**, Cilt:36, Sayı:3, 2012, ss. 269-296.

Strong Abogados. “VAT Tax in Spain”, <https://www.strongabogados.com/vat-tax.php>, (17.12.2021).

Şen, Hüseyin ve İsa Sağbaş. **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3. Baskı, Arıkan Yayınları, Ankara, 2017.

T.C. Avrupa Birliği Başkanlığı. “Avrupa Birliği Programlarına Katılım Genel Değerlendirme Raporu”, Şubat 2016, <https://www.ab.gov.tr/siteimages/resimler/rapor%202016.pdf>, (07.01.2022).

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı. “Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1985-1989”, <https://www.gmka.gov.tr/dokumanlar/yayinlar/Besinci-Ulusal-Kalkinma-Plani.pdf>, (25.12.2021).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. “2017 Öncesi Temel Ekonomik Göstergeler”, <https://www.sbb.gov.tr/temel-ekonomik-gostergeler/#1542268521132-a9825b93-fa4c>, (08.01.2022).

T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. “Fasıl 33- Mali ve Bütçesel Hükümler”, 03.09.2021, https://www.ab.gov.tr/fasil-33-mali-ve-butcesel-hukumler_98.html, (08.01.2022).

T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. “Gümrük Birliği”, 12.07.2019, https://www.ab.gov.tr/gumruk-birligi_46234.html, (22.12.2021).

T.C. Hazine Ve Maliye Bakanlığı. “Ekonomik Göstergeler”, Nisan 2021, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/04/aylikekonomikgosterge12042021.pdf>, (08.01.2022).

Tait, Alan A. **Value Added Tax International Practice and Problems**, International Money Fund, Washington D.C, 1988.

Tanzi, Vito ve Hamid R. Davoodi. “Corruption, Growth and Public Finances”, **IMF Working Papers**, Cilt:2000, Sayı:182, 2000.

Tax Expense. “VAT, GST and Sales Tax in Germany”, <https://www.taxexpense.com/germany-taxes/germany-vat-gst-sales-tax/>, (09.12.2021).

Tax Representative Alliance. “Spain VAT Guidebook”, <https://tra.org/wp-content/uploads/2016/01/Spain-VAT-Guidebook.pdf>, (27.12.2021).

Tekir, Sabri. **Vergi Teorisi**, Aklıselim Offset Tesisleri, İzmir, 1990.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜİK. “Makro Ekonomik Göstergeler, Cari Fiyatlarla, 2009-2020”, 14.10.2021, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Institutional-Sector-Accounts-2020-37186>, (08.01.2022).

Türk, İsmail. **Maliye Politikası**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994.

Yavaşoğlu, Mustafa. **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi, “Kurlar – Döviz Kurları”, https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/#collapse_2, (15.03.2022).

Yıldırım, Taylar. Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, ss 435-467.

Yılmaz, Yiğit. Alman Vergi Denetimi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış, **Vergi Raporu**, Sayı:257, 2019, ss. 11-27.

Your Europe. “VAT Rules and Rates”, 08.03.2021, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm, (18.12.2021).

Your Europe. “Goods and Services Exempt From VAT”, 15.07.2021, <https://www.gov.gr/en/sdg/taxes/vat/vat-exemption/goods-and-services-exempt-from-vat>, (28.12.2021).

