

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
60. Seri / Yıl 2016 - [2]

TÜRKİYE’NİN KDV HÂSILAT PERFORMANSININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİYLE KARŞILAŞTIRILMASI

Prof. Dr. Mustafa ÇELEN*
&
Yrd. Doç. Dr. Hünkar GÜLER**

*Marmara Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü
&

**Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZET

Gelişmiş ülkeler, iyi bir tüketim vergisi sistemi oluşturmak ve dönemsel dengesizliklerin bütçe üzerindeki etkilerini sınırlandırmak; gelişmekte olan ülkeler ise bütçe gelirlerini arttırmak ve mali disiplini sağlamak için Katma Değer Vergisine (KDV) başvurmaktadır. KDV, bir “para makinesi” işlevi görmekte ve Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin bütçe gelirleri içinde önemli bir kalemi oluşturmaktadır. Çalışmada, Türkiye için KDV'nin hâsılat performansı değerlendirilmekte ve kümeleme analizi yardımıyla 2002-2015 yılları için AB ülkeleriyle karşılaştırmalı bir analiz yapılmaktadır. Analiz sonucunda Türkiye, hem yüksek nüfuslu hem de en az etkin ülkeler içerisinde yer almaktayken; Kıbrıs ve Lüksemburg gibi küçük AB ülkelerinin KDV hâsılat performanslarının yüksek çıktığı gözlenmektedir. Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin sınırlandırılması, kayıp ve kaçakların önlenmesi, sistemin hem uygulama hem de mevzuat yönünden basitleştirilmesi, vergi yönetimi ve denetiminde bilgi işlem teknolojilerinden yoğun olarak yararlanılması KDV hâsılat performansında artış meydana getirecek önlemlerdir.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı Vergiler, Tüketim Vergileri, Katma Değer Vergisi, Etkinlik.

EVALUATING THE VAT REVENUE EFFICIENCY OF TURKEY AND COMPARING ITS RESULTS WITH EUROPEAN UNION COUNTRIES

ABSTRACT

Developed countries employ Value-Added Tax (VAT) to constitute efficient consumption tax system and ease the effects of economic imbalances on budget as developing countries employ it to increase budget receipts and ensure fiscal consolidation. VAT is also acted as a “money machine” and take the crucial part of budgets of Turkey and European Union (EU) countries. This paper is to evaluate the VAT revenue efficiency of Turkey and compare its results with EU countries for the years of 2002-2015 by means of clustering analysis. As a result of analysis; Cyprus and Luksemburg, which are small countries in EU, have high efficiency ratio whereas Turkey has low efficiency ratio within the most populated

countries in EU. Measures improving the efficiency ratio are to confine shadow economic activities, prevent VAT fraud and evasion, make the tax system simpler, and also take advantage of information technology for tax auditing and tax administrations.

Keywords: Indirect Taxes, Sales Taxes, Value-Added Tax, Efficiency.

Giriş

Gelişmiş ülkeler, iyi bir tüketim vergisi sistemi oluşturmak ve dönemsel dengesizliklerin bütçe üzerindeki etkilerini sınırlandırmak; gelişmekte olan ülkeler ise, bütçe gelirlerini arttırmak ve mali disiplini sağlamak için Katma Değer Vergisine (KDV) olan ilgileri, özellikle son 30 yılda, artmaktadır. KDV, Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde bütçe gelirleri içinde önemli kalemlerden birini oluşturmakta ve 192 ülkenin 167'si (ülke ve eyaletler) vergi sistemleri içinde KDV'ye yer vermektedir. Türkiye'nin 8 farklı vergi yerine KDV'yi ikame etmesinin nedenleri modern bir vergi sistemi oluşturmak ve AB vergi uyumlaştırmasını gerçekleştirmektir.

Bu çalışma, 27. Türkiye Maliye Sempozyumunda (2012) sunulan tebliğin gözden geçirilmiş ve güncellenmiş bir halidir. Çalışmada, Türkiye için KDV'nin hâsılat performansı değerlendirilmekte ve kümeleme analizi yardımıyla AB ülkeleriyle karşılaştırmalı bir analiz yapılmaktadır. Kümeleme analizi, Türkiye için hesaplanan hâsılat performanslarının hangi AB ülkeleriyle benzerlik taşıdığını ortaya koymaktadır. Türkiye'deki KDV hâsılat performans ölçümleri 1985-2016 yılları arasındaki dönemi kapsamakta ve 1985-2016 yılları iki alt dönemde incelenmektedir. Bu dönemlerden ilki, 1985-2001 yılları arasındaki 17 yılı kapsamaktadır. 1985-2001 döneminde uygulanan KDV, 2002 yılında ayrı bir kanun ile düzenlenen Özel Tüketim Vergisini (ÖTV) de içeren farklı oran yapılarına sahip olduğundan, hâsılat performans ölçümüne imkan vermemektedir. Bundan dolayı çalışma, 2002-2016 yıllarını kapsayan ikinci dönem üzerinde yoğunlaşmakta ve 2002-2015 dönem için AB üyesi ülkelerin KDV hâsılat performans ölçümleriyle karşılaştırma yapılmaktadır. Çalışmanın güncellenmiş halinde birkaç önemli değişikliğe gidilmektedir. Bunlardan ilki, tebliğde yer alan istisna ve muafiyetlerin bulunduğu uzun bir listenin -makale kapsamında- özet olarak çalışmaya dahil edilmesidir. İkinci değişiklik, AB hâsılat

performansı ortalamasının, anlamlı olmadığı düşünülerek, tablolardan çıkartılmasıdır. Son olarak, 2013 yılında Hırvatistan'ın AB'nin 28. üyesi olmasıyla Hırvatistan'a ait bilgiler de çalışmaya dahil edilmektedir.

Çalışmada, öncelikle, bir tüketim vergisi olarak KDV incelenmekte ve diğer tüketim vergileriyle arasındaki farklar açıklanmaktadır. Teorik olarak KDV'nin gelişimi incelendikten sonra Türkiye'deki uygulaması analiz edilmekte ve dolaylı ve dolaysız vergiler bağlamında AB ülkeleriyle karşılaştırılmaktadır. İkinci bölümde, Türkiye için KDV hâsılat performansları değerlendirilmekte ve AB ülkeleriyle karşılaştırılmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde, kümeleme analizi yardımıyla, Türkiye'nin KDV hâsılat performansı bakımından hangi AB ülkeleriyle benzeştiği araştırılmakta ve ülkeler hâsılat performanslarına göre kümelenebilmektedir. Dördüncü bölümde, KDV hâsılat performanslarının iyileştirilmesine yönelik, reform önerileri tartışılmaktadır. Çalışma, bulguların özetlendiği sonuç bölümüyle tamamlanmaktadır.

1. Bir Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Gelişimi

Tüketim vergileri temel olarak iki kategoride incelenebilir: Tüketim üzerinden alınan genel tüketim vergileri ve belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergileri. Genel tüketim vergilerine KDV ve Genel Satış Vergileri; belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan tüketim vergileri ÖTV, Gümrük ve İthalat Vergileri ve belirli hizmetler üzerindeki (Özel İletişim Vergisi gibi) vergilerdir. 2014 yılında OECD üyesi ülkelerin toplam vergi gelirlerinin yüzde 30,5'i tüketim vergilerinden oluşmaktadır. Tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1975 yılından bu yana değişmemekle birlikte vergi bileşiminde değişim gözlenmektedir. Genel tüketim vergilerinin OECD ülkelerindeki ortalama payı 1965 yılında yüzde 11,9 iken, 2014 yılında yüzde 20,7'ye yükselmiştir. (OECD, 2016:11).

Genel tüketim vergileri içinde yer alan ve vergilemeye önemli bir yenilik getiren KDV, mal ve hizmet alım satımlarıyla dış alımlar üzerine konulan dolaylı bir vergidir. KDV ile amaçlanan üretim ve satış aşamalarında ortaya çıkan katma değer vergilendirilmesidir. KDV'nin kısa zamanda yaygınlaşması fiskal yönünün güçlü olması ve tahsil kabiliyetinden kaynaklanmaktadır. KDV, düz oranlı bir vergi olmakla birlikte tüketimin nite-

liğine göre oran farklılaştırılmasına gidilebilmekte; fakat öncelikli amacı arasında gelirin yeniden dağılımı bulunmamaktadır. KDV, teorik olarak, standart bir oran üzerinden tüm mal ve hizmetlere uygulandığında tam etkin olmaktadır (OECD, 2011a:106). KDV, Perakende Satış Vergileri (PSV) ile karıştırılmakla birlikte aralarındaki farklar şu şekilde belirtilebilir: i) KDV, üretimin her bir aşamasında tahsil edilirken; PSV'ler sadece nihai satış aşamasında alınmaktadır, ii) KDV, üretimin tüm aşamalarını vergilendirdiği için vergi kaçak ve kaybı PSV'ye göre daha az olmaktadır ve iii) KDV, vergi indirimi (tax credit) ve vergi iadesi (tax refund) yoluyla, gönüllü uyumu daha kolay sağlamakta ve firmalar vergi indirimi ve vergi iadelerinden yararlanabilmek için diğer firmaları KDV kullanmaları yönünde teşvik etmektedir (Keen vd., 2007:6-7).

KDV, 1954 yılında ilk defa Fransa'da yürürlüğe girmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) üyesi ülkeler ise, kendi işlem vergileri yerine, ortak bir KDV sistemini 1967 yılında kabul etmişlerdir. KDV'nin düşük maliyetli bir vergi olması, kayıtdışılığa karşı direnci, tarafsızlığı ve gelir getirme potansiyeli nedeniyle mevcut 192 ülkenin 167'sinde (ülke ve eyaletler) uygulanmaktadır. 2008 yılında KDV gelirleri, 1995 yılından bu yana yüzde 12 artarak, AB toplam vergi gelirlerinin yüzde 21,4'ünü (European Commission, 2010a:3) ve 2015 yılında ise yüzde 26,3'ünü oluşturmaktadır. OECD üyesi ülkeler de artan bir oranda gelir kaynağı olarak KDV'ye güvenmektedir. OECD üyesi ülkelere KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı, son 23 yılda yüzde 65'ten fazla artarak, 1985 yılındaki ortalaması olan yüzde 11,2'den 2014 yılında yüzde 20,1'e yükselmiştir. Bu oranlar OECD üyesi ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte, 2012 yılıyla karşılaştırıldığında, 2014 yılında 34 OECD üyesi ülkenin 22'sinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artarken, sadece 5'inde küçük bir azalma gözlenmektedir. (OECD, 2016:11). Küresel ölçekte KDV, toplam vergi hâsılatları içinde, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkılarından sonra ve de kurumlar vergisinden önce, üçüncü sırada yer almaktadır 2014 itibarıyla KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı AB ve OECD için sırasıyla yüzde 26,2 ve yüzde 20,1 olarak gerçekleşmiştir (OECD, 2016:16). ABD ve Suudi Arabistan dışındaki G-20 ülkeleri ve yükselen piyasa ekonomilerinin hemen hepsinde vergi sisteminin temelini KDV oluşturmaktadır. Hindistan'da ise yeni uygulamaya başlamıştır (IMF, 2010:38).

1.1. Türkiye'de KDV'nin Tüketim Vergisi Olarak Gelişimi, Yapısı ve Oranları

Türkiye'nin AET'ye üyelik kararına paralel olarak KDV ile ilgili çalışmalar 2. Beş Yıllık Kalkınma Planı (BYKP, 1968-1972)'yla birlikte başlamıştır. Planın beşinci bölümünün "Vergi Politikası" başlığı altında ele alınan KDV'ye geçişteki amaç; sağlam ve güvenilir vergi gelirlerine kavuşmak, sosyal adaleti sağlamak ve kaynak dağılımında etkinliği gerçekleştirmek olarak belirtilmiştir (DPT, 1967:108). 2. BYKP'dan 1984 yılına kadar devam eden çalışmalar sonucunda KDV, 25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı yasayla, 1 Ocak 1985'te yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Dahilde ve İthalde Alınan İstihsal Vergileri, PTT Hizmet Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve İşletme Vergisi gibi sekiz vergi uygulamadan kaldırılmıştır.

KDV, AB ile vergi uyumu (tax harmonisation) bağlamında gündeme gelmekle birlikte, mal ve hizmetler üzerine salınan bir vergi olması dolayısıyla 1926 yılında uygulanmaya başlanan "Umumi İstihsal Vergisi"ne ve sonrasında 1927 yılında bu verginin yerini alan "Muamele Vergisi"ne benzetilebilir ve bu anlamda KDV'nin ilk uygulamalarının Türkiye'de olduğu ifade edilebilir (Turhan, 1998:147-148). 1980 sonrası neoliberal iktisadi anlayışa paralel olarak kamu harcamaları sabitlenmeye çalışılırken, vergi bileşiminin de büyüme dostu bir yapıya kavuşturulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda vergi bileşiminin, sermaye kazançlarından gelir potansiyeli yüksek olan tüketime kaydığı gözlenmektedir. **Tablo 1**'de KDV'nin yerini aldığı vergilerin ve KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır:

Tablo 1: Yerini Aldığı Vergilerin ve KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (% , 1980-1990)

Yıllar	KDV'nin Yerini Aldığı Vergiler	KDV
1980	18,5	•
1981	18,1	•
1982	19,1	•
1983	19,2	•
1984	20,5	•
1985	•	24,8
1986	•	26,3
1987	•	28,4
1988	•	29,3
1989	•	25,3
1990	•	27,2

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü).

1980-1984 yılları arasında uygulanan sekiz farklı verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı sırasıyla yüzde 18,5, yüzde 18,1, yüzde 19,1, yüzde 19,2 ve yüzde 20,5'dir. 1980-1984 yılları arasındaki 5 yıllık dönemde bu vergilerdeki artış yüzde 10,8'dir. Bu vergilerin dönem ortalaması ise yaklaşık yüzde 19,1'dir. KDV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte 1984 yılında yüzde 20,5 olan bu oran, yüzde 21 artarak, 1985 yılında yüzde 24,8 olmuştur. Hâsılatdaki bu artış 1985 öncesi 5 yıllık dönemdeki yüzde artışın yaklaşık iki katıdır. Görüldüğü gibi KDV'nin yürürlüğe girmesiyle vergi paylarında önemli bir artış olmuştur. KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılında yüzde 24,8'iken, yüzde 9,7 artarak, 1990 yılında yüzde 27,2'ye ulaşmıştır. KDV'nin altı yıllık ortalaması ise yüzde 26,9'dur.

KDV'nin hâsılat sağlama gücü (para makinesi işlevi) basit bir yöntemle anlaşılabilir. KDV'nin para makinesi olarak değerlendirilmesi için KDV'nin kamunun ekonomi içindeki payı üzerinde nasıl bir etki oluşturduğunun veya KDV'nin sonuçları itibarıyla başarılı olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu araştırma iki yolla yapılmaktadır: KDV'nin kamu/GSYİH artışı üzerindeki etkilerinin açıklanması ve KDV gelirlerindeki artışın diğer gelirlerdeki azalmayla mı dengelendiğinin araştırılmasıdır (Keen vd, 2006:917). Bundan dolayı, KDV'nin ve toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarındaki artışa bakmak faydalı olacaktır.

1985-1990 döneminde KDV ve toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarındaki artış sırasıyla yüzde 14,8 ve yüzde 5,2'dir. KDV'deki artış toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üç katıdır. 1985-2001 dönemi için bu artışlar, sırasıyla yüzde 92,6 ve yüzde 44; 2002-2010 dönemi için ise, yüzde 19 ve yüzde 28,9'dur. 2002-2010 dönemindeki farklılığın en önemli nedeni 2002 yılında ÖTV'nin yürürlüğe girmesidir. Bu sonuçlar göstermektedir ki; KDV'deki artış, toplam vergi gelirlerindeki artışın çok üzerinde gerçekleşmektedir ve KDV, kamunun GSYİH içindeki payı üzerinde de arttırıcı yönde etkide bulunmaktadır.

KDV, düz oranlı bir vergidir ve her ülke kendi tarihi, ekonomik ve politik şartlarına göre farklı oran, istisna ve muafiyetlere sahiptir (OECD, 2011a:106). KDV oranlarındaki farklılaşmanın temel nedeni gelir dağılımı endişesidir. 19. yüzyıldan beri dolaylı vergiler azalan oranlı (regresif) olmaları nedeniyle eleştirilmektedir. Azalan oranlılık tartışmalarının temellendiği nokta, düşük gelirli ailelerin, gelirlerinin önemli bir kısmını KDV olarak devlete geri vermeleridir. Bunun nedeni, düşük gelirli ailelerin yüksek gelirli ailelere nispeten daha az tasarruf etmeleri ve gelirlerinin büyük bir kısmını tüketime yönlendirmeleridir (European Commission, 2011a:60). KDV'de tek bir vergi oranı yerine, temel tüketim mallarına düşük; lüks tüketim mallarına ise yüksek oran uygulayarak verginin regresif etkisi giderilebilmekte ve bu yöntem aynı zamanda vergi adaletini de tesis etmektedir (Batirel, 2007:139). Ayrıca, erdemli mallarda indirilmiş oranların kullanılması, hem düşük gelirli ailelere bir transfer niteliği taşıırken hem de olumlu dışsallıkları teşvik etmektedir (European Commission, 2011a:62).

Türkiye'deki KDV uygulamasında da tek bir standart oran yoktur ve oran farklılaştırılmasına gidildiği görülmektedir. Bu durumu, **Tablo 2** yardımıyla, aşağıda gösterilmektedir. Tablodan görüldüğü üzere Türkiye'de oran farklılaştırılmasına başvurulmakta ve oranlar da güncellenmektedir. KDV, yüzde 10 gibi tek bir standart oran ile yürürlüğe girmiş, bir sonraki yıl sırasıyla yüzde 5 ve yüzde 1 indirimli ve süper indirimli oranlar sisteme eklenmiş ve 1988 yılında yüzde 15 gibi yükseltilmiş bir oran sisteme dahil edilmiştir. 1988-2002 yılları arasında KDV oranları sık değişmekle birlikte; 2002 sonrasında standart oran yüzde 18, indirimli oran yüzde 8 ve süper indirimli oran yüzde 1 olarak oranlarda istikrar sağlanmıştır.

Tablo 2: Türkiye’de KDV Oranlarının Gelişimi (% , 1985-2016)

Yıllar	Yükseltilmiş Oran	Standart Oran	İndirimli Oran	Süper İndirimli Oran
1985	•	10	•	•
1986	•	10	5	1
1987	•	12	5	1
1988	15	12	3-5-8	1
1989	15	10	3-5	1
1990	15, 20	11	3-5, 5, 6	1
1991	20	12	6	1
1992	13,5-20, 13-20	12	6	1
1993	13-20, 23	12	6, 8	1
1994-1995	23	15	8	1
1996-1998	23-40	15	8	1
1999	23-40, 25-40	15	8	1
2000	25-40	17	8	1
2001	25-40, 26-40	18	8	1
2002	26-40, •	18	8	1
2003-2016	•	18	8	1

Kaynak: www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı). **Not:** Noktalar uygulamanın kaldırıldığını, virgüller ise o yıl içinde değişen oranları göstermektedir.

KDV, dolaylı bir vergidir ve dolaylı vergiler tahsil kolaylığı, düşük masrafı, tarafsız (nötr) bir vergi olmaları, tahakkuk tahsil sürelerinin kısalığı ve yüksek gelir potansiyeli nedeniyle daha fazla tercih edilmektedir. Bununla birlikte, dolaylı vergilerin önemli bir dezavantajı adalet yönünün ihmal edilmesidir. Bu durum, hem Türk vergi sisteminin yapısının yer aldığı **Tablo 3** hem de KDV’nin dolaylı vergiler ve toplam vergi gelirleri içindeki payını gösteren **Tablo 4** itibarıyla incelenmektedir.¹ KDV’nin dolaylı vergiler içindeki payı, yürürlüğe girdiği 1985 yılından 1996’ya kadar

¹ Bu vergiler merkezi yönetim bütçesi çerçevesinde hesaplanmıştır. Yerel yönetimlerin tahsil ettiği dolaysız (Emlak Vergisi gibi) ve dolaylı vergiler (Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Eğlence Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi gibi) toplam vergi gelirleri içerisine dahil edilmemiştir.

sürekli olarak artmıştır. 1996 yılında yüzde 33,1 ile zirve noktasına yükselmiş ve bu noktadan sonra azalarak dalgalı bir seyir izlemiştir. Bununla birlikte KDV'nin, 2001 yılı dışarıda bırakıldığında, 2000 yılı ve sonrasında en önemli gelir kaynağı olduğu belirtilmelidir.

Tablo 3: Türk Vergi Sisteminin Yapısı (% , 1985-2016)

Yıllar	Dolaysız Vergiler			Toplam	Dolaylı Vergiler			Toplam
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Servet Vergisi		Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Vergiler	
1985	34,6	11,7	1,4	47,7	24,8	•	27,5	52,3
1986	35,2	15,9	0,9	52,0	26,3	•	21,7	48,0
1987	34,2	14,7	0,8	49,7	28,4	•	21,9	50,3
1988	33,7	14,9	1,0	49,6	29,3	•	21,1	50,4
1989	38,6	14,1	0,7	53,4	25,3	•	21,3	46,6
1990	41,0	10,2	0,9	52,1	27,2	•	20,7	47,9
1991	42,4	9,0	0,9	52,3	29,0	•	18,7	47,7
1992	42,4	7,1	0,9	50,4	29,7	•	19,9	49,6
1993	40,4	7,2	1,0	48,6	31,0	•	20,4	51,4
1994	30,9	7,5	0,9	39,3	30,1	•	30,6	60,7
1995	30,4	9,5	0,8	40,7	32,7	•	22,6	59,3
1996	30,1	8,3	0,8	39,2	33,1	•	27,7	60,8
1997	31,6	8,3	0,7	40,6	32,9	•	26,5	59,4
1998	37,7	8,1	0,8	46,6	29,5	•	24,9	53,4
1999	33,5	10,7	1,2	45,4	28,1	•	26,5	54,6
2000	23,8	9,6	1,1	34,5	30,0	17,7	17,8	65,5
2001	29,2	9,3	1,1	39,6	28,5	18,0	13,9	60,4
2002	23,0	9,4	1,3	33,7	30,7	24,2	11,4	66,3
2003	20,2	10,3	2,7	33,2	28,4	27,4	11,0	66,8
2004	21,2	10,5	1,6	33,3	30,5	26,5	9,7	66,7
2005	20,5	10,1	2,2	32,8	28,7	27,9	10,6	67,2
2006	21,1	8,1	2,3	31,5	30,1	26,9	11,5	68,5
2007	22,5	9,0	2,4	33,9	28,3	25,6	12,2	66,1
2008	22,6	10,1	2,4	35,1	27,8	24,9	12,2	64,9
2009	22,3	10,5	2,7	35,5	27,2	25,3	12,0	64,5
2010	19,2	9,9	2,5	31,6	29,7	27,2	11,5	68,4
2011	19,2	10,6	2,5	32,3	31,0	25,3	11,4	67,7
2012	20,3	10,4	2,5	33,2	29,2	25,7	11,9	66,8
2013	19,5	8,9	2,4	30,8	30,9	26,2	12,1	69,2
2014	21,0	9,2	2,3	32,5	29,1	25,8	12,6	67,5
2015	21,0	8,2	2,3	31,5	29,7	26,0	12,8	68,5
2016	21,1	9,4	2,3	32,8	28,5	26,2	12,5	67,2

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasabat Genel Müdürlüğü) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Not: Özel Tüketim Vergisi 4760 sayılı kanunla 2002 yılında yürürlüğe girmiş olmakla birlikte, tabloda yer alan 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin veriler Muhasabat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmıştır.

KDV'nin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içindeki payına göz attığımızda, KDV'nin vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu yıl yüzde 34,2 ile 2002; dolaylı vergiler içindeki payının en yüksek olduğu yıl ise yüzde 60,8 ile 1991 yılıdır. KDV'nin 1985-2016 yılları arasındaki 32 yıllık serüveninde vergi gelirleri içindeki ortalaması yüzde 30,4 ve dolaylı vergiler içindeki ortalaması ise yüzde 51,0'dır. KDV; dahilde alınan KDV ve ithalde alınan KDV itibariyle incelendiğinde, bu iki kalemin 2004 yılından itibaren birbirine çok yaklaştığı ve özellikle 2010 yılından sonra kurdaki yükselmeye bağlı olarak ithalde alınan KDV'nin dahilde alınan KDV'nin üzerinde seyrettiği görülmektedir.

Tablo 4: Türkiye’de KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri ve Dolaylı Vergiler İçindeki Payı (% , 1985-2016)

Yıllar	Dahilde Alınan KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Dahilde Alınan KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı	İthalde Alınan KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	İthalde Alınan KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı	KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı
1985	14,8	28,3	10,0	19,1	24,8	47,4
1986	17,4	36,4	8,8	18,4	26,3	54,8
1987	17,3	34,4	11,1	22,1	28,4	56,5
1988	18,7	37,1	10,7	21,2	29,3	58,1
1989	16,3	35,0	8,9	19,1	25,3	54,3
1990	16,9	35,3	10,4	21,7	27,2	56,8
1991	18,5	38,8	10,5	22,0	29,0	60,8
1992	19,1	38,5	10,6	21,4	29,7	59,9
1993	19,3	37,5	11,7	22,8	31,0	60,3
1994	18,9	31,1	11,2	18,5	30,1	49,6
1995	19,6	33,1	13,2	22,3	32,7	55,1
1996	18,7	30,8	14,4	23,7	33,1	54,4
1997	18,1	30,5	14,8	24,9	32,9	55,4
1998	17,2	32,2	12,3	23,0	29,5	55,2
1999	16,4	30,0	11,7	21,4	28,1	51,5
2000	16,9	25,8	14,7	22,4	31,6	48,2
2001	18,3	30,3	13,0	21,5	31,3	51,8
2002	19,4	29,3	14,9	22,5	34,2	51,6
2003	18,3	27,4	13,8	20,7	32,1	48,1
2004	18,5	27,7	15,5	23,2	34,0	51,0
2005	16,7	24,9	15,3	22,8	32,0	47,6

2006	16,7	24,4	16,8	24,5	33,5	48,9
2007	16,9	25,6	15,5	23,4	32,4	49,0
2008	15,8	24,3	15,8	24,3	31,6	48,7
2009	17,3	26,8	13,3	20,6	30,6	47,4
2010	16,7	24,4	15,4	22,5	32,1	46,9
2011	11,8	17,4	19,2	28,4	31,0	45,8
2012	11,3	16,9	17,9	26,8	29,2	43,7
2013	11,7	16,9	19,2	27,7	30,9	44,6
2014	10,8	16,0	18,3	27,1	29,1	43,1
2015	11,4	16,6	18,3	26,7	29,7	43,3
2016	11,8	17,6	16,7	24,9	28,5	42,5

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

1.2. Türkiye ve AB Ülkelerinin KDV Sistemlerinin Karşılaştırmalı Bir Analizi

AB ülkelerinin vergi bileşimleri arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Vergi gelirleri yüksek olan ülkelere ilk grubu Danimarka, İsveç ve Finlandiya'nın yer aldığı İskandinav ülkeleri oluştururken; ikinci grupta ise Avusturya, Belçika, Fransa, Macaristan ve İtalya yer almaktadır. Vergi bileşimleri arasındaki farklılık bir taraftan politik, diğer taraftan teknik nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Politik nedenler, hizmetlerin kimin tarafından üretileceği (özel sektör veya kamu sektörü) tercihine bağlıyken; teknik faktörler, sosyal ve ekonomik yardımların doğrudan kamu harcamaları yoluyla mı yoksa vergi indirimleri yoluyla mı yapılacağına seçimine bağlı olarak şekillenmektedir (European Commission, 2010b:13). AB ülkelerinin bir kısmında sosyal transferler vergiden muaf tutulurken, bir kısmında bazı hizmetler ağırlıklı olarak kamu tarafından üretilmekte ve bir kısmında ise hizmetlerin üretiminde özel sektör belirleyici olmaktadır. Sonuç itibarıyla, yukarıda belirtilen tercihlere bağlı olarak ülkeler arası vergi yükü farklılıkları artmakta veya azalmaktadır.

Tablo 5, AB ülkeleri ve Türkiye'nin vergi gelirlerini, merkezi yönetim düzeyinde, hangi kaynaktan topladıklarını, dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımında, 2000-2016 yılları için göstermektedir. Dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıklarının vergi sistemlerinin adalet yapılarını etkilediği daha önce belirtilmiştir. Bu anlamda, Türkiye ve AB ülkeleri arasında vergide adalet

açısından önemli bir fark olduğu göze çarpmaktadır. AB-28 ortalaması dikkate alındığında dolaylı-dolaysız vergi ağırlıklarının nispeten birbirine yakın seyretmekle birlikte yıllar itibarıyla kaymalar gösterdiği görülmektedir. Türkiye’de ise dolaylı vergilerin ağırlığı yüzde 65’in üzerindedir. Farklı bir anlatımla, Türkiye geliri yeterince vergileyememektedir. Bu durum gelir dağılımının iyileştirilmesi, demokrasi ve kalkınma açısından bir handikap oluşturmaktadır.² Diğer taraftan, AB ülkeleri arasında da önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Belçika, Lüksemburg, İspanya, İsveç, Danimarka ve Finlandiya’da dolaylı vergilerin oranı nispeten daha düşük olmasına karşılık; Letonya, Litvanya, Bulgaristan, Hırvatistan, Slovenya, Slovak Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Romanya, Polonya, Portekiz ve Malta gibi çoğunu geçiş ekonomilerinin oluşturduğu ülkelerde dolaylı vergilerin oranı daha yüksektir. 2016 için baktığımızda, AB ülkeleri içinde vergi sistemi nispeten adil olan ülkeler Danimarka, Belçika, Lüksemburg ve İrlanda; vergi sistemi daha az adil olan ülkeler ise Hırvatistan, Bulgaristan, Macaristan, Litvanya, Türkiye, Estonya ve Çek Cumhuriyeti’dir.

² Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımından adalet çıkarımında bulunulabilmesi için, bu ekonomilerdeki kayıtdışılık oranının katlanılabilir bir düzeyde olması gerekmektedir. Aksi halde, kayıtdışılık nedeniyle doğrudan vergi alınamayan bazı sosyal kesimlerin ancak dolaylı vergiler yoluyla kavranması mümkün olabilmektedir. Çünkü tüketimde de kayıtdışılık olmasına rağmen, üretimi ve dağıtımını kontrole ve tescile bağlı bazı mal ve hizmetler yoluyla bu engel kısmen de olsa aşılabilmektedir.

Tablo 5: Türkiye ve AB Ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin
Vergi Gelirleri İçindeki Payları (% , 2000-2016)

Ülkeler	2000		2005		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız
Almanya	45,1	54,9	48,7	51,3	49,8	50,2	49,3	50,7	48,1	51,9	46,9	53,1	46,7	53,3	46,4	53,6	45,3	54,7
Avusturya	52,6	47,4	53,0	47,0	53,2	46,8	52,9	47,1	52,7	47,3	51,5	48,5	50,9	49,1	50,0	50,0	52,5	47,5
Belçika	42,4	57,6	42,5	57,5	44,1	55,9	43,6	56,4	43,5	56,5	42,4	57,6	42,3	57,7	42,4	57,6	43,5	56,5
Bulgaristan	66,6	33,4	77,2	22,8	74,4	25,6	73,6	26,4	75,1	24,9	74,1	25,9	72,3	27,7	73,2	26,8	73,0	27,0
Çek Cum.	57,7	42,3	55,3	44,7	61,4	38,6	63,0	37,0	64,0	36,0	64,0	36,0	61,8	38,2	62,9	37,1	62,8	37,2
Danimarka	35,8	64,2	35,7	64,3	35,9	64,1	36,2	63,8	35,7	64,3	35,1	64,9	32,8	67,2	34,7	65,3	35,3	64,7
Estonya	61,4	38,6	65,1	34,9	67,3	32,7	68,2	31,8	67,6	32,4	65,0	35,0	65,0	35,0	64,6	35,4	66,1	33,9
Fінlandiya	38,6	61,4	43,7	56,3	45,2	54,8	46,2	53,8	47,0	53,0	46,6	53,4	46,3	53,7	45,6	54,4	46,1	53,9
Fransa	54,9	45,1	56,6	43,4	57,6	42,4	55,6	44,4	54,5	45,5	54,0	46,0	54,5	45,5	54,8	45,2	55,2	44,8
Hrvatistan	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	73,8	26,2	73,8	26,2	75,0	25,0	75,0	25,0	75,4	24,6	76,6	23,4	76,2	23,8
Hollanda	49,5	50,5	51,5	48,5	49,8	50,2	49,8	50,2	50,5	49,5	51,3	48,7	50,9	49,1	48,8	51,2	49,4	50,6
İngiltere	44,3	55,7	43,5	56,5	44,7	55,3	45,4	54,6	46,7	53,3	47,0	53,0	47,7	52,3	47,5	52,5	47,1	52,9
İrlanda	49,2	50,8	52,2	47,8	51,6	48,4	45,7	54,3	44,8	55,2	45,4	54,6	45,6	54,4	44,3	55,7	44,4	55,6
İspanya	51,7	48,3	51,9	48,1	51,2	48,8	50,1	49,9	49,6	50,4	51,1	48,9	51,8	48,2	52,5	47,5	52,4	47,6
İsviççe	41,3	58,7	42,6	57,4	48,2	51,8	55,4	44,6	56,0	44,0	55,5	44,5	55,1	44,9	54,3	45,7	55,1	44,9
İtalya	50,3	49,7	51,4	48,6	48,5	51,5	49,7	50,3	50,6	49,4	49,5	50,5	51,0	49,0	50,6	49,4	48,8	51,2
Kıbrıs	52,2	47,8	61,5	38,5	58,2	41,8	57,4	42,6	58,4	41,6	56,9	43,1	58,9	41,1	59,6	40,4	60,9	39,1
Letonya	62,9	37,1	61,0	39,0	60,5	39,5	61,5	38,5	61,1	38,9	61,3	38,7	61,9	38,1	61,9	38,1	61,3	38,7
Litvanya	59,8	40,2	55,1	44,9	71,9	28,1	72,7	27,3	69,8	30,2	69,1	30,9	69,1	30,9	68,4	31,6	67,6	32,4
Lüksemburg	47,3	52,7	49,0	51,0	44,9	55,1	46,7	53,3	47,1	52,9	47,2	52,8	48,7	51,3	45,1	54,9	43,5	56,5
Macaristan	62,7	37,3	63,0	37,0	66,5	33,5	73,3	26,7	73,1	26,9	73,5	26,5	73,0	27,0	72,7	27,3	70,7	29,3
Malta	57,2	42,8	55,5	44,5	50,4	49,6	51,5	48,5	49,6	50,4	48,2	51,8	48,5	51,5	48,6	51,4	47,4	52,6
Polonya	63,7	36,3	66,1	33,9	66,1	33,9	67,3	32,7	65,1	34,9	65,7	34,3	65,4	34,6	64,9	35,1	65,2	34,8
Portekiz	57,5	42,5	63,7	36,3	59,9	40,1	59,4	40,6	60,2	39,8	54,6	45,4	56,4	43,6	57,4	42,6	58,8	41,2
Romanya	63,5	36,5	70,8	29,2	66,3	33,7	68,3	31,7	69,3	30,7	68,3	31,7	67,2	32,8	66,8	33,2	63,6	36,4
Slovak Cum.	62,6	37,4	67,3	32,7	65,4	34,6	64,5	35,5	62,9	37,1	61,8	38,2	60,7	39,3	59,5	40,5	58,1	41,9
Slovenya	68,1	31,9	64,0	36,0	63,3	36,7	64,1	35,9	65,7	34,3	68,0	32,0	67,4	32,6	67,1	32,9	66,2	33,8
Türkiye	66,4	33,6	67,2	32,8	68,4	31,6	67,7	32,3	66,8	33,2	69,2	30,8	67,5	32,5	68,5	31,5	67,2	32,8
Yunanistan	57,7	42,3	57,3	42,7	60,6	39,4	59,1	40,9	55,5	44,5	57,1	42,9	61,2	38,8	61,9	37,9	62,1	37,9
AB-28	48,3	51,7	50,0	50,0	50,7	49,3	50,9	49,1	50,8	49,2	50,3	49,7	50,5	49,5	50,4	49,6	50,2	49,8

Kaynak: Government Finance Statistics, 1/2017, Eurostat ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı). **Not:** v.y.: Veri yok.

KDV, 1967 yılında AET nezdinde uygulanmaya başlanmıştır. AET’deki her ülkenin kendi işlem vergileri yerine KDV’yi ikame etmesinin amacı, topluluk içindeki işlemlerde geçici bir sistem oluşturmaktır. Bununla birlikte, KDV üzerinde net bir uzlaşının sağlanamaması mevcut sistemin 50 yılı aşkın bir süredir uygulanmasına yol açmıştır. AB’de, öncelikle KDV olmak üzere, çok sayıda dolaylı vergi uyumlaştırılmıştır. Vergi uyumlaştırması ortak pazarın işlevinin artırılması, işletmeler için uyum maliyetlerinin azaltılması ve üye ülkelerin vergi sistemlerinin esnekliklerinin artırılması açısından temel teşkil etmektedir (European Commission, 2010a:13). Bununla birlikte, ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu durum, vergi yapılarının ve asgari gereklerin uyumlaştırıldığını göstermektedir (European Commission, 2010b:20). Özellikle, KDV oranlarının belirlenmesinde ürün ve hizmetin niteliği ile kullanıcıların ekonomik ve siyasi durumları göz önünde bulundurulmaktadır.

Tablo 6’da, AB ülkeleri ve Türkiye’de KDV yürürlük tarihleri ve mevcut KDV oranları yer almaktadır. Dikkati çeken ilk husus AB ülkelerinin hiçbirinde tek bir standart oranın bulunmadığı; indirimli oranların vergi sistemleri içinde yer aldığıdır. Bununla birlikte, süper indirimli oranlar 28 üyeli AB’nin sadece 5 ülkesinde (Fransa, İrlanda, İspanya, İtalya ve Lüksemburg) bulunmaktadır. AB’de vergi uyumlaştırmasının sadece matrahları değil; vergi oranlarının uyumlaştırılmasını kapsadığı da belirtilmelidir. Bu anlamda, 1992 tarihli direktif KDV’de indirimli oranı yüzde 5, alt sınırı yüzde 15 ve üst sınırı ise yüzde 25 olarak belirlemiştir. 2009’dan 2010’a geçilirken, ekonomik krize bağlı mali disiplin doğrultusunda, AB ülkelerinin birçoğunda KDV oranları ya sabit tutulmakta ya da artırılmaktayken, İrlanda’da 0,5 puan düşürülmüştür. Bu dönem içerisinde Avusturya, Polonya ve İrlanda dışındaki ülkelerin hepsi KDV oranlarını arttırmıştır. Avusturya (yüzde 20) ve Polonya (yüzde 22) sabit tutarken, İrlanda KDV oranlarında indirime gitmiştir. Geçiş dönemi için esneklik sağlanmakla birlikte bugün alt sınır yüzde 17 ile Lüksemburg’ta uygulanırken, üst sınır Danimarka, İsveç, Hırvatistan ve Macaristan’da uygulanmaktadır. AB’de KDV oranlarının ortalaması ise, yüzde 19,8’den bugün yüzde 21,4’e çıkmıştır.

Tablo 6: Türkiye ve AB Ülkelerinde Güncel KDV Oranları

Ülkeler	Süper İndirimli Oran	İndirimli Oran	Standart Oran	Yürürlük	Kısaltma
Almanya	•	7	19	1968	MwSt./USt.
Avusturya	•	10 / 13	20	1973	USt.
Belçika	•	6 / 12	21	1971	BTW/TVA/ MwSt.
Bulgaristan	•	9	20	1994	ДДС
Çek Cumhuriyeti	•	10	21	1993	DPH
Danimarka	•	•	25	1967	Moms
Estonya	•	9	20	1991	km
Finlandiya	•	10 / 14	24	1994	ALV
Fransa	2,1	5,5 / 10	20	1968	TVA
Hırvatistan	•	5 / 13	25	1998	PDV
Hollanda	•	6	21	1969	BTW
İngiltere	•	5	20	1973	VAT
İrlanda	4,8	9 / 13,5	23	1972	CBL VAT
İspanya	4	8	21	1986	IVA
İsveç	•	6 / 12	25	1969	Moms
İtalya	4	5 / 10	22	1973	IVA
Kıbrıs	•	5 / 8	19	1992	ΦΠΑ
Letonya	•	12	21	1995	PVN
Litvanya	•	5 / 9	21	1994	PVM
Lüksemburg	3	8	17	1970	TVA
Macaristan	•	5 / 18	27	1988	ÁFA
Malta	•	5 / 7	18	1995	VAT
Polonya	•	5 / 8	23	1993	PTU/VAT
Portekiz	•	6 / 13	23	1986	IVA
Romanya	•	5 / 9	19	1993	TVA
Slovak Cumhuriyeti	•	10	20	1993	DPH
Slovenya	•	9,5	22	1999	DDV
Türkiye	1	8	18	1985	KDV
Yunanistan	•	6,5 / 13	24	1987	ΦΠΑ

Kaynak: European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, 2011(b). European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, 2017. OECD, *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates Trends and Administration Issues*, 2011.

AB ülkelerinin vergi sistemleri içinde KDV'nin payı gittikçe artmaktadır. Özellikle son dönemde yaşanan ekonomik ve mali krizler birçok AB üyesi ülkenin kamu maliyesinde sorunlara neden olmuştur. 2007 krizinden bu yana dolaysız vergilerdeki hâsılat kaybına karşın, üye ülkelerin birçoğunda KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artış göstermektedir. Üye ülkelerde KDV oranlarının artması hem krizlerin neden olduğu mali disiplin ihtiyacından hem de uzun dönemde dolaysız vergilerden dolayı vergilere bir kaymadan kaynaklanmaktadır (European Commission, 2010a:3). **Tablo 7**, AB ülkeleri ve Türkiye'nin KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payını 2000-2015 yılları için göstermektedir. Ülkelerin hemen hepsinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artış göstermektedir. Bu dönemde, AB'nin KDV hâsılat ortalaması yüzde 8,2 artarak yüzde 26,3'e ulaşmıştır. Türkiye'de de dalgalı bir artış seyri söz konusudur. 2015 yılında AB'de toplam vergi gelirleri içinde KDV payının en yüksek olduğu ülkeler Hırvatistan, Litvanya, Bulgaristan ve Romanya iken, en düşük olduğu ülkeler İtalya, Danimarka ve İngiltere'dir. Ayrıca, AB'nin lokomotif durumundaki Almanya ve Fransa'da oranlar sırasıyla yüzde 30,0 ve yüzde 23,9'dur.

AB üyesi ülkelerin farklı KDV oranları uygulaması etkinlik veya işgücü piyasası tartışmaları, gelir dağılımında adalet ve erdemli mallardan kaynaklanmaktadır. Vergilendirmede genel kural, standart bir oran uygulamanın ekonomik etkinliği sağlamanın en iyi yolu olduğu yönündedir. Bununla birlikte, indirilmiş oran uygulamalarıyla etkinliğin arttırıldığı alanlar da mevcuttur. Kişinin kendisi tarafından veya kayıtdışı olarak yapılan hizmetlerin KDV indiriminden sonra kayıt altına alınması bu duruma örnek gösterilebilir (European Commission, 2011a:60). OECD, istisnaların uygulanma nedenlerini beş farklı sınıflandırma içinde ortaya koymaktadır: i) sağlık ve hastane yardımı ile gıda ve su temini gibi temel ihtiyaçlar, ii) posta, televizyon ve kamu taşımacılığı gibi geleneksel olarak fayda sağlayan faaliyetler, iii) kültür, spor ve yardım hizmetleri gibi sosyal olarak arzulanan faaliyetler, iv) adalar ve sınır ve merkezden uzak bölgeler için pozitif ayrımcılık sağlayan hizmetler ve v) KDV'den istisna olmalarına karşılık kendileri özel vergilere tabi olan emlak, sigorta ve finansal hizmetlerdir (OECD, 2008:51).

Tablo 7: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (% , 2000-2015)

Ülkeler	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	27,1	28,5	28,6	28,4	28,8	28,5	27,8	29,6	29,9	31,9	32,3	31,5	30,9	30,3	30,1	30,0
Avusturya	27,7	26,0	27,5	27,1	27,7	28,5	27,8	27,5	27,1	28,9	28,8	28,2	28,2	27,3	27,0	26,7
Belçika	22,5	21,7	22,3	22,1	22,4	22,6	23,0	23,6	23,1	24,1	24,1	23,6	23,2	22,6	22,4	22,2
Bulgaristan	40,2	40,2	38,6	41,7	44,2	47,5	47,8	41,1	44,6	42,4	45,3	43,6	45,5	44,9	43,6	42,7
Çek Cum.	33,1	32,4	31,6	30,8	34,0	34,0	32,1	31,2	35,7	37,0	37,6	36,8	37,1	37,3	38,7	37,3
Danimarka	20,1	20,6	20,7	20,6	20,4	20,3	21,3	21,7	21,5	21,6	21,1	21,3	21,1	20,1	18,9	20,0
Estonya	42,1	41,7	41,7	40,5	38,0	42,6	44,0	42,3	39,2	39,0	41,7	41,3	41,2	40,1	40,5	41,3
Finlandiya	22,6	23,8	24,4	26,0	26,5	27,0	27,3	26,7	26,8	28,6	28,4	28,8	29,3	30,0	29,7	29,1
Fransa	25,1	24,7	25,4	26,2	26,4	26,4	26,0	26,1	25,9	26,7	26,7	25,5	24,6	23,7	24,0	23,9
Hırvatistan	v.y.	v.y.	48,0	48,5	48,6	48,7	47,7	46,7	47,3	46,4	47,9	48,4	50,7	50,1	50,3	50,7
Hollanda	27,4	28,8	29,1	30,5	30,9	29,2	29,4	29,7	29,5	29,0	29,7	29,6	30,6	30,5	28,9	28,7
İngiltere	20,5	20,9	22,2	23,4	23,5	22,4	21,7	21,8	20,4	20,3	22,4	24,6	25,1	25,3	25,6	25,6
İrlanda	26,0	26,1	28,8	28,1	28,4	29,0	28,2	28,4	29,8	28,4	28,7	25,4	25,4	24,4	24,8	23,6
İspanya	26,1	26,0	25,1	26,3	26,5	26,5	25,7	23,2	23,6	21,2	26,9	26,2	25,7	27,5	28,1	28,8
İsveç	21,4	22,9	24,0	23,6	23,3	23,1	22,8	23,8	24,5	25,1	26,0	25,5	25,2	22,4	22,6	22,4
İtalya	21,1	20,2	21,0	20,0	20,4	21,1	21,0	20,3	19,9	19,2	21,3	21,2	19,7	19,4	19,9	20,5
Kıbrıs	23,4	24,1	27,5	31,2	32,6	33,6	34,1	31,0	33,8	33,9	34,0	31,4	33,6	32,4	34,6	35,1
Letonya	35,9	34,8	35,0	36,7	35,2	37,7	39,5	37,6	31,8	32,8	35,0	35,6	36,4	37,1	37,0	37,3
Litvanya	36,1	36,4	37,1	34,2	32,3	34,9	36,1	38,5	37,8	41,3	47,2	48,9	47,2	46,5	46,3	44,9
Lüksemburg	18,2	19,3	19,7	20,3	22,4	22,4	21,9	21,9	23,1	23,8	23,5	24,5	25,4	27,1	27,8	24,9
Macaristan	33,4	31,7	31,1	32,4	34,8	33,8	30,5	30,1	29,1	31,7	33,7	35,6	36,0	35,7	36,8	37,6
Malta	27,2	27,3	26,1	26,0	28,1	30,2	29,1	26,6	28,2	27,7	28,3	28,8	28,2	28,6	28,4	28,0
Polonya	35,0	35,4	35,7	36,1	36,4	36,7	36,8	36,0	34,5	35,9	37,1	38,0	35,6	35,9	36,3	35,3
Portekiz	32,2	32,2	32,3	33,0	34,6	36,4	35,8	34,6	34,7	32,1	34,5	34,6	36,1	32,1	33,7	33,7
Romanya	33,9	35,4	40,8	39,4	36,9	44,3	42,1	41,7	42,2	37,8	42,0	44,6	43,6	43,6	40,4	40,6
Slovak Cum.	34,9	38,5	38,1	39,1	42,1	42,2	42,5	38,3	40,2	41,5	40,4	42,1	38,5	38,0	37,9	37,8
Slovenya	37,2	35,8	36,1	35,5	35,3	34,9	34,8	35,0	36,3	37,0	37,0	37,1	36,3	38,2	38,1	37,7
Türkiye	31,6	31,3	34,2	32,1	34,0	32,0	33,5	32,4	31,6	30,6	32,1	31,0	29,2	30,9	29,1	29,7
Yunanistan	28,8	32,0	34,0	33,8	33,5	33,0	33,6	34,5	34,5	31,8	35,5	32,8	30,7	28,3	28,1	28,7
AB-28	24,3	24,6	25,2	25,5	25,8	25,8	25,4	25,6	25,5	25,9	27,1	27,1	26,6	26,1	26,2	26,3

Kaynak: ec.europa.eu/eurostat (Eurostat) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

KDV’de oran farklılaştırması ve istisnalar AB çerçevesinde gerçekleştirilmesine karşılık ülkelerin özgün koşulları da dikkate alınmaktadır. OECD’deki mevcut 34 üye ülkenin 22’sini AB üyesi ülkeler oluşturduğu için, oran farklılaştırılması konusunda OECD’ye paralellik söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte, AB’deki istisna, muafiyet ve oran farklılıklarının hangi alanlarda uygulandığı KDV’nin 2006 yılındaki 112 sayılı direktifinin üçüncü ek maddesinde belirtilmektedir. Uluslararası ve birlik içi ulaşım AB ülkelerinde sıfır orana tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte, Türkiye’de sıfır oran uygulamasına başvurulmamaktadır. AB ülkeleri içinde standart oran konusunda en hassas ülkenin Bulgaristan’dır. İndirimli oran sadece konaklama hizmetlerinde söz konusuysen, süper indirimli oran ve istisna gibi uygulamalara rastlanmamaktadır. Bulgaristan’ı Danimarka, Litvanya, Letonya ve Slovak Cumhuriyeti takip etmektedir. Lüksemburg’da indirimli oranlardan ziyade süper indirimli oranlar kullanılmaktadır. Sıfır orana en çok başvuran ülke İngiltere’dir. Sosyal bakım ve koruma hizmetleri gibi dışsalığı son derece yüksek olan alanlar sadece İrlanda ve İtalya’da KDV’den muaf tutulmuşken, Lüksemburg ve Macaristan bu alanda muafiyetlerle birlikte standart oranı da kullanmaktadır. İşin ilginç tarafı, bu alanda birçok AB ülkesinin standart orana başvurmasıdır (European Commission, 2011b:4).

2. KDV Hâsılat Performanslarının Değerlendirilmesi

AB’nin genişleme politikası çerçevesinde vergi uyumunun önem taşıması KDV’nin hâsılat performansını ön plana çıkarmaktadır. KDV sisteminin performansı üç temel faktöre bağlıdır. Bu faktörler;

- (i.) verginin oranı, muafiyet, istisna, matrah ve asgari gelir (eşiği) gibi yapısal özellikler,
- (ii.) etkin bir vergi sistemi için vergi yönetiminin kapasitesi ve
- (iii.) mükelleflerin uyum derecesidir.

Bu üç faktörün optimal bileşimi KDV’nin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. Düşük standart oranlar yanlış sınıflandırmalara (misc-lassification) yol açarak idari yükler (administrative burdens) ve uyum sorunları oluşturmaktayken; yüksek oranlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir. Faaliyetler üzerindeki muafiyet ve istisnalar vergi sisteminde

bozulmalara yol açtığı gibi vergi kaçakçılığını da arttırabilmektedir. Bu durumda ek idari kapasiteye ihtiyaç duyulmaktadır. Gücsüz vergi yönetimleri, uygulama maliyetleri ve KDV sistemindeki karmaşıklık mükellef uyumunu azaltmaktadır (OECD, 2006:41).

KDV hâsılat performanslarının ölçülmesinde birbirine yakın üç farklı yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler KDV Etkinlik Oranı (VAT Productivity Ratio), KDV Toplama Etkinliği Oranı (VAT Collection Efficiency Ratio) ve KDV Hâsılat Oranı (VAT Revenue Ratio)'dır. KDV Etkinlik Oranı (KEO) her bir standart KDV oranında GSYİH'nın ne kadarlık bir kısmının toplandığını göstermektedir. Diğer bir anlatımla, KEO'nun yüzde 45'lik bir orana sahip olması, standart KDV oranındaki bir puanlık bir artışın KDV gelirlerinin GSYİH'dan aldığı payın yaklaşık yüzde 0,45 oranında artmasına neden olduğunu göstermektedir (Hybka, 2009:15). Ancak, sistemin tam olarak böyle işlemediği de belirtilmelidir. Çünkü KDV, hem ihracat hem de ithalat değerinden etkilenebilmektedir. İhracat durumunda çifte vergilendirmeyi önlemek için vergi iadesi uygulanması KDV gelirlerini azaltmaktadır. Bununla birlikte, ihracatın artması yurtiçi üretimin artmasıyla paralellik göstermekte ve hanehalkı harcanabilir gelirindeki artışla birlikte yurtiçi talep de yükselmektedir. İthalat, genel itibariyle KDV gelirlerini arttırmakla birlikte, KDV gelirleri üzerinde ters yönlü etkide de bulunabilmektedir. İthalattaki artış yurtiçi ürünlere olan talebi azaltmakta ve bu şekilde KDV hâsılatını düşürebilmektedir (Hybka, 2009:8). İthalat ve ihracatın KDV gelirleri üzerindeki etkisini ölçebilmek için netleştirme yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, diğer hesaplama yöntemlerinde tüketim baz alındığı için böyle bir sorunla karşılaşılmamaktadır. Daha yüksek KEO oranları daha etkili bir KDV sistemine işaret etmektedir. Hesaplama aşağıdaki formülasyon yardımıyla yapılmaktadır (Hybka, 2009:15):

$$KEO = \frac{\frac{\text{KDV Geliri}}{\text{GSYİH}}}{\text{Standart KDV Oranı}} \times 100$$

Bu eşitlik, GSYİH'nın hesaplanmasından kaynaklanan hatalar nedeniyle yanlış değerlendirmelere açıktır. Bu durumda, KDV Toplama Etkinlik Oranı'nın (KTEO, C-Etkinlik) daha doğru sonuç vereceği düşünülmektedir. Çünkü KDV matrahı, yurtiçi üretimden ziyade yurtiçi tüketimle daha

yakın bir ilişki içindedir (Hybka, 2009:16). KTEO; KDV hâsılatının toplam tüketim tutarına oranının standart KDV oranına bölünmesi ile bulunmaktadır. Bir ülkede uygulanan KDV’de herhangi bir muafiyet ve istisna yoksa, vergide tek bir standart oran kullanılıyorsa, vergiden kaçınma/kaçırma oranı ne kadar düşüğe ve vergi tam esnekse KTEO’nun yüzde 100 olacağı iddia edilmektedir. Bununla birlikte, KTEO’nun politik ve yapısal faktörlerden etkilendiği de belirtilmelidir. Politik istikrar, şehirleşme, dış açıklık, denetim ve para cezalarının KTEO’nu artırmaktadır (Aizenman vd., 2008:1). KTEO şu şekilde hesaplanır (OECD, 2006:41):

$$KTEO = \frac{\frac{KDV \text{ Geliri}}{Tüketim}}{\text{Standart KDV Oranı}} \times 100$$

KDV toplama etkinliğinin ölçülmesindeki temel yaklaşım yasal vergi oranıyla efektif vergi oranının (tüketimin bir oranı olarak toplam KDV gelirleri) karşılaştırılmasıdır. Bu metodoloji şunları gerektirmektedir: i) Gelir toplama ölçütü, ii) başarılı bir KDV uygulaması için KDV matrahının doğru tahmini ve iii) yasal ortalama oranın hesaplanmasıdır (IMF, 1996:3). Son olarak, KDV Hâsılat Oranından (KHO) söz edilebilir. Aşağıdaki eşitlikten görüleceği üzere KHO, KTEO’nun bir türevidir. Bu iki yöntem arasındaki temel fark KDV matrahının hesaplanmasından kaynaklanmaktadır. KTEO, KDV matrahı olarak tüketimi baz alırken; KHO, KDV’nin fiyat içerisine gizlenmiş olmasından yola çıkarak KDV hariç tüketimi baz almaktadır:

$$KHO = \frac{\frac{KDV \text{ Geliri}}{Tüketim - KDV \text{ Geliri}}}{\text{Standart KDV Oranı}} \times 100$$

2.1. Türkiye’de KDV Hâsılat Performanslarının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, yürürlüğe girdiği 1985 yılında 2016 yılının sonuna kadarki dönemi içeren KDV hâsılat performansları yukarıda açıklanan üç yöntem ile hesaplanmıştır. Hesaplamalarda kullanılan üç önemli veri KDV geliri, KDV matrahı ve KDV standart oranıdır. Eurostats’ta yer alan KDV hesabının (Value Added Type Taxes) Türkiye’de dahilde ve ithalde alınan KDV’ye denk olduğu görülmektedir (Eurostats, 1995).

Eurostats'ta Türkiye için KDV'yle ilgili veriler bulunmamasından dolayı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanılmaktadır. OECD tarafından yayınlanan Tüketim Vergisi Eğilimleri 2006 (Consumption Tax Trends 2006, TVE), KDV matrahı olarak "ulusal tüketimi" (hanehalkı tüketimi ve hükümet sektörünün tüketimi); TVE 2010 ise, "nihai tüketimi" baz almıştır. Bununla birlikte, TVE 2010 verginin matrahının belirlenmesinin en zor konulardan birisi olduğunu vurgulamıştır. 2006 ve 2010 arasındaki fark bu zorluktan kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, TVE 2010 nihai tüketim içerisinde hanehalkı tüketimini, kar getirmeyen kuruluşların harcamalarını ve devletin yapmış olduğu harcamaları katmaktadır. Çalışma, TVE 2010'u takip etmektedir. Bununla birlikte, Türkiye'nin nihai tüketim harcamaları içerisinde kar getirmeyen kuruluşların harcamalarının yer almadığını, AB ülkelerinin nihai tüketim harcamalarında ise bu kuruluşların payının önemsenmeyecek kadar düşük olduğu belirtilmelidir. Uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi açısından hesaplamalarda standart oranlar kullanılmaktadır.

Tablo 8'de Türkiye için KDV hâsılat performanslarının hesaplaması yapılmaktayken, **Tablo 9**'da ithalde alınan KDV'nin hâsılat performansı hesaplanmaktadır. Böylelikle KDV hâsılat performansında hangi kaynaktan toplanan KDV'nin belirleyici olduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. KEO hesaplamasının GSYİH değerine bağlı olarak yapılması, ithaldeki KDV performansı hesaplamalarında bu oranın kullanılmasını engellemektedir. İthaldeki KDV hâsılat performansı sadece C-Etkinlik ve KHO için hesaplanmaktadır. 1985-2001 yılları arasındaki dönem, ÖTV'nin çoklu oran yapısını kapsamaması nedeniyle, gerçek anlamda bir KDV performans ölçümünü ve bu dönem içerisinde karşılaştırma yapma imkânını güçleştirmektedir. Bu nedenle dönemler arası bir karşılaştırma yapılsa dahi, bunun 1985-2001 ve 2002-2016 olmak üzere iki alt döneme ayrılması daha doğru olmaktadır. Türkiye'nin KDV hâsılat performanslarının AB ülkeleri ile karşılaştırması da ikinci alt dönem itibarıyla yapılacaktır. 1985-2001 yıllarını içeren ilk dönem itibarıyla KEO'na baktığımızda, 17 yıllık ortalamanın yüzde 29,3 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Aynı dönem ortalaması C-Etkinlik oranı için yüzde 37,7, KHO için ise yüzde 39,6'dır. 17 yıllık dönemde, her üç KDV hâsılat performansı ölçümlerine göre en iyi yıllar 1993 ve 1996 iken, en düşük performanslı yıllar 1998 ve 1999'dur.

1985-2001 yıllarına nazaran 2002 sonrası dönemde, hem oran farklılaşmalarının hem de mevzuattaki muafiyet ve istisnaların nispeten daha az değişikliği uğradığı ifade edilebilir. Ayrıca 2002 sonrası dönem, siyasi istikrar ve ekonomik büyüme yönüyle de önceki dönemlerden ayrılmaktadır. 2002-2016 dönemi itibariyle KEO'na baktığımızda 15 yıllık ortalamanın yüzde 33,1 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Aynı dönem ortalaması C-Etkinlik oranı için yüzde 43,7, KHO için yüzde 47,5'dir. Son on yıllık dönemde her üç KDV hâsılat performansı ölçülerine göre en iyi yıllar 2006 ve 2013'iken, en düşük performanslı yıllar 2002 ve 2003'tür. KDV hâsılat performanslarının, 1985-2001 yılları arasındaki birinci dönem ile karşılaştırıldığında, üç hesaplama türü için de ciddi artışlar gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 8: Türkiye'nin KDV Hâsılat Performansları (% , 1985-2016)

Yıllar	KDV Etkinlik Oranı	KDV C-Etkinlik Oranı	KDV Hâsılat Oranı
1985	27,0	34,3	35,5
1986	31,0	39,0	38,8
1987	28,3	38,1	39,9
1988	26,7	38,1	39,9
1989	28,0	38,1	39,7
1990	28,2	36,1	37,2
1991	30,0	36,3	38,0
1992	31,7	38,9	40,9
1993	34,2	41,9	44,2
1994	30,7	37,3	39,5
1995	30,7	37,6	39,8
1996	33,3	42,5	45,4
1997	26,7	45,0	48,2
1998	26,0	33,7	35,5
1999	26,7	32,9	34,6
2000	29,4	36,0	38,3
2001	28,9	35,6	38,0
2002	32,2	40,0	43,2
2003	32,8	39,6	42,6
2004	33,9	41,0	44,2
2005	36,1	43,3	47,0
2006	37,2	44,8	48,8
2007	36,7	43,5	47,1

2008	35,0	42,5	46,0
2009	35,0	40,7	43,9
2010	38,3	44,5	48,4
2011	34,2	39,3	42,3
2012	28,9	46,3	50,5
2013	30,9	49,9	54,9
2014	27,9	45,9	50,0
2015	28,8	47,6	52,1
2016	28,0	47,0	51,4

Kaynak: www.muhasibat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü), www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı) ve www.tcmb.gov.tr (Merkez Bankası).

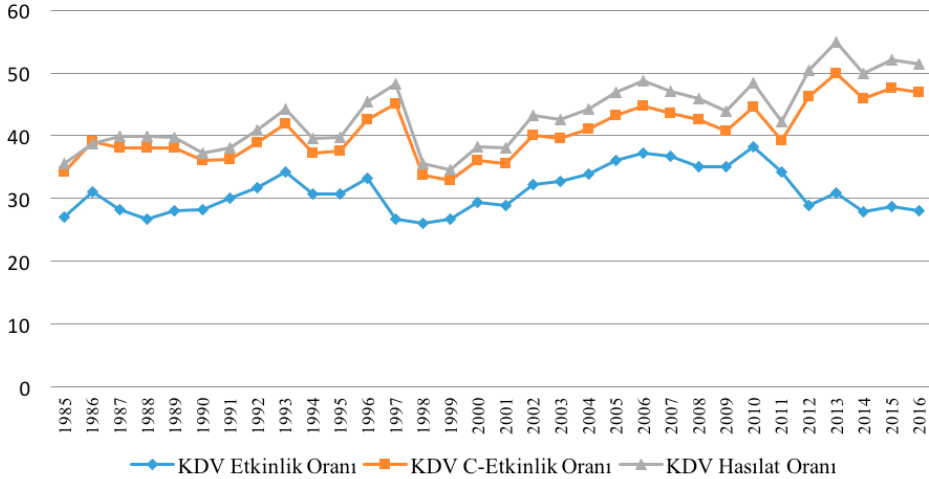
Tablo 10: Türkiye'de İthalatın KDV Hâsılat Performanslarının Ölçülmesi
(%, 1985-2016)

Yıllar	KDV C-Etkinlik Oranı	KDV Hâsılat Oranı	Sabit Oranlar
1985	64,1	68,4	10
1986	69,8	75,1	10
1987	67,7	73,7	12
1988	61,8	66,7	12
1989	67,6	72,4	10
1990	73,0	79,3	11
1991	77,7	85,7	12
1992	78,5	86,7	12
1993	78,5	86,6	12
1994	64,2	71,0	15
1995	57,8	63,2	15
1996	60,7	66,7	15
1997	62,9	69,5	15
1998	63,7	70,4	15
1999	67,2	74,7	15
2000	66,9	75,5	17
2001	56,6	63,0	18
2002	62,8	70,8	18
2003	62,5	70,5	18
2004	62,3	70,1	18
2005	71,3	81,8	18
2006	70,3	80,5	18
2007	66,6	75,6	18

2008	64,4	72,9	18
2009	66,9	76,1	18
2010	69,5	79,4	18
2011	66,8	76,0	18
2012	61,9	69,7	18
2013	68,6	78,2	18
2014	63,3	71,4	18
2015	68,3	77,9	18
2016	65,6	74,4	18

Kaynak: www.ekonomi.gov.tr (Ekonomi Bakanlığı), www.tuik.gov.tr (TÜİK), www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve www.gib.gov.tr (Gelir Idaresi Başkanlığı).

1985-2001 arası ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarına baktığımızda C-Etkinlik oranı ortalamasının yüzde 66,9, KHO'nun yüzde 73,4 olduğu görülmektedir. İthaldeki KDV hâsılat performansı yönünden her iki ölçüm türü için en başarılı üç yıl 1991, 1992 ve 1993'iken, en başarısız üç yıl 1995, 1996 ve 2001 olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. İthalde alınan KDV'nin hâsılat performansının en yüksek olduğu dönemler, finansal liberalizasyon sonrası Türk lirasının değerlendirildiği ve cari açığın rekor kırdığı, 1994 krizi öncesi yıllar olduğu ifade edilebilir. Buna karşılık en kötü dönemler ise, genelde kriz sonrası ithal mal ve hizmet talebinin döviz fiyatlarındaki artış nedeniyle azaldığı, cari işlemler fazlası verildiği yıllar olduğu görülmektedir. 1993 yılı toplam KDV hâsılat performansının yüksek çıkması ithalden alınan KDV'den kaynaklanmaktadır. Buna karşılık, 1996 yılındaki yüksek performansın sadece dahilden alınan KDV'den kaynaklandığı görülmektedir. Çünkü bu yıl, ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarının dönem ortalamasının en düşük olduğu zaman aralığıdır. Hâsılat performans ölçümlerinde C-Etkinlik ve KHO farklı değerlerde gerçekleşse bile, aynı eğilim içerisinde hareket ettikleri gözlenmektedir. KEO ise, dönem içerisinde diğer iki performans ölçümünden farklılaşabilmektedir. Sonuç olarak, 1985-2001 yılları arasında KDV hâsılat performanslarının dalgalı-düzensiz bir seyir izlediği görülmektedir. Bu durumdan ülkedeki siyasal ve sosyal istikrarsızlıkların yanında, ekonomik büyüme ve kamu kesimi finansman açıklarının etkili olduğu belirtilmelidir.

Türkiye'de KDV Hâsılat Performansının Gelişimi, 1985-2016

2002-2016 dönemi ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarına baktığımızda C-Etkinlik oranı ortalamasının yüzde 66,1, KHO'nun yüzde 75,0 olduğu görülmektedir. İthaldeki KDV hâsılat performansı yönünden, her iki ölçüm türü için, en başarılı üç yıl 2005, 2010 ve 2013'iken, en başarısız üç yıl 2002, 2003 ve 2004 olduğu tespit edilmiştir. İthalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarının 1985-2001 yılları arasındaki birinci dönem ile karşılaştırıldığında neredeyse aynı kaldığı gözlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, ithalde alınan KDV'nin hâsılat performansları 32 yıllık tüm veri seti boyunca büyük bir gelişim göstermemektedir. Ayrıca, ithalde alınan KDV'nin hâsılat performansları ile ithalat değişim oranı arasında herhangi bir ilişki kurulamamıştır. 2002-2016 döneminde toplam KDV hâsılatlarında gözlenen artış, aynı dönemde ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarında değişim olmadığı bilgisi altında, bütünüyle dahilde alınan KDV'nin hâsılat performansındaki artıştan kaynaklanmaktadır.

2.2. AB Ülkelerindeki KDV Hâsılat Performanslarının Hesaplanması

AB'ye aday ülkelerin dolaylı vergilerini uyumlaştırması müzakere alanlarından birini oluşturmaktadır. KDV, ortak pazar ve gümrük politikalarının şekillendirilmesinde önemli unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolaylı vergiler başta olmak üzere vergi uyumlaştırılması Türki-

ye'nin AB'ye katılım sürecinde de gündeme gelmektedir. Aşağıda yer alan **Tablo 11**, **Tablo 12** ve **Tablo 13**'de AB üyesi 28 ülkenin ve Türkiye'nin 2002-2015 yılları arasındaki ondört yıllık dönem içerisindeki KDV hâsılat performansları üç farklı etkinlik belirleme yöntemine göre hesaplanmıştır. **Tablo 11**, KEO'nun hesaplanmasından elde edilen veriler ile oluşturulmuştur. Buna göre, dönem içerisinde Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Lüksemburg, Kıbrıs ve Türkiye'de ciddi etkinlik artışları ile karşılaşılmaktadır. Slovenya, Malta, İngiltere, Fransa, Finlandiya, Almanya, Avusturya ve Danimarka'da pek değişiklik olmadığı gözlenmektedir. 2002-2015 yılları arasında KEO kayıplarının yaşandığı ülkeler ise Yunanistan, Romanya, İspanya, Litvanya ve Letonya'dır.

Tablo 12'de ise, C-Etkinlik hesaplamaları gösterilmektedir. Üye ülkeler bazında yıllar itibarıyla etkinlik düzeylerindeki gelişime baktığımızda Tablo 11'den farklı bir eğilim oluşmadığı gözlenmektedir. Etkinlik artışı ve azalışını gösteren ülkeler hemen hemen aynıdır. Aşağıda, **Tablo 13**'de, AB ülkelerindeki etkinlik karşılaştırılması KHO üzerinden yapılmıştır. Yukarıdaki iki tabloya benzer bir eğilimi burada da görmek mümkündür. Tabloda dikkati çeken birkaç unsurdan söz edilebilir. Birincisi, Lüksemburg'da etkinlik düzeyinin yüzde 90 gibi oldukça yüksek bir düzeye ulaştığı gözlenmektedir. Büyük nüfusa sahip ülkelerin (Almanya, Fransa, İtalya, İngiltere, İspanya gibi) KDV etkinlik performanslarının düşük olduğu görülmektedir. Türkiye ise, her üç etkinlik hesaplaması için, 2000'li yılların başında en düşük etkinlik düzeyine sahip ülkelerden biri iken, 2005 yılından itibaren etkinlik düzeyini arttırmış ve düşük etkinlik grubuna dahil ülkeler arasında nispi olarak daha iyi bir konuma yükselmiştir.

Tablo 11: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV'nin Etkinlik Oranları (%; 2002-2015)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	38,8	38,8	38,1	38,8	38,8	36,3	36,8	38,9	37,9	36,7	36,7	36,7	36,6	36,7
Avusturya	39,5	38,5	39,0	39,0	37,5	37,5	38,0	40,0	39,0	37,5	38,2	38,6	38,4	38,6
Belçika	31,9	31,4	32,4	32,9	32,9	33,3	32,4	32,4	33,3	32,1	32,4	33,1	32,7	32,0
Bulgaristan	36,5	43,0	49,5	51,0	53,5	51,0	54,0	44,5	45,5	40,1	43,9	46,4	44,5	44,8
Çek Cumhuriyeti	27,3	27,7	36,3	35,8	32,6	32,6	34,7	35,8	34,5	32,9	33,6	35,3	35,3	34,8
Danimarka	38,4	38,4	39,2	40,4	41,2	41,6	40,4	40,8	39,6	38,5	38,4	37,6	37,6	37,5
Estonya	46,7	45,6	42,2	47,2	49,4	48,3	43,3	43,5	43,5	40,2	41,4	41,2	43,3	46,2
Finlandiya	35,9	37,7	38,2	38,6	38,6	37,3	37,3	38,6	37,7	37,0	37,8	38,7	38,4	37,7
Fransa	34,7	35,2	36,2	36,7	36,7	36,2	35,7	34,7	35,2	34,1	34,1	34,9	34,7	34,8
Hrvatistan	55,7	55,4	54,0	54,3	54,6	53,9	53,6	48,7	50,3	49,3	49,2	50,7	50,0	52,0
Hollanda	36,8	37,4	37,4	37,4	37,9	38,4	37,4	36,8	38,0	33,8	33,8	30,9	30,7	31,6
İngiltere	36,0	37,1	37,7	37,1	36,6	36,6	36,0	37,3	36,6	33,5	33,3	34,0	34,1	34,5
İrlanda	32,4	32,4	34,3	35,2	36,2	35,2	34,3	29,3	30,1	26,3	24,8	25,0	25,9	20,3
İspanya	35,0	35,6	37,5	39,4	40,0	36,3	31,3	25,0	30,0	28,5	29,8	33,6	34,8	36,1
İsveç	34,4	34,4	34,8	35,2	35,2	36,0	36,8	38,4	38,8	36,0	35,6	35,8	35,9	36,2
İtalya	29,5	28,5	28,5	29,0	30,5	30,0	29,0	27,5	30,6	29,5	27,5	27,9	27,2	27,9
Kıbrıs	50,8	52,0	54,0	59,3	62,7	66,7	69,3	59,3	60,1	44,1	46,7	43,0	45,3	45,3
Letonya	37,2	40,0	38,3	42,8	46,7	45,0	36,7	28,1	31,2	30,4	33,7	35,3	36,0	36,7
Litvanya	40,6	37,2	35,6	38,9	41,1	44,4	43,3	37,9	37,1	37,2	36,0	35,5	36,0	36,8
Lüksemburg	36,7	36,7	39,3	40,0	37,3	37,3	38,7	41,3	40,0	42,4	45,6	49,1	49,8	38,6
Macaristan	31,2	32,8	35,2	33,2	37,5	39,5	38,0	33,6	34,3	33,3	33,6	33,1	34,4	36,0
Malta	42,0	42,7	40,0	45,0	43,9	41,7	42,8	42,8	42,2	41,5	40,9	42,4	42,3	41,0
Polonya	32,8	32,8	31,8	34,5	36,4	37,3	35,9	33,2	34,7	33,5	30,5	30,6	31,0	30,4
Portekiz	38,9	39,5	40,0	39,5	40,0	39,5	41,0	35,0	36,7	34,5	35,5	35,0	36,9	37,2
Romanya	37,4	37,9	35,3	42,6	41,6	41,6	41,0	34,2	32,0	35,2	34,5	33,8	31,9	33,7
Slovak Cumhuriyeti	30,4	37,5	40,5	40,5	38,4	34,7	35,8	34,7	33,2	32,9	29,2	31,7	33,1	34,4
Slovenya	42,5	42,5	42,0	42,5	42,0	41,5	41,5	41,5	42,0	39,9	39,4	42,4	38,4	37,9
Türkiye	32,2	32,8	33,9	36,1	37,2	36,7	35,0	35,0	38,3	34,2	28,9	27,9	28,8	28,0
Yunanistan	41,1	37,8	37,2	35,8	36,3	38,4	37,4	33,2	30,6	31,0	30,7	30,3	31,0	31,9

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu (Eurostat) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Tablo 12: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV'nin C-Etkinlik Oranları (%; 2002-2015)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	51,8	51,0	50,6	50,7	52,1	50,0	50,3	50,2	49,6	49,5	49,2	49,2	49,6	50,2
Avusturya	55,9	54,0	54,1	53,9	52,6	53,9	54,3	54,3	53,7	51,1	52,1	52,4	52,4	53,1
Belçika	43,9	42,9	44,3	45,2	45,7	46,3	44,2	42,7	44,0	42,5	42,6	43,2	43,0	42,6
Bulgaristan	41,3	48,4	55,6	58,4	62,7	60,5	65,7	56,8	59,9	51,3	54,1	58,7	56,0	57,0
Çek Cumhuriyeti	37,6	37,5	51,1	51,3	48,4	49,4	51,9	50,6	48,7	47,5	48,7	50,7	52,0	52,4
Danimarka	52,3	52,0	52,3	54,2	55,7	55,9	54,0	51,4	50,8	51,7	51,5	51,0	51,5	51,5
Estonya	61,9	61,0	57,7	66,3	70,4	69,7	59,6	58,5	60,2	58,1	59,7	58,5	61,4	63,6
Finlandiya	51,6	52,7	52,6	53,2	53,4	52,9	51,4	49,5	46,5	47,9	47,8	48,7	48,0	47,4
Fransa	45,7	45,3	46,1	46,6	46,6	46,4	45,3	42,5	43,1	43,0	43,0	43,8	43,6	44,0
Hırvatistan	68,0	69,7	68,8	69,5	71,0	69,5	70,0	61,9	63,6	61,8	61,3	63,0	62,9	66,2
Hollanda	51,4	51,5	52,1	52,3	53,8	55,3	53,7	49,5	51,4	47,7	47,4	43,5	43,4	45,2
İngiltere	44,2	45,3	45,3	44,0	44,1	44,1	42,8	43,6	43,0	39,1	38,7	39,7	40,3	40,9
İrlanda	53,3	53,1	55,8	58,0	59,1	55,8	49,9	41,8	43,2	41,3	39,6	40,8	43,8	43,5
İspanya	48,3	49,9	50,9	53,8	54,1	49,3	41,6	33,4	38,8	36,4	37,9	43,1	44,5	46,6
İsveç	46,6	46,5	47,0	48,2	48,9	50,1	50,9	50,3	51,6	50,4	49,1	49,1	49,6	51,0
İtalya	39,7	37,5	37,2	37,5	39,4	39,4	37,6	34,1	37,5	36,4	33,9	34,5	34,0	35,0
Kıbrıs	61,5	62,1	67,4	73,6	77,6	81,0	80,8	71,3	69,3	52,5	54,6	50,6	52,9	53,1
Letonya	44,5	47,8	46,9	53,7	57,9	57,1	45,2	35,2	38,8	38,1	43,0	44,6	45,8	46,4
Litvanya	47,8	44,1	42,2	47,2	50,0	54,9	52,3	42,6	44,4	46,0	45,1	44,7	45,3	45,6
Lüksemburg	65,8	70,0	74,6	78,8	78,8	82,0	84,1	81,5	81,5	88,3	91,9	100,0	105,4	83,1
Macaristan	40,6	41,0	45,6	43,5	49,5	52,5	51,3	44,3	45,7	45,4	45,5	46,0	49,0	51,9
Malta	50,9	50,8	46,8	54,4	52,8	52,7	52,1	50,9	52,0	52,9	52,7	56,5	59,7	60,0
Polonya	38,5	38,7	39,6	43,0	45,8	48,3	45,5	42,4	43,2	42,2	38,4	38,7	39,7	39,8
Portekiz	48,6	49,0	48,5	46,9	47,8	47,3	48,2	40,5	42,2	40,2	41,9	41,5	43,6	44,4
Romanya	44,7	44,3	41,2	48,9	48,7	51,3	50,8	43,3	41,1	45,3	44,2	45,0	42,1	44,6
Slovak Cumhuriyeti	39,0	48,3	53,5	54,6	51,7	48,5	48,6	43,5	42,9	43,4	38,7	42,3	44,2	46,3
Slovenya	57,1	56,7	57,6	58,8	59,5	60,6	59,6	55,6	55,4	52,1	51,1	56,7	52,8	53,6
Türkiye	40,0	39,6	41,0	43,3	44,8	43,5	42,5	40,7	44,5	39,3	46,3	45,9	47,6	47,0
Yunanistan	46,5	44,2	43,1	41,6	43,4	44,7	42,4	36,4	33,0	33,8	33,5	33,2	34,2	35,4

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Tablo 13: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV Hâsılat Oranları (%; 2002-2015)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	56,5	55,6	55,0	55,1	56,9	55,2	55,6	55,5	54,8	54,6	54,2	54,3	54,7	55,5
Avusturya	63,0	60,6	60,6	60,5	58,8	60,5	60,9	60,9	60,2	57,0	58,1	58,6	58,6	59,5
Belçika	48,3	47,2	48,9	50,0	50,6	51,3	48,7	46,9	48,4	46,7	46,7	47,5	47,3	46,7
Bulgaristan	45,1	53,6	62,5	66,1	71,6	68,9	75,6	64,1	68,0	57,2	60,7	66,5	63,1	64,3
Çek Cumhuriyeti	41,0	40,8	56,5	56,9	53,3	54,5	57,5	56,0	53,9	52,5	54,0	56,8	58,4	58,9
Danimarka	60,2	59,8	60,1	62,7	64,7	65,0	62,4	59,0	58,1	59,4	59,1	58,5	59,1	59,1
Estonya	69,7	68,6	64,3	75,2	80,7	79,7	66,8	66,3	68,5	65,8	67,8	66,3	69,9	72,9
Finlandiya	58,2	59,7	59,5	60,3	60,6	59,8	57,9	55,5	52,0	53,8	53,8	55,2	54,3	53,5
Fransa	50,2	49,7	50,7	51,3	51,3	51,0	49,8	46,3	47,0	46,9	46,9	47,9	47,8	48,2
Hırvatistan	79,9	82,4	81,1	82,0	84,1	82,0	82,7	72,2	74,5	72,0	72,4	74,8	74,6	79,3
Hollanda	56,9	57,1	57,8	58,0	59,9	61,8	59,9	54,7	57,0	52,4	52,1	47,9	47,7	49,9
İngiltere	47,9	49,2	49,1	47,7	47,8	47,8	46,2	46,7	46,5	42,4	42,0	43,2	43,8	44,6
İrlanda	60,0	59,8	63,2	66,1	67,5	63,2	55,7	46,0	47,5	45,1	43,6	45,0	48,8	48,4
İspanya	52,4	54,3	55,4	58,8	59,2	53,6	44,5	35,3	41,7	38,9	40,7	46,7	48,3	51,0
İsviçre	52,7	52,7	53,3	54,9	55,7	57,2	58,3	57,5	59,2	57,6	56,0	56,0	56,7	58,4
İtalya	43,1	40,6	40,2	40,6	42,8	42,7	40,6	37,4	40,5	39,2	36,5	37,2	36,7	37,9
Kıbrıs	66,9	68,5	75,0	82,7	87,8	92,1	91,9	79,9	77,4	57,6	60,2	55,7	58,8	59,1
Letonya	48,3	52,3	51,2	59,5	64,6	63,7	49,2	38,0	42,2	41,6	47,3	49,2	50,6	51,4
Litvanya	52,3	47,9	45,7	51,6	55,0	60,9	57,7	46,3	49,0	51,0	49,9	49,3	50,1	50,5
Lüksemburg	73,0	78,2	84,0	89,4	89,3	93,4	96,2	92,9	92,9	101,8	106,6	118,2	125,3	96,7
Macaristan	45,2	45,7	51,5	48,8	55,0	58,7	57,1	49,8	51,5	51,3	51,9	52,6	56,5	60,4
Malta	55,1	55,0	51,1	59,7	58,4	58,3	57,5	56,1	57,4	58,4	58,2	62,9	66,9	67,2
Polonya	42,1	42,3	43,4	47,5	50,9	54,1	50,1	46,8	47,7	46,7	42,1	42,5	43,6	43,8
Portekiz	53,5	54,0	53,5	52,1	53,1	52,6	53,4	44,1	46,4	44,3	46,4	45,9	48,5	49,5
Romanya	48,8	48,3	44,7	53,9	53,7	56,8	56,3	47,2	45,6	50,9	49,5	50,4	46,8	49,9
Slovak Cumhuriyeti	42,8	53,4	59,5	61,0	57,3	53,4	53,4	47,6	46,7	47,5	42,0	46,2	48,5	51,0
Slovenya	64,4	64,0	65,2	66,6	67,6	69,0	67,6	62,5	62,3	58,2	56,9	64,0	59,8	60,7
Türkiye	43,2	42,6	44,2	47,0	48,8	47,1	46,0	43,9	48,4	42,3	50,5	50,0	52,1	51,4
Yunanistan	50,8	48,0	46,7	45,1	47,3	48,9	46,1	39,1	35,7	36,6	36,3	36,0	37,1	38,6

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu (Eurostat) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

3. Kümeleme Analizinin AB Ülkeleri ve Türkiye'deki KDV Hâsılat Performanslarına Uygulanması

Kümeleme analizi (cluster analysis) çok değişkenli bir istatistiksel yöntemdir. Bu yöntem grup sayısı bilinmeyen ve gruplandırılmamış verilerin benzerliklerine göre sınıflandırılması amacıyla kullanılmaktadır. Kümeleme analizi, verilerin birimlere veya değişkenlere göre birbirlerine benzerlikleri bakımından ayrık kümelerde toplanmasını sağlayan bir tekniktir. Kümeleme analizi, birbirine benzer olan değişkenlerin aynı gruplarda toplanmasını amaçlaması bakımından diskriminant analiziyle; birbirine benzer değişkenlerin aynı gruplarda toplanmasını amaçlaması nedeniyle de faktör analizi ile benzerlik göstermekte olup veri indirgeme özelliğine sahiptir (Çakmak, 1999:188). Kümeleme analizi, önceden belirlenen seçme kriterlerine göre birbirine çok benzeyen birey ya da nesnelere aynı küme içinde gruplandırır. Analizin sonucunda bir kümeyi oluşturan birey veya nesnelere birbiriyle benzerken, diğer kümelerin birey veya nesnelere benzeşmeyecektir. Bu nedenle kümeler kendi içlerinde homojen (türdeş) iken, kümeler arasında heterojenlik söz konusu olacaktır (Kalaycı, 2005:349).

Kümeleme analiz, dört değişik amaca yönelik olarak uygulanmaktadır: i) n sayıda birimi, nesneyi, oluşumu, p değişkene göre saptanan özelliklerine göre olabildiğince kendi içinde türdeş (homojen) ve kendi aralarında farklı (heterojen) alt gruplara (küme) ayırmak, ii) p sayıda değişkeni, n sayıda birimde saptanan değerlere göre ortak özellikleri açıkladığı varsayılan alt kümelere ayırmak ve ortak faktör yapılarını ortaya koymak, iii) hem birimleri hem de değişkenleri birlikte ele alarak ortak n birimi p değişkene göre ortak özellikli alt kümelere ayırmak ve iv) birimleri, p değişkene göre saptanan değerlere göre, izledikleri biyolojik ve tipolojik sınıflamayı ortaya koymak (Özdamar, 1999:257).

Kümeleme analizinde, orijinal değerler ya da standartlaştırılmış değerler kullanılmaktadır. Ayrıca, çok değişkenli istatistik tekniklerde önemli olan verilerin normalliği varsayımı kümeleme analizinde önem taşımamakta ve uzaklık değerlerinin normalliği yeterli sayılmaktadır (Tatlidil, 2002:329). Kümeleme analizinin uygulama aşamaları şu şekilde belirtilmektedir: i) birim ya da değişkenlerin doğal gruplamaları hakkında kesin

bilgilerin bulunmadığı popülasyonlardan alınan n sayıda birimin p sayıda değişkenine ilişkin gözlemlerin elde edilmesi (veri matrisinin belirlenmesi), ii) birimlerin/değişkenlerin birbirleri ile olan benzerliklerini ya da farklılıklarını gösteren uygun bir benzerlik ölçüsü ile birimlerin/değişkenlerin birbirlerine uzaklıklarının hesaplanması (benzerlik ya da farklılık matrisinin belirlenmesi), iii) uygun kümeleme yönteminin yardımı ile benzerlik/farklılık matrislerine göre birimlerin/değişkenlerin uygun sayıda kümelere ayrılması ve iv) elde edilen kümelerin yorumlanması ve bu kümeleme yapısına dayalı olarak kurulan hipotezlerin doğrulanması için gerekli analitik yöntemlerin uygulanması (Özdamar, 1999:258). Genelde kümeleme analizinde küme sayısı önceden bilinmemektedir. Küme sayılarını analizin her bölümünde birer defa arttırarak ve deneysel bir biçimde en uygun kümelemeyi bulmayı amaçlayarak uygulanabilmektedir. Küme sayısı konusunda araştırmacının herhangi bir öngörüsü var ise, hiyerarşik olmayan kümeleme teknikleri kullanılmaktadır.

AB ülkeleri ve Türkiye'deki KDV hâsılat performansları birbirine benzeşen ülkeler bazında kümelenebilir çalışılmaktadır. Analizin yapılmasında SPSS Paket Programı (Statistical Package for Social Sciences) kullanılmaktadır. Kümelemeye Türkiye ile AB-28 dâhil edilmekte ve KDV hâsılat performansını gösteren üç değişken (KEO, C-Etkinlik oranı ve KHO) analizde kullanılmaktadır. Kümeleme analizi, hem ondört yılın (2002-2015) ortalaması alınarak yapılmakta hem de en son yıl olan 2015 verilerine göre gerçekleştirilmektedir. Böylelikle son yılda görülecek özel durumların yaratacağı sapmaların gözlenebilmesi amaçlanmaktadır. Analizde yöntem olarak hiyerarşik kümeleme yöntemi kullanılmıştır. Çünkü ülke örneklerinden oluşacak küme sayısı konusunda herhangi bir öngöründe bulunulamamaktadır. Bu çerçevede yapılan analizde aşağıdaki ülke kümelerine ulaşılmaktadır:

Tablo 14: 2015 Yılında KDV Hâsılat Performansına Göre Oluşan Kümeler

Küme No	Her Bir Kümenin Kapsadığı Ülke Sayısı	Kümenin Kapsadığı Ülkeler
1	14	Almanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti, Türkiye
2	9	Avusturya, Bulgaristan, Hırvatistan, Danimarka, Estonya, Hollanda, İsveç, Malta, Slovenya
3	4	İspanya, İtalya, Letonya, Yunanistan
4	2	Kıbrıs, Lüksemburg

Tablo 14'de 2015 yılındaki KDV hâsılat performansına göre oluşan dört farklı kümeden söz edilebilir. Bu kümelerden en büyüğü 14 ülkeyi içeren birinci kümedir. Kümeyi oluşturan ülkeler; Almanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti ve Türkiye'dir. İkinci küme; Avusturya, Bulgaristan, Hırvatistan, Danimarka, Estonya, Hollanda, İsveç, Malta ve Slovenya'yı içeren 9 ülkeden meydana gelmektedir. Üçüncü küme 4 ülkeden oluşmakta ve İspanya, İtalya, Letonya ve Yunanistan'ı içermektedir. Son küme, AB'nin küçük iki ülkesi; Kıbrıs ve Lüksemburg'u kapsamaktadır. Bununla birlikte, dördüncü küme KDV hâsılat etkinliğinin en yüksek olduğu kümedir. Bunu etkinlik bakımından sırasıyla ikinci ve üçüncü kümeler takip etmektedir. En az hâsılat etkinliğine sahip ülkeler ise birinci kümede toplanmaktadır. Türkiye, 14 üyeli, bu en büyük kümenin elemanıdır.

Tablo 15: 2002-2015 Yılları Arasında Ortalama KDV Hâsılat Performansına Göre Oluşan Kümeler

Küme No	Her Bir Kümenin Kapsadığı Ülke Sayısı	Kümenin Kapsadığı Ülkeler
1	7	Almanya, Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İrlanda, İsveç
2	16	Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Yunanistan, Türkiye
3	4	Bulgaristan, Hırvatistan, Estonya, Slovakya
4	2	Kıbrıs, Lüksemburg

KDV hâsılat performanslarının 2002-2015 dönemini içeren ondört yıllık ortalaması alındığında küme sayısı bir önceki analiz ile aynı kalmak şartıyla kümelerle dahil olan ülkelerin değiştiği görülmektedir. Buna göre; Almanya, Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İrlanda ve İsveç'ten oluşan birinci grubun üye sayısı 7'ye düşmektedir. Buna karşılık Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Türkiye ve Yunanistan olmak üzere 16 ülkeyi içeren ikinci küme en büyük küme haline gelmektedir. Bulgaristan, Hırvatistan, Estonya ve Slovakya üçüncü kümeyi meydana getirmektedir. Son küme ise, bir önceki tablo ile aynı olarak, Kıbrıs ve Lüksemburg'tan oluşmaktadır. Ondört yıllık KDV hâsılat performanslarının etkinlik ortalamasında, en etkin küme ve bu kümeye dahil ülkeler değişmemektedir. Buna karşılık, üçüncü küme; ikinci en etkin küme haline gelmekte ve üyeleri tamamıyla değiştiği görülmektedir. Birinci küme ise, etkinlik yönüyle üçüncü kümeyi takip etmektedir. En az etkin üyeler ise, ikinci kümede toplanmaktadır. Türkiye de 16 üyeli bu kümenin parçası konumundadır. Sonuç olarak, hem 2015 yılını hem de son ondört yıllık ortalamayı içeren kümeleme analizinde Türkiye, hem yüksek nüfuslu hem de en az etkin ülkeler içerisinde yer almaktadır.

4. KDV Hâsılat Performanslarının İyileştirilmesinde Reform Önerileri

2008 finansal krizini takip eden ekonomik kriz, hükümetlerin iki strateji belirlemelerine neden olmuştur. Bu stratejilerden ilki, kısa dönemde ekonomileri resesyondan çıkartacak ekonomik teşvikleri yürürlüğe koymak; ikincisi ise, ekonomilerin tekrardan krize girmelerini engellemek ve ekonomik istikrarı sağlayacak uzun dönemli politikaları oluşturmaktır (OECD, 2011a:57). Bunun için hükümetler vergi politikalarını ayarlarken, hem verginin getiri potansiyelini göz önünde bulundurmamak hem de büyüme üzerinde bir kısıt oluşturmamasına dikkat etmek durumundadır. OECD'nin son ampirik çalışmaları göstermektedir ki kurumlar vergisi ekonomik büyümeyi sınırlandırıcı bir etki oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin bu etkisini kişisel gelir vergisi, tüketim vergileri ve gayrimenkul üzerinden alınan vergiler takip etmektedir. Mevcut durum, vergilerin birbirinden bağımsız bozucu etkileri olduğuna işaret etmektedir. Bu nedendir ki büyüme odaklı vergi reformu, vergi yükünü; dışallıkların düzeltilmesi ve çevrenin korunmasını amaçlayan vergilerin yanı sıra, tüketim ve/veya emlak üzerine kaydırılması sonucunu doğurmuştur (OECD, 2011b:17).

AB'nin içinde bulunduğu ekonomik durum -mali disiplini sağlamak için- vergi politikalarının yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Bu çerçevede, vergilemenin ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisini azaltmak için, vergi toplamının maliyetlerini ve bozulmaları en aza indirecek politik hedeflere yönelmelidir (European Commission, 2011a:47). Vergi reformları, sadece vergi oranlarının değiştirilmesinden oluşmaktan, aynı zamanda çeşitli vergiler için vergi matrahlarının ve vergi oranlarının değişiminin bir kombinasyonundan meydana gelmektedir (European Commission, 2011a:51). Son dönemde, KDV sisteminin etkinliğinin iyileştirilmesine yönelik çalışmaların iki nedeni bulunmaktadır. Bunlar; KDV'nin -son 30 yılda- dünyanın dört bir tarafına büyük bir hızla yayılması ve yaşanan ekonomik krizle birlikte ülkelerin orta vadede mali disiplin stratejilerini uygulamaya başlamalarıdır. Bu bağlamda, vergilemenin bozucu etkisini azaltmak için vergi sisteminin yapısının KDV'ye göre yeniden düzenlenmesi, vergi matrahının genişletilmesi ve oranların düşürülmesi, çevresel vergilerin arttırılması, uyumun sağlanması ve sistemin basitleştirilmesi gibi önerilerde bulunmaktadır (OECD, 2011a:98).

AB'de KDV sisteminin iyileştirilmesi için alınması gereken dört temel önlem mevcut sistemin karmaşıklığının giderilmesi, ortak pazarın daha iyi çalışmasının sağlanması, gelir tahsilatının arttırılması, vergi kaçakçılığına karşı sistemin duyarlılığının yükseltilmesi ve teknolojik ve ekonomik çevrenin değiştirilmesidir (European Commission, 2010a:4). Bu sayılanlara ilave olarak KDV, resesyondan çıkışta ve ülkelerin kamu borç dengesizliklerini giderilmesinde işlev görebilmektedir. KDV'nin hizmetler sektöründe uluslararası düzeyde uygulanması konusunda OECD tarafından yapılan çalışma çifte vergileme ve istenmeyen vergileme riskini asgari düzeye indirilmesine yöneliktir. Ayrıca OECD, KDV kaçakçılığıyla mücadele konusundaki çalışmalarını geliştirmek için teşvik edilmeli ve ülkeler arasındaki hızlı bilgi paylaşımı bu kapsamda değerlendirilmelidir (OECD, 2011a:58).

KDV'de, yükselen piyasa ekonomileri yönetim alanında yapılacak reformlara ihtiyaç duyarken; gelişmiş ülkeler, politika alanındaki reformlara yönelmektedir. Bu çerçevede, zayıf mali yönetimlerin neden olduğu düşük etkinlik düzeyi dışarıda bırakılırsa, istisnaların azaltılması ve düşük oranların bertaraf edilmesi KDV gelirlerinin arttırılmasındaki en iyi yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Birçok ülkede sabit oranlar arttırılmadan düzenleme yapabilme imkanı bulunmaktadır. Burada, ülkelere özgü şartlar göz önüne alınmalıdır. Örneğin; Meksika'da standart oranın yüzde 10 düşürülmesi çok küçük bir amaca hizmet ederken, Almanya'daki aynı durum GSYİH'nin yüzde 0,8'i kadar maliyet oluşturmaktadır. İstisna oranının yarıya kadar düşürülmesi, hem gelişmekte hem de gelişmiş ülkelerde, GSYİH'nin yüzde 2'sine yakın bir artış sağlamak ve KDV uyum açığının düşürülmesinden önemli bir gelir elde edilmektedir. Letonya uyum açığını azaltarak GSYİH'nin yüzde 1,6'sı kadar bir artış sağlayabilmiştir. Yine, KDV uyum açığının yükselen piyasa ülkelerinde yüzde 15, gelişmiş ülkelerde ise yüzde 7 azaltılması sırasıyla ülkelerde GSYİH'nin -tahminen- yüzde 0,5'i ve yüzde 0,3'ü kadar vergi gelirlerinde artış meydana getirmektedir. Böylelikle, yapısal veya yönetsel sorunlardan ziyade oranlar herhangi bir bozulmaya yol açmadan arttırılmaktadır. Örneğin, Japonya'da C-Etkinlik yüksek; fakat oranlar düşüktür. Burada oranların arttırılması yoluyla, en az refah maliyetine katlanılarak, gelirlerin arttırılması mümkün olmaktadır (IMF, 2010:78).

SONUÇ

KDV, Türkiye ve AB başta olmak üzere dünyada ‘‘para makinesi’’ işlevi itibariyle mali sistemin istikrara kavuşmasında ön plana çıkan önemli bir vergidir. Türkiye’de vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin ağırlığı KDV’nin önemini daha da arttırmaktadır. Bundan dolayı, KDV hâsılat performansının iyileştirilmesi kamu bütçesinin istikrarı açısından belirleyici olmaktadır. Çalışmada, Türkiye ve AB üyesi ülkelerde KDV hâsılat performansı KEO, C-Etkinlik ve KHO yaklaşımlarına göre hesaplanmaktadır. Türkiye için 1985-2016 yılları arasındaki dönem 1985-2001 ve 2002-2016 yılları için iki alt dönemde incelenmektedir. 1985-2001 yıllarında KEO ortalaması yüzde 29,3, C-Etkinlik Oranı ortalaması yüzde 37,7 ve KHO ortalaması yüzde 39,6 olarak gerçekleşmiştir. 2002-2016 yıllarını içeren dönemde KEO ortalama yüzde 33,1, C-Etkinlik Oranı ortalaması yüzde 43,7 ve KHO ortalaması ise yüzde 47,5 düzeyinde gerçekleşmiştir. Ülkeimizin genel anlamda KDV hâsılat performansı yüksek olmamasına rağmen, son dönemlerde ciddi artışlar kaydedilmektedir. Türkiye’de KDV hâsılat performansının artmasına siyasi istikrar, ekonomik büyüme ve vergi yönetimindeki olumlu gelişmeler katkı sağlamaktadır.

Türkiye ve AB üyesi ülkelerin KDV hâsılat performansı -eldeki veriler ışığında- 2002-2015 yılları için değerlendirilmektedir. Üç yöntemle göre Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Hırvatistan, İsveç, Lüksemburg ve Kıbrıs’ta ciddi etkinlik artışları gözlenmektedir. Bununla birlikte; Slovenya, Malta, İngiltere, Fransa, Finlandiya, Almanya, Avusturya ve Danimarka’da önemli bir değişiklik göze çarpmamaktadır. 2002-2015 yılları arasında KDV hâsılat performansı düşen ülkeler ise Yunanistan, Romanya, İspanya, Litvanya ve Letonya’dır. Bu ülkeler içinde Litvanya’nın KDV hâsılatının vergi gelirleri içindeki payı 2015 yılı için yaklaşık yüzde 45,0’dır ve Hırvatistan’dan (yüzde 50,7) sonra KDV payı en yüksek olan ülkedir.

AB ülkelerinin KDV hâsılat performansları kümeleme analizine göre 2002-2015 yılları arasında karşılaştırıldığında dört farklı grubun oluştuğu sonucuna varılmaktadır. Buna göre, KDV performansı en yüksek olan ülkeler Kıbrıs ve Lüksemburg’tur. En az performansla sahip ülkeler ise Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Yunanistan ve Türki-

ye'dir. Türkiye'nin en düşük performansa sahip büyük ülkeler kategorisinde yer aldığı görülmektedir. Türkiye ve AB ülkelerinin KDV performans sonuçları incelendiğinde, KDV etkinliğinin artırılmasının bütçeye ek kaynak sağlayacağı görülmektedir. Gerek Türkiye'de gerekse AB ülkelerinde KDV'nin toplam vergi sistemi içerisindeki ağırlığının yakın gelecekte de devam edeceği öngörülmektedir. Bu bağlamda, kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin sınırlandırılması, kayıp ve kaçakların önlenmesi, sistemin hem uygulama hem de mevzuat yönünden basitleştirilmesi, vergi yönetimi ve denetiminde bilgi işlem teknolojilerinden yoğun olarak yararlanılması KDV hâsılat performansında artış meydana getirecek önlemlerdir.

Kaynakça

Aizenman, Joshua and Yothin Jinjarak. (2008). "The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence", *The Journal of International Trade & Economic Development*, Vol. 17, No. 3, ss. 391-410.

Batirel, Ömer Faruk. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, No: 24.

Çakmak, Zeki. (1999). "Kümeleme Analizinde Geçerlilik Problemi ve Kümeleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:3, ss.187-205.

DPT. (1967). *2. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972)*, Ankara.

European Commission. (2011a). *Tax Reforms in the EU Member States*, 2011 Edition: Luxembourg: Publications Office of The European Union, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2011/pdf/ee-2011-5_en.pdf, (10.08.2011).

European Commission. (2011b). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, (10.08.2011).

European Commission. (2017). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, (15.05.2017).

European Commission.(2010a), *Green Paper On The Future of VAT*, Brussels, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF>, (10.12.2011).

European Commission. (2010b), *Monitoring Tax Revenues and Tax Reforms in EU Member States 2010 Tax Policy After the Crisis*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2010/pdf/ee-2010-6_en.pdf, (10.08.2011).

Hybka, Malgorzata Magdalena. (2009) “VAT Collection Efficiency in Poland Before and After Accession To The European Union – A Comparative Analysis”, *Ekonomika*, Vol. 85, <http://www.leidykla.vu.lt/fileadmin/Ekonomika/85/7-18.pdf>, (20.07.2011), ss. 7-18.

IMF. (1996). *The Efficiency Of VAT Implementation: A Comparative Study Of Central And Eastern European Countries In Transition*, WP/96/79, Washington, <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=1940.0>, (20.07.2011).

IMF. (2010). *From Stimulus To Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies*, <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2010/043010a.pdf>, (15.04.2011).

Kalaycı, Şeref. (2005). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Keen, Micheal and Ben Lockwood. (2006). “Is The VAT A Money Machine”, *National Tax Journal*, Vol. LIX, No. 4, ss. 905-928.

Keen, Michael and Stephen Smith. (2007). “VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?”, *IMF Working Paper*, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>, (12.04.2011), ss. 1-27.

OECD. (2006). *Consumption Tax Trends VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, <http://lysander.sourceoecd.org/vl=20142246/cl=15/nw=1/rpsv/cgi-bin/fulltextew.pl?prpsv=/ij/oecdthemes/99980169/v2006n4/s1/p11.idx>, (25.04.2011).

OECD. (2008). *Consumption Tax Trends 2008 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html, (28.11.2011).

OECD. (2011a), *Consumption Tax Trends 2010 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2010_ctt-2010-en, (05.10.2011).

OECD. (2011b), *OECD's Current Tax Agenda 2011*, <http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf>, (02.09.2011).

OECD. (2016), *Consumption Tax Trends 2016 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, <http://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>, (15.5.2017).

Özdamar, Kazım. (1999). *Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi*, Kaan Kitabevi: Eskişehir.

Tatlıldil, Hüseyin. (2002). *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Analiz*, Ankara: Akademi Matbaası.

Turhan, Salih. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.