



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

**KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN
UYUMLAŞTIRILMASI: AVRUPA BİRLİĞİ VE
TÜRKİYE**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

AYŞE SELVİ AĞIRÇELİK

BURSA – 2023



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

**KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN
UYUMLAŞTIRILMASI: AVRUPA BİRLİĞİ VE
TÜRKİYE**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe SELVİ AĞIRÇELİK

Danışman:

Prof. Dr. Mircan TOKATLIOĞLU

BURSA – 2023

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Bilim Dalı'nda 702012028 numaralı Ayşe SELVİ AĞIRÇELİK'in hazırladığı "Katma Değer Vergisi'nin Uyumlaştırılması: Avrupa Birliği Ve Türkiye" başlıklı doktora tezi ile ilgili savunma sınavı, 10/08/2023 günü 11.00 – 13.00 saatleri arasında yapılmıştır. Alınan cevaplar sonunda adayın başarılı olduğuna oybirliği ile karar verilmiştir.

Üye

(Tez Danışmanı ve
Sınav Komisyonu Başkanı)
Prof. Dr. Mircan TOKATLIOĞLU
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Feride Bakar TÜREGÜN
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Doç. Dr. Hilmiye Yasemin ÖZUGURLU
Mersin Üniversitesi

10/08/ 2023



BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tez Başlığı / Konusu: Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması: Avrupa Birliği ve Türkiye
1- Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 136 sayfalık kısmına ilişkin, 17.07.2023 tarihinde şahsım tarafından Turnitin* adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %19'dur.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç
- 3- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
AYŞE SELVİ AĞIRÇELİK
17.07.2023

Adı Soyadı:	<u>Ayşe SELVİ AĞIRÇELİK</u>
Öğrenci No:	<u>702012028</u>
Anabilim Dalı:	<u>Maliye</u>
Programı:	<u>Mali İktisat</u>
Statüsü:	<u>Yüksek Lisans</u>

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)
Prof. Dr. Mircan TOKATLIOĞLU

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılması: Avrupa Birliği ve Türkiye” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

AYŞE SELVİ AĞIRÇELİK

14.07.2023

Tarih ve İmza

Adı Soyadı : Ayşe SELVİ AĞIRÇELİK

Öğrenci No : 702012028

Anabilim Dalı : Maliye

Programı : Mali İktisat

Statüsü : Yüksek Lisans

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	Ayşe SELVİ AĞIRÇELİK
Üniversite	Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	Maliye
Bilim Dalı	Mali İktisat
Tezin Niteliği	Yüksek Lisans Tezi
Mezuniyet Tarihi	10/08/2023
Tez Danışmanı	Prof. Dr. Mircan TOKATLIOĞLU

Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması: Avrupa Birliği ve Türkiye

Çalışmanın amacı bir dolaylı vergi niteliğindeki katma değer vergisinin ekonomik entegrasyon sürecinde vergi uyumlaştırılmasını sağlamada en uygun vergi olduğu görüşünden hareketle, Avrupa Birliği'ndeki katma değer vergisi uyumlaştırılmasında ve aday ülke olarak Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katma değer vergisi uygulaması açısından uyumunda geçmiş ve bugünkü sürecini vergi politikaları kapsamına makro çerçevede güncel veriler ışığında dijitalleşme, Covid-19 ve kriz süreci gibi hususları belirleyip getirdiği sorunları da tespit ederek incelemektir.

Bu kapsamda tez dört bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde katma değer vergisinin teorik özellikleri ve uluslararası ekonomik entegrasyonun katma değer vergisindeki rolü açıklanmıştır. İkinci bölümde Avrupa Birliği'nin katma değer vergisinin vergi sistemi içerisindeki yeri ve uyumlaştırılmada sağlanan güncel gelişmeler aktarılmıştır. Üçüncü bölümde ise Türkiye'de katma değer vergisi geçişi, genel özellikleri ve Avrupa Birliği mevzuatına uyumluluğu anlatılmıştır. Bu bağlamda ilerleme raporlarına göre belirlenen sapmalar belirlenmiştir. Türkiye'nin katma değer vergisi uyumlaştırılmasında güncel meseleleri ele alınmıştır. Dördüncü ve son bölümde ise katma değer vergisinin vergi politikaları açısından genel bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Avrupa Birliği ve Türkiye'nin dolaylı ve dolaysız vergilerde GSYH ve vergi gelirleri içindeki payı ile Avrupa Birliği ve Türkiye'nin katma değer vergisinin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payları değerlendirilmiştir. Bu bağlamda Avrupa Birliği ve Türkiye katma değer vergisi uyumlaştırılmasında mevzuatlar konusunda gerekli uyumlaştırmalar büyük ölçüde tamamlanmış olsa da Türkiye'nin kendi vergi politikalarına göre uyguladığı farklılıklar sapmalara yol açmaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği üye ülkelerine göre Türkiye'de dolaylı vergilerin ve katma değer vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı yüksektir. Çalışmanın sonucunda Türkiye'nin vergi politikalarından kaynaklı Avrupa Birliği ile katma değer vergisi uyumlaştırılmasından uzaklaştığı belirlenmiştir. Bu bağlamda Avrupa Komisyonu'nun yayınladığı ilerleme raporlarında geçmiş yıllarda sunulan tavsiyelerin gerçekleştirilerek vergi uyumlaştırılması kapsamında askıya alınan sürecin aşılması gerekmektedir. Bu durum aşıldıktan sonra ilerleme raporlarında ve Türkiye'nin bu yönde ilerlemelerine karşılık ne düzeyde olduğu hususunda bir çalışma sunulmalıdır.

Anahtar kelimeler: Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılması, Türkiye Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılması, Entegrasyon, KDV Oranı.

ABSTRACT

Name and Surname	Ayşe SELVİ AĞIRÇELİK
University	Bursa Uludağ University
Institution	Social Science Institution
Field	Public Finance
Branch	Public Economics
Degree Awarded	Master
Degree Date	10/08/2023
Supervisor	Prof. Dr. Mircan TOKATLIOĞLU

Harmonization of Value-Added Tax: European Union and Türkiye

The aim of the study is to examine the past and present process of value-added tax harmonization in the European Union and Türkiye's harmonization with the European Union as a candidate country in terms of value-added tax application in the European Union by determining the issues such as digitalization, Covid-19 and crisis process in the light of current data in the macro framework within the scope of tax policies.

In this context, the thesis consists of four chapters. In the first chapter, the theoretical characteristics of value-added tax and the role of international economic integration in value-added tax are explained. In the second chapter, the place of value-added tax in the tax system of the European Union and the current developments in harmonization are explained. In the third section, the transition of value-added tax in Türkiye, its general characteristics and its harmonization with the European Union legislation are explained. In this context, the deviations identified according to the progress reports are determined. Türkiye's current issues in value-added tax harmonization are discussed. In the fourth and final chapter, a general evaluation of value-added tax in terms of tax policies is made. The shares of direct and indirect taxes in GDP and tax revenues of the European Union and Türkiye and the shares of value-added tax in GDP and tax revenues of the European Union and Türkiye are evaluated. In this context, although the harmonization of value-added tax in the European Union and Türkiye has been completed to a great extent, the differences applied by Türkiye according to its own tax policies lead to deviations. In addition, the share of indirect taxes and value-added tax in tax revenues is higher in Türkiye compared to European Union member countries. As a result of the study, it is determined that Türkiye has moved away from the harmonization of value-added tax with the European Union due to its tax policies. In this context, it is necessary to overcome the suspended process within the scope of tax harmonization by applying the recommendations presented in the progress reports published by the European Commission in the past years. After this situation is overcome, a study should be presented on the progress reports and Türkiye's progress in this direction.

Keywords: Value Added Tax, European Union Value Added Tax Harmonization, Türkiye Value Added Tax Harmonization, Integration, VAT Rate.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU	iv
YEMİN METNİ	v
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar	xii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ VE ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYON

I. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE TEORİSİ	4
A. KATMA DEĞER VERGİSİ VE EKONOMİK ÖZELLİKLERİ	5
1. Harcama Vergisi Olarak Katma Değer Vergisi ve Vergi Sistemindeki Yeri	6
2. Katma Değer Vergisinin Uygulanma Sebepleri	9
3. Katma Değer Vergisi'nin Fayda ve Sakıncaları	11
4. Katma Değer Vergisinin Yansıması	15
B. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MATRAHI VE HESAPLANMASI	16
1. Katma Değer Vergisinde Matrah Tipleri	16
a. Gayrisafı Hasıla Tipi Katma Değer.....	16
b. Gelir Tipi Katma Değer	17
c. Tüketim Tipi Katma Değer	17
d. Ücret Tipi Katma Değer.....	19
2. Katma Değer Vergisinin Hesaplanması.....	19
a. Katma Değer Yöntemi	19
i. Toplama Yöntemi.....	19
ii. Çıkarma Yöntemi	20
b. Vergi Mahsubu Yöntemi.....	20
II. ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYONDA KATMA DEĞER VERGİSİNİN ROLÜ	21
A. ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYON KAVRAMI VE AŞAMALARI.....	22
1. Uluslararası Ekonomik Entegrasyon Kavramı	22
2. Uluslararası Ekonomik Entegrasyonun Aşamaları	24
3. Uluslararası Ekonomik Entegrasyonun Nedenleri.....	27
B. ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYON SÜRECİNDE MAL VE HİZMET HAREKETLERİNİN SERBESTLEŞTİRİLMESİ VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN ROLÜ	29

1. Üye Ülkeler Arası Mal ve Hizmet Hareketlerinin Serbestleştirilmesi 29
2. Üye Ülkeler Arası Mal ve Hizmet Hareketlerinin Serbestleştirilmesinde Katma Değer Vergisinin Rolü ve Uyumlaştırılması 31

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ VE UYUMLAŞTIRILMASI

I. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN VERGİYE YAKLAŞIMI VE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI	33
A. AB'DE VERGİYE YAKLAŞIM VE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ HUKUKİ TEMELLERİ	35
B. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI İLE İLGİLİ GELİŞMELER.....	39
1. Dolaylı Vergiler	40
2. Dolaysız Vergiler	41
II. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ VE UYUMLAŞTIRILMASI	43
A. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ.....	43
1. KDV'nin AB'deki Tarihsel Süreci ve Temel Özellikleri	44
a. Tarihsel Süreç.....	44
b. KDV'nin Temel Özellikleri	47
2. AB'de KDV'ye Tabi İşlemler.....	48
3. AB'de Mal Hareketliliğinde KDV.....	49
B. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI	51
1. KDV Uyumlaştırılması İle İlgili Düzenlemeler.....	51
2. AB KDV Uyumlaştırılmasında Sağlanan Gelişmeler	53
a. Matrah Açısından Uyumlaştırma	53
b. İstisnalar Açısından Uyumlaştırma	54
c. Oranlar Açısından Uyumlaştırma	56
C. KDV UYUMLAŞTIRILMASINDA GÜNÜMÜZDEKİ GELİŞMELER..	59
1. AB'nin KDV Uyumlaştırılması İle İlgili Son Yıllardaki Öneri ve Kararları	59
2. AB'de Dijitalleşmenin KDV Uyumlaştırılmasına Etkisi.....	62
3. AB'de Covid-19 Salgını ve KDV Uyumlaştırma Çalışmalarına Etkisi ..	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ VE AVRUPA BİRLİĞİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

I. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ.....	66
A. KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞ VE NEDENLERİ.....	67

B. TÜRKİYE'DE UYGULANAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	70
1. KDV'nin Konusuna Giren İşlemler.....	70
2. KDV Matrah Şekilleri.....	71
3. KDV'nin İstisnaları.....	72
4. KDV'de Uygulanan Oranlar.....	73
II. TÜRKİYE'DE KDV'NİN AVRUPA BİRLİĞİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI VE KARŞILAŞTIRILMASI.....	76
A. TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMLAŞTIRILMASI İLE İLGİLİ GELİŞMELER.....	76
1. Adaylık Öncesi Gelişmeler.....	76
2. Adaylık Sonrası Gelişmeler: Türkiye İlerleme Raporlarında KDV Uyumu	78
a. 1998-2002 Yılları Türkiye İlerleme Raporları.....	78
b. 2003-2007 Yılları Türkiye İlerleme Raporları.....	80
c. 2008-2012 Yılları Türkiye İlerleme Raporları.....	81
d. 2013-2017 Yılları Türkiye İlerleme Raporları.....	82
e. 2018-2022 Yılları Türkiye İlerleme Raporları.....	83
B. KDV UYUMLAŞTIRILMASINDA AVRUPA BİRLİĞİ'NDEN FARKLILIKLAR	85
1. İstisnalar ve Oranlar Açısından Farklılıklar.....	85
2. Diğer Farklılıklar	89
C. DİJİTALLEŞME AÇISINDAN TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV VE AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMLAŞTIRILMASI.....	91
D. 2008 EKONOMİK KRİZİNİN KDV'YE ETKİSİ	92

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ POLİTİKASI AÇISINDAN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ: AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE

I. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KDV POLİTİKASI	98
A. AB'DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GSYH İÇERİSİNDEKİ YERİ.....	99
1. Dolaylı Vergiler	101
2. Dolaysız Vergiler.....	102
B. AB'DE DOLAYLI DOLAYSIZ VERGİLERİN VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ.....	104
C. AB'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GSYH VE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ	107
1. AB KDV'nin GSYH İçindeki Payı.....	107
2. AB'de KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	109
II. TÜRKİYE'DE KDV POLİTİKASI.....	110
A. TÜRKİYE'DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GSYH İÇERİSİNDEKİ YERİ.....	111

1. Dolaylı Vergiler	112
2. Dolaysız Vergiler	114
B. TÜRKİYE'DE DOLAYLI DOLAYSIZ VERGİLERİN VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ	117
1. Dolaylı Vergiler	117
2. Dolaysız Vergiler	119
C. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GSYH VE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ	121
1. KDV'nin GSYH İçindeki Payı	121
2. KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	123
SONUÇ	127
KAYNAKÇA	133



TABLÖLAR

Tablo 1: Entegrasyonun Aşamaları.....	26
Tablo 2: Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde KDV Oranları (%) (2022).....	57
Tablo 3: Türkiye'de Mal ve Hizmetlere Göre KDV Oranları (2023).....	74
Tablo 4: %1, %10 ve %20 KDV Oranına Tabi Bazı Mal ve Hizmetlerin Kapsamı..	75
Tablo 5: 2002-2022 Yılları AB ve Türkiye KDV Oranları.....	87
Tablo 6: AB'de Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021)	100
Tablo 7: AB'nde Dolaylı Vergilerin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021)	101
Tablo 8: AB'nde Dolaysız Vergilerin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021) ..	103
Tablo 9: AB'de Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	105
Tablo 10: AB'de Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	106
Tablo 11: AB'de KDV'nin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021).....	108
Tablo 12: AB'de KDV'nin Toplam Vergiler İçindeki Payı (%) (2008-2021)	109
Tablo 13: Türkiye'de Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payı (Vergi Yüğü) (%) (2008-2021)	111
Tablo 14: Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2022)	112
Tablo 15: Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)	115
Tablo 16: Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	117
Tablo 17: Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	119
Tablo 18: Türkiye ve Avrupa Birliği'nde KDV'nin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021)	121
Tablo 19: Türkiye ve Avrupa Birliği'nde KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	124

GRAFİKLER

Grafik 1: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaylı Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)	113
Grafik 2: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaylı Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2021)	114
Grafik 3: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaysız Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)	116
Grafik 4: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaysız Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2021)	116
Grafik 5: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaylı Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	118
Grafik 6: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaylı Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2021)	118
Grafik 7: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaysız Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	120
Grafik 8: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaysız Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2021)	120
Grafik 9: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının KDV’de GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)	122
Grafik 10: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin KDV’de GSYH İçindeki Payı (%) (2021)	123
Grafik 11: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının KDV’nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)	125
Grafik 12: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin KDV’de Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2021)	125

KISALTMALAR

Kısaltma	Açılımı
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.k.	Adı Geçen Konferans
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.s.	Adı Geçen Seminer
b.	Baskı
Çev.	Çeviren
C.	Cilt
S.	Sayı
s./ss.	Sayfa/ Sayfa Aralığı
Ed.	Editör
No.	Sayı
vb.	Ve benzeri
KDV	Katma Değer Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
AB	Avrupa Birliği
EUROSTAT	Avrupa İstatistik Ofisi
GSYH	Gayri Safi Yurt içi Hasıla
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
RVAT	Yeniden Biçimlendirilmiş
VAT	Value Added Tax
KVDK	Katma Değer Vergisi Kanunu
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
OECD	Ekonomi İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
BEPS	Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
OSS	One-Stop-Shop
md.	Madde
CB	Cumhurbaşkanı
Std.	Standart
İnd.	İndirilmiş
AT	Avrupa Topluluğu
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu

GİRİŞ

Dünya'nın pek çok ülkesinde harcamalar üzerinden alınan ve tüketimi kapsayan vergiler, dolaylı vergiler kapsamında yer almaktadır. Günümüz koşullarında, yayılı muamele vergileri içerisinde vergi geliri elde edilen en modern vergi türü, katma değer vergisidir. Katma değer vergisi, ilk olarak Avrupa devletlerinde uygulanmıştır. Bilindiği gibi Avrupa'da ekonomik ve parasal birlik aşamasına gelmiş bir ekonomik entegrasyon söz konusudur. Avrupa entegrasyon süreci, önce gümrük birliğinin sağlanması, ardından ortak pazarın gerçekleştirilmesi, daha sonra tek para ve tek merkez bankasının tesis edilmesiyle ekonomik ve parasal birlik aşamasına ulaşmıştır. Avrupa'da yaşanan deneyim göstermiştir ki, bir entegrasyonun özellikle Ortak Pazar aşamasında üye ülkelerin katma değer vergisinde uyumlaştırmaya gitmeleri büyük önem taşımaktadır. Ülkelerin birlik hatta bir bütün şeklinde hareket etmeleri gibi sebeplerle katma değer vergisi oldukça önemli bir vergi türü haline gelmiştir. Ekonomik entegrasyonlarda vergi uyumlaştırması ve özellikle katma değer vergisinin uyumlaştırılması zamana ve verilen şartlara göre değişim gerektiren bir süreçtir. Teknolojideki gelişmeler ve Dünya genelinde yaşanan ekonomi ve sosyal sorunlar katma değer vergisi uyumlaştırma süreçlerinde de değişikliklere yol açmaktadır. Bu değişiklikler doğal olarak Avrupa Birliği 'nin aday ülkesi olan Türkiye'yi de yakından ilgilendirmektedir.

Bu çalışmanın amacı Avrupa'nın ekonomik entegrasyon sürecinde katma değer vergisinin uyumlaştırılmasını ve aday ülke olarak Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katma değer vergisi bakımından uyumunu iktisadi ve hukuki yönünün düzenlemelerini araştırmak, karşılaştırmak ve uyumlaştırma sürecinde Türkiye'nin katma değer vergisi hususunu vergi uyumlaştırılmasında geçmişteki sürecini, şu anki durumunu vergi politikaları ile makro çerçevede güncel veriler kapsamında dijitalleşme, küresel kriz süreci ve Covid-19 krizi gibi hususları belirleyip getirdiği sorunları da tespit ederek incelemektir. İncelemede nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Literatür taraması yapılarak araştırmanın teorik altyapısı oluşturulmuştur. Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de katma değer vergisi uygulaması ve uyumlaştırılması ve uyumlaştırmada ortaya çıkan sorunların istatistik veriler (EUROSTAT) üzerinden değerlendirmesi yapılmıştır.

Bu çerçevede çalışmada cevap aranan sorular şunlardır: Katma değer vergisinin teorik olarak temel özellikleri nelerdir? Vergi sistemi içerisindeki yeri nedir? Katma değer vergisinin uyumlaştırılmasında ekonomik entegrasyon neden önemlidir? Avrupa Birliği'nde katma değer vergisinin uyumlaştırılmasında sağlanan gelişmeler nelerdir? Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde KDV'nin vergi sistemleri içindeki yeri nedir? Türkiye'de uygulanan katma değer vergisinin temel özellikleri nelerdir? Türkiye, katma değer vergisi uygulamasının Avrupa Birliği mevzuatına uyumunda hangi noktadadır? Türkiye'de KDV uyumlaştırma sürecinde ilerleme raporları doğrultusunda hangi sapmalar gerçekleşmiştir? Katma değer vergisinin uyumlaştırılmasında hem Avrupa Birliği hem de Türkiye açısından güncel meseleler nelerdir? Örneğin dijitalleşme ve elektronik ticarete KDV'nin durumu nedir? Türkiye ve Avrupa Birliği'nin 27 üye devleti KDV uyumlaştırılması açısından makro çerçevede nasıl değerlendirilebilir?

Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; katma değer vergisi kavramı ve teorisi hakkında bilgiler verilecektir. Katma değer vergisi hakkında literatürde yer alan iktisadi ve hukuki kavramlar ele alınacaktır. Ülkelerin, uluslararası ilişkilerinin getirdiği uluslararası ekonomi faktörü geliştikçe, ihtiyaç duyulan ekonomik entegrasyonların vergiler üzerinde önemi artacaktır. Bu sebeple uluslararası ekonomik entegrasyonlar sürecinde katma değer vergisinin uygulanması ve uyumlaştırma kapsamına girmesi hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

İkinci bölümde Dünya'da ekonomik entegrasyonu en iyi sağlayan topluluklardan biri olan Avrupa Birliği'nin, katma değer vergisi ve uyumlaştırılması hakkında bilgiler verilecektir. Avrupa Birliği'nin vergiye yaklaşımı ve katma değer vergisi açıklandıktan sonra birlik içerisinde uyumlaştırma kapsamında katma değer vergisinin gelişiminden bahsedilecektir. Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi uyumlaştırmasında sağlanan gelişmeler, hukuki düzenlemeleri ve güncel meseleler aktarılacaktır. Güncel meselelerin katma değer vergisi uyumlaştırılmasını da ilgilendirmesi söz konusu olduğundan, özellikle teknolojinin ilerlemesi ile dijitalleşmenin katma değer vergisi uyumlaştırmasına etkisi üzerinde de durulacaktır. Vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi adına dijitalleşme

kapsamında da ülkeler katma değer vergisi uyumlaştırılması ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.

Üçüncü bölümünde ise Türkiye’de katma değer vergisinin uygulanması analiz edilecek ve katma değer vergisinin Avrupa Birliği ile uyumlaştırılması incelenecektir. Türkiye, Avrupa Birliği’ne aday ülke statüsünde yer almaktadır. Bu sebeple birçok konuda olduğu gibi KDV için de uyumlaştırma çalışmaları yürütülmektedir. Mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı için katma değer vergisinin uyumlaştırılması önemli bir husustur. Türkiye’de uygulanan katma değer vergisinin temel özellikleri, Avrupa Birliği katma değer vergisi mevzuatına göre hazırlanan Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer almaktadır. Bu kapsamda Türkiye’nin Avrupa Birliği ile katma değer vergisi uyumlaştırmasında sağlanan gelişmeleri, KDV mevzuatının Avrupa Birliği’ne uyumu ve bu süreçte Türkiye’nin uyumlaştırma kapsamında Avrupa Komisyonu’nun yayınladığı ilerleme raporlarına göre uyumlaştırmanın ne düzeyde olduğu irdelenecektir. Türkiye’de 2008 krizi etkisinden sonraki süreçte KDV ile ilgili düzenlemeler üzerinde de durulacaktır. Güncel gelişmeler açıklanarak Türkiye ve Avrupa Birliği’nin katma değer vergisi uyumlaştırılmasında hangi aşamada olduğu belirlenecektir.

Dördüncü bölümde ise Avrupa Birliği ve Türkiye’nin katma değer vergisinin, vergi politikaları açısından makro veriler çerçevesinde genel bir değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu değerlendirme yapılırken hem Avrupa Birliği’nde hem de Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payı katma değer vergisinin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payı dikkate alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ VE ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYON

Çalışmanın birinci bölümünün ilk başlığında katma değer vergisi (KDV) kavramı, katma değer vergisinin teorik özelliklerinin iktisadi ve hukuki yönü irdelenecektir. Katma değer vergisinin vergi sistemleri içerisindeki yeri, önemi ve literatürde yer alan genel (satış) muamele vergileri ile karşılaştırması yapılacaktır. Ardından katma değer vergisinin uluslararası ekonomik entegrasyon açısından önemi, mal ve hizmet hareketlerinin serbestleşmesi ve bunun katma değer vergisi ile uyumlaştırılması hususu genel itibari ile açıklanacaktır.

I. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE TEORİSİ

Katma değer vergisi, bir satış vergisidir. Genel satış (muamele) vergileri içerisinde ulaşılan en son vergi türüdür. Yayılı muamele vergilerinden farklı olarak alınacak vergi, üretilen mal ve hizmetlerin üretim ve dağıtımın her aşamasında oluşan katma değer (value added) üzerinden alınmaktadır. Vergi alımı mal ve hizmetlerin satışında belirli bir oranına tekabül eden bedelden alınmaktadır. Katma değer vergisi alımına dair mal ve hizmeti sunan firma tarafından alıcıya fatura verilmektedir. Müşterilerinden mal ve hizmetlerin bedelinin içinden katma değer vergisi alan firma, vergi tahsili yapan idarelerce vergi ödemesini gerçekleştirmektedirler¹.

Katma değer vergisi ilk kez 1919 yılında Dr. Wilhelm Von Siemens tarafından Almanya’da ortaya çıkmıştır. Daha sonraki yıllarda Amerika Birleşik Devletleri’nde Thomas Sewall Adams, katma değerden alınabilecek ticari ve sınai muameleler vergisini ortaya koymuştur. Uygulamada ilk olarak 1953 yılında Thomas Sewall Adams tarafından ortaya atılan katma değer esaslı bu vergi işletme faaliyetleri vergisi olarak uygulanmıştır². Daha sonra hızlı bir şekilde farklı ülkelerce kabul edilmiştir.

¹ Emine Orhaner, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007, s.224.

² Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.318.

Birçok ülkenin vergi sistemleri içerisinde yer alan KDV uygulaması ile birlikte uluslararası statüde ekonomik bir bütünleşme sağlayarak ülkeler arası iktisadi ilişkilerde etkinliğe yol açmıştır. Bu sebeple katma değer vergisi uygulaması teorik yönü ile incelendiğinde diğer yayılı muamele vergileri içerisinde en modern vergi türü olarak ortaya çıkmaktadır.

Katma değer vergisi kavramı ve teorisi incelenirken; ilk olarak katma değer vergisi kavramı ve özellikleri bağlamında bir harcama vergisi olarak vergi sistemleri içerisindeki yeri, uygulanma sebepleri, diğer muamele vergilerine göre fayda ve sakıncaları, KDV'nin yansımaları üzerinde durulacaktır. Ardından KDV matrahının tipleri ve hesaplanması ve katma değer vergisinin hesaplanması ayrı başlıklarla incelenecektir.

A. KATMA DEĞER VERGİSİ VE EKONOMİK ÖZELLİKLERİ

“Katma değer, en basit anlamıyla mal ve hizmetin satış değeri ile maliyet değeri arasındaki farktır. KDV, yaratılan katma değeri kendine matrah kabul eden ve bunun üzerinden hesaplanan bir vergidir”³.

Katma değer vergisi çok aşamalı bir gider vergisi olup belirlenmiş oranlar ile alınan gayri şahsi vergi olma özelliğini taşımaktadır. Birçok ülke ekonomilerinin mal ve hizmet ürünlerinin vergilemesinde katma değer vergisi kullanılmaktadır⁴. Sebebi genel satış vergileri içerisinde en son aşama olarak kabul görmesidir. Katma değer vergisi, yayılı muamele vergileri ve toplu muamele vergilerinin faydalı yönleri bir araya alınarak oluşturulmuştur. Mal ve hizmet üreten firmaların ve bunların mal ve hizmet sürecine kattıkları değerlerden alınan bir vergidir⁵.

Katma değer vergisi, İkinci Dünya Savaşı sırasında ortaya çıkmıştır. Günümüzde de geçerliliğini koruyan katma değer vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer almaktadır. Harcama vergileri içerisinde kullanılan en geniş

³ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 12.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015, ss.250.

⁴ Güneri Akalın, *Kamu Ekonomisi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1981, ss.321-322.

⁵ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., ss.313-314.

ve en modern vergi türüdür. Katma değer vergisinin en önemli ayrıcalığı üretim ve tüketim zincirinin bütün aşamalarına uygulanmakta olup bazı aşamalarında uygulanmayarak sınırlanabilen bir genel satış (muamele) vergisi çeşididir⁶. Bu sebeple vergi toplayan idareler tarafından bir kolaylık sağlamaktadır ve mali açıdan uygulaması oldukça rahat bir vergi olmaktadır.

Katma değer vergisinin vergi sistemlerinde yer alması birçok devletin vergi yapısı içerisinde büyük bir gelişme sağlamıştır. Katma değer vergisi ile ilgili ortak düşünce diğer harcama vergileri türlerine göre maliyet unsurunun daha az olması ve devlete maddi getirisinin daha büyük olmasıdır. Katma değer vergisinin vergi miktarını oransal olarak belirleyen bir harcama vergisi olduğunu da ayrıca belirtmek gerekir⁷.

1. Harcama Vergisi Olarak Katma Değer Vergisi ve Vergi Sistemindeki Yeri

Harcama vergileri literatürde; tüketim vergileri, satış vergileri, gider vergileri gibi isimlerle de anılmaktadır. Dolaylı vergiler içerisinde yer alır ve objektif bir vergi niteliği taşır. Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş harcama vergilerini, gelir ve servetin tüketiminde yani harcanma esnasında alınan vergiler olarak tanımlarken⁸; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu “gelir veya servetin nakit akımını ihtiva edecek şekilde harcanması durumunda alınan vergiler” olarak tanımlamaktadır⁹. Gelir harcanırken harcama vergileri mal veya hizmet fiyatına dahil edilir. Yani harcama vergileri mali anestezi ile alınmaktadır. Mali anestezi maliye literatüründe vergilerin tahsili esnasında mükellefin farkında olmadan vergi ödemesi olarak tanımlanmaktadır¹⁰.

Harcama vergileri; genel satış (muamele) vergileri, özel tüketim vergileri ve (kişisel) harcama vergisi olarak ayrılmaktadır. Genel satış vergileri, malın üretimden tüketimine kadarki aşamalarda ve el değişimi esnasında alınan vergidir. Özel tüketim vergileri, kanunda yer alan bazı mal ve hizmet gruplarının yurtiçi üretiminden veya

⁶ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 2.b., Ankara: “S” Yayınları, 1985, ss.289-290.

⁷ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 20. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, s.292.

⁸ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.306.

⁹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.240.

¹⁰ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.135.

satışlarından alınmaktadır. Harcama vergisi ise gerçek kişilerin belirli bir zamanda yaptığı cari tüketim harcamalarından aldığı subjektif karakterli bir vergidir.¹¹

Genel satış vergisi kendi içerisinde; yayılı muamele vergisi, toplu muamele vergisi ve katma değer vergisi olarak üçe ayrılmaktadır. Toplu muamele vergisi: üretim satış (istihsal muamele) vergisi, toptan satış vergisi ve perakende satış vergisi olarak kendi içinde üç gruba ayrılmaktadır¹².

Harcama vergilerinden biri olan genel satış vergileri içerisinde ilki olan yayılı muamele (şelale) vergisi, ürünlerin üretim zincirinden tüketim sürecine kadarki her geçirdiği aşamada satış ücreti ne ise o maliyet üzerinden vergilendirilmesidir. Yayılı muamele vergisi, üretimden tüketime kadar alınması, malı kullanan her işletme açısından vergilendirilme özelliği taşıdığı için işletmeler açısından verginin tek işletmeye yansıtılması gibi bir durum olmayacaktır ve her işletmenin vergi ödeme durumunu hafifletecektir. Fakat tüketicinin ödediği vergi oranı kanuni oranın üzerinde olacağı için vergi piramitleşmesine yol açacaktır. Her aşamada alınan bir vergi olduğundan, verginin yansıtılması durumunda işletmeler açısından vergi üzerine tekrar vergi getirmek gibi bir durum ortaya çıkacaktır. Talep esnekliği düşük ya da yüksek olan malların vergilendirilmesi durumunda bir farklılık olamayacağı için vergi yükünün belirlenmesi zordur¹³.

Harcama vergilerinden olan genel satış vergileri içerisinde ikinci vergi türü toplu muamele (satış) vergisidir. Ciro vergilerinin uygulanmasında yaşanan sorunlardan dolayı ortaya çıkmıştır. Toplu muamele vergilerinde, yayılı muamele vergisindeki gibi her satış aşamalarında alınan bir vergi olmayıp üretim aşamalarından herhangi birindeki satış durumunda vergilendirilmektedir¹⁴. Toplu muamele vergileri üç kısma ayrılmıştır¹⁵:

- Bunlardan ilki olan istihsal muamele vergileri, malların üretimini sağlayan firmanın malı satışı sırasında alınmaktadır. Bu durum mükellef sayısını

¹¹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.307.

¹² Arif Nemli, *Kamu Maliyesine Giriş*, İstanbul: Y. Güryay Matbaası, 1979, s.208.

¹³ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 8.b., Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 1982, ss.118-120.

¹⁴ Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş Devletin Ekonomik Kuramı*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1988, ss.428-429.

¹⁵ Erginay, a.g.e., ss.122-125.

azalttığı gibi mükellefi denetleyen idareye de kolaylık sağlayacaktır. Fakat bu vergi çeşidine daha yüksek oranlar uygulandığı için vergi kaçakçılığına sebebiyet vermektedir.

- İkinci diğer vergi çeşidi toptan satış vergisidir. Toptan satış vergisi toptancı ve toptan satış kavramlarını da içinde barındıran ürünlerin toptancılıktan perakendeye geçişi esnasında toptan satış fiyatı üzerinden vergilendirilmesidir. Toptan satış vergisinde büyük mükelleflerin tuttukları kayıtların düzenli olması ve sayı olarak işletmelerin az olması sebebi ile vergi idaresine kolaylık sağlamaktadır. İstihsal muamele vergilerine göre vergi oranları daha düşüktür. Kolaylıklarının yanı sıra sakıncaları da bulunmaktadır. Bunlardan ilk olarak toptan satış fiyatı veya toptancı kavramları vergi idaresi açısından zorluk oluşturabilir. Bu kavramların tanımlanması ve yorumlanması güç olabilir. Toptancı ve perakendeci aralarında satış işlemlerini muvazaalı yaparak vergi kaçakçılığına başvurabilir. Üretim ve dağıtım aşamalarında vergi yükü mallar üzerinde değişkenlik göstermektedir.
- Son olarak perakende satış vergisi, malların tüketiciye satışında alınan bir vergidir. Bu vergi tüm mallar için belirli miktarda vergi yükü sağladığından diğer vergi çeşitlerine göre kullanımı daha yararlıdır. Vergi tamamen yansıdığı anda vergi yükü, vergi oranları arasında bir denge oluşturmaktadır. Vergi oranlarının düşük olması vergiden kaçınma durumunu da azaltmaktadır. Ayrıca perakende satış vergilerinde tüketicinin harcamaları, malın ekonomik niteliği gibi unsurlara göre farklı oranlar uygulanabilir. Farklı mallara farklı oranlar uygulanabilmesi perakende satış vergisini diğer vergi türlerinden ayırmaktadır. Fakat üstünlükleri yanında idareye karşı zayıf yönleri de mevcuttur. Mükellef sayısının çokluğu, kayıt sistemine geçmeyen teşebbüslerin varoluşu idarenin denetimini güçleştirir. Diğer toplu gider vergilerine göre küçük işletmelerin varlığı daha fazla olduğundan ülkenin tanıyacağı muafiyet durumunda hazineye girecek olan vergi miktarında büyük bir kayba neden olabilir.

Aynı zamanda satış vergilerinde yer alan genel satış vergileri ve yaygın satış vergileri içerisinde ciro vergisi ve katma değer vergisi olarak da ayrılmaktadır. Birinci Dünya Savaşı sonrasında ciro vergisi hızla başka ülkelerce de uygulanmaya başlanan

bir vergi olmuştur. Çoğu mal grubunda uygulanması nedeniyle her satışta tekrarlanmasından düşük vergi oranları içerdiği için önemli bir gelir sağlamaktadır. Ciro vergisinde belirli bir aşamadan diğerine geçirilen malların satış değerleri üzerinden vergi alınmaktadır¹⁶.

Katma değer vergisi ise günümüze uygun olarak tasarlanan modern bir genel tüketim vergisidir. KDV dışındaki diğer genel satış vergilerinde olan sorunların giderilmesi amaçlı üretimde veya ithalattan perakende satışın vergilendirilme sürecini kapsayan ve malın teslim bedeli üzerinden alınan bir vergidir. Tüm aşamalarda yaratılan toplam katma değer vergilendirilmesinin bir sonucudur¹⁷.

Malın satış fiyatı veya üretim zincirinin tümünde alınan katma değerler toplamı değişmemektedir. Katma değer vergisi tahsil sürecinde, miktarca perakende satış vergisine her aşamada uygulanabiliyor olması sebebiyle de yayılı muamele vergisi niteliği taşır¹⁸.

2. Katma Değer Vergisinin Uygulanma Sebepleri

Katma değer vergisi, vergi sistemleri içerisinde genel satış vergilerinde bir harcama vergisi olup dolaylı vergiler statüsünde yer almaktadır. Genel satış vergileri içerisinde en modern vergi türüdür. Tarafsız bir vergidir. Bu sebeple literatürde uygulaması en güncel olan vergi türü olarak yer almaktadır.

Katma değer vergisi, ticari alanları ve hizmet sektörünü de kapsamaması nedeniyle verginin üreticiye değil alıcıya yansması ve özellikle gelir ve kurumlar vergisinin bazı uygulanamadığı kazançlarında vergilendirilmesine uygun bir ortam oluşturmaktadır¹⁹. Bu yönü ile katma değer vergisi, vergi sisteminde bir tamamlayıcılık özelliği taşımaktadır.

Katma değer vergisi matrahı, üreticilerin üretmiş olduğu mal ve hizmetlerin üretim ve dağıtım süreçlerinde diğer üreticilerden almış olduğu mal ve hizmetler

¹⁶ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Ankara: Savaş Yayınları, 1991, s.313.

¹⁷ Nazan Susam, *Kamu Maliyesi*, 4.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2020, ss.347-348.

¹⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., ss.250-251.

¹⁹ Orhaner, a.g.e., s.225.

üzerinde kattığı değerdir. Üreticilerin üretimlerinin ihtiyacı olarak diğer üreticilerden aldığı hammadde, yarı mamul, mamul; üretimde kullanılacak sermaye malları gibi mal ve hizmetlerin üretilmesine fayda sağlayacak unsurlar katma değeri oluşturmaktadır²⁰. Katma değer, firmanın belirlediği periyotlar dâhilindeki toplam satışları ile firmanın üretimi için aldığı girdilerin birbirinden çıkarılması şeklinde oluşmaktadır. Bu sebeple katma değer vergisi dışındaki genel satış vergileri içerisinde üretimin her aşamasında değil üreticinin kendi kattığı değer üzerinden alınan bir vergi türü olma sebebi ile uygulanmaktadır.

Katma değer vergisinde üreticinin kendi kattığı değer üzerinden vergilendirilmesi sebebiyle mükerrer (çifte) vergilendirmeyi önlemektedir. Mükerrer vergilendirmeyi engellediği için vergi piramitleşmesini önlemektedir.

Katma değer vergisinin katma değer üzerinden alınması ve vergileme konusunun geniş olması sebebiyle diğer genel satış vergilerine göre avantajlıdır. Belirli bir oranda ya da belirli mal gruplarına uygulanan orana göre vergilendirilmesi katma değeri düşük olandan daha az, katma değeri yüksek olandan daha yüksek bir vergi ortaya çıkarmaktadır.

Katma değer vergisi, vergi kaçakçılığının önüne geçmektedir. Firma, ortaya çıkan vergiyi mal veya hizmetin satışında alıcıdan tahsil ettiği ve idareye ödediği için vergi kaçakçılığı daha az görülmektedir²¹. Üzerine vergi düşen mükellefler fatura alacakları için bu durum bir otokontrol mekanizması yaratacaktır. Kayıt dışılık oluşmaması için fatura önemli bir belge niteliği taşımaktadır. Oluşan verginin matrahı üretim ve dağıtım aşamalarında çeşitli firmalarca el değiştirdiği için, her firma kendi kattığı değer üzerinden vergisini ödemektedir. Bu sebeple KDV vergi mükellefinin vergi kaçakçılığı eylemini azaltmaktadır²².

Mükellef sayısının fazla olması ve birçok mal gurubu ve mal çeşitlerine benzer oran uygulanması açısından katma değer vergisi diğer genel satış vergileri içerisinde

²⁰ Öncel, a.g.m., ss.227-228.

²¹ Orhaner, a.g.e., s.225.

²² İsmail Hakkı Sezgin, *Katma Değer Vergisi*, Bursa: Hakimiyet Gazetecilik Matbaacılık, Busiad Yayınları 2, 1985, ss.4.

en avantajlı vergi türü olmaktadır. Mal gruplarının ayrımında benzer oran uygulanması verginin hesaplanma yöntemlerine göre belirlenmektedir²³.

Uluslararası ekonomik entegrasyon açısından ele alındığında, katma değer vergisi, entegrasyon süreci ve uluslararası ticaretin gelişimine katkı sağlayacak en elverişli vergi türü olarak görülmektedir. KDV, “varış ülkesi vergilendirme ilkesi”ne uyum sağlamaktadır ve üretici sektörler arasında haksız rekabeti önlemektedir²⁴. Ayrıca uluslararası genel kabul edilebilirliği yönü ile ticareti teşvik edici bir özelliği vardır.

Katma değer vergisinde, vergi indirim mekanizmasının bulunması vergiden vergi indirimi sağlayarak yatırım mallarının genişlemesine neden olmaktadır. Katma değer vergisi, ihracat uygulamalarında ve genel olarak dış ticaret üzerinde rekabet gücünü arttırıcı bir özelliğe sahiptir. Çünkü ihracatta vergi indirimini kendiliğinden sağlamaktadır. Mal ve hizmet alıcı ülkelerin tarifelerince vergilendirilerek eşit bir vergi yükü oluşturur. Katma değer vergisinin maliyet değerlerini azaltıcı etkisi bulunmaktadır²⁵.

Düzenli bir muhasebe sistemi gerektirmesi sebebiyle hesaplanan ve ödenecek katma değer vergisinin bulunması oldukça kolay olması sebebiyle anlaşılır, sade ve uygulaması kolay bir vergi türü olarak alınmaktadır²⁶.

3. Katma Değer Vergisi'nin Fayda ve Sakıncaları

Katma değer vergisinin fayda ve sakıncalarını yayılı muamele vergisi ve toplu muamele vergisi ile kıyaslayarak ele almak mümkündür. Buna göre aşağıda KDV'nin fayda ve sakıncaları şu şekilde açıklanmaktadır:

Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin üretim aşamalarında tarafsızlığını korumaktadır. Yayılı muamele vergisinde ise üretim aşamalarının az ya da çok olması verginin lehine ya da aleyhine bir durum sergilemektedir. Yayılı muamele vergisi

²³ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, b.2., s.291.

²⁴ Sezgin, a.g.e., s.5.

²⁵ Muzaffer Egesoy, “(Genel Sunuş) Harcama Vergilerine Toplumsal Bakış”, *Katma Değer Vergisi Semineri*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1973, ss.13-16.

²⁶ Egesoy, a.g.m., s.25.

uygulamasında üreticilerin artan bir vergi ile karşılaşmaları örgütlenmelerini etkilemektedir. Katma değer vergisinin tarafsızlığı sebebi ile örgütlenme durumu tarafsızdır²⁷.

Yayıllı muamele vergisinde verginin mevzuatı ve vergi içeriği hakkındaki tanımlamaları kolay anlaşılırdır. Çünkü alınacak vergi için uygulanacak olan matrah malın satış fiyatı üzerinden belirlenmektedir. Vergi tahsil süreci oldukça kolaydır. Toplu muamele vergisinde mala uygulanacak olan vergi mala göre ayrıldığı için vergi oranı hesaplanması hususunda karışıklık yaratabilecektir²⁸.

Katma değer vergisinin diğer yayıllı muamele vergilerine göre en büyük farkı ortaya çıkan verginin her safhada çıkan katma değer üzerinden alınmasıdır. Yayıllı muamele vergilerinde ise bu durum her safhada oluşan satış bedeli üzerinden vergilendirme yapılması şeklindedir. Satış vergileri her safhada yığılmış bir şekilde vergiye dönüşmesi maliyet bedellerini mümkün olduğunca arttırmaktadır²⁹. Katma değer vergisinde böyle bir vergi yığılması söz konusu değildir.

Katma değer vergisinde yayıllı muamele vergileri gibi safhalarında ayrı ayrı bir işlem olmadığı için daha çok uygulanabilmektedir. Bir safhada uygulanması vergi piramitleşmesini önlemektedir. Katma değer vergisi, uygulama alanı açısından faturalandırma özelliği sayesinde vergiyi daha açık şekilde görülmesini sağlamaktadır. Bu sebeple vergi yükünün hesaplanması diğer muamele vergilerine göre daha kolaydır. Toplu muamele vergisinde vergi tabanı dar ve oranları yüksek tutulurken; KDV’de mal grupları geniştir ve farklı tarifeler uygulama imkanı sağlamaktadır. KDV’ni mahsup etme durumu olduğundan diğer yayıllı muamele vergilerine göre vergi kaçırma durumunu azaltmaktadır³⁰.

Yayıllı muamele vergisi vergi adaleti ve güvenilirliği açısından bir otokontrol mekanizmasına sahip değildir. Katma değer vergisinde satış fiyatı üzerinden vergi

²⁷ Yenal Öncel,” Katma Değer Vergisi ve Uygulamaları”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, S. 23, (1974), s.108.

²⁸ Cesare Cosciani, ”Katma Değer Vergisi”, çev. İlhan Özay, *İstanbul Üniversitesi Maliye Bölümü Konferansı*, İstanbul, 1968, ss.141-143.

²⁹ Orhan Şener, *Kamu Ekonomisi*, b.6., İstanbul: Alkım Yayınları, 1998, s.271.

³⁰ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., ss.315-316.

mahsup edilebildiği için mükellefler arası işbirliği gerektirecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından bir otokontrol mekanizması sağlamaktadır³¹.

Ekonomik gelişmeye etkileri bakımından yayılı muamele vergisi tekrar eden bir vergilemeye sebep olduğundan, firmaların teknolojik olarak büyümesiyle firmalar üzerinde ekonomik açıdan bir ayrımcılık yaratmaktadır. Oysa katma değer vergisi ile bir firma vergileme dönemi boyunca kendi kattığı değer üzerinden hesaplanan eşit bir miktar ile kendi kendini finansman edebilmektedir³².

Katma değer vergisinin yansımaları verginin tamamı ya da büyük bir kısmının tüketiciye aktarılması şeklinde gerçekleşmektedir. Verginin tüketiciye aktarılması ileriye doğru yansımada şeklinde adlandırılır³³. Yayılı muamele vergilerinin ileriye doğru yansımaları pek adil değildir. Vergi yükü tüm üretim aşamalarında gerçekleştiği için ileriye doğru bir yansımaya söz konusudur. Bu sebeple katma değer vergisine göre vergi yükü daha ağırlaşmaktadır³⁴.

Katma değer vergisi ile perakende satış vergisinde vergi miktarı özdeşdir. Perakende satış vergisinde vergi tek seferde alınan bir istihsal vergisi iken katma değer vergisinde verginin ödenmesi bir önceki aşamada gerçekleşmektedir³⁵. İstihsal vergisi tek seferlik bir vergi olduğu için oranları da yüksek olmaktadır. Katma değer vergisinde ise vergi oranları farklı mal gruplarına göre farklılaştırılacağı için vergi yükü istihsal vergisinde olduğu gibi hissedilmeyecektir. Perakende satış vergisinde üretici firmaya veya tüketiciye yapılacak olan satışlar arasında ayırım yapılmasına gereklilik vardır. Bu durum idari alanda zorluklar yaşatmaktadır.

Toplu muamele vergileri: istihsal muamele vergisi, toptan satış vergisi, perakende satış vergisi gibi malın üretiminden nihai satış aşamasına kadar olan aşamalardan sadece birini vergilendirirken; katma değer vergisi, bu aşamaların her birinde yaratılan katma değeri vergilendirmektedir. Vergi tabanı dar olan toplu muamele vergilerinde vergi oranları katma değer vergisine göre daha yüksek

³¹ Öncel, a.g.m., 109.

³² Cosciani, a.g.k., ss.147-149.

³³ Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 2.b., s.292.

³⁴ Cosciani, a.g.k., s.144

³⁵ Numan Özsoy, "Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.27, S. 3 (1972), s.957.

tutulmaktadır. Toptan satış vergisinde vergi üretimin belirli dağıtım ya da üretim aşamasından alınmaktadır. KDV ise birçok mal ve hizmet grubuna uygulanabilmektedir³⁶.

KDV'nin diğer muamele vergilerine nazaran mükellef sayısı oldukça fazladır. Mükellef sayısının fazla olması sebebiyle devlet gelirlerinde artış sağladığından ülkelerin tercih ettiği avantajlı bir vergi türüdür³⁷.

Katma değer vergisi oranı ya tek bir oran üzerinden ya da mal gruplarına göre farklılaştırılmış oranlar üzerinden uygulanabilmektedir. Gelişmiş bazı ülkelerde ise tek bir oran üzerinden vergi uygulanabilir veya ülkelerin vergi politikalarına göre belirli tarifeler belirlenerek vergi oranı uygulanabilir³⁸.

Katma değer vergisinin olumlu yönleri olduğu gibi eleştirilen birtakım özellikleri de mevcuttur. Katma değer vergisinin başarılı bir vergi olması için idareler ve mükellef açısından daha etkin bir kullanım alanı sağlanarak muhasebe düzeni uygun, düzenli bir belge sistemi şeklinde kullanılması öngörülmüştür³⁹. Diğer harcama vergilerinde mükellef sayısı az olduğu için katma değer vergisine göre idare açısından daha kolaydır. Katma değer vergisinde muhasebe kayıt sistemi diğer harcama vergisi türlerine göre daha detaylı işlem gerektirebilir. Gelişmiş ülkelerde katma değer vergisi, uygulama safhasında etkin bir mekanizma sağlarken gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından uygulama etkin şekilde yönetilememektedir⁴⁰.

Yayımlı muamele vergisi ve toplu muamele vergisinde, verginin tamamı ya da bir kısmı bazı aşamalara yansıtıldığı için vergi tahsil süreçleri daha kolay gerçekleşirken katma değer vergisinde muhasebe kayıt sistemi gerekli olmaktadır.

Perakende satış vergisinde vergi farklılaştırılmasına gidilerek verginin kişiselleştirilmesi katma değer vergisine göre daha kolay gerçekleştirilmektedir. Katma değer vergisinde oran değişikliği yapılması daha zordur⁴¹.

³⁶ Öncel, a.g.m., s.110.

³⁷ Şener, a.g.e., s.271-272.

³⁸ Şener, a.g.e., ss.271-273.

³⁹ Orhaner, a.g.e., s.228.

⁴⁰ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.317.

⁴¹ Öncel, a.g.m., s.111.

4. Katma Değer Vergisinin Yansıması

Yansıma, “ödenen verginin arz ve talep koşullarından yararlanarak fiyat mekanizması aracılığıyla kısmen ya da tamamen bir veya birkaç aşamada, ileriye veya geriye olmak üzere başka kişilere aktarılmasıdır⁴²”.

Geliri yüksek olmayan mal ve hizmetlerden alınan vergilerde yansımanın incelenmesi daha kolaydır. Bu sebeple ortaya çıkan vergi, ekonomik göstergeler içerisinde pek fazla etkisi olmayacaktır. Sadece ilgili mal ve hizmetler içerisinde kısmi bir değişim olacaktır.⁴³

Vergi yansıması, piyasa koşullarında üretilen mal ve hizmet üzerine çıkan verginin kısmen ya da tamamen üretici ya da tüketiciye aktarılması şeklinde oluşmaktadır⁴⁴. Örneğin katma değer vergisine göre mala biçilen fiyat içerisinde alınan katma değer vergisinin üreticide mi yoksa tüketicide mi kalacağını belirlemektedir. Bu sebeple yansıma satış vergisinin tamamını üreticiye yansıtılması, verginin tamamının satıcının üzerinde kalması veya verginin bir kısmının üreticiye bir kısmının da tüketiciye kalması şeklinde yansımaktadır⁴⁵. Üreticinin tüketiciye tamamen vergiyi yansıtma şekli ileri doğru yansıma olarak adlandırılırken verginin üreticinin üzerinde tamamen kalmasına geriye doğru yansıması olarak nitelendirilir.

Katma değer vergisinde ise yansıma süreci ileriye doğru yansımaktadır. Yani katma değer vergisinde verginin büyük bir kısmını ya da tamamını üretici, tüketiciye yansıtılabilmektedir. Fiyat içerisinde böylelikle vergi mali anestezi ile tüketiciye ya da mükellefe yansıtılmaktadır. Fakat tüketiciye yansıyan bu durum üreticinin satışlarında ciddi bir azalışa sebep olabilir. Böylelikle devletin alacağı vergilerde de düşüş yaşanabilir. Makro çerçevede üretici, devlet ve alıcı olan firma ya da tüketici zor duruma düşebilmektedir. Bunun için devlet satıcıya sübvansiyonlar gibi ek kamu harcamaları yaparak üreticiyi destekler. Böylelikle arz talep dengesi korunmuş olur⁴⁶.

⁴² Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.187.

⁴³ Bulutoğlu, a.g.e., s.442.

⁴⁴ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri*, İstanbul, 2010, s.81.

⁴⁵ Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, ss.112-114.

⁴⁶ Uluatam, 1985, a.g.e., ss.292-293.

B. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MATRAHI VE HESAPLANMASI

1. Katma Değer Vergisinde Matrah Tipleri

Katma değer vergisinde matrah tipleri, KDV'nin matrahının nasıl belirlendiğine bağlı olarak belirlenmektedir. Buna göre KDV matrahı gayrisafi hasıla tipi katma değer olduğunda vergi gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisi adını alırken, matrah gelir tipi katma değer ise gelir tipi katma değer vergisi adını almaktadır. Aynı şekilde matrah tüketim tipi katma değer ise vergi, tüketim tipi katma değer vergisi ve matrah ücret tipi katma değer olduğunda ücret tipi katma değer vergisi olarak ifade edilmektedir⁴⁷. Ücret tipi katma değer uygulaması diğer katma değer tipleri içerisinde sonradan dahil edilmiştir.

a. Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer

Gayrisafi hasıla tipi katma değer uygulaması (kaba üretim tipi KDV), vergilendirilen malın satışından malın alış fiyatının düşürülmesi şeklinde gerçekleşmektedir⁴⁸. Makro düzeyde tüketim ve yatırımların toplamı matraha eşit olmaktadır. Üretim faktörleri ve yıpranma payı toplam tutarları da toplam matraha eşit olur. Makro ekonomide gayrisafi milli hasıla katma değer olarak belirtilmektedir. Mikro ekonomik çerçevede ise matrah firmanın satışları ve alışları arasındaki fark ile elde edilmektedir.

Gayrisafi hasıla tipi katma değer uygulamasında matrah şu şekilde hesaplanır⁴⁹:

Matrah: İşletmenin satışları- Farklı işletmelerden alınan ürünler + Stok hareketlerinde artış = Üretim faktörleri getirileri toplamı (ücret + faiz+ rant+ kar) + amortisman = Tüketim + Yatırım

⁴⁷ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.326.

⁴⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.251.

⁴⁹ Kenan Bulutoğlu, a.g.e., s.434.

Gayrisafi hasıla tipi katma değer uygulamasında alış ve satışların bilinmesi gerekirken ayrıca stok hareketlerinin de uygun yöntemlerce belirlenmesi gerekmektedir. Stok hareketlilikleri doğru yöntemler ile belirlenememesi durumunda gayrisafi hasıla tipinde sapmalar oluşmaktadır⁵⁰.

b. Gelir Tipi Katma Değer

Gelir tipi katma değer uygulamasında üreticilerin, üretim süresince kullanmış olduğu makine ve teçhizatları yıpranma veya aşınma sebebiyle değer kaybına uğramaktadır. Bu değer kaybı yıpranma payı olarak ifade edilmektedir. Mikro ekonomi düzeyinde firmaların üretimi sonucu yapılan satışlarından alışlar ve amortismanların indirilmesi ile gelir tipi katma değer elde edilmektedir⁵¹. Makro ekonomi düzeyinde ise tüketim ve yatırım harcamaları toplamından amortismanı eksilttiğimizde toplam matrah elde edilmiş olur. Ayrıca katma değeri safi milli hasıla olarak elde edebilmek için gayrisafi milli hasıladan yıpranma payını çıkarmak gerekmektedir.

Gelir tipi katma değerde matrah şu şekilde hesaplanmaktadır⁵²:

$$\text{Matrah} = \text{Satış} - (\text{Amortisman} + \text{Alış})$$

$$\text{Matrah} = \text{Üretim faktörleri getirileri toplamı} (\text{kar} + \text{faiz} + \text{rant} + \text{ücret})$$

c. Tüketim Tipi Katma Değer

Tüketim tipi katma değer uygulaması, üreticinin yaptığı satışlardan satın aldığı sermaye mallarının alış değerlerinin indirilmesine olanak sağlayan bir tiptir. Katma değer tipleri içerisinde en çok kullanılan vergi tipidir⁵³. Kapalı bir ekonomi modeline göre firma içerisinde satışlardan alışları ve sermaye mallarının değeri düşürüldüğünde matrah elde edilir.

⁵⁰ Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, s.251.

⁵¹ Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, ss.251-252.

⁵² Akalın, a.g.e., s.327.

⁵³ Nihat Edizdoğan, “Katma Değer Vergisinin Teorik Yönü”, Bursa, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.5., S.2 (1984), s.82.

Makro ekonomi düzeyinde ise gayrisafi milli hâsıladan yatırım masrafları ve tüketim değerlerinin çıkarılması ile bulunmaktadır. Sermaye mallarının değerine indirim uygulanması milli gelire göre verginin matrahı tüketim harcamalarına denk olmaktadır⁵⁴.

Tüketim tipi katma değer uygulamasında matrah şu şekilde hesaplanabilir⁵⁵:

Matrah = Üretim faktörlerinin getirisi toplamı (Kar+ Faiz+ Ücret+ Rant) - (Yatırım + Amortisman)

Gelir tipi katma değer uygulamasında üretimde oluşan ara malı ve sermaye malı arasında bir ayırım oluşturularak yıpranma payı gerçekleştirilir. Bu ayırım tüketim tipi katma değer uygulaması ile ortadan kalkmaktadır. Tüketim tipi katma değer uygulamasında oluşan vergiden ara malı ve sermaye malları indirilmektedir. Gelir tipi ve tüketim tipi katma değer arasında en ayrıcalıklı fark sermaye mallarının vergilendirilmesidir. Ara malların ve üreticinin üretimde kullandığı teçhizatlarının amortismanlarının indirilmesi ile gelir tipi katma değer uygulamasına ulaşılır. Tüketim tipi katma değer bu yönü ile diğer yöntemlere göre uygulanması oldukça daha kolaydır⁵⁶.

Tüketim tipi katma değer, mükellefler üzerindeki diğer tiplere göre üstünlükleri öncelikle gayrisafi hasıla tipi gibi stok hareketliliklerini incelemesine gerek yoktur. Gayrisafi hasıla tipi olan stok hareketliliği izlenmesi muhasebe birimi açısından güç yaratmaktadır. Tüketim tipi katma değerde vergilerin hemen mahsubuna imkân vermektedir. Hesaplanış yöntemine göre yatırımlar açısından teşvik edici özelliği vardır. Fakat konjonktürle uyumlu bir ekonomi durumunda etkili olmaktadır⁵⁷.

Katma değer vergisi tiplerinin saptanmasında gayrisafi hasıla, gelir tipi ve ücret tipi daha çok teorik süreçte yararlanılmıştır. Tüketim tipi yöntemi daha çok uygulanmaktadır. Birçok ülkede tüketim tipi katma değer uygulanmaktadır.

⁵⁴ Öncel, a.g.m., s.233.

⁵⁵ Şener, a.g.e., s.272.

⁵⁶ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, Vergilerin Ekonomik Analizi, 2.b., Bursa: Dora Yayıncılık, 2010, ss. 211-213.

⁵⁷ Öncel, a.g.m., s.234.

d. Ücret Tipi Katma Değer

Emek faktörünün getirisi ücret iken sermaye faktörünün getirisi faizdir. Ücret tipi katma değer uygulamasında ücret ve faiz indirilebilir. Katma değer vergisi matrahının hesaplanma yöntemine göre sermaye değerinin indirimine izin verilmektedir. Ekonomi içerisindeki matrahı ücret toplamı ödemelerine, işletmenin yarattığı katma değer içerisindeki matrahı ücrete eşit olmaktadır⁵⁸. Kapalı bir ekonomide işletme modeline göre mikro düzeyde matrah, firmanın ücret ödemelerine eşit olmaktadır. Makro düzeyde ise milli gelirden faiz ve rantı eksilttiğimizde tutar ücret payına eşit olacaktır.

Ücret tipi katma değer toplam matrah şu şekilde de belirlenebilir⁵⁹:

$$\text{Toplam matrah} = \text{Milli Gelir} - (\text{Faiz} + \text{Kar})$$

Ücret tipi katma değerde ise sermaye gelirlerinin tamamının katma değerden indirilebileceği belirtilmektedir.

2. Katma Değer Vergisinin Hesaplanması

Katma değer vergisinin hesaplanması incelenirken katma değer yöntemi ve vergi mahsubu yöntemi olarak iki açıdan ele alınmaktadır. Katma değer yöntemi açıklanırken çıkarma yöntemi ve toplama yöntemi olarak incelenmektedir.

a. Katma Değer Yöntemi

Katma değer vergisinin hesaplanma yöntemlerinden biri olan katma değer yöntemi toplama yöntemi ve çıkarma yöntemi olarak iki şekilde ele alınmaktadır.

i. Toplama Yöntemi

Toplama yönteminde katma değer vergisi, üretim faktörlerinin getirisi olan ücret, faiz, kira ve rant gelirlerinin toplanması ile hesaplanmaktadır⁶⁰. Bu toplamdan

⁵⁸ Bulutoğlu, a.g.e., s.433.

⁵⁹ Akalın, a.g.e., s.329.

⁶⁰ Erdem, Şenyüz, Tathioğlu, a.g.e., s.256.

amortisman ve sübvansiyonlar düşülmektedir. Çünkü sübvansiyonlar katma değer üretmezler. Toplama yöntemi, katma değer türleri arasında gelir tipi katma değer vergisine uygun görülmektedir⁶¹.

ii. Çıkarma Yöntemi

Katma değer yönteminin ikinci şekli olan çıkarma yöntemi, ön işlem indirimi (dolaysız) ve ön vergi indirimi (dolaylı) olarak iki gruba ayrılır. Ön işlem indirimine göre firmanın satışlarından aynı dönem içerisindeki alışların eksilmesi ile bulunur. Ön işlem indirimi, gayrisafi hasıla tipi ve tüketim tipi uygulamalarındaki katma değer türlerine uygundur. Ön vergi indirimi ise firmanın alışların bedelinin KDV'sinden satışı sebebi ile hesaplanan KDV'den eksilmesi ile bulunmaktadır. Katma değer vergisinin tahsil sürecinde ön vergi indirimi daha rahatlıkla uygulanabilir⁶².

Çıkarma yöntemine göre alınmış olan fatura idari birimler açısından bir kanıt hükmünde olup, vergi tahsilini kolaylaştırmaktadır. Muhasebe sistemi içerisinde uygulama bakımından kolaydır. Üretim zinciri arasında uygulanacak oranlar için esneklik sağlanmıştır.

b. Vergi Mahsubu Yöntemi

Vergi Mahsubu yöntemi, katma değer vergisinin hesaplanmasında vergiden vergi çıkartma şeklinde de bilinmektedir. Diğer hesaplama yöntemlerine göre daha kolay ve daha anlaşılırdır. Vergi mahsubu yöntemine göre satışlardan elde edilen katma değer vergisinden alışlar indirilmektedir⁶³. Belgelere dayalı yapılması sebebi ile vergi sistemi içerisinde otokontrol mekanizması sağlar⁶⁴.

Vergi mahsubu yönteminde vergisi hesaplanmış satış ve alışların farkı bulunurken çıkarma yönteminde alış ve satışların farklarına vergi oranı uygulaması

⁶¹ Edizdoğan, Çelikkaya, a.g.e., ss.241-215.

⁶² Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.324.

⁶³ Erdem, Şenyüz, Tathioğlu, a.g.e., s.256.

⁶⁴ Muhammet Han Özcan, "KDV Tipleri Türkiye'de Uygulanan KDV Tipi", *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal*, C.3, S.2 (2015), s.5.

geçerli kılınmıştır. Vergi mahsubu yönteminde fatura kullanımı gerekli olduğundan üretici firmanın aralarında naylon fatura sağlamadıkları sürece vergi kaçakçılığını önlemiş olacaktır. Vergi mahsubu yönteminde vergi oranı en sondaki aşamada uygulandığından ara malların üretimde vergi oranının az ya da daha fazla alınarak hesaplanmasının istenmesinde temel belirleyici etken son aşamada alınan oran uygulanacaktır. Mahsup yönteminde aşamalar dahilinde vergi hesaplaması olmaktadır. İlk aşamada vergi oranının sıfır oran uygulanması durumunda katma değer yöntemlerine nazaran daha aşırı bir vergi yükü oluşturacaktır⁶⁵.

Vergi mahsubu yöntemi tüketim tipi katma değer uygulamasına göredir. Bu yöntemde stok hareketliği ve amortisman hesaplarının incelenmesi gerekli görülmediğinden muhasebe yöntemi daha basit işlemektedir. Vergi mahsubu yöntemi, toplama ve çıkarma yöntemlerine göre değil kendine özgü bir yöntemle hesaplandığından yatay ve dikey farklılaştırma diğerlerine göre daha kısıtlıdır⁶⁶.

II. ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYONDA KATMA DEĞER VERGİSİNİN ROLÜ

“Entegrasyon” latince bir kelime olup birleştirme, bütünleşme ve uyum gibi anlamlarla ifade edilmektedir. Entegrasyon kelimesi birleştirme anlamında kullanılması 1620’li yıllara kadar dayanmaktadır. Siyasi, sosyal, askeri gibi birçok alanda bütünleşme süreci gerçekleştirilirken ekonomik entegrasyonun bu pay içerisinde etkisi büyüktür. Birçok bütünleşme hareketinin temelinde ekonomik entegrasyon vardır. Ekonomik entegrasyon; ülkeler arası ticari engellerin kaldırılması, ülkeler arası sermaye serbestliği sağlanması, ülkeler arası ekonomi uygulamalarının uyumlaştırılması veya birleştirilmesi şeklinde anamlandırılmaktadır. Tam bir entegrasyonun sağlanması için oluşturulan bölgede mal ve hizmet fiyatlarının aynı olması gerekmektedir⁶⁷. Fakat bu uluslar üstü ülkeler açısından pek mümkün değildir. Bu yüzden uluslar üstü anlaşmalar ile ülkeler arası bir birleşme, bütünleşme, uyumlaştırma amaçlı çalışmalar veyahut bu çerçevede anlaşmalar yapılmaktadır.

⁶⁵ Edizdoğan, Çelikkaya, a.g.e., ss.215-218.

⁶⁶ Öncel, a.g.m., s.236.

⁶⁷ Emin Ertürk, *Uluslararası İktisat*, 4.b., Kırıkkale: Yoro Basım Dağıtım, 2016, ss.161-165.

Bölgesel ya da birlik düzeni içinde ülkelerin taraflarınca oluşturdıkları anlaşmalar çerçevesinde ekonomik entegrasyonlar, Katma Değer Vergisi aşamasında da büyük bir rol oynamaktadır. Oluşturulan bölge veya birlik düzeni içinde dış ticaret sürecinin ihracat ve ithalat aşamasında mal veya hizmet faktörlerinin vergilemesi, giriş veya çıkışlarında vergilendirilmesi hususunda Katma Değer Vergisi'nin uyumlaştırılması ekonomik entegrasyon açısından oldukça önemli bir süreçtir.

A. ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYON KAVRAMI VE AŞAMALARI

1. Uluslararası Ekonomik Entegrasyon Kavramı

Piyasaların birleşmesi anlamını da ifade eden ekonomik entegrasyon kavramı, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin yanı sıra mal ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını engelleyecek durumların kaldırılmasını, ortak politikalar oluşturularak ortak mevzuatlarca ülkeler arası hareket edilebilmeyi hedeflemektedir⁶⁸.

Ekonomik entegrasyon birbirinden bağımsız olan devletleri ekonomik açıdan birbirleri ile anlaşma sağlayarak üretim, yatırım, teknolojik faaliyetler, dış ticaret gibi alanlarda ekonomik faaliyetleri arttırıcı etki yaratarak ülke içi ve birlik içerisinde refah ortamı oluşturmaktadırlar.

İkinci Dünya Savaşı sonrası ülkeler, yaşamış oldukları durumların etkisini hafifletmek adına ekonomilerini iyileştirmek istemişlerdir⁶⁹. 1960'lı yıllara gelindiğinde ise bu süreç hızlanmış, 1980 sonrası yaşanan küreselleşme ile ülkelerin rekabet şartlarının ağırlaşması sebebiyle ülkelerin aralarında sağladığı ekonomik entegrasyonlar, artan piyasa koşullarında uyumluluk sağlamayı başarmıştır⁷⁰.

⁶⁸ Neslihan Özeler,” Siyasal Entegrasyon ve Avrupa Birliği Sürecinde Egemenliğin Dönüşümü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C.7, S.27 (2016), s.797.

⁶⁹ Ümit Engin Tekin,” Ekonomik Entegrasyonların Uluslararası Ticarete Etkileri”, *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, C.4, S.5 (2017), s.1172.

⁷⁰ Ahmet İncekara, Globalleşme ve Bölgeselleşme Sürecinde NAFTA ve *Etkileri*, İTO Yayınları, Yayın No:1995-14, İstanbul, 1995'den Aktaran Fatma Bahar Şanlı, “Küreselleşme ve Ekonomik Entegrasyonlar”, *Fırat Üniversitesi Doğu Araştırmaları Dergisi*, C.2, S.3 (2004), s. 163.

Ekonomik entegrasyonun arka planında serbest ticaret ve iş bölümü fikirleri yer almaktadır. Ticaretin serbestleşmesi ülkelerin büyüme ve kalkınmalarında aktif bir rol oynamaktadır. İktisatçılar entegrasyon sürecinin ilerleyen aşamalarında mal ve hizmetlerin, emek, sermaye, doğal kaynak, girişimcilik gibi üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanması gerektiğini ve bunların gideceği bölgelere göre ayrıcalıksız kullanım alanının sağlanması gerektiğini ifade etmektedir. Ekonomik entegrasyon literatürde ulusal düzeyde bir ülkenin bölgeleri arasındaki farklılıkların giderilmesini ifade ettiği gibi, ülkelerin uluslararası düzeyde ekonomik birleşmesini de ifade etmektedir⁷¹. Bu çalışmada ekonomik entegrasyon ülkelerin uluslararası düzeyde ekonomik birleşmesi anlamında kullanılmaktadır.

Ekonomik entegrasyonlar, entegrasyona katılan ülke ekonomileri üzerinde birtakım etkiler yaratır. Bu etkiler uluslararası iktisat literatüründe statik ve dinamik etkiler olarak iki gruba ayrılarak ifade edilir: Statik etkiler, ekonomi ve teknoloji faktörlerinin değişmediği varsayımı ile üretim faktörlerinin tekrar dağılımından sağladığı etkileri kapsamaktadır. Statik etkiler iki şekilde incelenmektedir. İlki olan ticaret yaratıcı etki, entegrasyon sağlanan ülkede ortaklık sağladığı ülkeden daha uygun fiyat ile ithalat yapabildiğini, ikinci etki olan ticaret saptırıcı etki ise entegrasyon sağlanmayan ülkelere birlik üyesi bir ülke ile alış fiyatı daha yüksek ithalat yapması ile ortaya çıkmaktadır. Diğer bir etki olan dinamik etkiler ise; rekabetin artması, gelişen ekonomi ile yatırımların büyümesi, yatırımların artması ile ilişkili olmayan durumlara fayda göstermesi, kaynak dağılımında etkinlik ve döviz birikimi sağlamasıdır⁷².

Ekonomik entegrasyona örnek olarak 1834 yılında Alman eyaletleri Alman Gümrük Birliği bu konuda ilk çalışmalardan birisi olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Avrupa devletleri arasında benzer oluşumlar sağlanmıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrası GATT'ın imzalanması ve sonra isminin değişimi ile Dünya Ticaret Örgütü olarak faaliyet gösteren bu kuruluş da uluslararası ekonomik entegrasyonun en gevşek biçimini oluşturmuştur. Zaman içerisinde birçok ülke Kuzey

⁷¹ Mircan Yıldız, "Bütünleşme Biçimleri ve Avrupa Birliği", *Dış Ticaret Dengesi*, C.4, S.15 (1999), s.89.

⁷² Şanlı, a.g.m., s. 164.

Amerika, Avrupa ve Asya-Pasifik gibi bölgelerde ekonomik entegrasyonlar içinde yer alarak serbest ticaret hususunda bir birliktelik yakalamışlardır⁷³.

2. Uluslararası Ekonomik Entegrasyonun Aşamaları

Uluslararası ekonomik bütünleşme (entegrasyon) hareketleri için kullanılan kavramlar yıllar geçtikçe farklı tanımlamalarla aşamalar halinde ortaya konmuştur. Buna göre her iktisadi bütünleşme tipi, bir önceki tipe göre daha fazla ayrıcalık sağlamıştır. İktisadi bütünleşme tipleri: Tercihli Ticaret Antlaşması, Serbest Ticaret Bölgesi, Gümrük Birliği, Ortak Pazar, İktisadi Birlik ve Siyasi Birliktir. Bunlar şu şekilde açıklanabilir:

- Tercihli Ticaret Antlaşması: İktisadi bütünleşme hareketleri kapsamında en dar ekonomik entegrasyon çeşididir. Aralarında anlaşma sağlayan ülkelerin karşılıklı ya da tek taraflı anlaşmaya göre belirledikleri mal grupları üzerinden gümrük tarifelerinde indirim uygulamalarını kapsayan bir türdür⁷⁴. Ekonomik entegrasyon sürecinin ilk aşamasıdır.
- Serbest Ticaret Bölgesi: Bir diğer iktisadi bütünleşme tipi olan serbest ticaret bölgesinde, anlaşmalı ülkeler aralarındaki ticaret hacmini genişletmek ve kolaylaştırmak adına ticaret üzerindeki engelleri kaldırmaktadır. Fakat anlaşma olmayan ülkeler arasında ortak bir gümrük tarifesi oluşturulmamıştır⁷⁵. Anlaşmalı devletlerarası ticaret yapılmasında gümrük tarifeleri ve miktar kısıtlamaları kaldırılmıştır. Serbest Ticaret Bölgesi, ekonomik entegrasyon hareketinin ikinci aşamasıdır.
- Gümrük Birliği: Serbest ticaret bölgesinde geçerli olan durum gibi gümrük birliği içinde sadece mal piyasalarında entegrasyon sağlanmıştır ve birlikte olan ülkeler için kısıtlayıcı dış ticaret engelleri ve gümrük vergileri kaldırılmıştır. Fakat gümrük birliği tarifelerinin belirlenmesi uluslar üstü bir

⁷³Ahmet İncekara, Mesut Savrul, "Küreselleşme, Büyüme ve Ekonomik Entegrasyonlar: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, C.61, S.2, 2011, ss.11-12.

⁷⁴Erol İyiboçuk, *Uluslararası İktisat*, 3.b., Bursa: Ezgi Kitabevi, 1995, s.208'den aktaran Bahar Şanlı, "Ekonomik Entegrasyon Çerçevesinde Avrasya Birliğinin Olabilirliği", *İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.22, S.1 (2008), s.16.

⁷⁵Veysel Bozkurt, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Bursa: Alfa Yayınevi, 1997, s.32.

kuruma bırakılmıştır⁷⁶. Ekonomik entegrasyon kapsamında gümrük birliği anlaşmaları eş etkili mali yükümlülükler üzerinde önemli bir rol oynamaktadır⁷⁷. Gümrük Birliği, birbirleri ile aralarında anlaşma sağlayan ülkelerin kendi aralarında ticaret engellerinin kaldırılması amaçlı gümrük tarifelerini kaldırmaktadır. Gümrük Birliği sağlanması ile anlaşma dışındaki üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi belirlenmiştir ve belirli miktar kısıtlamaları kaldırılmıştır. Entegrasyon sürecinin üçüncü aşamasıdır.

- Ortak Pazar: İktisadi birleşme hareketlerinin dördüncü türü, ortak pazardır. Ortak pazarda, anlaşma sağlayan devletler arasında sadece mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı değil, üretim faktörlerinden emek ve sermayeyi içeren üretim faktörlerinin serbest dolaşım ilkesi benimsenmektedir⁷⁸. Ortak pazar ayrıca ilgili ülkelerin ekonomik politikalarını birbirine yakınlaştırmayı ve bazı durumlarda ortak politikalar belirlemesini de kapsamaktadır. Anlaşmaya taraf olmayan ülkelere karşı entegrasyon sağlayan ülkelerin ortak dış ticaret politikası gerçekleştirmesi söz konusudur. Ortak Pazar aşamasında, anlaşmaya taraf ülkeler arasında tüm mal ve hizmetlerin tamamen serbest dolaşımının sağlanması hedeflenmektedir.
- Ekonomik Birlik: Bu aşamada ekonomik ve sosyal politikaların birbirine harmonizasyonunu sağlamak ve birlik içerisinde olan ülkelerin ekonomilerini bütünleştirmek esas amaç olmaktadır. Endüstriyel ürünlerin serbest dolaşımını hedeflemektedir⁷⁹. İktisadi birlik aşamasında oluşturulmuş olan birlik içerisinde ekonomik ve mali politikalar belirlenmektedir. Birlik oluşturan ülkeler sadece serbest dolaşım ve faktör dolaşımlarını değil; vergi politikası, para ve maliye politikası gibi ulusal bir harmonizasyon sağlayacak politikalar üzerinde de bütünleşme sağlamaktadır. Ekonomik birlikte ekonomik politikalar arası bir uyum sağlanmaktadır. Anlaşmalı devletlerarası ortak bir para politikası uyumlaştırmaları gerçekleştirmektedir.

⁷⁶ Mircan Yıldız, "Bütünleşme Biçimleri ve Avrupa Birliği", s.90.

⁷⁷ Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği", *Akdeniz İİBF Dergisi*, S.10 (2005), s.50.

⁷⁸ Sema Yılmaz Genç, Ramazan Ekiz, "Bölgeler Arası Ekonomik Entegrasyon Uygulamalarına Eleştirel Bir Bakış", *International Congress of Management Economics and Policy Kongre Bildirisi*, İstanbul, 2016, s.504.

⁷⁹ Ali Rıza Sandalcılar, Seven Erdoğan, *Ekonomik Entegrasyonlar Avrupa Birliği ve Türkiye*, Bursa: Ekin Yayın Dağıtım, 2017, s.13.

- Siyasi Birlik: Son iktisadi bütünleşme hareketi olan siyasi birlik aşaması, birlik çerçevesine üye olan devletlerin ayrı ayrı devletler yerine egemenlik haklarının kısıtlanarak ortak bir hükümet politikası çerçevesinde birleştirilmesidir.

Tablo 1: Entegrasyonun Aşamaları

SİYASİ BİRLİK	Birlik sağlayan ülkelerin egemenlik haklarının kısıtlanması ve ortak hükümet politikası uygulanması
İKTİSADİ BİRLİK	Tüm gümrük tarifelerinin kaldırılması, ortak pazar oluşturulması, sermaye, emek ve işgücünün serbestçe dolaşımı, devletlerin maliye ve para politikalarında uyumlaştırma, ortak para birimi
ORTAK PAZAR	Ortak pazarda yer alan ülkeler arasında mal ve hizmetlerin ve emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin serbest dolaşımı önündeki fiziki, teknik ve mali engellerin kaldırılması ve rekabetin tesisi
GÜMRÜK BİRLİĞİ	Gümrük birliğini oluşturan ülkelerce gümrük tarifelerinin kaldırılması ve birlik dışı ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulanması
SERBEST TİCARET BÖLGESİ	Serbest ticaret bölgesini oluşturan ülkelerce gümrük tarifelerinin düşürülmesi ya da sıfırlanması
TERCİHLİ TİCARET ANLAŞMASI	Ülkelerin tek ya da karşılıklı anlaşmalar sağlayarak gümrük tarifelerinde indirimine gitmesi

KAYNAK: Jean-Paul Rodrigue, “Levels of Economic Integration”, The Geography of Transport Systems, 2017’den aktaran Mustafa Batuhan Tufaner, Hasan Boztoprak, İlyas Sözen, Ekonomik Entegrasyon Teorisi Çerçevesinde Türkiye için Avrupa Birliği’ne Bir Alternatif: Avrasya Gümrük Birliği, International Conference on Eurasian Economies 2017, Kırgızistan, 2017, s.272.

Ekonomik bütünleşmenin gerçekleşmesi için uluslar üstü siyasi birlik de sağlanmalıdır. Topluluk içerisinde siyasi birlik ile belirli haklar elde edilip ekonomik bütünleşme süreci daha sağlam temellere dayandırılmaktadır⁸⁰. Bütünleşme süreci üye ülkelerin üye olmayan ülkeler ile yaptıkları iktisadi ve mali politikalar için de bir ortaklık sağlamasına sebep olmuştur.

Tam ekonomik entegrasyondan bahsedebilmek için piyasalar üzerinde bir entegrasyon sağlanmalıdır. Bunun üzerine maliye, para ve sosyal politikaların uyumlaştırılmasından kaynaklı sadece mevzuatlarla değil, Dünya üzerinde ekonomik bütünleşme sağlayıcı kuruluşlar da uyumlaştırma hususunda bütünleştirici olacaklardır. Devletin kendi bağımsız çalışmalarının yanı sıra uluslar üzeri bir platform ile ekonomik bütünleşme sürecinde birlik olunacaktır. Bunun üzerine tek bir para sistemine geçilerek ülkelerin bireysel ekonomi politikaları yapmaları imkânsız hale gelecektir⁸¹.

⁸⁰ Veysel Bozkurt, a.g.e., ss.32-33.

⁸¹ Mircan Tokatlıoğlu, “Bütünleşme Biçimleri ve Avrupa Birliği”, a.g.m., s.5.

Özet olarak iktisadi bütünleşme hareketlerinin gelişimi, belirli aşamaların gerçekleştirilmesi ile mümkün olmaktadır. Tercihli Ticaret Antlaşması, belirli mal grupları için antlaşmalara bağlı olan ülkelerin ticaret ilişkileri için yapılmış en dar kapsamlı bir aşamadır. İlerleyen aşamalarda antlaşmaya taraf ülkeler arası gümrük tarifeleri, miktar kısıtlamaları ve kotaların kaldırılması yönünde kolaylıklar getirilmiştir. Antlaşmaya bağlı ülkeler ise antlaşma dışındaki ülkeler içinde özel tarifeler uygulamışlardır. Birlik içerisinde makro çerçevede iktisadi birlik ve mali politikaların vergi uyumlaştırılması gibi amaçları içermektedir. Son aşama olarak kabul gören en gelişmiş olan iktisadi bütünleşme aşaması siyasi birlik aşamasıdır. Bu aşamada iktisadi ve mali uyumlaştırma politikaları haricinde bir ülke gibi hareket etme amacı vardır⁸². Fakat bu durum ülkelerin egemenlik haklarını kısıtlayıcı bir pozisyon yaratmaktadır.

3. Uluslararası Ekonomik Entegrasyonun Nedenleri

Ülkelerin ekonomik entegrasyon uygulamasına gitmelerinin birçok nedeni vardır. Bu nedenlerin ülkelerin ekonomik entegrasyon içinde sağladıkları faydalarla yakın ilişkisi vardır. Dolayısıyla entegrasyona gitme nedenlerini şu şekilde açıklamak mümkündür:

- Ekonomik entegrasyonun etkileri, ticari ve endüstriyel alanda, ülkelerin kendi içinde ve uluslar üstü alanda gelişmesi açısından ülkeler arası kalkınmada aktif bir rol oynamaktadır. Böylelikle ülkelerin iktisadi açıdan kendilerinin ulaşamadığı optimal kaynak dağılımının gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır. Birliğe üye ülkelerin benzer vergi tarifeleri uygulamaları, birlikte üye olmayan ülkelere benzer veya aynı iktisadi uygulamalarda bulunmaları pazar alanında daha büyük bir başarı sağlayacaktır. Birlik gücü ile piyasa içerisinde tek alıcı veyahut tek satıcı durumunda olarak Dünya ülkeleri arasında etkin bir konumda olmasına fırsat sağlayacaktır⁸³. Bu durum

⁸²Cihan Dura, Hayriye Atık, *Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2000, ss.6-7.

⁸³ Emin Ertürk, *Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye'nin içinde Bulunduğu Entegrasyonlar*, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1993, ss.179-182.

ekonomik entegrasyonu gerçekleştiren ülkeler açısından büyük bir avantaj olacaktır.

- Birbirine sınır olan ülkelerin kendi aralarında ekonomik entegrasyon ile barış ortamı oluşturmaları söz konusudur. Komşu ülkeler siyasi olaylar gibi çeşitli sebeplerle anlaşmazlıklar yaşama durumlarında ekonomik bütünleşme sayesinde güçlerini birleştirerek çıkarlarını koruyabilmektedirler. Birlik içerisinde fiyatlarda oluşabilecek değişikliklerden yararlanabilmektedirler⁸⁴.
- Entegrasyonun uluslararası nitelikte olması her ülkenin kendi ulusal ekonomisini sağlamasından daha etkili olacaktır. Bütünleşmenin uluslararası oluşu ülkeler açısından serbest pazar ve rekabet gücünü artıracaktır⁸⁵. Ülkelerin uluslararası alanda ekonomik birlik oluşturmaları kendi ekonomileri açısından hem daha çok tercih edilecek ve piyasa sürecinde bölgesel dengesizliklerin giderilmesi ile birlikte daha etkili bir güven ortamı oluşacaktır. Ortaya çıkan güven durumu yatırımları artırarak ülkelerin kalkınmasını ve birliğin gücünü artıracaktır.
- Ekonomik entegrasyon sürecine katılan devletlerin, bölgelerin birlikte hareket ederek bazı mevzuatlarını ve çeşitli politikalarını birbirleri ile uyumlaştırması veya yaklaştırması söz konusudur. Bu politik ve hukuki uyumlaştırma evresi ülkelerin ilişkileri açısından oldukça önemli olmaktadır⁸⁶. Ülkeler, yapılan anlaşmalarla ekonomik ve siyasi egemenliklerini kısıtlamaları karşılığında kendi refahını arttırıcı şekilde bu süreçten fayda sağlamaktadır⁸⁷.
- Entegrasyonun sağlanmasıyla ülkelerin verimlilik ve üretim kapasitelerinin artması ve bunun ülke ekonomilerinin kalkınmasına olumlu etkide bulunması ve sonuçta toplumsal refahta artış yaşanması da ülkeleri bir ekonomik entegrasyon içinde yer almaya yönelten önemli bir neden olmaktadır.

⁸⁴ Büşra Engin Öztürk, *Uluslararası Ekonomik Entegrasyonlar ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar*, Bursa: Ekin Yayın Dağıtım, 2016, s.4.

⁸⁵ Erol Manisalı, *Uluslararası Ekonomi Gümrük Birlikleri ve Dinamik Entegrasyon Teorisi*, İstanbul: Sermet Matbaası, 1971, s.112.

⁸⁶ Tuğrul Arat, *Türkiye 'de AT Mevzuatına Uyum Çalışmaları*, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Avrupa Birliği El Kitabı, 1995, ss.163-232.

⁸⁷ Fatma Bahar Şanlı, "Küreselleşme ve Ekonomik Entegrasyonlar", *Fırat Üniversitesi Doğu Araştırmaları Dergisi*, C.2, S.3 (2004), s.163.

B. ULUSLARARASI EKONOMİK ENTEGRASYON SÜRECİNDE MAL VE HİZMET HAREKETLERİNİN SERBESTLEŞTİRİLMESİ VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN ROLÜ

Bu başlıkta uluslararası ekonomik entegrasyon sürecinde mal ve hizmetlerin niçin ve nasıl serbestleşmesi gerektiği incelenecektir. Ayrıca ekonomik bütünleşme gerçekleştiren ülkelerde katma değer vergisinin öneminden bahsedilecektir.

1. Üye Ülkeler Arası Mal ve Hizmet Hareketlerinin Serbestleştirilmesi

Ticaret hacminin genişlemesi, mal ve hizmet sektöründe faktör çeşitliliğinin artması, piyasaların genişlemesi, üretim faktörleri hareketlerinin serbestleşmesi, teknolojinin ilerlemesi ve küreselleşmenin etkisi gibi daha birçok unsur devletlerin ekonomik açıdan daha ileri boyuta geçme sürecini önemli derecede arttırmıştır. Uluslararası ekonomik entegrasyonun gerçekleşmesi mal ve hizmet hareketlerinin de serbestleşmesini beraberinde getirmiştir. Ekonomik alanda ulusal, bölgesel, uluslararası serbest dolaşımın sağlanması ve dış ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, vergi uyumlaştırılması gerekliliği gibi amaçların artmasının sebebiyet verdiği durumun önemli bir sonucu olan ülkelerarası iş birlikleri önem kazanmıştır. Mal ve hizmet hareketlerinin daha çok artmasını getiren bu yapılaşma ekonomik entegrasyonlara ihtiyacı daha da arttırmış ve ülkeler arası uyum ve birleşme hareketlerini önemli hale getirmiştir.

Uyum sağlayan ülkelerin mal ve hizmet hareketlerini serbestleştirme adına ekonomik entegrasyon sürecinde başarılı olmak için belirli kriterlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu kriterler şu şekildedir⁸⁸:

- Entegrasyon sağlayan ülkelerin ekonomik kalkınmaları birbirine benzer olursa üretim piyasası ve kaynağa ulaşması daha kolay olacaktır.
- Ülkelerin altyapı durumu farklılıklar göstermektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ise altyapı durumu birbirinden çok farklıdır. Altyapı için gerekli olan telekomünikasyon hizmetleri, kara, deniz, ray ve hava bağlantıları gibi

⁸⁸ Emin Ertürk, *a.g.e.*, ss. 83-89.

ulaşım araçları ülkelerin mal ve hizmet hareketlerinin sağlanmasında oldukça önemlidir. Gelişmiş lkeler arası entegrasyon bu sebeplerden kaynaklı daha kolay olacaktır. Gelişmekte olan ülkelerde ise; entegrasyon sağlayan ülkeler bu duruma çözüm üretmelidirler.

- Entegrasyon içindeki ülkelerin demeler dengesi ve döviz kurları mal ve hizmet hareketlerinin kolaylaştırılması açısından rekabet şartlarına uygun olmalıdır.
- Mal ve hizmetlerin serbestleştirilmesi için ekonomik bütünleşme oluşturan bölge ya da birlik gücü, ekonomik politikalar hakkında uyumlaştırma sağlayacaktır. Ekonomik entegrasyona bağlı ülkeler, mal ve hizmet alışverişi yapacağı üçüncü ülkeler ile uyumlaştırma çerçevesinde hareket edebilecektir.
- Ekonomik entegrasyonda mal ve hizmetlerin serbestleşmesi ile birlikte bu durum uzun vadede bölgesel yatırımları destekleyecektir.
- Mal ve hizmetlerin entegrasyona bağlı ülkeler içerisinde serbestleşmesiyle, ithalat ve ihracat politikalarının uyumluluğundan kaynaklı ülkelerin vergi oranlarında bir düşme gözlenebilir.
- Ekonomik entegrasyon, mal ve hizmetlerin serbestleşmesi ile ticaret yaratıcı ya da ticaret saptırıcı etkiler ortaya çıkarabilir. Daha uygun maliyet ile satış yapan entegrasyon ülkesi tercih edilip, ülke içerisinde yüksek fiyatlı satış yapan endüstri grupları tercih edilmeyebilir.

Ekonomik entegrasyonlara katılım sağlayan ülkeler, mal ve hizmetlerin serbestleşmesi ile para ve maliye politikalarını da birbirleri ile uyumlaştırma sürecine gireceklerdir⁸⁹. Bu gibi sebepler uluslararası ekonomik entegrasyonda yaşanan mal ve hizmet hareketlerinin serbestleşmesinde olumsuz yanları ortaya çıkarabileceği gibi daha büyük koşullarda olumlu yanları ile ülkelerin birlik içerinde refah düzeylerinin artmasında büyük bir etki gösterecektir.

⁸⁹ Mircan Yıldız, “Avrupa’nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü”, 17. *Maliye Sempozyumu* ed. Ahmet Kırman, Muğla: Fethiye, 2002, s. 32.

2. Üye Ülkeler Arası Mal ve Hizmet Hareketlerinin Serbestleştirilmesinde Katma Değer Vergisinin Rolü ve Uyumlaştırılması

Ekonomik bütünleşmenin sağlanması için vergi sistemleri içerisinde bir uyumluluk gerekmektedir. Üye devletlerin birebir vergi sistemi uyumlaştırılması güç olacağı için zaman içerisinde entegrasyonun amaçlarına hizmet eden bazı vergilerin matrah ve oran bakımından uyumlaştırılmasını kademeli olarak gerçekleştirmek gerekli görülmektedir⁹⁰. Vergi uyumlaştırması sadece ekonomik entegrasyonun sağlanması için değil, dünyada artan küreselleşme eğilimi nedeniyle de önemli hale gelmiştir. Bu sebeple dolaylı vergiler içerisinde mal ve hizmet hareketlerinin serbestleştirilmesi bakımından ekonomik etkinliği en yüksek vergilerden biri katma değer vergisidir.

Katma Değer vergisi, harcamalardan alınan bir vergi türü olmakla birlikte aynı zamanda mal ve hizmetler üzerinden alınan bir vergidir⁹¹. Ülkelerin aralarında sağladığı ekonomik bütünleşmeler, ülkelerin kazançları için sağlamış olduğu vergiler üzerinde önemli bir rol oynamaktadır. Ortak çıkarları korumak amacı ile yapılan bu çalışmalarda mal veya hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi önemli bir değer taşımaktadır.

Oluşan mal ve hizmet hareketlerinde ekonomik entegrasyonların sağlanmasıyla vergi oranlarının uyumluluğu ile ülkeler, ekonomik uyum sağlayarak iş birliklerini önemli düzeyde arttırmış ve birbirlerine bağımlı hale gelmişlerdir. Ekonomik entegrasyonun sağlanmasında en önemli araç olan katma değer vergisinin uluslar üstü alanda bölgesel ya da oluşturulan birlik arası malların serbest dolaşımı, ekonomik ve parasal bütünlüğün sağlanması, ülkelerin vergi politikalarını aynı ya da benzer oranda tarife oluşturmalarına bunların ötesinde siyasi otorite açısından uyum sağlaması gibi birçok alanda uyumluluğu da birlikte getirmiştir.

Tablo 1 entegrasyon aşamalarına göre tercihli ticaret anlaşmasından başlayan karşılıklı ya da tek taraflı anlaşmalar ile gümrük tarifelerinde indirimle gidilmesi ve akabindeki diğer entegrasyon aşamaları ile devam eden serbest ticaret bölgesi, gümrük

⁹⁰ Baki Yegen, "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması", *Fiscaoeconomia*, C.5, S.3 (2021), s.1103.

⁹¹ Coşkun Can Aktan, *Vergi Cilt- 1*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.77.

birliği, ortak pazar, iktisadi birlik ve ülkelerin egemenlik hakkının kısıtlanması ile hükümet ortak politikalarının oluşturulmasını kapsayan siyasi birlikten oluşan entegrasyon aşamalarında vergi uyumlaştırılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumlaştırılmasında da başarılı bir entegrasyon aşamalarının gerçekleşmesi için katma değer vergisi uyumlaştırılmalıdır.

Gümrük birliği entegrasyonunu gerçekleştiren ülkeler gümrük tarifelerinin kaldırılması veya ortak bir gümrük tarife uygulaması gerçekleştirdiği için vergi mevzuatlarının da birbirine uyumlaştırılması gerekliliğinden katma değer vergisinin uyumlaştırılması önemlidir.

Entegrasyon aşamalarından biri olan ortak pazarda mal, hizmet ve sermaye gibi unsurların serbest dolaşımının sağlanması ve ortak pazarın etkin bir şekilde devamlığı için KDV'nin uyumlaştırılmasına öncelik verilmiřtir⁹². Ekonomik bütünleşmenin ortak pazar aşamasında mal ve hizmetlerin ye ülkeler arasında serbest dolaşımının sağlanması için, vergi sürecinde “varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin” geçerliliği sađlanmalıdır⁹³.

Bunun gibi ekonomik bütünleşmenin ileriki süreçlerinde de verginin doğduğu ülkede mi ya da çıkış ülkesinde mi alınacağı, katma değer vergisinin konusunun ne olacağı, uyumlaştırmanın nasıl olacağı gibi sorulara ikinci bölümde Avrupa Birliği rneği üzerinden cevap bulunmaya çalışılacaktır.

⁹² Yegen, a.g.m, s.1102.

⁹³ Nicholas Moussis, *Avrupa Birliği Politikalarına Giriş Rehberi*, ev. Ahmet Fethi, İstanbul: Mega Yayınları, 2004, 284.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ VE UYUMLAŞTIRILMASI

Avrupa Birliği üye ülkeleri, tam bir ekonomik bütünleşme sürecine geçiş için çalışmalarını yürütmektedirler. Günümüzde bölgesel ya da ülkeler arası en başarılı ekonomik entegrasyon sürecini gerçekleştiren Avrupa Birliği olmuştur. Bu bölümde Avrupa Birliği'nin vergiye yaklaşımı ve vergi uyumu hakkında teorik bilgilere yer verilecektir. Vergi uyumlaştırılması kapsamında gerçekleşen düzenlemeler ve dolaylı-dolaysız vergilerin uyumlaştırılması aktarılacaktır. Avrupa Birliği ülkelerinin KDV, uyumlaştırılması ve uyumlaştırmada sağlanan gelişmeler irdelenecektir. Avrupa Birliği KDV'sinin uyumlaştırılmasında güncel meseleler aktarılırken son yıllarda KDV uyumu hakkındaki düzenlemeler incelenecektir.

I. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN VERGİYE YAKLAŞIMI VE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI

Vergi uyumlaştırılması, belirli kurallar oluşturarak ortak hedef ya da amaçlar doğrultusunda üye ülkelerin vergi sistemlerini birbirine yakınlaştırmayı ifade etmektedir. Bu yakınlaştırma, ilgili ülkelerde uyumlaştırma kapsamına giren vergi türlerinin hem matrah hem oran bakımından birbirine yakınsaması ya da aynı olmasının sağlanmasıdır⁹⁴. Avrupa Birliği içerisinde yaşanan bütünleşme faaliyetlerinin başlaması ve devam eden sürecinde Dünya'da yaşanan değişim ve gelişmeleri takip eden birlik, vergi uyumlaştırması sürecini de gerçekleştirmiştir⁹⁵.

Devletler gerçek ve tüzel kişiliklerden zorunlu şekilde almış olduğu vergileri tahsil etmektedir. Bununla birlikte ülkelerin vergi sistemleri ve tahsil süreçleri de birbirinden farklı olabilmektedir. Bu farklılığın sebepleri; ülkelerin içlerinde

⁹⁴ Yalçın Alganer, Güneş Yılmaz, "Avrupa Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları", *İstanbul Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.28, S.1, (2010), s.138.

⁹⁵ Mircan Yıldız Tokathoğlu, *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2004, s.88.

bulundukları ekonomik, siyasi ve sosyal yapıların etkiledikleri mevzuatların farklılığı olabilmektedir. Bu sebeple Avrupa Birliği'nde var olan ülkeler, farklılıklarını gidermek adına ortak pazar anlayışı ile ekonomik entegrasyon sağlamışlardır⁹⁶. Devletin, içinde yaşadığı vatandaşların üzerinde egemenlik hakkı bulunmaktadır. Egemenlik hakkını kullandığı alanlardan birisi de vergilendirme yetkisidir. Bu yetki ile devlet, vergi alma durumunda hukuki ve fiili gücünü uygulamaktadır. Bu hakkın kullanımını devletler anayasalarında belirtmektedir⁹⁷. KDV'nin tam olarak uyumlaştırılmamasının sebebi ise ülkelerin vergi sistemlerinden doğan egemenlik haklarına dayanmaktadır.

Bu farklılıkların giderilmesi bütün birliğin yalnızca bir vergi politikasını uygulaması değil, sağlanan vergi politikalarının bütünleşme sürecinde uyumlaştırmayı amaçlamaktadır. Bu amaçla vergi uyumlaştırılması malların serbest dolaşımı ve haksız rekabeti önlenmesi adına önemli bir yaklaşımdır. Avrupa Birliği tüm üye ülkelerinin ekonomik ve sosyolojik yapısını aynı şekle getirme amacı taşımamaktadır. Üye ülkeler, yaşadıkları bölgesel farklılıkları kabul etmektedir⁹⁸.

Avrupa Birliği'ni entegrasyon sürecine götüren durum ekonomik ve hukukidir. Ekonomik açıdan ele alındığında ekonomik entegrasyonun sebebi ulusal fayda sağlamak ve ortak çıkar hedeflerini en üst seviyeye getirmektir. Bu durum ise ekonomik bütünleşme sürecini hızlandırmıştır. Hukuki olarak ise Avrupa Kömür Çelik Topluluğu olarak ortaya çıkan ve devamında Avrupa Birliği adı altında ortaya çıkan birlik, 1951 yılında imzalanan Paris Anlaşması ve sonrasında Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun 1957 yılında imzalamış olduğu Roma Anlaşması ile esas unsurları belirlenmiştir. Devamında daha birçok anlaşma sağlanarak günümüz Avrupa Birliği vergi uyumlaştırması hususunda ilerleme kaydedilmiştir⁹⁹. Birlik ülkelerin zamanla artması ve Avrupa Birliği içerisinde tek pazar hedefinin güçlenmesi vergi uyumlaştırılması gerekliliğini arttırmıştır.

⁹⁶ Yegen, a.g.m., ss.1102-1103.

⁹⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, b.10, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, ss.84.85.

⁹⁸ Süleyman Bakkal, Salim Aslanlar, "Avrupa Birliği Dolaysız Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu", *1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi*, Kosova, 2009, s. 551-552.

⁹⁹ Hasan Oral, "Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.56 (2005), ss.262-263.

Roma Anlaşması'nda yer alan 95. ve 96. maddelerin varlığı Avrupa Birliği içerisinde bir imtiyaz sağlamıştır. Fakat birlik içerisinde vergi uyumlaştırması için gerekli koşullar yoktur. 1987 tarihinde Avrupa Tek Senedi ile Roma Anlaşması'nın 99. Maddesi vergi kanunlarının uyumlaştırılmasının sağlanması hususunda değişikliğe sebep olmuştur. Daha sonraki süreçte ise topluluğun sağladığı oybirliği ile uyumlaştırma hakkında gereken düzenlemeler kabul edilmiştir¹⁰⁰.

A. AB'DE VERGİYE YAKLAŞIM VE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ HUKUKİ TEMELLERİ

Avrupa Birliği içerisinde genel bir vergi sistemi bulunmamaktadır. Fakat üye devletlerin ortak pazar sağlaması adına ekonomik yönden üye ülkelere katkı sağlayıcı bir düzen olması gerekmektedir¹⁰¹. Tek pazar anlayışının gerçekleşmesi ve mal ve hizmet hareketliliğinin sağlanması için önce gümrük birliği ardından ortak Pazar oluşturulmuştur. Ekonomik bütünleşme için Avrupa Birliği'nde vergi politikaları oldukça önemlidir¹⁰².

Avrupa Birliği'nin vergiye yönelik yaklaşımında verginin yapısı, doğrudan ve dolaylı vergiler üzerinden incelenmektedir. Burada doğrudan vergilerin yakınlaştırılmasının, dolaylı vergilerin ise uyumlaştırılması hususuna gidilmiştir. Doğrudan vergileme kısmında kurumlar vergisi ve gelir vergisi yer alırken dolaylı vergiler kısmında katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde Avrupa Birliği'nde uyumlaştırma içine girilmiştir¹⁰³. Avrupa Birliği üye ülkeler arasında dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ortak pazar çerçevesinde malların serbestçe dolaşımını sağlamaktadır. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemeyi önleyici düzenlemeler sağlanmıştır. Dolaylı vergilendirme bakımından ise üye ülkeler arası haksız rekabeti önleyici oranlar ve vergi sistemi ile uygun refah ortamı sunmaktadır¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, b. 8, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2005, s.422.

¹⁰¹ İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Temel Politika Alanları Vergilendirme Politikası*, https://www.ikv.org.tr/icerik_print.asp?id=251 (01.02.2023)

¹⁰² Kıraç, İlhan, a.g.m., ss.194-196.

¹⁰³ Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Fasıl 16- Vergilendirme*, 2022. https://www.ab.gov.tr/fasil-16-vergilendirme_81.html (01.02.2023)

¹⁰⁴ EUX- Lex, Summaries of EU Legislation, Taxation, https://eur-lex.europa.eu/content/summaries/summary-21-expanded-content.html#arrow_2101 (01.02.2023)

Avrupa Birliği lkelerinin ekonomik hareketliğinde vergi oranları farklılığı, farklı isimlerle vergi alınması gibi vergi politikalarındaki farklılıklar topluluk içerisinde bozulmalara yol açabilmektedir. Bu sebeple birlik içerisinde ye ülkelerin birlikte uyumluluk ile hareket edebilmeleri adına ortak politikalar oluşturulması önemlidir. Fakat tam bir ortak politika oluşturulması, Avrupa Birliği lkelerinin egemenlik haklarını zedeleyici bir durum yaratacağından vergi sistemleri içerisinde oluşan farklılıkların giderilmesi gereği ön planda deđerlendirilmiřtir¹⁰⁵.

Avrupa Birliği'nde ortak pazar hedeflerinin gerçekleşmesi ve Birlik lkeleri arası rekabetin sağlanması için uyumlaştırma bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu zorunluluk ülkelerin mutlak egemenlik haklarına engel teşkil edecek düzeyde değerdir. Sadece ortak amaç ve hedefler içindir. Bu nedenle vergi uyumlaştırması, Birlik lkelerinin mali rejimlerinin ahenkleştirilmesi için ortak hareket etmelerini gerekli kılmaktadır. Avrupa Birliği'nin ortak pazar hedefi için, ticari alanda serbest dolaşımı engelleyici unsurların kaldırılması ve ekonomik büyümenin hızlanması hedeflenmiştir. Ortak pazar hedefinde malların, kişilerin, sermayenin, üretim faktörleri gibi unsurların serbestçe hareketi ve bunlara konu olan engellerin kaldırılmasını amaçlanmıştır. Vergi uyumlaştırılması ise bu oluşan engellerin değerimini, düzenlenmesini veya kaldırılması şeklinde çalışmalar yapılmasını sağlamaktadır. Mali gücün yeterli kullanılması için vergi uyumlaştırılmasında tarafsızlık sağlanması önemli bir husustur. Avrupa Birliği btcesinin öz kaynağını oluşturan vergilerin adil bir ortamda toplanabilmesi için vergi uyumlaştırılması nemlidir¹⁰⁶.

Avrupa Birliği'nin vergiye yönelik yaklaşımı içerisinde vergi uyumlaştırılmasının önemi oldukça büyüktür. Birliğin oluşumunun sağlanması ve gelecek vadede ortak hedeflerin gerçekleştirilmesi adına ekonomik politikaların yakınladıştırılması için vergi uyumlaştırılması gerekmektedir. 1957 tarihli Roma Anlaşması ile ortaya çıkan ve 1993 tarihli Maastricht Anlaşması'nın varlığı ile geliştirilen birlik içerisinde ortak politikalar belirlenmiştir. Avrupa Birliği, ortak pazarın oluşturulması için ye olan ülkeler ile entegrasyonun da sağlandığı bir süreç içerisine girmişlerdir. Yaşanılan ekonomik ve siyasal ortaklık içerisinde ye olan lke

¹⁰⁵ Rıdvan Karlık, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 5.b., İstanbül: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998, ss.295-296.

¹⁰⁶ Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye 2*, 8.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2020, ss. 50-51.

vatandaşlarının refahının uyumluluğu açısından ortak politikaların benimsenmesi ve uygulanması oldukça önemlidir. Ekonomik bütünleşmenin sağlanması ile daha uyumlu bir vergi politikası hedeflenmiştir¹⁰⁷.

Avrupa Birliği'nde üye ülkelerin vergi sistemlerindeki değişiklik ve yenilikler küreselleşme ve dijitalleşmenin getirdikleri ile yeni bir süreç kazanmıştır. Bunlara bağlı nedenlerle vergi rekabeti durumu ortaya çıkmıştır. Bunun için vergi politikasında uyum sağlanması oldukça önemli bir husus olmuştur. Avrupa Birliği, vergi alanında ülkelerin yaşadığı sorunlar hakkında çözüm üretmişlerdir. Özellikle ekonomi içerisinde parasal ve ekonomik birlik için çalışmalar yürütmüştür. Bu çalışmaların içeriğinde; üye devletlerin vergi sistemlerini yenileme, birlik içerisinde uyumluluk, vergi tabanının genişlemesini sağlamak, vergi yükünün emek faktöründen diğer faktörlere aktarmak ve gelir ve kurumlar vergisi kapsamında vergi uyumunu geliştirmek gibi koşullar yer almaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının Avrupa Birliği'ne üye olan ülkeler arasında en az seviyeye getirmesi için de çalışmalar yapılmaktadır.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılmasının hukuki bir temeli olduğunu belirtmek gerekir. Bu hukuki temel birincil ve ikincil hukuk kaynaklarına dayanmaktadır. Birincil kaynaklar, temel hukuksal metinlerin yer aldığı anlaşmalar ve sözleşmelerdir. Birincil kaynaklarda Avrupa Birliği'nin kuruluş, işleyiş, politika ve hedefleri yer almaktadır. Roma Anlaşması, Maastricht Anlaşması, Amsterdam Anlaşması, Nice Antlaşması ve Lizbon Antlaşması birincil kaynaklardır. 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması, Avrupa Topluluğu'nu Kuran Antlaşma'nın, yani kısaca Roma Antlaşması denen antlaşmanın adını "Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma" olarak değiştirmiştir¹⁰⁸. İkincil kaynaklar ise Avrupa Birliği'nin kurucu anlaşmalarına göre hazırlanıp yürürlüğe konulan hukuki metinleri kapsamaktadır. İkincil kaynaklar tüzükler, direktifler, Avrupa Birliği kurumları veya Avrupa Birliği mahkemelerinin aldığı kararlar ve Avrupa Birliği'nin yayınladığı yönergelerdir¹⁰⁹. Roma Anlaşması'nın 249. Maddesinde yer alan

¹⁰⁷ Selda Kıraç, "Buket İlhan, "Avrupa Birliği Süreci ve Ortak Politikalar", *Milli Eğitim Dergisi*, C.40, S.188 (2010) ss.194-196.

¹⁰⁸ T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, *Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma*, Ankara, 2011.

¹⁰⁹ Saraçoğlu, a.g.e., ss.1-2.

düzenlemeye göre Avrupa Birliği Konsey ve Komisyon’u Avrupa Parlamentosu ile fonksiyonlarını yerine getirmesi adına direktifler yayımlayabilmektedir. Düzenleme ve kararlar sağlayıp tavsiye ve görüş önerisinde bulunabilmektedirler¹¹⁰. Bunların dışında ayrıca yapılan uluslar üstü anlaşmalar ve alınan yargı kararları da bir kaynak niteliği taşımaktadır¹¹¹. 1991 yılında Avrupa Topluluğu ülkeleri arasında ortak pazardan sonra ekonomik ve parasal birliğin sağlanması için Maastricht Anlaşması imzalanmıştır.¹¹²

Avrupa Birliği’nde vergi uyumlaştırılmasının hukuki temelleri, Roma Anlaşması’nın vergiyle ilgili hükümleri 95. ve 100. maddeler arasında belirtilmektedir. Bu maddeler şu şekildedir¹¹³:

- 95. maddeye göre üye ülkelerin oluşturduğu vergi oranlarından üye ülkelere ithal ettiği ürünlerde oran farklılaştırılması yapılamaz.
- 96. maddeye göre ihraç edilen ürünler hakkında üye ülkelerin içerisinde farklı miktarlarda vergi iadesi yapılamamaktadır.
- 97. maddeye göre 95. maddenin geçerliliği koruyarak birliğe üye ülkeler arasında vergi iadeleri kapsamında ortalama bir vergi oranı belirleyebilirler.
- 98. maddeye göre dolaylı vergiler dışındaki zorunluluklar için tasarlanan hazırlıklar için Komisyon önerisi ile Konsey’de nitelikli çoğunluk sağlanmadıkça birlik içerisindeki üye ülkelerin ihracatına yönelik indirim, iade sağlanamaz.
- 99. maddeye göre dolaylı vergiler hakkında vergi uyumlaştırılmasına gidilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- 100. maddeye göre üye ülkelerin vergi uyumlaştırması hakkında direktifler çıkarılması hükmü yer almaktadır.

¹¹⁰ Treaty Establishing the European Community (Nice Consolidated Version) - Part Five: Institutions of the Community - Title I: Provisions Governing the Institutions - Chapter 2: Provisions Common to Several Institutions - Article 249 - Article 189 - EC Treaty (Maastricht consolidated version) - Article 189 - EEC Treaty, 12002E249 - EU- EUR- Lex <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12002E249&from=SV> (17.01.2023)

¹¹¹ Saraçoğlu, a.g.e., s.4.

¹¹² Dura, Atik, a.g.e., s.45.

¹¹³ İktisadi Kalkınma Vakfı, ”Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma Avrupa Topluluklarına İlişkin Temel Bilgiler”, *Cilt 1: Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar*, ss. 165-166. <https://www.ikv.org.tr/images/files/A2-tr.pdf> (21.04.2022)

Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma'nın vergi hükümlerinin 113. maddesine göre Avrupa Konseyi, ortak pazarın sağlanması ve rekabet şartlarının devamlılığı için dolaylı vergiler hususundaki mevzuatına göre oy birliği sağlayarak vergi uyumlaştırılmasını gerçekleştirmektedir. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ise, aynı antlaşmanın 114. maddesi¹¹⁴ esas alınarak yapılmaktadır. Buna göre Avrupa Konseyinde oybirliği ile alınacak kararla ortak pazarın sağlıklı işlemesine doğrudan etki edecek ulusal mevzuatın yakınlaştırılması öngörülmektedir¹¹⁵.

B. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI İLE İLGİLİ GELİŞMELER

Avrupa Birliği'nde vergi politikaların hedefi, birlik içerisinde yer alan ülkelerin benzer ya da aynı koşulları kapsayacak ekonomik düzeyin gerçekleşmesine katkı sunmaktır. Bu sebeple vergi politikalarının uyumlaştırılması hususunda başarı sağlanması oldukça önemli bir meseledir¹¹⁶. Avrupa Birliği içerisinde bulundurduğu 27 üye ülkesi vergi uyumlaştırılması için vergilerin tanımı, matrah ve oranlar gibi hususlar hakkında birliğin vermiş olduğu kararlar çerçevesinde uyum sağlamaktadır¹¹⁷.

Vergiler, doğrudan ve dolaylı vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Vergilerin dolaylı ya da dolaysız vergi olmasındaki en büyük ölçüt üzerine vergi borcu düşen kişilerin üzerine kalması ya da vergiyi farklı kitlelere yansıtırıyor olabilmesiyle ilgilidir. Dolaylı vergiler genel itibari ile harcama vergileri kategorisinde yer almaktadır¹¹⁸. Doğrudan (dolaysız) vergiler kapsamına gelir vergileri ve servet vergileri girmektedir¹¹⁹.

¹¹⁴ T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, *Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma*, Ankara, 2011, s.43.

¹¹⁵ Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar, Vergilendirme*, 6.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.92.

¹¹⁶ Habib Yıldız, "Avrupa Birliği'nde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması ", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.20, S. 2 (2011), s. 125.

¹¹⁷ Yıldız, "Avrupa'nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü", s.49.

¹¹⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.126.

¹¹⁹ European Commission, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2019, s.18.

1. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler, harcamalar üzerinden alınmaktadır. Gelir ve servetin harcanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Dolaylı vergiler, mal veya hizmetin bir kişiden bir başka kişiye satışı şeklinde gerçekleşmektedir¹²⁰. Katma değer vergisi, özel tüketim vergileri, dış alımdan alınan vergiler, enerji ve çevreden alınan (ulaşım, kirlilik, vb.) vergileri içermektedir¹²¹. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ihtiyaç vardır. Çünkü vergiler, ekonomi içerisinde birçok etki yaratmaktadır. Birlik açısından bu durum, vergi uyumlaştırılması açısından sürekli güncel bir konu olmuştur¹²². Üye ülkeler içerisinde etkin bir vergi sistemi oluşturmak ve süreklilik sağlanması adına ortak pazar hedefi ve ticari engellerin kaldırılması dolaylı vergiler için vergi uyumlaştırılmasına ihtiyacı arttırmıştır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun amacı ekonomi ve mali uyumlaştırma sağlayarak topluluk içerisinde mal ve hizmetlerin, kişilerin, sermaye gibi faktörlerin serbestçe dolaşabileceği bir ortam yaratmaktır. Böylelikle bir ortak pazar alanı sağlanmış olacaktır. Bu amaç için ilk olarak ticarete etki eden vergiler üzerinde anlaşmaya gidilmiştir. Bu vergiler ise dolaylı vergileri içeren vergiler olmuştur¹²³. Dolaylı vergilerde uyumlaştırma, ilk aşamada gümrük birliğini tesis etmek için üye ülkeler arasında gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülüklerin kaldırılması ve gümrük birliği dışındaki üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin kabulü ile başlamıştır. Burada haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır¹²⁴. Avrupa Birliği'nin dolaylı vergilerin uyumlaştırılması hakkındaki çalışmalarında ortak pazar hedefinin gerçekleşmesi için birliğe üye ülkeler açısından katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin (ÖTV) tamamen uyumlaştırılması gerekliliğiyle ilgili öneriler

¹²⁰ Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 5.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.212.

¹²¹ European Parliamentary Research Service, *Tax Policy In The EU*, 2015, s.6.

¹²² Dura, Atik, a.g.e., 2000, s.43.

¹²³ Yılmaz Eracar, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Gider Vergileri Armonizasyonu", *Katma Değer Vergisi Semineri Cilt 1*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, C.69 (1973), ss.64-65.

¹²⁴ Uğur Çiçek, Kübra Uğur, "Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Yapısı", *Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Oğuzhan Sosyal Bilimler Dergisi*, C.1, S.2 (2019), s.79.

sunulmuştur¹²⁵. Bu vergilerden KDV uyumlaştırılması, ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

Avrupa Birliği'nde dolaylı vergiler içerisinde uyumlaştırılması öngörülen diğer vergi türü, ÖTV'dir. Ulusal vergi sistemleri, ülkelerin kültür yapılarına göre belirlenmektedir. Bu sebeple ÖTV'nin uyumlaştırılması da zorlaşmaktadır¹²⁶. Enerji ürünleri, tütün ürünleri ve alkollü içecekler ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır. Avrupa Birliği müktesebatında ÖTV'den vergilendirilecek vergi kalemlerini, uygulanacak oran ve istisnaları, ürünlerin üretim ve depolanması gibi genel kurallar yer almaktadır¹²⁷. ÖTV'nin uyumlaştırılmasının gerekliliği, 1992 tarihinde bir dizi direktifle gerçekleşmiştir. ÖTV'nin uygulanmasıyla ilgili bir uygunluk sağlanmıştır, fakat oranlar konusunda tam bir uyumlaştırma olmamıştır. Birlik ülkelerinde farklı oranlar uygulanması sebebiyle ÖTV kapsamında olan mallar için asgari bir oran belirlenmiştir. Oranların birlik içerisinde aynı olması yerine yakınlaştırılması sağlanmıştır.

2. Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler, işletmelerin ve üzerine vergi borcu düşen şahısların geliri ve serveti üzerinden alınmaktadır. Bu kapsamda, gelir vergisi ve kurumlar vergisi dışında yerel bazı vergilerden de oluşmaktadır. Avrupa Birliği'nin dolaysız vergilerin uyumlaştırılması kapsamında açık bir ifade yer almasa da şahıs, mal, sermaye ve hizmet gibi kavramlardan kaynaklı uyumlaştırmanın var olması gerektiği görüşünü benimsemişlerdir. Dolaylı vergilere nazaran dolaysız vergiler, ödeme gücüne göre alındığından birlik ülkeleri için de daha adil bir vergi sistemi olmaktadır¹²⁸.

Ekonomik entegrasyonun varlığı için vergi uyumlaştırılması gerekmektedir. Fakat mali hakimiyetin zayıflayabileceği düşüncesi ile dolaysız vergilerin uyumlaşma

¹²⁵ Dura, Atik, a.g.e., s.44.

¹²⁶ Yıldız Tokathioğlu, "Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası", s.100.

¹²⁷ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Fasıl 16 Vergilendirme, vergilendirme_81.html#:~:text=Fasıl%20kapsamında%2C%20doğrudan%20vergilerin%20yakınlaştırılması,bilgi%20işlem%20altyapısı%20konuları%20bulunmaktadır* (14.07.2023)

¹²⁸ Uğur Çiçek, Kübra Uğur, "Türkiye İle AB ülkelerinin Dolaylı- Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması", *Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C.10, S. 24 (2019), s.298.

süreci de zaman almıştır¹²⁹. Öncelikle mal ve hizmetlerin ticaret serbestliğinin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır¹³⁰.1957 yılında imzalanan Roma Anlaşması'nın 98. maddesinde dolaysız vergilere yer verilmiştir. Anlaşmanın kalan kısmında ise dolaylı vergiler yer almaktadır¹³¹. Ortak pazarın sağlanması, mal ve hizmetlerin birlik içerisinde serbestçe dolaşımı için asgari bir düzeyde dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasının önemi artmıştır¹³².

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması çalışmaları yavaş ilerlemektedir. Mali egemenlik anlayışlarının kısıtlanmasından kaynaklı olabileceği gibi dış ticaret alanında pasif olan bazı birlik ülkelerinden kaynaklı da yavaş ilerlemektedir. Vergi uyumlaştırılması hakkındaki kararlar, parlamento kararı gerektirdiğinden bir zaman almaktadır. AB'ye üye ülkelerin gelişimlerinde farklılıklar olması ve çıkış ülkesi vergilendirilmenin olması gibi sebeplerle dolaysız vergilerin yavaş ilerlemesine neden olmaktadır¹³³.

AB'de ekonomik bütünleşmenin sağladığı serbest dolaşımın etkisi ile gelir vergisinde de bir uyumlaştırma gerekliliği ortaya çıkmıştır¹³⁴. AB üye ülkelerin tamamının kullanmış olduğu ortak bir gelir vergisi oranı yoktur. Gelir vergisi kapsamında yapılan çalışmalarda çifte vergileme, tasarruf, kâr payı vergilendirilmeleri ve emeklilik kesintisi hakkında çalışılmıştır¹³⁵.

1962 tarihli Neumark Raporu'nda aynı oranlı kurumlar vergisi önerisi yer almaktadır. 1969 tarihinde hazırlanan Vanden Tempel Raporu'nda ise geleneksel çifte vergilendirme konusundan bahsedilmiştir. 1975 tarihinde indirim sistemi teklif edilmiştir. 1992 tarihinde ise Radler ve Blumenbergce hisse vergilendirilmesinde tarife sistemi önerisine rağmen bu içeriklerin sonucu olmamıştır¹³⁶. Kurumlar

¹²⁹ Saraçoğlu, a.g.e., s.57.

¹³⁰ Mircan Yıldız," Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ", *Bursa: Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.19., S.1-2 (2000), ss.11-12.

¹³¹ Bakkal, Aslanlar, a.g.k., 552.

¹³² Moussis, a.g.e., s. 293.

¹³³ Saraçoğlu, a.g.e. ss.57-58.

¹³⁴ Fikret Erkan," Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'nin Uyumunu ", *E- Yaklaşım Dergisi*, S.4, Kasım, 2003'ten Aktaran Fatih Saraçoğlu, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.59.

¹³⁵ Çiçek, Uğur, a.g.m., s. 299.

¹³⁶ Fikret Erkan," Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü ", T:C: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/399, Ankara, 2009, ss.93-94.

vergisinin uyumlaştırılması açısından kapital kazançları, menkul değerlerle ilgili işlemlerden alınan vergiler, çifte vergilendirmeyi önleme ve firmaların vergilendirilmesi hakkında çalışmalar gerçekleştirilmiştir¹³⁷.

1990 tarihinde işletme vergisi açısından üye ülkeler arasında bir gelişme yaşanmıştır. Bu gelişmelerden ilk olarak üye ülkeler arasında ortaklık ilişkisinde olan işletmelerin sermaye kazançlarına ilişkin vergi sistemiyle ilgilidir. Bu uygulama üye ülkelerdeki ortaklık ilişkisinde olan işletmelerin, Avrupa şirketlerinin kuruluşunu sağlamaktadır. Birliğe üye olan ülkedeki bir şirket, farklı üye ülkelerde şubelerini açması durumunda şubesinin bulunduğu ülkenin tevkifatı uygulanmamaktadır. Diğer bir gelişme ise üye ülkelerin içinde vergiden kaçınma ile ilgili çalışmalardır. 1990 tarihi ile mal ve hizmetlerin giriş çıkışlarının serbestleşmesi ile vergide kaçakçılık durumunu arttırmıştır. Bunun için üye ülkeler arasında hem bilgi alışverişi sağlandığı bir ortam ve asgari düzeyde bir tevkifat oranı getirilmiştir¹³⁸.

II.AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ VE UYUMLAŞTIRILMASI

Bu başlıkta çalışmanın ana konusu olan Avrupa Birliği'nde KDV ve uyumlaştırılması üzerinde durulacaktır. Alt başlıklarda Avrupa Birliği'nin KDV'ye geçiş nedenleri, süreci ve temel özellikleri açıklandıktan sonra katma değer vergine tabi işlemler ve AB mal hareketliğinde katma değer vergisi belirtilmiştir.

A. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Katma değer vergisi dolaylı vergiler içerisinde yayılı muamele vergilerinin kapsamına girmektedir. Katma değer vergisinin ortak bir tüketim vergisi olarak kabul edilme sebebi öncelikli olarak üretim safhalarında yer alan katma değer üzerinden alınmasıdır. Avrupa Birliği, dolaylı vergiler içerisinde yer alan katma değer vergisine

¹³⁷ Bakkal, Aslanlar, a.g.m., s.552.

¹³⁸ Moussis, a.g.e., ss.293-296.

öncelik vermiştir. Katma Değer Vergisi'nin yapısı itibariyle tarafsız bir vergi oluşu Avrupa Birliği'ne üye ülkeler açısından asli bir tüketim vergisi olmuştur¹³⁹.

Entegrasyonun ilk döneminde bazı Avrupa ülkelerinin bir araya gelerek mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını engelleyici unsurları kaldırarak aralarında bir anlaşma ortamı yaratması, ekonomik ilişkileri barındıran Avrupa Ekonomik Topluluğunda, üye ülkelerin harcama vergilerinin birbiri ile uyumlaştırılma çalışmalarında katma değer vergisinin önemini artmıştır. Katma değer vergisinde matrah ve oran uyumlaştırılmasına gidilmiştir. Mali sınırları ortadan kaldırarak üye ülkeler arası malların serbest dolaşımı daha rahat ve daha kolay olmasına imkân sağlamıştır¹⁴⁰.

Katma değer vergisinden önce kullanılan şelale tipi muamele vergisinde yaşanan olumsuzluklar Avrupa Birliği üye ülkeleri açısından katma değer vergisine geçiş sürecini hızlandırmıştır¹⁴¹. Avrupa Ekonomik Topluluğu ortak bir muamele vergisi arayışı içerisinde iken perakende satış vergisi ve katma değer vergisi arasında karşılaştırmaya gitmiştir ve KDV'nin perakende satış vergisine göre daha üstün olduğu anlaşılmıştır. Örneğin perakende satış vergisinin üretiminin vergilendirme aşamasında verginin tümü yok olurken, katma değer vergisinde zayi olan kısmın katma değeri kadardır. Bir sonraki aşamalarda bu zayi giderilebilmektedir¹⁴².

1. KDV'nin AB'deki Tarihsel Süreci ve Temel Özellikleri

a. Tarihsel Süreç

Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde 1954 yılında katma değer vergisini kullanan ilk devlet Fransa olmuştur. Entegrasyonun (Avrupa Ekonomik Topluluğu) ilk yılında (1958), üye ülkeler için vergi oranları farklılıklarının ortak Pazar hedefinin gerçekleşmesinde engel teşkil edeceği yönündeki görüşler dile getirilmekteydi. Dolayısıyla vergi uyumlaştırması için katma değer vergisinin uyumlaştırılması

¹³⁹ Yıldız Tokatlıoğlu, *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası*, ss.93-94.

¹⁴⁰ Nemli, a.g.e., s.216.

¹⁴¹ Edizdoğan, Çelikkaya, a.g.e., s.200.

¹⁴² Öncel, a.g.m., ss.247.

çalışmalarına yönelik ilk adım 1959 yılında atılmıştır. 1960 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyon kararı, Prof. Dr. Fritz Neumark'ın başkanlığında "Vergi ve Maliye Komitesi" kurulmasını öngörmüştür. 1962 yılında yayınlanan muamele vergilerinin uyumlaştırılmasına yönelik rapor Neumark Raporu olarak adlandırılmaktadır. Raporda yer alan açıklamalara göre Fransa'da uygulanan katma değer vergisinin ortak pazar hedefi için uygulanması ve uyumlaştırılması en uygun vergi olduğu doğrulanmıştır¹⁴³. Vergi ve Maliye Komitesi'nin çalışmaları sonucu getirdiği öneriler 1967 yılında gerçekleştirilmiştir. Topluluk Konseyi 1967 yılında katma değer vergisinin uygulanması hakkında iki Direktif yayınlamıştır. Üretim sürecinde, üretimin aşamalarında sadece katma değer üzerinden vergilendirmesi hususu uygun görülmüştür. Buna göre önceden ödenmiş olan vergiler hesaplanan vergiden indirilecek ve üretim safhalarının sayısı fark etmeksizin belirli bir orana tabi olacaktır¹⁴⁴.

Roma Anlaşması'nda yer alan 99. Maddeye göre Neumark Raporu'nun vergi uyumlaştırması hakkındaki çalışması Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun altı üye ülkesi tarafından onaylanmıştır. 1968 yılından itibaren üye ülkelerde katma değer vergisi resmi olarak tanınmıştır¹⁴⁵. Danimarka 1967, Almanya 1968, Hollanda 1969 ve Lüksemburg 1970 yılında AET'ye katılmıştır. Ardından üye olan ülkeler ilerleyen tarihlerde katma değer vergisine geçişini tamamlamışlardır.

Avrupa Birliği üye ülkelerinin katma değer vergisi için yapmış olduğu iki önemli çalışma vardır. Bu çalışmalar şu şekilde açıklanmaktadır¹⁴⁶:

- İlk çalışma 11.04.1967 yılında kabul edilen iki Direktifin kabulünün gerçekleşmesidir. Birinci Direktif, KDV'nin ilk Fransa'da uygulanmasından sonraki süreçte diğer üye ülkelerin katma değer vergisine geçiş sürecini tamamlaması gerekliliğini ve vergiden indirim yönteminin uygulanması hususunda gerçekleşmiştir. İkinci Direktifte ise katma değer vergisinin mal ve hizmetler için uygulanması, mükellefi, matrahı, vergi indirim düzeyi, varış ülkesinde vergilendirme konuları yer almıştır.

¹⁴³ Bilici, a.g.e., ss.65-66.

¹⁴⁴ Yıldız Tokathoğlu, *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası*, s.95.

¹⁴⁵ Edizdoğan, Çelikkaya, a.g.e., s.200.

¹⁴⁶ Karluk, a.g.e., 5.b, s.288-299.

- İkinci önemli çalışma 17.05.1977 yılında Altıncı Direktifin çıkarılması ve uygulamaya girmesidir. Altıncı Direktif üye ülkelerin katma değer vergisinde matrah uyumlaştırmasını gerçekleştirerek ortak pazarın sağlanmasını öngörmektedir. Buna göre Topluluğa üye olan ülkeler tüketim tipi katma değer uygulamasını ve varış ülkesi vergilendirme ilkesini benimseyeceklerdir. Ayrıca bu direktifte üye ülkelerde uygulanacak katma değer vergisi oranlarının standart oran, indirilmiş oran ve yükseltilmiş oran olarak üç türde olabileceği kararlaştırılmıştır.

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisinin uyumlaştırılmasının asıl amacı, verginin tarafsız bir vergi olduğu ifade edilmektedir. Verginin tarafsızlığı prensibi ilkesince mal ve hizmetler üzerinde dış ticareti engelleyici ve serbest dolaşımın birlik üyesi ülkeler arasında uyumlaştırılması hedeflenmektedir. Uyumlaştırma çalışmalarında ortak pazar hedefini gerçekleştirmek için engel oluşturan unsurlar ortadan kaldırılıp yayılı muamele vergileri içerisindeki en modern türü olan katma değer vergisi tercih edilmiştir¹⁴⁷.

Topluluk içerisinde, katma değer vergisi ile ilgili 1970 yılında yapılan bir düzenleme ile topluluk bütçesi için ayrılan öz kaynak gelirleri, üye ülkelerin yıl içerisinde beyanda bulundukları katma değer vergisi matrahı ortak bütçeye ayıracakları miktarı belirtmektedir. Roma Antlaşması ve GATT hükümlerince varış ülkesine göre vergilendirme ilkesi kabul edilmiştir¹⁴⁸. Geçici katma değer vergisi rejimi 1996 yılına kadar uygulanması gerekliliği hususunda anlaşılmış olmasına rağmen hala yürürlükte yer almaktadır. Üye ülkeler arası mal ve hizmetlerin tesliminde varış ülkesinde vergilendirme ilkesi kabul edilmiştir. Katma değer vergisinin varış ilkesine göre belirlenmesinde ihracatçı durumunda olan üye ülkeler, alıcılarını vergi dairesine bildirerek tek pazar çerçevesinde üye ülkelerde bir kontrol mekanizması oluşturularak vergi toplayıcı birimler arası iş birliği öngörmektedir. Yolcu çıkışlarında ise çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi öngörülmüştür¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Fatih Saraçoğlu, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.35.

¹⁴⁸ Yıldız Tokatlıoğlu, *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası*, ss.95-96.

¹⁴⁹ Yıldız Tokatlıoğlu, *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası*, ss.96-97.

b. KDV'nin Temel Özellikleri

Avrupa Birliği katma değer vergisinin özelliklerini kısacası şu şekilde özetlemek mümkündür¹⁵⁰:

- Katma değer vergisi, genel bir tüketim ve satışa sunulan mallar üzerinden alınan bir vergidir. Satışa sunulan mal ve hizmetlerin fiyatları üzerinden orantılı bir şekilde katma değer vergisi alınmaktadır. Ürünün bir önceki aşamasında yer alan vergiyi, satış aşamasında çıkan katma değer vergisinden indirebilme imkânı tanımıştır.
- Katma değer vergisinin konusu; malın teslimi, hizmetlerin ifa edilmesi ve bunların ithal süreçlerini kapsamaktadır.
- Verginin mükellefi ekonomik faaliyetin gerçekleşmesini sağlayan gerçek ya da tüzel kişidir.
- Avrupa Birliği'ne üye olan ülkeler, gümrük birliği çerçevesinde gerçekleştirdiği mal ifalarında gümrük yönetiminden katma değer vergisi ödememektedir.
- Avrupa Birliği üye ülke tacirlerinin aralarında yaptıkları ticari işlemlerde varış ülkesi ilkesine göre vergilendirme söz konusudur. Bu duruma “birlik içi arz” denilmektedir.
- Birlik içi alımı yapan alıcı, kendi ülkesinde var olan katma değer vergisi üzerinden ödeme gerçekleştirmektedir.
- Sıfır oranlı katma değer vergisi uygulanan bir malın başka bir ülkeye gönderilmesinde bir katma değer vergisi ortaya çıkmışsa bu vergi varış ülkesi ilkesine göre iade edilmektedir.
- Avrupa Birliği içerisinde gümrük birliğinin gerçekleşmesinden sonra ithalat ve ihracat kavramları yerine birlik içi iktisap ve birlik içi arz kavramları kullanılmıştır.
- Avrupa Birliği dışında üçüncü ülkelere yapılan ihracat sonrası ortaya çıkan katma değer vergisi istisnaya tabi tutulup, oluşan katma değer vergisi indirilebilir.

¹⁵⁰ Mustafa Cemil Kara, Özay Özpençe,” Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılması “, *Vergi Dünyası Dergisi*, C.36, S.427 (2017), 17-18.

- Avrupa Birliği'nde yapılan ithalat işleminde KDV kullanılmaktadır. Katma değer vergisinde fazla ödenen bir tutar var ise iade durumu mevcuttur. İade durumu ise RVAT Direktifi 183. maddesine göre düzenlenmiştir.
- RVAT Direktifi'ne göre katma değer vergisi oranı; standart oran ve indirilmiş oran olarak iki şekilde alınmaktadır.
- Avrupa Birliği mevzuatında katma değer vergisinde indirim tabi tutulacak alanlar geniş tutulmuştur¹⁵¹.
- Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi tipi olarak tüketim tipi uygulaması kullanılmaktadır.
- Ayrıca katma değer vergisinin en önemli özelliklerinden birisi de ekonomide verimsizliği önleyici olmasıdır¹⁵².

2. AB'de KDV'ye Tabi İşlemler

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisine tabi işlemler mal ve hizmet tedariki, topluluk içerisinde mal iktisabı ve mal ithalatıdır. Katma değer vergisinde vergiye tabi tutar; gümrük değeri, ithalat kapsamında ödenecek gümrük vergisi ile diğer vergiler ve malın varış ülkesine kadarki harcamalarının toplamıdır. Avrupa Birliği'nde katma değer vergisine tabi işlemler şu şekildedir¹⁵³:

- Avrupa Birliği'nde yer alan ülkelerin, mükelleflerinin yaptıkları ticari mal tedarikleri,
- Hizmet sonucunda oluşan katma değer vergisinin alıcının olduğu Avrupa Birliği ülkesinden alınması,
- Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin yapmış oldukları ithal ve ihraçların topluluk içi faaliyetler olarak görülmesi,
- İthalat aşamasında katma değer vergisi gümrükleme faaliyetleri gerçekleştirilirken mal ithalinden alınmaktadır.

¹⁵¹ Bilici, a.g.e., s.70.

¹⁵² Institute for Fiscal Studies, *A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System*, 2011, s.28.

¹⁵³ European Commission, *Value Added Tax*, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (01.05.2023)

Avrupa Birliği içerisinde mal ve hizmet alımlarında vergiye tabi tutar, mal ve hizmeti temin edenlerin tüm ödemelerini içermektedir. Avrupa Birliği’nde vergilendirme işleminin yapıldığı yer; yapılan işlemlerin özelliğine, mal veya hizmetin türüne ve nakliye durumunun olup olmadığına göre şekillenmektedir. 2006/112/EC no.lu direktifi kapsamında olan katma değer vergisine dahil olan bu işlemler dışında, direktifte katma değer vergisinde istisna, muafiyet ve mahsup durumuna da yer vermiştir. Ayrıca direktifte vergi ödeme yükümlülüğü olan ve olmayan kişi veya mükellefler de belirlenmiştir. Katma değer vergisi kaçakçılığından aşırı etkilenen devletler için ise katma değer vergisi ödemesinin, alıcı olan müşteriye kaymasına izin verilmektedir. Bu duruma katma değer vergisi yükümlülüğünün tersine çevirilmesi denilmektedir¹⁵⁴.

3. AB’de Mal Hareketliliğinde KDV

Avrupa Birliği katma değer vergisinde mal rejimi, ye ülkeler arası belirli katmanlar halinde gerçekleşmektedir. Ticari gaye taşıyan mal hareketliliğinde katma değer vergisi belirli aşamalar ile incelenmektedir. Bu aşamalar sırası ile 1993 yılına kadarki süreçte uygulanan mal rejimi, 1993 yılından sonra günümüz sürecine kadar uygulanan mal rejimi ve clearing sistemi olarak adlandırılan ve uygulanması tartışma yaratan bir mal rejimi olarak değerlendirilmektedir. Ticari bir hedef taşıyan mal ve hizmet hareketliliğinde bu aşamalar geçmişte, günümüzde ve gelecekte uygulanması hedeflenen uygulamalardır.

1993 yılı öncesine kadar ticari amaç taşıyan katma değer vergisi mal rejimi uygulaması, alış veya satış yapan ülkelerin gümrük sınırları dahilinde yapılmaktaydı¹⁵⁵.

1993 yılı ve günümüze kadar geçerlilik taşıyan ticari mal rejimi, ortak pazara geçiş ile katma değer vergisinin gümrükten alınma uygulaması kaldırılmıştır. Varış lkesi prensibinin geçerliliği ile ithalat yapan ülkede ticari faaliyeti yürüten firma

¹⁵⁴ UR-Lex, *The European Union’s Common Sysytem of Value Added Tax (VAT)*. <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/the-european-union-s-common-system-of-value-added-tax-vat.html> (11.05.2023)

¹⁵⁵ Bilici, a.g.e., s.72.

tarafından vergilendirme işlemi yapılması uygun görülmüştür. İhracat yapan ülkede mahsup işlemi, ithalat yapan ülkedeki vergi ödemesinin gerçekleşmesi neticesinde olmaktadır. Bu işlemle Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi dairelerinin koordineli çalışması ile uygulamada kolaylık sağlanmaktadır¹⁵⁶ Gümrük sınırlarının kaldırılması ile ithal ve ihraç alım satımlarda gümrüklerde vergilendirme işlemi yerine gereken evrak ve düzenlemeler ticari faaliyeti yapan mükelleflerin vergi daireleri aracılığıyla yapımı gerçekleşmektedir. Bu faaliyet neticesinde mahsup işlemi kullanılmaktadır.

1993 yılı itibariyle uygulanan rejimde üye ülkeler arasında vergilendirme işleminin düzenli gerçekleşmesi için birtakım kurallar getirilmiştir. Alıcı olan mükellef, katma değer vergisi için gerekli belge ve beyannameleri vergi dairesinde tahakkuk yaptırmalıdır. İhraç yapan ülkede katma değer vergisi ödenmeyecek ve ödemiş olduğu vergi varsa bu tutarlar ihraç yapan mükellefe mahsup olacaktır. Katma değer vergisi mahsubunun gerçekleşmesi için de ithal ülkedeki malların katma değer vergisi ödemesinin gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁵⁷.

Clearing sistemi adı ile çıkış ülkesinde vergilendirme olarak uygulanması tartışılan rejim, 1962'de yayınlanan Neumark Raporu'nda da yer almıştır¹⁵⁸. Katma değer vergisi uygulaması itibari ile varış ülkesi ilkesine göre vergilendirme yapılırken clearing sistemi çıkış ülkesine göre vergilendirme sistemini önermektedir.

Çıkış ülkesine göre vergilendirme sisteminde ülkelerin birbirleri ile yapmış oldukları alım satım işlemleri ülke içinde yapılmış gibi kabul edilmektedir. İhraç yapan ülkede oluşan vergileme ithal yapan ülkede devam etmektedir. İhraç yapan ülkenin tahsil yaptığı vergiler iade edilmektedir¹⁵⁹. Clearing sistemi ile üye ülkelerin kayıtları merkezi bir hesapta tutulmaktadır. Merkezi hesapta tutulan bu kayıtlarla üye olan devletlerin borç ve alacak ilişkileri izlenmektedir¹⁶⁰. Clearing sisteminin işleyişi ile vergi kayıp veya kaçakçılığının azalacağı, vergi dairelerinin koordineli çalışacağı ve haksız rekabeti önleyici bir ortam yaratılacağı öngörülmektedir¹⁶¹. Çıkış ülkesine göre

¹⁵⁶ Saraçoğlu, a.g.e., ss. 38-39.

¹⁵⁷ Bilici, a.g.e., ss.72-73.

¹⁵⁸ Bilici, a.g.e., s. 74.

¹⁵⁹ Bilici, a.g.e., s.74.

¹⁶⁰ Saraçoğlu, a.g.e., s.40.

¹⁶¹ Bilici, a.g.e., ss.75-76.

vergilendirilmenin başarılı bir şekilde uygulanması için katma değer vergisinin Avrupa Birliği içerisinde tam bir uyumlaştırılmasının sağlanması gerekir¹⁶².

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ihracat ve ithalat kapsamındaki mal hareketliliğinde ortak bir mevzuat çerçevesinde hareket etmektedirler. Üye ülkelerin birbirleri ile iç ilişkileri haricinde üçüncü ülkelerle de ilişkileri bulunmaktadır.

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler, üye olmayan üçüncü ülkelere ihracat yaparken ödenmiş olan katma değer vergisini, sınırdaki işlemlerin tamamlanmasından sonra iade etmektedir. Üye ülkelerin üçüncü ülkelere mal ithalatı gerçekleştirmesi durumunda ise katma değer vergisinin sınırda tahsil edilmesi söz konusudur¹⁶³.

B. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

Avrupa Birliği katma değer vergisi uyumlaştırılması kapsamında bu başlıkta; birliğin katma değer vergisine geçişi ve uyumlaştırılmasıyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Ayrıca birliğin katma değer vergisinde uyumlaştırılmasında sağlanan gelişmeler bakımından matrah, istisna ve oran açısından uyumlaştırma hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

1. KDV Uyumlaştırılması İle İlgili Düzenlemeler

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler açısından dolaylı vergiler içinde önemli bir yeri olan katma değer vergisi ile ilgili olarak; yapısı, sistemi, süreci, temel özellikleri ve işleyişi hakkında birçok direktif yayınlanmıştır. Katma değer vergisinin ana unsurlarını oluşturan düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir:

- Birinci Konsey Direktifinde (67/227/EEC), 11 Nisan 1967 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye olan ülkelerin vergi mevzuatında yer alan yayılı

¹⁶² Hilmi Ünsal, Birol Ubay, “Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, S.175 (2018), ss.279.

¹⁶³ Bilici, a.g.e., s.78.

muamele vergilerinin uyumlaştırılması gerekliliğiyle ilgili açıklamalara yer verilmiştir¹⁶⁴.

- İkinci Konsey Direktifi (67/228/EEC), 11 Nisan 1967 yılında birinci direktif ile aynı tarihte yayınlanmıştır. İlk direktifte olduğu gibi temel konuların çerçevesi belirtilmiştir. İkinci direktifte verginin konusu, mükellefiyet durumu, malların teslimi, ithalatta verginin doğuşu, muhasebe sistemi ve vergilerin indirilmesi hususunda maddeler içermektedir¹⁶⁵.
- Altıncı Konsey Direktifi, (77/338/ECC) İkinci Konsey Direktifinin eksikliğinin giderilmesi amaçlı ortaya çıkmıştır. İkinci Direktifte yer alan maddeler dışında Altıncı Direktifte katma değer vergisinin matrahı ve mükellefin ödevleri gibi konulara da değinilmiştir¹⁶⁶. Altıncı Direktif ile Avrupa Birliği'ne üye ülkeler tüketim tipi katma değer vergisi uygulamasına geçmiştir. Varış ülkesinde vergilendirme prensibini kabul etmişlerdir¹⁶⁷.
- 14.06.1985 yılında ortak pazar hedefleri doğrultusunda Beyaz Kitap (White Paper) çıkarılmıştır. Beyaz Kitap'ın katkısı, dolaylı vergilerin oranlarının ve yapılarının uyumlaştırılması açısından oldukça önemlidir. Beyaz Kitap'ta ortak pazar alanında sınırların kaldırılması, mal ve hizmetler üzerindeki engellerin ve dolaylı vergiler arasındaki farklılıkların kaldırılması hususunda açıklamalar yer almaktadır. 01.07.1987 yılında onaylanan Avrupa Tek Senedi ile ortak pazar alanında mal, hizmet, kişi ve sermaye gibi unsurların serbest dolaşımı tanınmıştır¹⁶⁸. 21.12.1987 yılında Cockerfield Raporu ile ortak pazar içerisinde katma değer vergisinin kullanımı ve yürürlüğe girecek rejimler yer almıştır. 18.05.1989 yılındaki Scrivener teklifinde yer alan 1992 yılının bitişine kadar geçiş rejimi, 1.01.1993 yılında ortak pazarın işleyişi ile telafi rejiminin uygulanmasına kadarki süreçte vergi oranlarında harmonizasyon teklif edilmiştir. Bu tarihlerde sağlanmış olan unsurlar çerçevesinde 16.12.1991

¹⁶⁴ Saraçoğlu, a.g.e., 113.

¹⁶⁵ Saraçoğlu, a.g.e., 36-37.

¹⁶⁶ Bilici, a.g.e., s.66.

¹⁶⁷ Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, "Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", *İzmir: İzmir Dokuz Eylül İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.17, S.1 (2002), s.65.

¹⁶⁸ Alganer, Yılmaz, a.g.m., ss.143-146.

yılına ait Konsey Direktifi hazırlanmıştır. Altıncı Konsey Direktifinde değişiklikler yapılmış olup vergi sınırlarının kaldırılması sağlanmıştır¹⁶⁹.

- 19.10.1992 yılında yayınlanan Konsey Direktifi (92/77/EEC), Altıncı Konsey Direktifinde değişiklik sağlamak ve toplulukta ortak bir katma değer vergisi sağlamak istenmiştir. Bu direktif ile birliğe üye ülkeler arasında geçiş sistemi onaylanmıştır¹⁷⁰.
- 28.11.2006 yılı yayınlanan Konsey Direktifi (2006/112/EC) ile üye ülkeler arasında katma değer vergisi uygulaması düzenlemeleri tamamlanmıştır, sonraki çıkarılan düzenlemelerle sadece bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu direktifte Avrupa Birliği katma değer vergisi hususunda vergi sisteminde yer alan tüm ana düzenlemeler yer almıştır. Bu düzenleme ile Altıncı Konsey Direktifi kaldırılmış ve üye ülkelerin kullanmış olduğu katma değer vergisi sistemi yalınlaştırılmıştır¹⁷¹.

2. AB KDV Uyumlaştırılmasında Sağlanan Gelişmeler

Avrupa Birliği katma değer vergisi uyumlaştırılmasında sağlanan gelişmeler matrah, istisnalar ve oranlar açısından uyumlaştırma olarak açıklanacaktır.

a. Matrah Açısından Uyumlaştırma

Katma değer vergisi matrahı, vergiyi belirlemek için dikkate alınan bir değerdir. Katma değer vergisi matrahı, mal veya hizmetlerin üreticiden tüketiciye gelene kadarki aşamalarda oluşan bir miktar olarak kabul görmüştür. Avrupa Birliği'nin yayınlamış olduğu birinci direktifinde vergi mevzuatının uyumlaştırılması hususu yer almaktadır. Altıncı Konsey Direktifi, İkinci Konsey Direktifinin tamamlayıcısı olarak katma değer vergisi matrahı hususunda bazı maddeler içermektedir. Katma değer vergisi matrahının uyumlaştırılmasıyla ilgili mevzuatlar belirlenmiştir.

¹⁶⁹ Saraçoğlu, a.g.e., s.38.

¹⁷⁰ Baki Yegen, "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılması", *Fiscaoeconomia*, C.5, S.3 (2021), s.1107.

¹⁷¹ Yegen, a.g.m., ss.1107-1108.

Altıncı Direktifte katma değer vergisinin konusu ve matrahı hakkında bilgiler yer almaktadır. Avrupa Birliği'nde bir yıllık toplam KDV matrahı, %1 oranını geçmeyecek şekilde topluluk bütçesinde öz kaynaklar içerisinde yer almıştır¹⁷². 1986 yılında ise oran %1,4 olmuştur. 1988 yılında ise katma değer vergisinde toplam matrah GSMH'nin %55'ini aşamayacağı kararlaştırılmıştır¹⁷³. 1999 yılı itibarı ile bu oran %1 olarak uygulanması için karar alınmıştır.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi için ithalat dışında mal veya hizmet teminini sağlayan ve ödeyen mükellef olmalıdır. İthal ve ihraç aşamalarında rekabet sağlamak adına ithal alımlardaki katma değer vergisi için ithalat aşaması gerçekleşmelidir. Mal veya hizmetin tesliminin gerçekleşmesinden sonra ithalat malları dahil, satış fiyatından yapılan indirimler matraha eklenmemektedir¹⁷⁴. Gümrük vergisi ve malın gidiş yerine kadarki süreçte yapılacak giderler matraha eklenebilmektedir.

KDV uyumlaştırılmasında eğer üye ülkeler arasında matrahta farklılıklar oluşursa vergi kaçakçılığına sebebiyet verebilir. Vergi rekabetini zedeleyebilir. Bu durum ise üye ülkeler içerisinde haksız rekabete sebep olabilir. Bu nedenle KDV uyumlaştırılmasında matrah açısından uyumlaştırılmalıdır.

b. İstisnalar Açısından Uyumlaştırma

Katma değer vergisinde 2006/112/EC sayılı Direktifin 395. maddesine göre istisnaları, Avrupa Birliği ülkelerinin kullanabileceği yönünde yasal mevzuat vardır. İstisnaların uygulanışında; 395. maddede yer alan kararlara, 77/388/EEC sayılı Direktifi 27(4) maddesince kabul edilen kararlara, 01.01.1977 tarihinden önce kullanılan ve 01.01.1978 tarihinden önceki özel önlemlere göre istisnaların

¹⁷² Yıldız Tokathioğlu, *Avrupa Birliği ve Maliye Politikası*, ss.145-146.

¹⁷³ Nami Çağan, "Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi", *6. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Ankara, 2016, s.90.

¹⁷⁴ Ekrem Karayılmazlar, "Avrupa Birliğinde KDV Rejimi ve Türkiye'nin Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.225 (2000), s. 186.

kullanımına müsaade edilmiştir. Avrupa Birliği ülkelerine verilen istisna uygulama hakkına üye devletlerin uyma zorunluluğu bulunmamaktadır¹⁷⁵.

RVAT Direktifinde yer alan 131. madde ile 169. madde arasında istisnalar hakkında hükümler yer almaktadır. 131. maddenin içeriğinde Avrupa Birliği üye ülkelerinin istisnalarının direktife uyumlu olması gerektiği ve vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın yaşanmaması adına zorunlu ve zorunlu olmayan kurallar yer almaktadır. İstisnaların bazıları, katma değer vergisi düşen işlemlerde indirim konusu olabilir. Bazılarında ise indirim hakkı uygulanmayabilir. İndirime tabi olmayan katma değer vergisi için ise ülkeler kendi mevzuatlarına göre bir çözümleme sürecine girmektedirler¹⁷⁶.

Birçok uluslararası veya bölgesel nitelikteki sözleşmeler ile ayrımcı faaliyetler yasaklanmıştır. Avrupa Birliği'nin kuruluşundan itibaren gerçekleştirilen ekonomik entegrasyon sürecinde de ayrımcı vergi yasağına karşı ihlaller engellenmektedir. AB Adalet Divanı'nın yorumlamasına göre üye devletlerde farklı bir üye devlete mensup çalışanlara farklı vergi sistemi uygulanmamaktadır. AB vatandaşları, ayrımcı vergi ihlali durumlarında vergi yasalarına itiraz etme hakları vardır¹⁷⁷.

İstisnaların bazılarının katma değer vergisi dışında tutulmasına ekonomi, siyasi, sosyal, vb. gibi durumlar sebep olmaktadır. İstisnalara daha fazla yer veren ülkeler, daha az istisna uygulayan ülkelere göre daha karlıdır. Fakat istisnaları fazla uygulayan ülkeler, KDV'nin genel tüketim vergisi olma özelliğine zarar vermektedir. Ayrıca katma değer vergisi üzerinden Avrupa Birliği bütçesine katkı sağlanmaktadır. Bu nedenle istisnaların fazla ya da aşırı bulunması bütçeyi doğrudan doğruya etkileyecektir. Bu sebeple katma değer vergisinin uyumlaştırılması hususu birlik için oldukça önemlidir. İstisnaların vergi kaçakçılığına yol açmayacak şekilde birlik düzenine uygun düzenlenmesi gerekir¹⁷⁸. Ayrımcı vergileme yasağına göre uyumlu olmalıdır.

¹⁷⁵European Commission, Taxation and Customs Union, *Derogations*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/derogations_en (27.04.2023)

¹⁷⁶ Kara, Özpençe, a.g.m., s.18.

¹⁷⁷ Güliz Ünal, "Avrupa Birliği Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukukunda Ayrımcılık Yasağı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.341 (2017), ss.87-90.

¹⁷⁸ Bilici, a.g.e. s.84.

c. Oranlar Açısından Uyumlaştırma

KDV ve ÖTV, dolaylı vergiler kapsamında Avrupa Birliği ile vergi uyumlaştırılması sürecindedir. Katma değer vergisi ile birtakım düzenlemeler getirilerek vergi piramitleşmesini önlemek adına genel bir tüketim vergisi ortaya çıkarılmıştır. Mal ve hizmetler üzerinden yapılan ihracat katma değer vergisine tabi değilken, ithalat süreci KDV'nin konusuna girmektedir¹⁷⁹.

Avrupa Birliği'nde uygulanan katma değer vergisi, ülkelerin uyguladığı oranlar aynı olmasa da birbirine yakındır. Oranların uyumlaştırılması gerekliliği ortak pazara geçilmeden önce belirlenmiştir. 6. Direktife göre katma değer vergisi matrahı, oran ve matrahın çarpımı sonucu bulunmaktadır. Birliğe üye olan ülkeler standart oranlarda birliğin belirlediği asgari oranın altında bir oran uygulayamaz¹⁸⁰.

Avrupa Birliği üye ülkeleri vergilendirme hususunda alınan kararları oy birliği ile belirlemektedir. Direktiflere bağlı kalınarak oluşturulan katma değer vergisi oranları birlik içerisinde iki kural çerçevesinde belirlenmektedir. İlk kural Avrupa Birliği üye ülkeleri için mal ve hizmetlerde kullanılacak standart oran ve ikinci diğer kural ise¹⁸¹ indirimli oran olan %5 oran ve üzeri olacak şekilde üye ülkelerin yalnızca katma değer vergisi direktifinde yer alan mal ve hizmetlere yönelik bir veya iki indirimli oran uygulamasına izin vermektedir¹⁸². Standart oranı, tüm Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerin mal ve hizmetler grubuna uygulamak zorundadır. Standart oran %15'ten az olmamalıdır, fakat bu oran için bir üst oran belirtilmemiştir. Bu kurallara ek olarak istisnalara özel oranlar da belirlenmiştir. Özel oran için sıfır oran ve düşük oran olarak %5'in altında indirim oranını mal ve hizmetler için kullanımına izin vermektedir¹⁸³. Koruma altına alınmış (izin verilen) oran ise bazı AB üye ülkelerine tanınan ve standart, indirimli, düşük ve sıfır oran dışında uygulanan mal ve hizmetlere

¹⁷⁹T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Fasıl 16- Vergilendirme*, <https://www.ab.gov.tr/81.html> (22.05.2023)

¹⁸⁰Sema Gençay Çapanoğlu, *Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi Vergilendirme Politikası*, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2011, s.17.

¹⁸¹European Commission, Taxation and Customs Union, *VAT Rates*, 2022. https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-rates_en (09.05.2022)

¹⁸² Serkan Acuner, "Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatına Genel Bir Bakış ve Mevzuata Aykırı Olarak İndirimli Oran Uygulayan İspanya Hakkında Adalet Divanı Tarafından Verilen Kararın Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Nisan, S.380 (2013), s.205.

¹⁸³European Commission, Taxation and Customs Union, *VAT Rates*, 2022. https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-rates_en (09.05.2022)

uygulanan bir orandır¹⁸⁴. Bazı mal ve hizmetler için belirlenen asgari oran %12 olarak belirlenmiştir.¹⁸⁵.

Tablo 2: Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde KDV Oranları (%) (2022)

	STANDART ORAN	İNDİRİMLİ ORAN	DÜŞÜK ORAN	KORUMA ALTINA ALINMIŞ ORAN
AVUSTURYA	20	10-13	5	-
GÜNEY KIBRIS RUM YÖNETİMİ	19	5	-	-
HIRVATİSTAN	25	13	5	-
BULGARİSTAN	20	9	-	-
BELÇİKA	21	6	-	12
ÇEK CUMHURİYETİ	21	10-15	-	-
DANİMARKA	25	-	-	-
FİNLANDİYA	24	10-14	-	-
ESTONYA	20	0-5-9	-	-
FRANSA	20	10-5,5	-	-
ALMANYA	19	7	-	-
İRLANDA	23	9-13,5	0-4,8	-
MACERİSTAN	27	18-5	-	-
YUNANİSTAN	24	13	6	-
İTALYA	22	10-5	4	-
MALTA	18	5	-	-
LÜKSEMBURG	16	7	3	13
LİTVANYA	21	9	0-5	-
LETONYA	21	0-5-12	-	-
HOLLANDA	21	9	-	-
POLONYA	23	8	5	-
PORTEKİZ	23	6-13	-	-
İSVEÇ	25	6-12	-	-
İSPANYA	21	10	4	-
ROMANYA	19	9	5	-
SLOVENYA	22	9,5	5	-
SLOVAK CUMHURİYETİ	20	10	-	-

KAYNAK: European Commission, Value Added Tax, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (28.04.2023)

Tablo 2’de 2022 yılı itibariyle Avrupa Birliği’ne üye olan ülkelerde uygulanan katma değer vergisi oranları verilmiştir. Bu oranlar standart oran, indirimli oran, düşük

¹⁸⁴

¹⁸⁵ European Commission, Value Added Tax, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (28.04.2023)

oran ve koruma altına alınmış oran olarak gruplara ayrılmıştır. Standart oran olan %15 asgari orana en yakın oran uygulayan ülke %16 oranıyla Lüksemburg'dur. Daha sonra %18 oranı ile Malta, %19 oranı ile Romanya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve Almanya gelmektedir. Tablo 2'de yer aldığı üzere diğer ülkelerin uyguladığı standart oranların %20 ve üzerinde olduğu görülmektedir. %24 oranını Finlandiya ile Yunanistan, %25 oranını Danimarka ve en yüksek standart oranı uygulayan ülke ise %27 oranla Macaristan uygulamaktadır.

Tablo 2'ye göre indirilmiş ve düşük oranlara bakıldığında: indirilmiş oranı en düşük uygulayan ülkeler Estonya %0, %5 ve %9 oranlarını uygulamaktadır. Letonya ise %0, %5 ve %12 uygulamaktadır. Kıbrıs ve Malta ise indirimli oranını %5 oran olarak belirlemiştir. En yüksek indirimli oranı ise Macaristan %18 ve %5 oran olarak uygulamaktadır. Düşük oranı ise belirli Avrupa Birliği ülkeleri uygulamaktadır. En yüksek düşük oranı uygulayan ülke %6 ile Yunanistan'dır. En düşük oran uygulayan ise %0 ile %4,8 oran olarak belirleyen ülke İrlanda'dır.

İndirimli katma değer vergisi oranına tabi mallar ayrıca belirtilmiştir. Bunlar¹⁸⁶; gıda maddeleri, su kaynakları, insan ve hayvanlar için hastalıklardan koruyucu ve tedavi edici ürünler, engellilerin kullanımına yönelik ürünler, yolcu ve bagajlarının taşınması, reklam unsuru taşımayan yayınlar, kültürel etkinliklerin yapıldığı tesisler ve faaliyetleri, yazar ve sanatçı gibi kişilerin hizmetleri, sosyal politika olarak görülen kentsel dönüşümler, sermaye unsuru içermeyen tarım üretimi için gerekli tedarikler, konaklama hizmetleri, spor etkinlikleri ve tesisleri, Avrupa Birliği'nde hizmet eden hayır kurumlarının mal ve hizmet tedarikleri, müteahhit ve ölen kişilerin yakılması hizmeti, dış bakım hizmetleri, çevre temizliği ile ilgili hizmetler indirimli katma değer vergisine tabi mallardır.

Covid-19 salgın hastalığından kaynaklanan sebeplerle, Belçika, Estonya, Fransa Yunanistan, İtalya, Portekiz, Romanya ve İspanya bazı mallar için katma değer vergisi oranında geçici indirim uygulamışlardır¹⁸⁷.

¹⁸⁶European Commission, *Value Added Tax*, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (28.04.2023)

¹⁸⁷European Commission, *Value Added Tax*, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (28.04.2023)

Tüketim vergileri bir bakıma vergi gelirlerinin artışını olumlu yönde etkilemektedir. Bazı ülkeler ekonomik bozulmalara sebebiyet vermemek adına katma değer vergisinde tek bir oran kullanmaktadır ve vergide muafiyetten en az olduğu şekilde faydalanmaktadır. Avrupa Birliği'nde indirimli oranlardan ve istisnalardan faydalanılmaktadır. Farklı oranların kullanılması düşük gelirli hane halklarının da zorunlu mal veya hizmetler dışında esnekliği yüksek olan mal ve hizmetlerden faydalanması adına olumlu bir olanak sağlamaktadır. Fakat indirim ve istisna uygulamalarının idari problemlere yol açabileceği ve uyumluluk sağlanamadığı durumda vergi gelirlerinin azalabileceği öngörülmektedir¹⁸⁸.

Avrupa Birliği KDV uyumlaştırılmasında oranlar açısından bir uyumlaştırma sağlanamazsa ya da üye ülkeler arası KDV oranlarında büyük farklılıklar olursa bu durum birlik içerisinde iç pazarda haksız rekabet koşullarını gerçekleştirecektir ve ticareti doğrudan etkileyecektir. Düşük KDV oranı uygulayan ülkeler tercih edilirken, yüksek oran uygulayan ülkeler tercih edilmeyecektir. Bu sebeple AB üye ülkeleri KDV'de oranların uyumlaştırılmasına gitmektedir.

C. KDV UYUMLAŞTIRILMASINDA GÜNÜMÜZDEKİ GELİŞMELER

Bu başlıkta Avrupa Birliği'nde son yıllarda katma değer vergisinin uyumlaştırılmasını ilgilendiren ne gibi çalışmalar yapıldığı ve gelişmeler olduğu incelenmiştir. Bu kapsamda son yıllarda verilen AB Konseyinin öneri ve kararlarına ilişkin veriler incelenmiştir. Ayrıca dijital ekonominin katma değer vergisi kapsamında önemi ve Covid-19 salgını nedeniyle alınan önlemler açıklanmıştır.

1. AB'nin KDV Uyumlaştırılması İle İlgili Son Yıllardaki Öneri ve Kararları

Hollanda için ortak KDV sistemine ilişkin özel bir tedbir getirilmiştir. Katma değer vergisinden muaf tutulacak yeni bir tutar belirlenmiştir. Bu özel önlem Avrupa Birliği'nde rekabetin zedelenmemesi için gerekli anlaşmalar ile uyum halindedir.

¹⁸⁸ Yavuz Akbulak, "Avrupa 'da 2023 Yılındaki Katma Değer Vergisi Oranları ", *Legalbank Elektronik Hukuk Bankası*,2023. <https://legalbank.net/belge/avrupada-2023-yilindaki-katma-deger-vergisi-oranlari/4668022/> (28.04.2023)

Alınan özel önlemler isteğe bağlı tutulmuştur. Gelecekte bu durumun sınırlandırılabilceği hükmü getirilmiştir¹⁸⁹.

Avrupa Birliği Konseyi'nin 2022 yılında Romanya'da özel önlemlerin uzatılması hakkında kararlaştırdığı kararda; katma değer vergisinin mal ve hizmeti sağlayanlarca ödenmekte olduğu teyit edilmiştir. Bu açıklama ile vergi ödemekle yükümlü kişilerin belirlenmesi için orman ürünleri sağlayan kişilerin katma değer vergisinin ödemesi gerekliliği hükmü 2022 tarihinin sonuna kadar uzatıldığı bildirilmiştir. Özel tedbirlerin uygulanması ile vergi kaçakçılığının da azalması ön görülmüştür. Süreli bir şekilde özel önlemler kapsamında istisnaların uygulanması için izinler verilmiştir¹⁹⁰

Dijital ekonominin etkisi ile kullanılan ortak katma değer vergisi sisteminde birtakım değişiklikler olmuştur. Vergilendirme de kayıp kaçağın azaltılması için vergi politikalarının uyumlaştırılması hususu katma değer vergisinin dijitalleşme sürecinde de düzenlemeye gidilmesi ve Avrupa Birliği'ne üye devletlerin vergi dairelerine gerekli kurallar dâhilinde kontrol mekanizması oluşturulması teklif edilmiştir. 2006/112/EC sayılı direktifte teklife konu olan hususlar hakkında değişikliklerin gelecek yıllarda kabulü şeklinde karar verilmiştir¹⁹¹.

İtalya'nın ortak katma değer vergisi sistemine ilişkin Avrupa Birliği Konseyi'ne 2023 yılında yapmış olduğu bir teklifle bazı değişiklikler kabul edilmiştir. Katma değer vergisine tabi olacak kişilerin yıllık kazançlarına oranla, yeni bedel belirleyip altında kalan tutar muaf tutulmuştur. Küçük işletmelerin katma değer vergisinin maliyetlerinin uyumlaştırılması kapsamında çıkarılan direktiflere uygun

¹⁸⁹ Official Journal of the European Union, Council Implementing Decision (EU) 2022/2542, Amending Implementing Decision (EU) 2018/1904 Authorising the Netherlands to Introduce a Special Measure Derogating from Article 285 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 2022.

¹⁹⁰ European Commission, Council Implementing Decision, Amending Implementing Decision 2013/676/EU as Regards an Extension of the Authorisation for Romania to Continue to Apply a Special Measure Derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 2022.

¹⁹¹ European Commission, Council Directive, Amending Directive 2006/112/EC as Regards VAT Rules for the Digital Age, 2022.

şekilde kabul edilmiştir. Özel önlemler kapsamında toplanan vergi gelirleri, idarenin yükünün hafifletilmesinde ve maliyetlerin uyumu hakkında faydalı olmuştur¹⁹².

Romanya'nın ortak bir katma değer vergisi için 2006/112/EC sayılı direktif 193. maddesinden farklı bazı özel önlemler uygulama yetkisi verilmiştir. Vergi kaçakçılığını önleme amaçlı bu önlemler faydalı olmuştur ve Avrupa Birliği'nin bütçesine ayrılan katma değer vergisi üzerinden olan kısımda bir azalma olmamıştır¹⁹³.

Kuzey İrlanda ve İngiltere'nin Avrupa Birliği'nden ayrılmasından kaynaklı ortak pazarda risk teşkil etmeyen mallar için katma değer vergisi rejimi ve sınır dışı ödeme gerektiren katma değer vergisi düzenlemeleri hakkında Avrupa Birliği bir bildiri yayınlamıştır¹⁹⁴.

Avrupa Birliği Komisyonu kararı ile Ukrayna-Rusya arasında yaşanan savaştan dolayı Ukrayna'ya yapılacak insani yardım amaçlı gönderilecek mallar üzerinden ve Ukrayna'dan Avrupa Birliği ülkelerine sığınan sığınmacılara ücretsiz şekilde verilecek mallar için katma değer vergisinin muaf tutulması hakkında kararlar almıştır¹⁹⁵.

Avrupa Birliği Konseyi, mal ve hizmetlerin ithalatını kolaylaştıran ve bu sebeple üzerine vergi borcu düşen mükelleflerin katma değer vergisine ilişkin kuralları basitleştirilmiştir. Avrupa Birliği ülkeleri dışında diğer ülkelerle yapılan ithalatın beyanı ve ödemesine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilmiştir¹⁹⁶.

¹⁹² European Commission, Council Implementing Decision, Authorising the Italian to Apply a Special Measure Derogating from Article 285 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, and Repealing Implementing Decision (EU) 2020/647, 2023.

¹⁹³ Official Journal of the European Union, Council Implementing Decision (EU) 2023/218 of 30 January 2023.

¹⁹⁴ Official Journal of the European Union, Joint Declaration of the Union and the United Kingdom in the Joint Committee Established by the Agreement on the Withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and the European Atomic Energy Community of 24 March 2023.

¹⁹⁵ Official Journal of the European Union, Commission Decision (EU) 2023/829 of 17 April 2023, on Relief From Import Duties and VAT Exemption on Importation Granted for Goods to be Distributed or Made Available Free of Charge to Persons Fleeing the Military Aggression in Ukraine and to Persons in Need in Ukraine.

¹⁹⁶ European Commission, Council Directive, Amending Directive 2006/112/EC as Regards VAT Rules Relating to Taxable Persons Who Facilitate Distance Sales of Imported Goods Imported From Third Territories or Third Countries and Special Arrangements for Declaration and Payment of Import VAT, Brussels, 2023.

Avrupa Konseyi, Macaristan'ın talebi üzerine küçük işletmeler ve diğer vergi yükümlülerin vergi yükü altında kalmamaları adına özel önlemler uygulanması konusunda yetki vermiştir. 71.500 € azami tutar belirlenmiş olup bu tutar altındaki vergi mükelleflerini muaf tutmuştur. Bu özel tedbir Macaristan için 2024 yılının sonuna kadar kullanabilecektir¹⁹⁷.

2. AB'de Dijitalleşmenin KDV Uyumlaştırılmasına Etkisi

Avrupa Birliği katma değer vergisinde 1999 ve 2002 tarihinde yaptığı birtakım değişiklikler ile dijital ekonomi kapsamına giren elektronik hizmetlerin katma değer vergisi konusuna girmesi hususunda özel kurallar getirmiştir¹⁹⁸. Uluslararası alanda, vergi alanında kayıp ve kaçakçılığın artması dijital ekonominin gelişi ile daha da artmıştır. Uluslararası bazı şirketlerin veya mal ve hizmet alım ve satımı gerçekleştiren mükellef veya kurumların, vergi hukuku kapsamında boşluklardan faydalanıp matrah aşındırması yapması söz konusudur. Bu durum ülke ekonomilerini zor duruma düşürmektedir. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) dijital ekonomi kapsamında çeşitli çalışmalar gerçekleştirmiştir. Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) adı altında genel itibari ile dijital ekonominin getirdiği vergi sorunları ve çözümü hakkında bir program çıkartmıştır¹⁹⁹. Ülkelerin birçoğu BEPS Eylem 1 politikalarını takip etmektedir. Ülke dışından vatandaş olmayan satış yapan kişi veya birimlerden katma değer vergisinin alınması için bir mekanizma oluşturulmuştur²⁰⁰.

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi, yaklaşık bir yıl itibari ile bir trilyon Euro vergi toplanmaktadır. Katma değer vergisi, sosyal katkı payları ve kişisel gelir vergisinden sonra en yüksek vergi geliri elde edilen bir vergi türüdür. Katma değer

¹⁹⁷ Official Journal of the European Union, Council Implementing Decision (EU) 2023/1025 of 22 May 2023, Authorising Hungary to Apply a Special Measure Derogating From Article 287 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax and Repealing Implementing Decision (EU) 2018/1490.

¹⁹⁸ Güneş Çetin Gerger, "Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Etkinliği, *Ekonomi Bilimler Dergisi*, C.3., 2011, s.61.

¹⁹⁹ Tamer Budak, "The Transformation Of International Tax Regime: Digital Economy", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.8, S.2, 2017, ss.297-298.

²⁰⁰ Derya Yaman, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, s.183, 2022, s.121-122.

vergisi Avrupa Birliği bütçesinin gelirleri içerisinde de yer almaktadır²⁰¹. Avrupa Birliği'nde KDV oldukça önemli bir konuma sahiptir. Mal ve hizmet alımları, ithalat ve ihracat gerçekleşmesi durumunda oluşan vergilendirme durumunda kayıp ve kaçakçılık riski giderek artmıştır. Teknolojik imkanların gelişmesi, internet yolu ile alışveriş imkanlarının artması ve Covid-19 pandemisi gerçekliği sebebi ile vergiden kaçınma ve vergide kayıp ve kaçak durumunun artması, dijitalleşmeyle vergilendirme sisteminde bu kaybın giderilmesi için harekete geçilmesine yol açmıştır.

2000 yılında gerçekleşen Lizbon Stratejisi ve Avrupa 2020 Stratejisi kapsamında Avrupa Birliği Komisyonu, teknolojik gelişimin takibi ve ekonomik gelişmelerin üst düzeyde gerçekleştirilmesi açısından yenilikler sunmuştur. Ortak pazar çerçevesinde Avrupa Birliği'nin yürüttüğü çalışmalar dışında dijital pazar alanında da eksiklik olduğu görülmüştür. 6 Mayıs 2015 yılında Tek Pazar Stratejileri açıklanıp Avrupa Birliği'nde alıcı ve satıcıların mal ve hizmetlere erişimini kolaylaştırmak ve ayrıca dijital ürün ve hizmetlere ulaşımın kolaylaştırılması için gerekli çalışmalar yürütülmüştür. Avrupa Komisyonu, alıcı ve satıcıların dijital mal ve hizmetlere daha kolay ulaşımı için internet yolu üzeri satışlarda, katma değer vergisi gibi hususlar hakkında tedbirler getireceğini bildirmiştir²⁰².

2015 yılında satışı yapan mükelleflerin katma değer vergisi beyannamesi vermesi ve ödemesi adına Avrupa Birliği çevrimiçi bir sistem olan Mini-One-Stop-Shop (MOSS) sistemini getirmiştir²⁰³. Avrupa Birliği içerisinde üye ülkelerin birbirileri ile mal ve hizmet alım satımlarında katma değer vergisi tahakkuk ettiğinde, yüksek maliyetler ortaya çıkmaktaydı. 1 Ocak 2015 tarihinde Avrupa Birliği'nde ortaya çıkan yeni uygulama ile telekomünikasyon yayım ve elektronik hizmetlerinde katma değer vergisinin alıcının olduğu ülkede alınması gerekliliği kararlaştırılmıştır. İşletmeler için elektronik kayıt ve ödeme sistemleri getirilmiştir²⁰⁴. Satış yapan mükellefler Avrupa Birliği'nde yer alan herhangi bir üye ülkede MOSS sistemine kaydolmalı ve üçer aylık dönemler ile dijital ortamda beyanname vermelidirler. Buna

²⁰¹ Pieter Baert, European Parliamentary Research Service, *Vat In The Digital Age*, 2023, s.2. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739371/EPRS_BRI\(2023\)739371_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739371/EPRS_BRI(2023)739371_EN.pdf)

²⁰² Selen Akses, "AB'de Dijital Tek Pazar'ın Oluşturulmasına Doğru", *İktisadi Kalkınma Vakfı*, S.133, 2015, s.2.

²⁰³ Pieter Baert, a.g.m., s.5.

²⁰⁴ Akses, a.g.m., s.6.

göre ödemesi gerçekleşen katma değer vergisi MOSS sistemine geçişi sağlamakta ve ilgili ülkelere dijital ortamda ödemeler gerçekleştirilmektedir²⁰⁵. 1 Temmuz 2021 tarihinde MOSS sistemi geliştirilerek One-Stop-Shop (OSS) getirilmiştir²⁰⁶.

Dijital ürünlerin birlik içerisindeki alım satım işlemleri internet yolu ile yapıldığında ve ödeme koşulları banka kartları ile gerçekleştiğinde, katma değer vergisi kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Fakat birlik dışında yapılan alışverişlerde katma değer vergisinin tespiti güç olmaktadır ve bu durum Avrupa Birliği'ne üye ülkeler açısından vergilendirme teşkil ediyorken, üçüncü ülkelerle yapılan dijital alışverişlerde KDV'nin olmaması haksız rekabet durumunu ortaya çıkarmıştır. Avrupa Birliği Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 1 Temmuz 2003 yılında başlatılan bir direktif ile yeni ekonomi adında müzik, dijital yapıtlar gibi satışlar katma değer vergisi kapsamına alınmıştır. Avrupa Birliği'nin yapmış oldukları dijital satışlarda varış ülkesi prensibine göre vergilendirilmektedir. Dijital ürünün alımını yapan vergi mükellefi değilse satım yapan mükellef katma değer vergisini alım yapan kişinin ülkesinde ödemeyi gerçekleştirir. Avrupa Birliği ve üçüncü ülkeler ile yapılacak dijital ürün alışverişlerinde de varış ülkesi prensibi geçerlidir. Üçüncü ülkede satış yapan mükellefin Avrupa Birliği'nde yer alan herhangi bir ülkede mükellefiyet durumu olmalıdır. Satış işlemi vergi mükellefine yapılmış ise katma değer vergisi ödemesini alıcı yapmaktadır. Fakat alıcı vergi mükellefi değil ise vergilemede tahsil işlemini satıcı yapmaktadır. Daha sonra vergi ilgili tüketimin gerçekleştiği ülkeye devredilir²⁰⁷.

3. AB'de Covid-19 Salgını ve KDV Uyumlaştırma Çalışmalarına Etkisi

2006/112/EC Direktifinde COVID-19 salgını döneminde de birtakım değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler şu şekildedir²⁰⁸:

²⁰⁵ Bilal Levent Ertaş,” Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar “, *Vergi Raporu Dergisi*, S.219 (2017), s.137.

²⁰⁶ Pieter Baert, a.g.m., s.5.

²⁰⁷ Bilici, a.g.e., ss.81-84.

²⁰⁸ EUR-Lex, *The European Union's Common System of Value Added Tax (VAT)*. <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/the-european-union-s-common-system-of-value-added-tax-vat.html> (03.05.2023)

- İnternet yoluyla satışlarda (e-ticaret), 01.01.2024 yılı ile ödeme kayıtları için değişiklikler yapılmıştır. Yapılan kayıtlar Avrupa Birliği'nin gerekli vergi makamlarına iletilecektir.
- 01.01.2025 tarihinde yürürlüğe girecek olan küçük işletmelerin idari yükünü hafifletmek ve maliyetlerini azaltıp daha istikrarlı ticari faaliyet yapmaları için belirlenen kurallar hafifletilmiştir.
- İnternet yolu ile yapılan satışlarda ülke dışı mal veya hizmet satışlarında ödeme şekilleri basitleştirilmiştir. Buna uygun katma değer vergisi beyannamesi verilir ve ödemesi gerçekleştirilir.
- Covid-19 salgınından kaynaklı tedavi amaçlı aşılar, hastalığın tanısı için gerekli araçlar için söz konusu direktifle değişiklikler yapılmıştır. Aşı ve tıbbi cihazlar için katma değer vergisinden indirim hakkı uygulanmıştır.

Avrupa Birliği Komisyonu, Katma Değer Vergisi Reformu adı altında 2006/112/EC sayılı direktifinde düzenlemeye gitmiştir. İndirim kapsamına giren mal ve hizmetlerin bulunduğu listeyi güncellemiştir, fakat bu liste güncellenirken uygulanacak indirimler belirli ölçülerde sınırlandırılmıştır. Belirli üye ülkelerin kullanmış olduğu istisnaları, kurallara uyulması koşulu ile bütün üye devletlerin kullanabileceğini öngörmüştür²⁰⁹.

²⁰⁹ EUR-Lex, *The European Union's Common System of Value Added Tax (VAT)*. <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/the-european-union-s-common-system-of-value-added-tax-vat.html> (11.05.2023)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ VE AVRUPA BİRLİĞİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

Bu bölümde Türkiye’de katma değer vergisi uygulaması ve Avrupa Birliği ile uyumlaştırılması açıklanacaktır. Bu çerçevede ilk olarak Türkiye’de KDV’nin uygulanması ve genel özellikleri açıklanacak, ikinci olarak Türkiye’de uygulanan KDV’nin AB ile uyumlaştırılması kapsamındaki gelişmeler değerlendirilecektir. Bu gelişmeler Türkiye’nin adaylık öncesi başvurusu ve adaylık sonrasındaki gelişmeleri olarak ele alınacaktır. Daha sonra Türkiye ve AB arasında KDV hakkındaki benzerlik ve farklılıklar, ayrıca Türkiye’nin uyumluluk çerçevesinde KDV’nde dijitalleşme süresi ve 2008 krizinden sonra günümüze kadar olan sürecinde uyguladığı KDV hakkındaki çalışmaları incelenecektir.

I. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ

Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun kuruluşuyla başlayan bütünleşme süreci, ülke gelişimleri ve ilişkileri açısından olumlu bir görünüm sergilemiştir. Avrupa Birliği’ne girmek için ise Türkiye’nin girişimleri olmuştur. Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleşmesi için hala çalışmalar devam etmektedir. Uyumluluk açısından Katma Değer Vergisi çok önemli bir vergilendirme kalemidir.

Türkiye’nin yakın tarihine bakıldığında Osmanlı Devleti zamanında bağ vergisi adı altında pazar gibi satış yapılan yerlerden mal alım satımı sırasında alınan bir vergi toplanmaktaydı. Günümüz koşullarında ise Katma Değer Vergisi, en modern vergi gelirlerinden birisidir²¹⁰. Katma değer vergisinin Türkiye’de kabulünden on beş yıl öncesine kadarki süreçte katma değer vergisine geçiş tartışılmaya başlanmıştır. Türkiye’nin sanayileşmesi, kurumların personellerinin iyileşmesi gibi çeşitli sebeplerle katma değer vergisi bir ihtiyaç haline gelmiştir. Çünkü katma değer vergisi

²¹⁰ Hüsamettin Kılıç, Katma Değer Vergisi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.24, 1975, s.134.

muamele vergileri içerisinde en gelişmişidir²¹¹. Katma değer vergisi, mal veya hizmetin vergilendirme işleminde en son safhasında alınmaktadır.

A. KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞ VE NEDENLERİ

Türkiye’de dolaylı vergiler, vergi sistemi içerisinde yapı itibari ile dört başlık üzerinden ifade edilmektedir. Bunlar: dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, damga vergisi, harçlar ve diğer yerel tüketim vergileri ve uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler olarak yer almaktadır. Katma değer vergisi ise dolaylı vergiler içerisinde dahilde alınan mal ve hizmet vergileri içerisinde yer almaktadır²¹².

Türkiye’nin katma değer vergisine geçiş süreci ele alınırken, Cumhuriyetin ilk yıllarındaki vergi sistemini dikkate almak gerekir. Türkiye’de muamele vergileri Cumhuriyetin kuruluşu itibariyle uygulanmaktadır. 1925 yılı itibari ile aşar vergisi Türkiye Büyük Millet Meclisi eliyle kaldırıldıktan sonra, kamu gelirlerinde bir azalış meydana gelmiş, bu azalış sebebiyle yeni vergilere ihtiyaç duyulmuştur²¹³. 1926 yılında 735 Sayılı Umumi İstihlak Vergisi ve 737 Sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi getirilmiştir. Bu vergiler yerine 1927 yılında 1039 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu’yla Toplu Muamele Vergisi kabul edilmiştir. Bu vergi üzerinde yapılan değişikliklerle 1957 yılına kadar 6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu adı altında kullanılmıştır²¹⁴. Türkiye’de ayrıca katma değer vergisinin kabulü ile 6747 Sayılı Kanun olan Şeker İstihlak Vergisi, 6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu, 318 Sayılı kanunun Spor-Toto Vergisi ve 2456 Sayılı İşletme Vergisi Kanunu da kaldırılmıştır. Birçok vergi kalemi tek çatı altında birleştirilerek bu vergi kalemlerinin yerini katma değer vergisi almıştır.

Türkiye Cumhuriyeti 1963 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Ankara Anlaşmasını imzalamıştır. Ankara Anlaşması ile Avrupa Birliği üyeliği için ilk adım atılmıştır. Üyeliğin tamamlanmasından önce üyelik için gereken bir adım olan katma

²¹¹ Vural Arıkan, Katma Değer Vergisi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.30, 1985, ss.12-13.

²¹² Sedat Eratahar, Ayşegül Mutlu, Mustafa Çelen, *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, TUSİAD, 2012, s.39.

²¹³ Onur Eroğlu, “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12 (2010), ss.82-83.

²¹⁴ Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498), 1984, s.4.

değer vergisi için ilk çalışmalar 1970’li yıllarda başlamıştır²¹⁵. Türkiye, 24 Ocak 1980 kararları ile dışa açık bir ekonomi modeli benimsemiştir. Dışa açık bir ekonomiye uyumluluk sağlanması için Avrupa Birliği’nin koşullarına uyum sağlanması gerekli olmuştur²¹⁶. Bu çalışmalar sonucu sekiz tane Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı hazırlanması sonucunda, sekizinci olan kısım kanunlaşmıştır. KDV Kanunu 02.11.1984 yılında 1856 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Türkiye’de 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu olarak 01.01.1985 yılında uygulamaya konulmuştur²¹⁷. Avrupa Topluluğu’nun 6. Direktifi dikkate alınmıştır. Kanunda birebir olmamak kaydıyla AB’deki uygulamadan farklılıklar da yer almaktadır²¹⁸. Banka ve sigorta muameleleri vergisi dışında bahsedilen gider vergileri kaldırılmıştır²¹⁹.

Türkiye’de katma değer vergisine geçişinin birçok ekonomik ve mali nedeni vardır. Ekonomik nedenler şu şekilde ifade edilebilir²²⁰:

- Sanayinin gelişmesi için vergiler ile yatırımların teşvik edilebilmesi gerekmektedir.
- Türkiye’nin ekonomisinde ihracatın geliştirilmesi gerekmektedir. Sınai ürünlerin payının artırılması ihracat için büyük bir sorundur. Katma değer vergisine geçiş ile ihracattan vergi alınmaması ve alışlar esnasında ödenen verginin iadesinin yapılması öngörülmüştür. İhraç edilen mal için ödenen katma değer vergisinden indirim hakkı tanınmıştır.
- İstihsal vergisinde üretim mallarını üreten üretici, ağır vergi yükü altında kalmaktaydı. Katma değer vergisi ile vergi yükü, sektörler ve kademelerce dağıtılmıştır. Böylelikle vergi yükü mükellefler lehine hafifletilmiş olacaktır. Mükellefler katma değer vergisi ile vergi için ayırdıkları tutarları sermayelerine daha rahat dönüştürebileceklerdir.

²¹⁵ Murat Yılmaz, ” Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı “, *Vergi Raporu Dergisi*, S.219 (2017), ss.62-63.

²¹⁶ Yıldız Tokatlıoğlu, *Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası*, s.203.

²¹⁷ Yılmaz, a.g.m., s.62-63.

²¹⁸ Yıldız, a.g.s., s.63.

²¹⁹ Bilici, a.g.e., s.91.

²²⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498), 1984, ss.4-5.

- Katma değer vergisi, tüketim harcamalarını kısıtlayıcı olacağından enflasyonun düşmesine yardımcı olacaktır.
- Türkiye’de gider, işletme ve diğer vasıtalı vergilerin oluşu endüstri sektöründe kaynak dağılımının optimal dağılımını engellemektedir. Katma değer vergisinin tarafsız oluşu ile kaynakların optimal dağılımı sağlanacaktır.
- İhtisaslaşmanın teşviki açısından KDV önemlidir. Firma üretim safhaları için vergi yükü nedeniyle kendi üretmek yerine katma değer vergisi sayesinde farklı işletmelerden mal alabilecektir.
- İstihsal vergisi fiyatların artmasına neden olmaktadır katma değer vergisi oranının istihsal vergisine göre düşük oluşu nedeniyle fiyatlar genel seviyesi daha kontrollü olacaktır.

Türkiye’de katma değer vergisine geçişte mali nedenleri şu şekilde açıklamak mümkündür²²¹:

- Türkiye’de uygulanan istihsal vergisi sosyal adalet ilkesine uymamaktaydı. Katma değer vergisi ile malların katma değerlerini kapsadığı için vergide adaletin sağlanması daha mümkündür.
- KDV ile yaratılan katma değer, vergi hasılatı ve vergi işlemlerinin sayısı artacaktır. Vergi hasılatı olumlu etkilenecektir.
- Firmalar sadece kendi ürettikleri katma değer üzerinden vergiyi doğuran olay ortaya çıkacaktır. Faturalandırmadan dolayı ise bir otokontrol mekanizması oluşacağı için vergi kaçakçılığının da önüne geçilecektir.
- Vergi oranlarının çeşitliliği ve istisnalar atırılabilir. Bu yönü ile vergi adaletini sağlayıcı özelliği bulunmakla birlikte sayılarının fazlalığı ise verginin yapısını zayıflatabilir.
- Dolaysız vergilerin vergilendirilemediği durumlarda hükümetlerin vergi gelirlerini artırmak için katma değer vergisinden faydalanması daha kolay görünmektedir.

²²¹ M. Hakkı Özel,” Türkiye’de Katma Değer Vergisine Geçişin Muhtemel İktisadi ve Mali Etkileri, *Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, C.5, S.2 (1984), ss.59-62.

- Dünya’da pek çok ülkenin katma değer vergisini kullanması sebebiyle Türkiye’nin de katma değer vergisini kullanması ile uluslararası alanda uyumluluk sağlanacaktır.

B. TÜRKİYE’DE UYGULANAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Bazı maliyeciler Türkiye’de katma değer vergisinin dolaysız vergilerin tamamlayıcısı niteliğini taşıdığını ifade etmektedir²²². Mükellef ile vergi konusunun hukuki ve ekonomik ilişkisinden vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de mal teslimlerinde KDV, malın satıcısı tarafından vergiyi doğuran olayı belirlemektedir. Hizmet ifalarında ise vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile gerçekleşmektedir²²³.

Türkiye’de KDV’nin özellikleri ile ilgili açıklamalar Katma Değer Vergisi Kanunu’nda verilmiştir. Bu kapsamda Türkiye’de uygulanan KDV’nin konusuna giren işlemler, katma değer vergisi matrahı, istisnaları ve mal ve hizmetlere uygulanan oranlar açıklanacaktır.

1. KDV’nin Konusuna Giren İşlemler

Türkiye’de KDV’nin konusu belirleyen unsurlar; ülke içerisinde yapılması ve belirli yapılan bir işlemin gerçekleşmesidir²²⁴. Türkiye’de yayımlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)’nın birinci maddesine göre verginin konusuna giren işlemler yer almaktadır. Bunlar şu şekildedir²²⁵:

- Gelir unsurları olan ticari, zirai, endüstri ve serbest meslek kazançlarını kapsamayı,

²²² Aylin İdikut Özpençe, İsmail İşler, “Türkiye’de KDV Sorunları ve Avrupa Birliği Ülkelerindeki KDV’nin Kamu Gelirleri ve GSYH İçerisindeki Payları”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.219 (2017), s.121.

²²³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 18.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021,s.271.

²²⁴ Şenyüz, Mehmet Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.264.

²²⁵ 25.10.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

- Mal veya hizmet ithalatını içermesi,
- Diğer teslim ve hizmetleri içeren radyo, televizyon, posta ve telefon gibi hizmetler; şans oyunları, amatör olmayan sanatçı gösterileri ve sporcu faaliyetleri; açık arttırma yerleri ve gümrük ardiyelerindeki satışlar, 10.05.2005 yılı ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'nda yer alan ürün senedinden çekilecek olanların teslimi; boru hatlarında taşınan ürünler, Gelir Vergisi Kanunu'nun yetmişinci maddesinde yer alan malların ve hakların kiralanma faaliyetleri; Genel bütçeli ve katma bütçeli idareler, yerel yönetim idareleri, üniversite, dernek, vakıf, meslek kuruluşları veyahut bunların döner sermaye işletmelerinin hizmet ve teslimleri,
- Haksız rekabeti önlemek amacıyla taleplere göre mükellefiyet durumuna göre vergilendirilecek hizmet ve teslimler.

Bir işlemin katma değer vergisine tabi olabilmesi için üç işlemin de birlikte olması gereklidir. Bunlar: mal veya hizmetin ifa durumu olmalıdır. Diğer bir şartı ise bu ifanın Türkiye'de gerçekleşmesi gerekmektedir. Son olarak bu işlemler ticari, sınai ve zirai veya serbest meslek kazançlarının konusunda yer almalıdır²²⁶.

2. KDV Matrah Şekilleri

Matrah, teslim ve hizmetlerde alıcının mal ve hizmetleri satın alabilmesi için KDV dışında ödediği tutardır²²⁷. Türkiye'de katma değer vergisi matrahı aşağıda yer alan ifadeler şeklindedir:

- KDVK md. 20'ye göre teslim ve hizmet muamelelerinde matrah, yapılan muamelenin karşılığındaki bedelidir. Belirli tarife göre ücreti belirlenen ve bilet ile yapılan işlemlerde tahsil süreci esnasında katma değer vergisi alınarak ödeme gerçekleşir. Bundan faydalananlara ekstra bir KDV ödetilmez.
- KDVK md. 21'e göre ithalat sürecinde matrah, şu unsurların toplamından oluşmaktadır: İthal edilecek malların gümrük vergisinde tarhına göre

²²⁶ Ayşe Gülçiçek, *Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi*, b.2., Ankara: Seçkin Hukuk, 2023, s.67.

²²⁷ Şenyüz, Mehmet Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.273.

kıymeti, gümrük vergisine göre kıymet değeri alınmaması ya da ithal edilecek malın gümrük vergisinden muaf olup sigorta ve navlun değeri içerisinde, bunların değerinin tespit edilemeyeceği hallerde ise gümrüğün tespiti gereklidir. İthalat aşamasında ödenmesi gereken her türlü vergi ve türevleri ile gümrük beyannamesinin kayıt zamanına kadarki diğer giderler ve bu işlemlerden vergilendirilmeyen fiyat ve kur farkı gibi ödemelerin toplamı ithalatta matrah unsurunun toplamını oluşturmaktadır.

- KDVK md. 22'ye göre uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında matrah, Türkiye'de bulunmayan işletmelerin Türkiye ile arasındaki taşımacılıkta kişi ve ton hesaplamasına göre kilometre belirlenmesi ile hesaplanır. Matrah tespitini Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
- KDVK md. 23'e göre özel matrah çeşitleri olarak nitelendirilen şans oyunlarına katılım bedelleri, profesyonel sanatçı ve sporcuların faaliyetleri sonucu teslim ve hizmetlerin karşılığı, gümrük deposu ve müzayede yerlerindeki satışlar ile ürün senetlerinin teslimi ve işlem vaktine göre borsa değeri, altın mamullerinin ithali ve tesliminde ise matrah külçe değeri ile farkı alındığında ortaya çıkan miktardır. İkinci el taşıtlar ve taşınmazlar üzerinden ticari faaliyet gösteren mükellefler, KDV mükellefi olmayanlardan alınıp belirtilen faaliyetlerin tesliminde matrah alış fiyatı arasındaki farktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel matrah şekillerini tespit etme hakkı bulunmaktadır.
- KDVK md. 24'e göre katma değer vergisi matrahına dahil olmayan unsurlar; hesaplanan KDV, teslim halleri ve hizmetlerin işlemleri için yapılan fatura ve benzeri belgeler için belirtilen ticari teamüllere göre elverişli miktarlardaki iskontolardır.

3. KDV'nin İstisnaları

Türk vergi sisteminde istisna, bazı belirli mal veya hizmetler için KDV hesaplanmaması durumudur. KDV'nin hesaplanmama sebebi, malların veya

hizmetlerin özelliğinden veya mal veya hizmetleri alan kişiden kaynaklı olabilmektedir²²⁸.

3065 Sayılı KDVK'nın ikinci kısmında istisnalar maddeler halinde belirtilmiş olup, maddelerin içeriklerinde açıklamaları bulunmaktadır. Bunlar yedi ayrı grup olarak belirtilmiştir. Bu gruplar sırasıyla: KDVK 11. maddesinde ihracat istisnasında mal ve hizmet ihracatı, 12. maddede ihracat teslim ve yurt dışında bulunan müşteriler için yapılan hizmetler, 13. maddesinde petrol arama ve teşvik içeren yatırım, değerli maden ve ulusal güvenlik harcama ve yatırımları hakkında istisnalar, 14. maddesinde taşımacılık istisnalarının içerikleri, 15. maddesinde diplomatik istisnaları, 16. maddesinde ithalat istisnaları ve 17. maddesinde sosyal ve askeri gaye taşıyan ve diğer istisnalar yer almaktadır. 18. ve 19. maddelerde ise istisnalardan vazgeçme ve istisnaların sınırını belirleyen çerçeve belirlenmiştir²²⁹.

4. KDV'de Uygulanan Oranlar

KDVK md. 28'e göre *“katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir”*²³⁰.

Türkiye’de KDV’nin 1985 yılında yürürlüğe girişinden günümüze kadarki süreçte KDV oranlarında zaman zaman değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler hükümetlerin bütçede artan finansman ihtiyacından kaynaklanmıştır. 1985 yılında KDV’nin standart oranı yukarıda belirtildiği gibi, %10 olarak belirlenmiştir. Zorunlu mallara uygulanan indirilmiş oranlar %1 ve %8’dir²³¹. Daha sonraki yıllarda standart oran önce %15’e ve ardından 1999 depreminin yol açtığı finansman ihtiyacı nedeniyle

²²⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.311.

²²⁹ Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar*, Seçkin Yayıncılık, 2013’ten Aktaran Büşra İlgar, “Avrupa Birliği ve Türkiye KDV Mevzuatlarının Uyumlaştırılması ve Türkiye’nin E-Dönüşüm Sürecinin AB Uyumuna Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.353 (2018), s.96.

²³⁰ 25.10.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 29.

²³¹ Mircan Tokatlıoğlu, “Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Vergisel Uyum”, *Güncel Mali Konular*, ed. Nihat Edizdoğan, Bursa: 2009, s.62.

% 17'ye yükseltilmiştir. 2001 Krizi sonrasında ise %18'e çıkarılmıştır. 2023 Temmuz'una kadar %18 standart oran ve %1 ve %8 indirilmiş oran uygulamasına devam edilmiştir.²³².

07.07.2023 tarihinde 32241 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7346 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı²³³ ile 10.07.2023 tarihinde yürürlüğe giren yeni KDV oranları; genel (standart) oran %18'den %20'ye yükseltilmiştir. İndirilmiş %1'lik oran aynı kalmış, %8'lik oran ise %10'a çıkarılmıştır. KDV oranı artışlarının gerekçesi 6 Şubat 2023 Kahramanmaraş depremleri nedeniyle bütçede artan finansman ihtiyacı olarak açıklanmıştır. Tabii buna 2023'ün ilk yarısında kamu harcama artışlarına yol açan seçim ekonomisi uygulamalarını da eklemek gerekir.

Yeni düzenlemeye göre hizmetlerin ödenmesi ve malların teslimi için gerçekleştirilen katma değer vergisi oranları üç şekilde uygulanmaktadır. Bu durum Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3: Türkiye'de Mal ve Hizmetlere Göre KDV Oranları (2023)

STANDART (GENEL) ORAN	%20	(I)VE (II) SAYILI LİSTE DIŞINDA KALAN HİZMET VE TESLİMLER
İNDİRİLMİŞ ORAN	%1	(I) SAYILI LİSTE İÇERİSİNDE YER ALAN HİZMET VE TESLİMLER
	%10	(II) SAYILI LİSTE İÇERİSİNDE HİZMET VE TESLİMLER

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı KDV oranları listesine göre hazırlanmıştır. (09.07.2023)

Buna göre indirilmiş oranlar, %1 ve %10 şeklinde uygulanacaktır. %1 olarak uygulanacak oran, belirlenen (I) sayılı listede yer alan hizmet ve ifalarından alınacaktır. %10 oranı ise (II) sayılı liste içerisindeki hizmet ve ifalar için uygulanacak orandır. Standart (genel) oran %20 olarak belirlenmiştir. %20 oranına tabi olacak mal ve hizmetler (I) ve (II) sayılı liste dışında kalan hizmet ve ifaları için uygulanmaktadır.

²³² Mircan Tokatlıoğlu, Ufuk Selen, *Maliye Politikası*, 3.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021, s.313.

²³³ “Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”, 07.07.2023 Tarih ve 32241 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 7346 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

Tablo 4’te katma değer vergisi oranına tabi (I), (II) ve (III) sayılı listede ilgili mal ve hizmetler yer almaktadır.

Tablo 4: %1, %10 ve %20 KDV Oranına Tabi Bazı Mal ve Hizmetlerin Kapsamı

(I) SAYILI LİSTE İÇERİSİNDEKİ (%1) BAZI MAL VE HİZMETLER	(II) SAYILI LİSTE İÇERİSİNDE (%10) YER ALAN BAZI MAL VE HİZMETLER	(I) VE (II) SAYILI LİSTE DIŞINDA KALAN (%20) BAZI MAL VE HİZMETLER
- Kendir Tohumu, Kanola - Buğday, Pirinç, Zeytin, Arı, Küçükbaş ve Büyükbaş Hayvanlar, vb. - T.C. Tarım ve Orman Bakanlığınca Sertifikalı Tohum ve Fidan - Riskli Kentsel Dönüşüm Gerektiren Net 150 Metrekareye Kadar Konutlar - Cenaze Hizmetleri - KDV’den İstisna Olan Araçların Kiralanması - Poşetlenmemiş Gazete ve Dergiler - Dini Kutsal Kitaplar - Kullanılmış ve Yenilenebilmiş Cep Telefonları	- İplik İmalı için Yapılan Lifler - Giyim Eşyaları (Çorap, Kemer, vb.) - Evde Kullanılan Tekstil ürünleri (Yatak Dahil Değil) - Mamul Hale Getirilen deri veya suni giyim eşyaları - Mamul Halde Olan Terlik, Çanta, valiz ve vb. - Tiyatro ve Sinema Bilet Ücretleri - Eğlence Yerleri - Traktörlerin Takılıp Sökülebilen Ek Parçaları - Y-İ-D Modeline Göre Yaptırılan Köprü ve Tünel Geçiş Ücreti	- (I) ve (II) sayılı mal ve hizmetlerin yer aldığı listeler dışında ya da bu listelerde olmasına rağmen %20 olarak belirtilen mal ve hizmetler için %20 KDV oranına tabidir.

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı, KDV Oranları Listesi, Güncel KDV Oranları Mal Ve Hizmetlerde Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar. <https://www.gib.gov.tr/yarдим-ve-kaynaklar/yararlı-bilgiler/kdv-oranları-listesi> (09.07.2023)

II.TÜRKİYE'DE KDV'NİN AVRUPA BİRLİĞİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI VE KARŞILAŞTIRILMASI

A. TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMLAŞTIRILMASI İLE İLGİLİ GELİŞMELER

Türkiye'de uygulanan katma değer vergisinin Avrupa Birliği'ne uyumunu Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne adaylığının kabul edildiği 1999 yılı öncesi ile sonrası olarak ele almak faydalı olacaktır. Çünkü bu incelemeyi yaparken 1998 tarihinden itibaren Avrupa Komisyonu tarafından Türkiye hakkında her yıl yayınlanan ilerleme raporları bize KDV uyumu konusunda adaylık öncesi gelişmeler ile adaylık sonrası gelişmeleri açıklamada yardımcı olacaktır. Aslında Türkiye'nin KDV'ye geçiş süreci 1960'lardaki tartışmalar ile başlamış, 1984 yılında KDV Kanunu'nun kabulü ile sona ermiştir. KDV tartışmalarının bu dönemde olması tesadüfi olmayıp Türkiye'nin o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu ile başlattığı ilişkilerin etkisinin olduğunu söylemek mümkündür.

1. Adaylık Öncesi Gelişmeler

Türkiye, 31.07.1959 tarihinde ilk kez AET'ye ortaklık için başvuruda bulunmuştur. AET Bakanlar Konseyi, üyelik koşullarının sağlanacağı zamana kadar Türkiye ile bir ortaklık anlaşması imzalamıştır. 12.09.1963 tarihinde imzalanan ve 01.12.1964 tarihli yürürlüğe giren anlaşma, Ankara Anlaşması olarak anılmaktadır. Ankara Anlaşması AB ile Türkiye arasındaki ilişkilerin hukuki temelini oluşturmaktadır. Bu anlaşmanın 2. maddesine göre Türkiye'de ekonomik kalkınmanın daha hızlı yaşanması ve Türkiye'de yaşayan nüfusun istihdam ve yaşam koşullarının iyileştirilmesiyle AB ile arasında ticari ve ekonomik ilişkilerde uyumlaştırma hedeflenmiştir. Anlaşmanın 28. maddesi ile de Türkiye'nin üyeliği hakkında düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddeye göre AET'nin kuruluş aşamasında yerine getirilen yükümlülüklerin Türkiye'de de getirilmesi halinde Türkiye'nin birliğe katılması mümkün olacaktır. Ankara Anlaşması, Türkiye'nin AET'ye entegrasyonu için hazırlık, geçiş ve nihai dönem adıyla üç dönem belirlemiştir. Hazırlık dönemine

anlaşmanın yürürlük tarihi ile girilmiştir. İkili ilişkilerin işleyişi için ise Ortaklık Konseyi kurulmuştur. 1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol ile geçiş dönemine girilmiştir. Bu bağlamda gümrük birliğinin sağlanması gerekliliği belirtilmiştir. Katma Protokol kapsamında topluluğun Türkiye’den ithal ettiği sanayi mallarında, gümrük vergileri sadece Türkiye için sıfırlanmıştır. Böylelikle, Türkiye’ye gümrük birliğinin yürürlüğe girmesi için 22 yıl süre verilmiştir²³⁴.

Türkiye’de 12 Eylül 1980 askeri darbesinden sonra Avrupa Parlamentosu, insan hakları ve demokratik özgürlüklerin tekrar gerçekleşmesi sürecine kadar Türkiye’ye yapılacak mali yardımların askıya alınmasını talep etmiştir. 1986 tarihinde ise Ortaklık Konseyi toplanmış ve askıya alınan süreç tekrar işlemeye başlamıştır. Türkiye, topluluğa tam üyelik kapsamında Roma Antlaşması’nın 237. maddesine, Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT) Antlaşması’nın 8. Maddesi ve EURATOM Antlaşması’nın 205. Maddelerine başvuruda bulunmuştur. 1989 tarihinde AT, toplulukta yer alan ülkelerin öncelikle iç pazarlarını tanıma süreci olduğu için Türkiye’nin üyeliğe kabul edilemeyeceğini bildirmiştir. 6 Mart 1995 tarihinde gümrük birliğinin son döneminin uygulamaya konulması için Ortaklık Konseyi kararı alınmıştır ve bu tarihte entegrasyonun sağlanması için geçiş dönemi olarak adlandırılan 22 yıl sona ermiştir. 1996 tarihinde iki taraf arasında sanayi ürünü ve işlenmiş olan tarım ürünlerinin yer aldığı gümrük birliği anlaşması oluşturulmuştur. 1996 tarihinde Türkiye ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile Serbest Ticaret Anlaşması yapılmıştır. 1997 tarihinde AB Konseyi’nde Türkiye aday ülkeler arasında olmamasına rağmen üyelik için yeterli olduğu aktarılmıştır. 1998 yılında ilişkilerin geliştirilmesi için Avrupa Komisyonu “Türkiye için Avrupa Stratejisi” adlı belge yayınlamıştır. Aynı tarihte Türkiye Avrupa Konferansı’na davet edilmiş olsa da Türkiye katılım sağlamamıştır. 17 Aralık 1998 tarihinde ise Avrupa Komisyonu ilk defa Türkiye için İlerleme Raporu ve Genişleme Stratejisi yayınlamıştır²³⁵.

²³⁴ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *AB ile İlişkiler/ Türkiye-AB İlişkilerinin Tarihçesi*. https://www.ab.gov.tr/turkiye-ab-iliskilerinin-tarihcesi_111.html (09.07.2023)

²³⁵ Türkiye- Avrupa Birliği (Ab) İlişkilerine Ait Bazı Önemli Tarihler. https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/turkiye-_ab_iliskileri_kronolojisi.pdf (09.07.2023)

2. Adaylık Sonrası Gelişmeler: Türkiye İlerleme Raporlarında KDV Uyum

Avrupa Komisyonu, 1998 yılı itibari ile Kopenhag Kriterleri çerçevesinde Avrupa Birliği'ne aday olan ülkelerin yıllık olarak gerçekleştirdikleri incelemeleri rapor halinde yayımlamaktadır. Yayımlanan ülke ve ilerleme raporları, Avrupa Komisyonu tarafından tarafsız şekilde değerlendirilmektedir²³⁶.

Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı bu raporlar, üyelik yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmemesi hususunda fasıllar şeklinde düzenlenmiştir. Vergilendirmeye ilişkin başlık ise Fasıllar 16- Vergilendirme olarak yer almaktadır. Fasıllar 16 Vergilendirme doğrudan ve dolaylı vergilerin uyumlaştırılması hakkında raporları içermektedir. Katma değer vergisi için ise Avrupa Birliği Müktesebatına uyumluluğu ilgili yıl baz alınarak değerlendirilmektedir²³⁷.

Katma değer vergisi, Avrupa Birliği'nde önemli ve uyumlaştırılması bakımından kapsamlı bir vergilendirmedir. Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı ilerleme raporlarında genel olarak Türkiye'nin katma değer vergisi uyumlaştırılması kapsamındaki raporlamalarda her yıl bir eleştiri görülmektedir²³⁸.

a. 1998-2002 Yılları Türkiye İlerleme Raporları

Avrupa Topluluğunun 1998 yılında Türkiye için yayımladığı ilerleme raporuna göre uyumlaştırma ile ilgili şu değerlendirmeler yer almaktadır²³⁹:

- Türkiye'de uygulanan katma değer vergisi kanununda yer alan istisnaların Avrupa Topluluğu'ndaki istisnalardan oldukça fazla olduğu 1998 ilerleme raporunda yer almıştır. Türkiye'de katma değer vergisi standart oranı %15 olarak belirtilmiş olup ilave olarak %1 oranı ihracat malları için %8 oranı ise

²³⁶ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Avrupa Komisyonu Tarafından Hazırlanan Türkiye Raporları*. https://www.ab.gov.tr/ilerleme-raporlari_46224.html (08.06.2023)

²³⁷ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Fasıllar 16 Vergilendirme*. https://www.ab.gov.tr/fasil-16-vergilendirme_81.html (08.06.2023)

²³⁸ Umut Sezer, "Avrupa Birliği'nin Ortak Vergi Sistemi ve Türkiye'nin AB Serüveninde Vergisel Performansı", *Vergi Raporu Dergisi*, S.165 (2013), s.58.

²³⁹ Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Üzerine Komisyonun 1998 Düzenli Raporu, 1998, ss.37-38. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_1998.pdf (01.06.2023)

gıda ürünleri için uygulanmaktadır. Esnekliği yüksek olan mallar (lüks mallar) için bu oran %23 ve %40 olarak uygulanmaktadır.

- Avrupa Topluluğu'nda yer alan katma değer vergisinde vergi iadesi Türkiye'de yoktur.
- Türkiye'de uygulanan katma değer vergisi kanununda çiftçi ve küçük ticari faaliyet yürüten işletmelere özel düzenlemeler yapılmıştır.
- Avrupa Topluluğu ile katma değer vergisi uyumlaştırılması için çalışmalar yapılmaktadır, fakat oranlar ve ithalat aşamasında uygulanan farklı vergilendirmelerin de toplulukla uyumluluğu için çalışılmalıdır.

Türkiye'de uygulanan katma değer vergisi, Avrupa Topluluğu ile uyumlu olmasına dikkat edilerek düzenlenmiş olsa da farklılıkların olduğu belirtilmiştir. 1999 yılı ilerleme raporunda ise uyumlaştırma kapsamında bir gelişme yaşanmadığı aktarılmıştır²⁴⁰.

2000 yılı ilerleme raporunda KDV uyumlaştırılması için daha fazla düzenleme yapılması gerektiği belirtilmiştir²⁴¹.

2001 yılında yayımlanan ilerleme raporuna göre Türkiye'de katma değer vergisinin yürürlüğe girişi ile vergi uyumlaştırması kapsamında bir adım atıldığı fakat istisna ve vergi oranları açısından Avrupa Birliği ile uyumlaştırılması gerekliliği belirtilmiştir²⁴².

2002 yılı ilerleme raporundaki değerlendirmelere göre vergi uyumlaştırılmasını sağlayan gelişmelerden biri çifte vergilendirmenin kaldırılması olmuştur. Karşılıklılık ilkesine göre Türkiye'de yerleşim yeri bulunmayıp KDV mükellefi olan yabancılar için KDV iadesi imkânı getirilmiştir. Avrupa Birliği KDV

²⁴⁰ Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesine İlişkin Komisyon 1999 Düzenli Raporu, 1999, s.41. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_1999.pdf (01.06.2023)

²⁴¹ Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Üzerine Komisyonun 2000 Düzenli Raporu, 2000, s.36. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2000.pdf (01.06.2023)

²⁴² Avrupa Topluluk Komisyonu, Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2001 Yılı İlerleme Raporu, Brüksel, 2001, s.63. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2001.pdf (01.06.2023)

ilkelerine göre Türkiye’de uygulanan %26 oran ve %40 oran ile alınan katma değer vergisi kaldırılmıştır. Fakat diğer KDV ile ilgili kanunlarda Avrupa Birliği’nin ilkeleri hakkında uyumlaştırılma gerçekleşmemiştir²⁴³.

b. 2003-2007 Yılları Türkiye İlerleme Raporları

2003 yılı ilerleme raporuna göre Avrupa Birliği ve Türkiye arasında vergi uyumlaştırılmasının tam olarak gerçekleşmediği belirtilmiştir. Verginin yapısı ve oranlar konusunda uyumlaştırma çalışmaları yapılmalıdır²⁴⁴.

2004 yılı ilerleme raporunda katma değer vergisi uyumlaştırmasında herhangi bir ilerleme kaydedilmediği belirtilmiştir²⁴⁵.

2005 yılı ilerleme raporuna göre katma değer vergisinin uyumlaştırılması için gerekli çalışmaların yapılması gerekliliği belirtilmiştir. Avrupa Birliği, Türkiye’nin gıda, sağlık ve eğitim hizmetleri için %8 oranında katma değer vergisi uygulamasını kabul etmiştir. Fakat bazı mal ve hizmetlerde %5 oranının altında uygulanacak olan KDV için uyumluluk açısından uygun bulmamaktadır²⁴⁶.

2006 yılı raporunda, Türkiye’nin tekstil ürünleri için %8 KDV oranı uygulamasıyla Avrupa Birliği’nde uygulanan katma değer vergisinden daha çok farklılaştığı belirtilmiştir²⁴⁷.

²⁴³Türkiye’nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2002 Yılı İlerleme Raporu, Ankara, 2002, s.75. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2002.pdf (01.06.2023)

²⁴⁴ Devlet Planlama Teşkilatı Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, *Türkiye’nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu*, Ankara, 2003, s.78. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2003.pdf (31.05.2023)

²⁴⁵ Avrupa Toplulukları Komisyonu, *Türkiye’nin Katılım Yönünde İlerlemesi Hakkında 2004 Yılı Düzenli Raporu*, 2004, Brüksel, s.89. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2004.pdf (31.05.2023)

²⁴⁶ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2005 İlerleme Raporu*, Brüksel, 2005, s.104. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2005.pdf (31.05.2023)

²⁴⁷ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2006 İlerleme Raporu*, Brüksel, 2006, s.48. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2006.pdf (31.05.2023)

2007 yılı için Avrupa Birliği ile Türkiye arasında KDV'nin uyumlaştırılması kapsamında kısmen bir ilerleme olduğu belirtilmiştir. Vergi sisteminde farklılıklar devam etmektedir. Türkiye' de tekstil ürünlerinde, restoran ve darülaceze hizmetlerinde katma değer vergisi oranında indirimle gidilmiştir. Bazı tohumlarda katma değer vergisi oranı %1'e indirilmiştir, fakat bu indirimler Avrupa Birliği vergi uyumlaştırması kapsamında uygun değildir²⁴⁸.

c. 2008-2012 Yılları Türkiye İlerleme Raporları

2008 yılı ilerleme raporuna göre birliğin katma değer vergisi mevzuatına kısmi uyumluluğu olduğu belirtilmiştir. Vergi uyumlaştırılması için Türkiye'nin katma değer vergisi yapısının uyumlaştırılması hususuna yer verilmiştir²⁴⁹.

2009 yılı ilerleme raporuna göre Türkiye KDV, Avrupa Birliği KDV yapısı itibari ile kısmi olarak benzer durumdadır. Avrupa Birliği katma değer vergisi uyumlaştırılması için toptan ve perakende satışlarında uygulanan oranlar gibi diğer yapısal oranların da uyumlaştırılması gerekliliği belirtilmiştir²⁵⁰.

2010 yılı ilerleme raporunda KDV hususunda Türkiye ile Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırılmasında vergi yapısının, özel indirimlerin, muafiyet ve oranlarının uyumlaştırılması belirtilmiştir²⁵¹.

2011 yılında yayımlanan ilerleme raporunda da Türkiye'nin katma değer vergisi kapsamında vergi uyumlaştırmasının gerekliliği belirtilmiştir²⁵².

²⁴⁸ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2007 İlerleme Raporu*, Brüksel, 2006, s.51. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2007.pdf (31.05.2023)

²⁴⁹ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2008 İlerleme Raporu*, Brüksel, s.59. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2008.pdf (31.05.2023)

²⁵⁰ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2009 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2009, s.60. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2009.pdf (31.05.2023)

²⁵¹ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2010, s.65. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2010.pdf (31.05.2023)

²⁵² Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2011, s.74. https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/2011_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023)

2012 yılı için yayınlanan rapora göre Fasıl-16 vergilendirme kapsamında dolaylı vergilerde uyumluluk görülememiştir. Türkiye’de katma değer vergisinde bazı ürünler için %1 oranı getirilmesi Avrupa Birliği katma değer vergisi uyumlaştırılması için uyumlu değildir. Türkiye’nin katma değer vergisi sistemi için Avrupa Birliği ile uyumlaştırması gerekliliği belirtilmiştir²⁵³.

d. 2013-2017 Yılları Türkiye İlerleme Raporları

2013 yılındaki ilerleme raporunda, dolaylı vergiler de Avrupa Birliği ve Türkiye arasında kısmen de olsa katma değer vergisi alanında bir uyumlaştırma olduğu belirtilmiştir. Türkiye’nin katma değer vergisi yapısı, muafiyet ve indirimlerinin uyumlaştırılması gerektiği yer almıştır²⁵⁴.

2014 yılında yayımlanan fasıl-16 vergilendirme raporuna göre Türkiye’nin katma değer vergisiyle ilgili düzenlemeleri bir bütün yasal çerçevede yer verildiği belirtilmiştir. Avrupa Birliği ile katma değer vergisi kapsamında uyumlaştırılması için Türkiye’nin vergi yapısında uyumlaştırma yapması gerekliliğine yer verilmiştir²⁵⁵.

2015 yılında yayınlanan ilerleme raporuna göre Türkiye’de uygulanan KDV sistemi, Avrupa Birliği’nde uygulanan KDV’ye göre uyumlu görülmemiştir. Avrupa Birliği ile vergi uyumlaştırılması sağlanması için Türkiye’de uygulanan katma değer vergisinin yapısının uyumlaştırılması gerektiği bildirilmiştir²⁵⁶.

2016 yılında yayımlanan rapora göre Türkiye’de bazı mal ve hizmet gruplarında %1 olarak uygulanan katma değer vergisi kapsamına suni gübre ve hayvan besisi yemi de dahil edilmiştir. Bu durum Avrupa Birliği vergilendirme sisteminde

²⁵³ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2012 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2012, s.78. https://www.ab.gov.tr/files/2012_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023)

²⁵⁴ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2013, s.38. https://www.ab.gov.tr/files/2013%20ilerleme%20raporu/2013_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023)

²⁵⁵ Avrupa Birliği, *Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2014, s. 38. https://www.ab.gov.tr/files/ilerlemeRaporlariTR/2014_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023)

²⁵⁶ Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2015 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2015, s.53. https://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/2015_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023)

yoktur. Katma değer vergisinin uyumlaştırılması için vergi mevzuatının uyumlaştırılması gerekliliği belirtilmiştir²⁵⁷.

e. 2018-2022 Yılları Türkiye İlerleme Raporları

2018 yılı ilerleme raporuna göre Türkiye kısmen de olsa vergilendirilme alanında uyumlu olduğu izlenmiştir. Katma değer vergisi için ise Avrupa Birliği'ndeki standart oranına göre Türkiye'de uygulanan %1'lik oran uyumlaştırma kapsamında uyumluluk göstermediği ve Türkiye'nin katma değer vergisinin vergi sistemi uyumlaştırılması gerekliliği belirtilmiştir²⁵⁸.

2018 yılında olduğu gibi 2019 yılında katma değer vergisinin bazı hizmetlerde uygulanan %1'lik katma değer vergisi oranının geniş ürünleri içerdiği ve vergi sisteminin uyumlaştırılması gerekliliği belirtilmiştir²⁵⁹.

2020 yılındaki raporda Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyumluluğu kapsamında dolaylı vergiler için ek tedbirler getirilmiştir. Katma değer vergisi için Avrupa Birliği ülkeleri standart oranı %15 iken Türkiye bazı mal ve hizmetler için %1 katma değer vergisi aldığı belirtilmiştir. 2019 yılı sonunda Covid-19 pandemisi sebebi ile 2020 yılı başında hava yolu uçuşları için 3 ay boyunca %18 olan KDV oranı %1'e indirilmiştir. Katma değer vergisinin vergi yapısı ve özel olarak uygulanan oranlar Avrupa Birliği vergi uyumlaştırmasına daha fazla yakınlştırılması gerektiği belirtilmiştir²⁶⁰.

2021 yılındaki rapora göre Avrupa Birliği, Türkiye'de dolaylı vergilerde ilerleme görememiştir. Avrupa Birliği ülkeleri gibi Türkiye'nin de bilgilerini paylaşması gerektiği belirtilmiştir. Türkiye'de KDV'de mal ve hizmetlere uygulanan %1 oranının kalemleri geniş bulunmuştur. Katma değer vergisi yapısının Avrupa

²⁵⁷ Avrupa Komisyonu, AB Genişleme Politikasına İlişkin 2016 Bildirimi, Brüksel, 2016, s.56. https://www.ab.gov.tr/files/pub/2016_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023)

²⁵⁸ Avrupa Birliği Komisyonu, AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi, Brüksel, 2018, s.80. https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019_trkiye_raporu-_tr.pdf (31.05.2023)

²⁵⁹ Avrupa Birliği Komisyonu, AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi, Brüksel, 2019, s.91. https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019_trkiye_raporu-_tr.pdf (31.05.2023)

²⁶⁰ Avrupa Birliği Komisyonu, AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi, Brüksel, 2020, s.91. https://www.ab.gov.tr/siteimages/trkiye_raporustrateji_belgesi_2020/turkey_report_30.10.2020.pdf (31.05.2023)

Birliği ile uyumluluğu arttırılmalıdır. Covid-19 pandemisinden kaynaklı bazı mal ve hizmetlerin vergi oranları %18 iken %1'e indirilmiştir. Diğer mal ve hizmetler için ise %8'den %1 oranına indirilmiştir. 2021 özel eğitim hizmet takvimine göre %18 olan KDV oranı %1'e indirilmiştir. Covid-19 pandemisi tedavisi için gerekli aşılar için katma değer vergisi oranı %1 belirlenmiştir²⁶¹.

Avrupa Birliği'nin 2022 yılında yayınlamış olduğu raporda vergilendirme kapsamında Türkiye için geçmiş yıllarda sunulmuş olan tavsiyelerin geliştirilemediği ve Avrupa Birliği vergi uyumlaştırılması kapsamında işbirliği gerçekleştirmeyen ülkeler listesi içerisine girmiştir. Türkiye, diğer üye devletleri gibi Avrupa Birliği ile bilgi paylaşımı gerçekleştirmesi gerekliliği belirtilmiştir. Raporda Türkiye'nin katma değer vergisi yapısı, muafiyet ve oranları gibi ilgili hususların Avrupa Birliği uyumlaştırılmasına daha uyumlu hale getirilmesi belirtilmiştir. Katma değer vergisinin uyumluluğu çerçevesinde raporda şu hususlara yer verilmiştir²⁶²:

- Türkiye'de %1 uygulanan katma değer vergisinin mal grubunun genişliği sebebi ile Avrupa Birliği bu durumu uygun bulmamaktadır.
- Covid-19 pandemisinden kaynaklı 2020 yılında yapılan değişiklikler kapsamında belirli mal ve hizmetlerin katma değer vergisi oranı %8'e, tedavi amacı taşıyan aşıların oranı %1'e düşürölüp bu oranlar 2022 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. Konaklama vergisinin 2023 yılında uygulanacağı belirtilmiştir.
- 2021 tarihinde ikinci ele düşen yenilenmiş telefonların KDV oranının %18'den %1'e alındığı, savunma sanayisi için yapılacak projelere katma değer vergisinde muafiyet getirildiği belirtilmiştir.
- Enflasyonun iki haneli rakamlara çıkma sebebi ile gıda ürünlerinde %18'den %1'e, temizlik ürünlerinde %18'den %8'e indirildiği belirtilmiştir.

²⁶¹Avrupa Birliği Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi*, Brüksel, 2021, s.91. https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2021_turkiye_raporu_tr.pdf (31.05.2023)

²⁶²Avrupa Birliği Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi*, Brüksel, 2022, s.98. https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2022_turkiye_report_tr_27.11.2022_22.05.pdf (31.05.2023)

B. KDV UYUMLAŞTIRILMASINDA AVRUPA BİRLİĞİ'NDEN FARKLILIKLAR

Türkiye, KDV ile ilgili mevzuat sürecini gerçekleştirirken Avrupa Birliği KDV'sinden yararlanmıştır. Bu süreçten önceki başlıklarda detaylı bahsedilmiştir. Fakat Türkiye'nin uyumlaştırma kapsamının dışında ekonomik ve siyasi etkisinden kaynaklı Avrupa Birliği'nden farklı düzenlemeleri ve uygulamada farklılıkları mevcuttur.

Türkiye'nin AB ile katma değer vergisi uyumlaştırılmasında yer almayan istisna ve oranları açıklanacaktır. Ayrıca KDV hakkında diğer hususlar da açıklanacaktır.

1. *İstisnalar ve Oranlar Açısından Farklılıklar*

Türkiye ve Avrupa Birliği'nde KDV istisnalarında çoğunlukla benzerlikler bulunmaktadır²⁶³. Avrupa Birliği'nde istisnalar mali tarafsızlık çerçevesinde değerlendirilmektedir. Birbirine konu kapsamında benzeyen vergilerin ve teslimlerde vergilendirme yapılırken ortaya çıkan haksız rekabeti önleyici bir tarafı vardır²⁶⁴. Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre ise katma değer vergisi istisnaları 11. ve 19. maddeleri arasında yer almaktadır. Avrupa Birliği ile Türkiye'de uygulanan katma değer vergisinde istisnaların karşılaştırılması yapıldığında bazı farklılıklar vardır. Bu farklılıklar ilk olarak tam istisna ve kısmi istisna uygulamalarında ortaya çıkmaktadır. Diğer bir farklılık Avrupa Birliği istisnaları içerisinde yer alıp Türkiye'de uygulanan KDV içerisinde olmayan istisnalar veya Türkiye'de uygulanan KDV sisteminde olup Avrupa Birliği'nde yer almayan istisnalarlardır. Son olarak banka ve sigorta muamelesinden alınan vergilerde de farklılık bulunmaktadır²⁶⁵.

²⁶³ Çiçek, Uğur, a.g.m., s.305.

²⁶⁴ Didem Keşmir, "Avrupa Birliği Yolunda Türk Vergi Mevzuatının Uyumlaştırılması", s.40. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-didem-kesmir.pdf> (29.05.2023)

²⁶⁵ Bilici, a.g.e., s.99.

Tam istisna uygulamasında vergilendirme yapılmamaktadır. Eğer vergilendirme gerçekleştiyse iade edilmektedir. Kısmi istisnada ise istisnanın gerçekleştiği safhada vergi alınmamaktadır. Avrupa Birliği ve Türkiye’de uygulanan KDV sisteminde tam istisna kapsamında ihracat, diplomatik istisnalar ve taşımacılık istisnası yer almaktadır. Avrupa Birliği’nde kısmi istisnalar kapsamında sosyal istisnalar yer almaktadır. Türkiye ‘de ise askeri ve sosyal kapsamda istisnalar kısmi istisnalar olarak yer almaktadır²⁶⁶.

Türkiye’de istisnaların çoğunluğu ekonomik ve askeri alanda gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de Avrupa Birliği’nden farklı olarak demiryolu, deniz ve hava taşıma araçlarının teslimi istisnaları, petrol araması için yapılan faaliyetler ve askeri gayeyle teslim ve hizmetler için istisnalar uygulanmaktadır. Avrupa Birliği’nde ise istisnalar genel olarak sosyal ve kültürel faaliyetlerde uygulanmaktadır²⁶⁷. Türkiye’de yer almayan Avrupa Birliği’nde olan istisnalar kamuya faydası olan müze gibi kuruluşların hizmetleri, ortak bahis ve piyango düzenlemeleri, kamu yararı kapsamında olan tıbbi hizmet veren merkezler ve hizmetleri kapsamında istisnalar uygulanmaktadır²⁶⁸.

Türkiye’de finansal işlemlerle ilgili Fransa’nın 1920 tarihinde vergilendirme işlemine başlamasından sonra 1926 yılında Umumi İstihlak Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile banka ve sigortacılık faaliyetleri vergilendirilmiştir. Türkiye’de uygulanan Katma Değer Vergisi Kanunu ile de banka ve sigortacılık faaliyetleri katma değer vergisinde istisna kapsamında tutulmuştur. Avrupa Birliği içerisinde banka ve sigorta hizmetlerinde uyumlaştırma, 1990’lı yıllarda başlamıştır. Bunun sonucunda ise banka ve sigortacılık faaliyetleri katma değer vergisi istisnası kapsamına girmiştir. Banka ve sigortacılık faaliyetlerinde Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki fark ise Türkiye’de kesin bir düzenleme olmasıdır²⁶⁹.

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında KDV oranlarında farklılık bulunmaktadır. Avrupa Birliği’nde indirilmiş oran %5’in üzerinde olmamalıdır. Standart oran ise %15

²⁶⁶ Saraçoğlu, a.g.e., s.43.

²⁶⁷ Ertan Güvendi, ”Avrupa Birliği ile Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılmasında Geline Son Durum “, *Vergi Raporu*, S.102 (2008), ss.113-114.

²⁶⁸ Saraçoğlu, a.g.e., s.42-43.

²⁶⁹ Bilici, a.g.e. ss.102-103.

asgari bir oran olarak belirlenmiştir ve bu oranın üzerinde oranlar uygulanmaktadır. Türkiye’de ise katma değer vergisi oranları I ve II sayılı liste içerisinde olan mal ve hizmetler ile I ve II sayılı listelerde yer almayan mal ve hizmetlere göre KDV oranı belirlenmiştir. Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının 2023 temmuz değişikliğinden önce aynı listelerde sırası ile indirimli oran %1 ve %8 ile standart oran %18 olarak uygulanmaktaydı.

Tablo 5: 2002-2022 Yılları AB ve Türkiye KDV Oranları

		2002	2008	2009	2010	2011	2012	2019	2020	2021	2022
AB 27 ÜLKE ORTALAMASI	Std.	19,7	19,6	20	20,7	20,8	21,2	21,5	21,5	21,5	21,5
BELÇİKA	Std.	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	İnd.	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
BULGARİSTAN	Std.	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	İnd.	-	7	7	7	9	9	9	9	9	9
ÇEKYA	Std.	22	19	19	20	20	10	21	21	21	21
	İnd.	5	9	9	10	10	14	10/15	10/15	10/15	10/15
DANİMARKA	Std.	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	İnd.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ALMANYA	Std.	16	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	İnd.	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
ESTONTA	Std.	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20
	İnd.	5	5	9	9	9	9	9	9	9	9
İRLANDA	Std.	21	21	22	21	21	23	23	23	23	23
	İnd.	12,5	13,5	13,5	13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5
YUNANİSTAN	Std.	18	19	19	23	23	24	24	24	24	24
	İnd.	8	9	9	5,5/11	6,5/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
İSPANYA	Std.	16	16	16	18	18	18	21	21	21	21
	İnd.	7	7	7	8	8	8	10	10	10	10
FRANSA	Std.	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	İnd.	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5/7	5,5/10	5,5/10	5,5/10	5,5/10
AVUSTURYA	Std.	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	İnd.	10	10	10	10	10	10	10/13	10/13	10/13	10/13
İTALYA	Std.	20	20	20	20	20	21	22	22	22	22
	İnd.	10	10	10	10	10	10	5/10	5/10	5/10	5/10
GÜNEY KIBRIS	Std.	13	15	15	15	15	17	19	19	19	19
	İnd.	5	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/9	5/9	5/9	5/9
LETONYA	Std.	18	18	21	21	22	22	21	21	21	21
	İnd.	-	5	10	10	12	12	5/12	5/12	5/12	5/12
LİTVANYA	Std.	18	18	19	21	21	21	21	21	21	21
	İnd.	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
LÜKSEMBURG	Std.	15	15	15	15	15	15	17	17	17	17
	İnd.	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	8	8	8	8
MACARİSTAN	Std.	25	20	25	25	25	27	27	27	27	27
	İnd.	12	5	5/8	5/8	5/8	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18
MALTA	Std.	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18
	İnd.	5	5	5	5	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7
HOLLANDA	Std.	19	19	19	19	19	19	21	21	21	21
	İnd.	6	6	6	6	6	6	9	9	9	9
HIRVATİSTAN	Std.	22	22	22	23	23	25	25	25	25	25
	İnd.	-	10	10	10	10	10	5/13	5/13	5/13	5/13
POLONYA	Std.	22	22	22	22	23	23	23	23	23	23
	İnd.	7	7	7	7	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8
PORTEKİZ	Std.	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	İnd.	5/12	5/12	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
ROMANYA	Std.	19	19	19	24	24	24	19	19	19	19
	İnd.	-	9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
SLOVENYA	Std.	20	20	20	20	20	20	22	22	22	22
	İnd.	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	5/9,5	5/9,5	5/9,5	5/9,5

SLOVAKYA	Std.	23	19	19	19	20	20	20	20	20	20
	İnd.	10	10	10	6/10	10	10	10	10	10	10
FİNLANDİYA	Std.	22	22	22	23	23	23	24	24	24	24
	İnd.	8/17	8/17	8/17	9/13	9/13	9/13	10/14	10/14	10/14	10/14
İSVEÇ	Std.	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	İnd.	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
TÜRKİYE	Std.	18	18	18	18	18	18	18	18	18	*20
	İnd.	1-8	1-8	1-8	1-8	1-8	1-8	1-8	1-8	1-8	*1-10

KAYNAK: European Commission, Taxation Trends In The European Union, Data For The EU Member States, Iceland and Norway, 2022, s.36 verileri ile tarafımca hazırlanmıştır.

*Türkiye'nin 2023 yılı KDV oranları verilmiştir.

Tablo 5’de 2002-2022 yılları için AB KDV’nin standart ve indirilmiş oranları yer almaktadır. AB 27 üye ülke ortalamalarına bakıldığında 2002 yılında %19,7 olan standart KDV oranı 2008 yılında %19,6’ya düşmüştür. 2008 yılından 2019 yılına kadarki süreçte standart KDV ortalaması yükselmiştir. 2020 ve 2022 yılları arası AB 27 ülke standart oranı %21,5’dir.

2002-2022 yılları aralığında üye ülkelerden Belçika, Danimarka ve İsveç’in KDV oranlarında bir değişiklik yaşanmamıştır. Bulgaristan, Fransa ve Avusturya gibi ülkelerin indirilmiş oranlarında değişiklik olup standart oranlarında bir değişiklik yaşanmamıştır. Almanya’da ise 2008 yılından sonra aynı standart oran ve indirilmiş oran uygulanmaktadır. İtalya’da 2011 yılından sonra standart oranda artış yaşanmıştır. Hollanda’da 2012 yılında %19 olan oran 2018 yılında %21’e çıkmıştır. Estonya’nın 2008 yılında %18 olan oranı 2009 yılında %19’a yükselmiştir. Diğer AB üye ülkelerinin KDV standart ve indirilmiş oranlarında yıllar içerisinde değişiklik yaşanmıştır. Bu ülkeler dışında ilgili yıllarda Avrupa Birliği’nin diğer üye ülkelerde yaşanan oran artışları, küresel krizden kaynaklı ülkelerin finansman ihtiyacını karşılamak için yükseltilmiştir. Bu durum ise AB KDV oran uyumlaştırılmasından uzaklaştırmaktadır. 2019 yılından sonra AB üye ülkelerinin standart ve indirilmiş oranları sabit kalmıştır. Covid-19 salgın krizinde oran değişikliği olmadığı görülmektedir fakat belirli mal ve hizmetlerin KDV oranlarında indirimle gidilmiştir.

Türkiye’de standart ve KDV oranı 2002 yılı öncesinde finansal ihtiyaçlar ve 1999 depreminden kaynaklı artışlar yaşanmıştır. 2002 ve 2022 yılları arası KDV oranında bir değişiklik olmamıştır. Türkiye’de 10.07.2023 tarihinde Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe giren KDV oranlarının artırımı ile indirilmiş oranlar %1’lik oran aynı kalmış, %8’lik indirilmiş oran %10’a çıkarılmış, standart oran ise %18’den

%20'ye yükseltilmiştir. Bu değişikliğin kapsamı yukarıda ayrıntılı anlatıldığından tekrar değinilmeyecektir.

Türkiye ilerleme raporlarının genelinde indirilmiş %1'lik KDV oranı eleştiri konusu olmuştur. Bu oran haksız rekabet kapsamında değerlendirilmektedir. Fakat AB'de de Konsey kararlarıyla ülkelerin ekonomik durumlarına göre özel oranlar uygulanmaktadır. Ayrıca bazı ürünlerde sıfır oran uygulaması da vardır. Türkiye, sıfır oran kullanmak yerine %1 oran uygulayarak mal ve hizmetlerden vergi almayı tercih etmektedir. 2002 ve 2022 yıllarında Türkiye'de KDV ile ilgili standart oran %18 olarak uygulanmıştır. İndirilmiş oranlar ise %1 ve %8'dir. İndirilmiş oranlar bakımından Türkiye iki ayrı oran uygulamaktadır.

2. Diğer Farklılıklar

Türkiye'deki KDV uygulamasında, indirilen KDV toplamı hesaplanan KDV'den fazla ise arada oluşan fark bir sonraki döneme aktarılır ve iade koşulu gerçekleşmemiş olur²⁷⁰. Avrupa Birliği'nde ise indirilecek KDV toplamı ile hesaplanan KDV toplamı arasında bir fark varsa mükellefin tercihinin göre iade edilir veya sonraki döneme aktarılır²⁷¹. Türkiye'de uygulanan KDVK' da ön vergi indirimine bağlı olmayan mal ve hizmetlerin alımı ve tekrar aynı mal veya hizmetin satılması durumunda çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Nedeni ise iktisap sürecinde ve malın elden çıkarılmasında vergi uygulanmaktadır. Avrupa Birliği'nde ise KDV ile ilgili 6. Direktif böyle bir durumda çifte vergilemeyi önlemiştir²⁷².

Türkiye de uygulanan Katma Değer Vergisi Kanunu'nda teslim ve hizmetlerin ifası ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi direktiflerine göre ise teslim ve hizmetlerin ifası ayrıntılı şekilde belirtilmemiştir²⁷³.

²⁷⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 29/2.

²⁷¹ Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası* ", S.281(2005), s. 119.

²⁷² Güvendi, a.g.m., s.102.

²⁷³ Çiçek, Uğur, a.g.m., s.304.

Ekonomilerde kayıt dışı faaliyetlerin olmasının en önemli sebeplerinden birisi de kayıt altında faaliyetlerin gerçekleşmemesidir. Katma değer vergisi ise belgelerin kayıt altında tutulması için önemli bir araç olmaktadır²⁷⁴. Bu kapsamda bakıldığında Avrupa Birliği'nde dijital ekonomi kapsamında uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir. Kayıt dışılığı önleme adına birçok çalışma yapılmaktadır. 2012 yılında elektronik kayıta geçmiştir. Türkiye'de ise teknolojik gelişim, vergi kimlik numaralarının oluşturulması ile başlamıştır. Bu adımlar katma değer vergisi gelirleri için büyük adımlardır. Türkiye'de dijital ortamda vergilendirme ve mükellef adına yapılan çalışmalar Avrupa Birliği'nin gerçekleştirdiği standartlardadır²⁷⁵. Dijital ekonomi kapsamında çalışmalar tamamlanmamış olup buna yönelik çalışmalar devam etmektedir²⁷⁶.

Hasılat esaslı KDV, İngiltere'nin uyguladığı bir modeldir. Hasılat esaslı KDV, alış ve satışlarda gerçekleşen kayıtların basitleştirilmesi için uygulanmaktadır. KDV'nin her aşamada katma değer üzerinden alınması, düzenli bir kayıt ve belge sistemi gerektirir. Küçük işletmelerin ise vergiye uyumunu bozabilir veya vergiden kaçınma durumu ortaya çıkarabilmektedir. Hasılat esaslı KDV, KDV'de yer alan indirim mekanizmasına uymamaktadır. Bütün KDV mükellefini kapsamamaktadır, belirli ölçek ve sektörü ilgilendiren mükellef grubunu ilgilendirmektedir. 2019 yılında 718 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile özel halk otobüsü işletmelerinin %1,5 vergi oranı ile hasılat esaslı vergilendirmeye göre vergi alınmaktadır²⁷⁷. Bu model Avrupa Birliği'nde uygulanmamaktadır. Bu kapsamda Avrupa Birliği ve Türkiye'nin KDV uyumlaştırılması kapsamı dışındadır.

²⁷⁴ Recep Yücedoğdu ve Gülcan Ören, "Katma Değer Vergisi'nde Vergi Uyum ve Dünya'da KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 13, S.13 (2017), ss.951.

²⁷⁵ İlgar, a.g.m., ss.102-103.

²⁷⁶ Hüseyin Akkaya, Adnan Gerçek, "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye için Çıkarımlar", *International Journal of Public Finance*, C.4, S.2 (2019), s.167.

²⁷⁷ Hakkı Sayan, "Hasılat Esaslı KDV Olur Mu?", *Dünya Gazetesi*, 9 Mart 2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hasilat-esasli-kdv-olur-mu/440922#:~:text=Bu%20sekt%C3%B6r%C3%BCn%20has%C4%B1latlar%C4%B1na%20uygulanacak%20vergi,i%C3%A7in%20somut%20bir%20%C3%B6rnek%20verelim.> (18.08.2023)

C. DİJİTALLEŞME AÇISINDAN TÜRKİYE’DE UYGULANAN KDV VE AVRUPA BİRLİĞİ’NE UYUMLAŞTIRILMASI

Türkiye’de dijital ekonomi kapsamında katma değer vergisinde oluşan sorunların giderilmesi adına Avrupa Birliği’nde yer alan MOSS sistemine benzer bir kanun getirilmiştir²⁷⁸.

Türkiye’de dijital hizmetler, internet aracılığı ile yapılan fiziki alışverişler ve dijital platform üzerinden fiziki olmadan çevrimiçi yapılan alışverişler olarak gerçekleşmektedir²⁷⁹. Türkiye’deki katma değer vergisi mevzuatında tevkifatın (stopaj) uygulanması, satıcıların ülkede vergi mükellefi olmasını gerektiren bir illiyet bağının kurulamadığı durumda, alıcılar vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır²⁸⁰. Dijital platformun katma değer vergisinden vergilendirilmesi için Türkiye’de yerleşimi, işyeri olmayan ve vergi mükellefi olmayan kişilerin gerçekleştirdiği hizmetler için bu hizmeti verenler üzerinden vergilendirme işlemi gerçekleştirilir²⁸¹. 2017 yılında yapılan bir değişiklik ile Türkiye’de herhangi bir yerleşim yeri olmayan (ikametgâh, işyeri) ve KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere karşı yapılan elektronik ortamdaki hizmetlere karşı vergilendirme işlemi bu hizmeti sağlayanlar tarafından beyan verilmesi ve ödenmesi gerektiği ortaya konulmuştur. Eğer dijital ortamda gerçekleştirilecek hizmetin yapıldığı yer bir işyeri ise 213 Sayılı VUK’a göre belirlenmektedir²⁸². Türkiye’de dijital ekonomi üzerinden hizmet veren KDV dijital mükellefi olmayanlar katma değer vergisinin üç numaralı beyannamesi üzerinden vergilendirilmektedir²⁸³.

²⁷⁸ Onur Eroğlu, Hüseyin Aksu,” Dijital Ekonominin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.26, S.2 (2019), s.566.

²⁷⁹ Billur Yaltı, *Elektronik Ticarete Vergilendirilme*, Der Yayınları, 2003, s.233’ten Aktaran Güneş Çetin Gerger,” *Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV’nin Etkinliği*“, *Ekonomi Bilimler Dergisi*, C.3 (2011), s.65.

²⁸⁰ Ünsal, Ubay, a.g.m., s.290.

²⁸¹ 25.10.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 9/1.

²⁸² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> (29.05.2023)

²⁸³ 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, <https://www.gib.gov.tr/17-seri-nolu-katma-deger-vergisi-genel-uygulama-tebliginde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig> (29.05.2023)

Vergi Usul Kanunu'nda, elektronik imza gibi güvenlik gerektiren araçların kullanılmasının gerekliliği ile elektronik ortamda beyanname verilmesine, verilerin elektronik ortama aktarılmasında kullanılacak standartların tespiti, mükellef grupları ve faaliyet konularını belirlemeye ve elektronik ortamda tebliğine Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir²⁸⁴. Katma değer vergisi kanununda mal veya hizmetin nerede vergilendirilmesi gerektiği yer almaktadır²⁸⁵.

Yurtdışında dijital platform üzerinden hizmet veren şahıs veya kurumların faaliyetlerini Türkiye'deki kişi veya kurumlar da kullanmaktadır. Yurtdışından hizmeti sağlayan platform, Türkiye'den aldıkları reklamcılık hizmeti karşılığında katma değer vergisi kapsamında vergilendirilecektir. İşlemlerden Türkiye'de faydalandığı için burada yapılan bir faaliyetmiş gibi kabul edilir²⁸⁶. Dijital platform üzerinden yurtdışından Türkiye'ye yapılan satışlar, varış ülkesinde vergilendirme kapsamında Türkiye'de katma değer vergisine tabi tutulur²⁸⁷.

D. 2008 EKONOMİK KRİZİNİN KDV'YE ETKİSİ

Ekonomide ani gelişen ya da beklenmeyen durumlarda meydana gelen olaylarda; mikro açıdan firmaları, makro açıdan ise devletlerin ekonomilerini büyük ölçüde etkilemesi ekonomik kriz olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik krizin sebepleri ise arz artışı ya da talep azalışından kaynaklanabilir. Fakat ekonomik krizler sadece ekonomik sebeplerden de ortaya çıkmamaktadır. Ülkelerde yaşanan doğal afetler, hükümet bunalımları, küreselleşme, entegrasyonların artması, piyasa ekonomisinin varlığı, mal ve hizmetlerde serbest dolaşım ve yeni pazar ihtiyacı gibi sebepler ekonomik krizleri artırmaktadır²⁸⁸. Vergi politikası, ülkelerin ekonomiye müdahale

²⁸⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> (29.05.2023)

²⁸⁵ Çetin Gerger Güneş, Adnan Gerçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, C.1, S.1 (2011), s.71.

²⁸⁶ Bilal Levent Ertaş, a.g.m., s. 135. Uğur Çiçek, Kübra Uğur, "Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Yapısı", *Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Oğuzhan Sosyal Bilimler Dergisi*, C.1, S.2 (2019), s.79.

²⁸⁷ Bilici, a.g.e., s.95.

²⁸⁸ Coşkun Can Aktan, Hüseyin Şen, "Ekonomik Kriz: Nedenler ve Çözüm Önerileri", *Yeni Türkiye Dergisi*, C.2, S.42 (2001), ss.6-7.

etmesi gereken durumlarda kullandığı bir maliye politikası aracıdır. Çeşitli vergi politikaları uygulanarak ekonomik krizler atlatılmaya çalışılır²⁸⁹.

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2008 yılında emlak kredi piyasalarında oluşan sıkıntıların ardından finansal piyasalarda yaşanan düşüşler, likiditede daralma olması ve ekonomideki belirsizlikler krizin koşullarını hazırlamıştır. Ekonomik kriz uluslararası piyasalar üzerinden diğer devletlerin ekonomilerini zedeleyerek küresel bir etki yaratmıştır ve dünya ekonomilerinde durgunluk başlamıştır. 2008 krizini başlatan bu sürece öncelikle para politikası ile çözüm arayışına gidilse de başarılı olunamamış, ardından maliye politikası uygulamaları ile giderilmeye çalışılmıştır²⁹⁰. Ülkeler, maliye politikası ile kriz sürecini yürütebilmek için mali teşvik paketleri uygulamışlardır. Mali teşvik paketlerinde ise firma ve tüketiciye mali yardım ve alt yapı yatırımı için gerekli harcamalar vardır²⁹¹. Avrupa Birliği ülkeleri de kriz süreçlerinden etkilenen ülkeler olmuştur. Krizin finansmanını sağlamada dolaylı vergilerde ve özellikle KDV oranlarında artışa gidilmiştir. ²⁹².

Türkiye'de 2008 krizinden etkilenmiştir. Türkiye, krizin etkilerini iyileştirmek için reel sektörde birtakım değişiklikler gerçekleştirmiştir. Ayrıca maliye politikasına yönelik çalışmalarla konjonktür dalgalanmalarının yaşandığı piyasalarda istikrar sağlamak ve talep daralmasının giderilmesi adına firmalar için yatırım, hane halkına yönelik tüketim harcamaları ile krizin etkilerinin giderilmesi amaçlanmıştır. Türkiye'de 2002-2007 yıllarında mali disiplin anlayışı ile kamunun borç yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. Krizin etkisiyle de genişletici maliye politikalarına yer verilmiştir. Biriken sermaye stoğunun eritilmesi, tüketici kredilerinin düşürülerek gayrimenkullerin maliyetinin azaltılması için KDV ve ÖTV oranlarında indirim sağlanmıştır. Ayrıca yatırımların artması için teşvikler sağlanmış ve işçilerin işten çıkarılmasını önlemeye yönelik prim destek sistemi sağlanmıştır. 2011 yılında Avrupa

²⁸⁹ Çağlayan Tabar, Mircan Tokathoğlu, "Küresel Kriz Döneminde Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, C.3., S.1 (2018), ss.29-30.

²⁹⁰ Semih Şen, Çağlayan Tabar, Mircan Tokathoğlu, "Küresel Krizde Devlet Müdahalesi ve Maliye Politikası", *İş ve Hayat Dergisi*, C.4, S.8 (2018), s.16.

²⁹¹ Nouriel Roubini, Stephen Mihm, *Kriz Ekonomisi*, Çev. Işıl Tezcan, İstanbul: Pegasus Yayınları, 2011, ss.172-173'ten aktaran Semih Şen, Çağlayan Tabar, Mircan Tokathoğlu, "Küresel Krizde Devlet Müdahalesi ve Maliye Politikası", *İş ve Hayat Dergisi*, C.4, S.8 (2018), s.18.

²⁹² Feride Bakar, Mircan Yıldız Tokathoğlu, "Küresel Finans Kriz Sürecinde Avrupa Birliği Vergi Politikaları", *Maliye Dergisi*, S.163 (2012), s.500.

Komisyonu'nun yayınladığı ilerleme raporuna göre, Türkiye'nin bu krizi maliye politikası uygulayarak başarı kaydettiği belirtilmiştir²⁹³.

2008 krizinin giderilmesi adına gerçekleşen maliye politikaları kapsamında KDV'de değişiklikler yapılmıştır. 16.03.2009 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu kararı ile 15.06.2009 tarihine kadar, net 150 metrekare alanı ve üzeri olan konutlarda KDV oranı %18'den %8'e indirilmiştir²⁹⁴.

29.03.2009 tarihli Resmi Gazetede KDV hakkında yayımlanan rapora göre 30 Haziran 2009 tarihine kadar işyerlerinde bina veya bağımsız bölümlere sahip yerlerin teslimlerine göre I sayılı cetvelde yer alan malların teslimlerinde KDV %18'den %8'e indirilmiştir²⁹⁵.

2008 krizinin etkisinden sonra KDV'de değişimler yaşanmıştır. Bu değişimler günümüze kadar devam etmiştir. Bu değişiklikler aşağıda belirtilmiştir:

11.04.2012 tarihinde 28261 sayılı Resmi Gazetede, KDV mükellefinin ödeme kaydedici cihazların kullanılmasının mecburiyetliği hakkında ilgili genel tebliğ yayınlanmıştır.

26.04.2014 tarihinde 28983 sayılı Resmi Gazetede, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği yayınlanmıştır.

Mal ve hizmetlerde uygulanan KDV'nde oran değişikliği yapılmasına dair karara göre geçici 4. madde eklenmiştir. Bu maddede büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar üzerinden kamuya yararlı derneklere ve Cumhurbaşkanlığının vergi muafiyeti sağladığı vakıflara küçükbaş ve büyükbaş hayvanların tesliminde 07.07.2023 tarihindeki CB kararından önce %1 KDV oranı uygulanması kararlaştırılmıştır²⁹⁶.

²⁹³ Coşkun Karaca, "Uygulanan Para ve Maliye Politikaları Açısından Geçmiş Krizler ve 2008 Küresel Ekonomik Krizinin Karşılaştırmalı Analizi", *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.1 (2014) ss.272-274.

²⁹⁴ 16.03.2009 Tarih ve 27171 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 14802 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

²⁹⁵ 29.03.2009 Tarih ve 27184 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 14812 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

²⁹⁶ 15.08.2018 Tarih ve 30510 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 22 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

31.10.2018 tarihli 287 sayılı CB kararı eki kararına göre I sayılı cetveldeki mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranı, %8'dir²⁹⁷.

II sayılı listenin 8. Maddesi gazete ve dergiler olarak değiştirilmiştir. Gazete ve dergilerde uygulanacak oran, mal ve hizmetlerde uygulanan KDV'nde oran değişikliği %18 olarak kararlaştırılmıştır²⁹⁸.

28.08.2019 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan CB kararında şans oyunlarının gelirinden elde edilen vergiler, fon ve payların düzenlenmesi hakkındaki kanuna göre KDV esas alınarak; Spor Toto Teşkilat Başkanlığına yapılacak red ve iadeye dair kararın yürürlüğe girmesi belirlenmiştir²⁹⁹.

Mal ve hizmetlerde uygulanan KDV'nde oran değişikliği için yer alan kararda II sayılı listeye aile, tüketici, çocuk mahkemelerinin davaları ve vesayet davalarıyla ilgili kanun yolları eklenmiştir³⁰⁰.

KDV'nde oran değişikliğine ait 5. geçici maddeye hava yolu yolcu taşımacılığında 30.06.2020 tarihine kadar %1 oran uygulaması getirilmiştir³⁰¹.

31.12.2020 tarihine kadar mal ve hizmetlerde uygulanan KDV değişikliği için geçici 6. md.'sinde işyeri kiralaması, kültürel faaliyet gösterimi sağlayan seminer, konser, düğün, nikah organizasyonları ile kuaförlük hizmeti veren hizmetler, tekstil, halı yıkama hizmeti, hane halkında kullanılan elektronik cihazların tadilat işlemleri, motorlu taşıtların bakımı, II sayılı cetvelde diğer mal ve hizmetler kapsamı dışındaki yemek hizmetlerinde %8 KDV oranı uygulanmaktadır. II sayılı cetvelde yer alan geceleme hizmetlerinde %1 KDV oranı uygulanmaktadır³⁰².

Üniversiteler, özel öğrenim kurumları ve sosyal hizmetler kanunu ve özel eğitim hakkındaki KHK'lar kapsamında 01.09.2021 ve 30.06.2021 tarihleri arasında eğitim hizmetleri için %1 KDV uygulanır³⁰³.

²⁹⁷ 31.10.2018 Tarih ve 30581 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 287 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

²⁹⁸ 19.12.2018 Tarihli ve 30630 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 475 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

²⁹⁹ 28.08.2019 Tarih ve 30872 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 1482 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰⁰ 02.10.2019 Tarih ve 30906 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 1594 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰¹ 22.03.2020 Tarih ve 31076 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2278 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰² 31.07.2020 Tarih ve 31202 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2812 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰³ 30.08.2020 Tarih ve 31229 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2913 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

KDV oranlarında, geçici maddede yapılacak değişikliğe göre 31.12.2021'e kadar %1 KDV oranı uygulaması getirilmiştir³⁰⁴.

KDV'de riskli yapıların dönüşüm projeleri kapsamında taşınmaz sahiplerine ait inşaatlarda bir buçuk katına kadar yeni inşaatlardaki konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri eklenmiştir³⁰⁵.

Mal ve hizmetlerde uygulanan KDV değişikliği için geçici maddede II sayılı listede yer alan geceleme hizmetleri için %1 oranı getirilmiştir³⁰⁶.

31749 Sayılı Resmi Gazete yayımlanan KDV oranlarının değişikliğiyle ilgili kararda I sayılı listede gıda maddeleri bölümünde ÖTV'ye tabi olan ürünlerin tesliminde %8 oran getirilmiştir³⁰⁷.

31765 Sayılı Resmi Gazetede mal ve hizmetlerde uygulanacak KDV oranlarının tespitinde değişiklik kararına göre II sayılı cetvele "mesken ve tarımsal sulama abone gruplarına yapılan elektrik teslimleri" eklenmiştir³⁰⁸.

32087 Sayılı Resmi Gazetede KDV vergi iadesinde asgari tutar 2000 TL olarak belirtilmiştir³⁰⁹.

32104 Sayılı Resmi Resmi Gazetede, mal ve hizmetlerde uygulanacak KDV oranının tespitinde değişikliğe göre prefabrik ve konteynerlerde 08.02.2023 tarihinde CB kararı ile olağanüstü hal ilan edilen illerdeki afetzedeler için KDVK'nin 17. maddesinde yer alan kamu ve kuruluşlardaki teslimlerde %1 oran uygulanılmasına karar verilmiştir³¹⁰.

32113 Sayılı Resmi Gazetede mal ve hizmetlerde uygulanacak KDV oranlarının tespitinde değişiklik yapılmıştır. Geçici madde getirilerek prefabrik yapılarda ve konteynerlerin 31.12.2023 tarihine kadar kurulum, montaj ve teslimlerde 1. maddenin birinci fıkrasının b bendindeki oran uygulanmaktadır³¹¹.

³⁰⁴ 23.12.2020 Tarih ve 31343 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3318 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰⁵ 30.01.2021 Tarih ve 31380 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3470 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰⁶ 30.04.2021 Tarih ve 31470 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3931 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰⁷ 13.02.2022 Tarih ve 31749 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5189 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰⁸ 01.03.2022 Tarih ve 31765 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5249 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³⁰⁹ 28.01.2023 Tarih ve 32087 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6775 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³¹⁰ 14.02.2023 Tarih ve 32104 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6790 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

³¹¹ 23.02.2023 Tarih ve 32113 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6830 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

07.07.2023 tarihli 32241 Sayılı Resmi Gazetede, yayımlanan mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranları değişmiştir. %18 olan KDV oranı %20'ye, %8 olan KDV oranı ise %10 olarak değiştirilmiştir. II sayılı listede yer alan 37. maddenin sırası "diş fırçası ve macunu, diş iplikleri" olarak değiştirilmiştir.

Türkiye'nin KDV hakkındaki çalışmalarına göre Avrupa Birliği'nde KDV uyumlaştırılması konusunda hangi düzeyde olduğu belirlenmelidir. Bu sebeple Türkiye'de yapılan KDV hakkındaki değişiklikler, indirilmiş oran olan %1 ve %8 üzerinde yapılmıştır. Avrupa Komisyonu'nun ilerleme raporlarına göre ise 1998-2022 yıllarına ait genel olarak birçok raporda indirilmiş oranlara yapılan müdahaleler uyumlaştırma kapsamından uzak olduğuna değinilmiştir. Ancak yine de dolaylı vergilerde bir ilerleme kaydedildiği ifade edilmiştir.

Türkiye'de kriz süreçleri, doğal afetler ve salgın hastalıklar gibi nedenlerle de KDV hakkında birçok değişiklik yapılmıştır. Covid-19 salgını kaynaklı KDV indirimlerini Türkiye ve Avrupa Birliği de yapmıştır. AB'nin Türkiye ilerleme raporlarına göre indirilmiş oranlar eleştiri konusu olsada, Türkiye'nin oran konusundaki bu yaklaşımını, Avrupa Birliği'nde Konsey kararları çerçevesinde bazı üye ölkelerin ekonomik durumlarına göre özel oranların kabul edildiğini dikkate alarak değerlendirmek gerekir. Kaldı ki Avrupa Birliği'nde vergi politikası araçlarının kullanımı her ölkede hükümetlerin yetki alanındadır ve hükümetler açısından vergi ekonomik sorunların çözümünde önemli bir müdahale aracıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN VERGİ POLİTİKASI AÇISINDAN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ: AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE

Türkiye, Avrupa Birliği'ne aday ülkedir. KDV kapsamında uyumlaştırılma çalışmaları ikinci ve üçüncü bölümde anlatılmıştır. Türkiye ve Avrupa Birliği 27 üye ülkesinde KDV'nin vergi politikası açısından değerlendirilmesi, vergi uyumlaştırılmasında sağlanan gelişmelerin uyumluluğun incelenmesi adına önemlidir. Bu sebeple öncelikle AB'nin KDV politikası kapsamında AB'nde dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH içindeki yeri ve AB'nde dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki yeri irdelenecektir. AB'de KDV'nin GSYH ve vergi gelirleri payları incelenecektir. Daha sonra Türkiye'de KDV politikasının değerlendirilmesi kapsamında Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı ve vergi gelirleri içindeki payı belirlenecektir. Türkiye'nin KDV'sinin GSYH ve vergi gelirleri içindeki yeri belirlenecek ve AB ülkeleri ile değerlendirilecektir.

I. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KDV POLİTİKASI

Vergilerin sınıflandırılması bakımından dolaylı vergi ve dolaysız vergilerden elde edilen vergi gelirlerinin, ülkelerin finansmanında hangisinin ağırlıklı olduğu önemlidir. Dolaylı ve dolaysız vergiler ikinci bölümde detaylı şekilde aktarılmıştır. Gelişmiş olan ülkelerde dolaysız vergilerin oranı dolaylı vergilerden yüksektir. Gelişmekte olan ülkelerde ise dolaysız vergilerin payı dolaylı vergilerden yüksektir. Sosyal, siyasal, ekonomik, salgın hastalıklar ve doğal afetler gibi sebeplerle hükümet politikaları kapsamında vergilerin konularında ve oranlarında değişiklikler yapılmaktadır. Ülkeler, yatırım kararları üzerinde değişiklik olmaması için dolaysız vergilerde vergi arttırmalarında pek değişiklik yapmamaktadır. Bazı ülkeler için dolaylı vergilerin oranlarının arttırılmasına gidilerek ülkenin bütçe gelirleri arttırılmak istenebilir. Ülkelerin dolaylı vergi oranlarında arttırmaya gitmesi, vergi adaletini zedeleyici bir durum sergileyecektir. Çünkü dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. Bir ülke de gelir durumu yüksek bir kişinin ödeyeceği vergi ile gelir

durumu düşük kişinin ödeyeceği vergi aynı olmaktadır. Gelir durumu düşük olan bireyler dolaysız vergiler içerisinde hem gelir vergisi üzerinden vergilendirilecek hem de harcamalarında yüksek oranlı vergi ödeyerek dolaylı vergiler altında ezilecektir. Dolaylı vergiler içerisinde yer alan KDV ile vergi gelirleri arttırılmaya çalışılmaktadır.

Kamu harcamaları için hangi konulardan vergi alınacağı, ne kadar vergi toplanılacağı, mükelleflerden veya hangi kesimlerden ne miktarda vergi toplanacağı, vergilendirmede oran, istisna ve muafiyet gibi durumları belirleyenler ülkelerdeki siyasal süreçtir. Siyasal süreçte, hükümet politikaları etkindir. Maliye politikaları kapsamında vergilendirme üzerinde de hükümetler söz sahibidir³¹².

Avrupa Birliği, ortak pazar hedefi ile mal ve hizmetlerin serbestleşmesini hedeflemektedir. Dünya’da da AB ekonomisi olarak rekabet gücü yüksek bir birlik olmak istemektedirler. Ortak pazar hedefi çerçevesinde bir uyum sağlanması ise birlik ülkelerinin vergi politikalarının birbirine yakınlaşması ile gerçekleşmektedir. Fakat vergi politikası kapsamında birlik ülkeleri tam bir uyum sağlayamamıştır³¹³. AB’nde vergi uyumlaştırılması ikinci bölümde detaylı açıklanmıştır.

AB, KDV uyumlaştırılmasının kapsamında birçok düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemeler kapsamında birlikteki 27 üye ülkenin makro verileri incelendiğinde yapılan düzenlemeler hakkında AB’nin vergi politikası değerlendirilecektir. Bu sebeple öncelikle AB’de dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH ve vergi gelirleri içerisindeki payları irdelenecektir. Daha sonra KDV’nin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payları incelenecektir.

A. AB’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GSYH İÇERİSİNDEKİ YERİ

Avrupa Birliği 27 üye ülkenin dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH içerisinde paylarının 2008 ile 2021 yıllarına ait veriler incelenecektir. Bu veriler kapsamında öncelikle dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH içindeki yeri değerlendirilecektir. 27

³¹² Ufuk Gencel, Elif Kuru, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.10, S.20 (2012), s.37.

³¹³ Ayşe Elif Yıldırım, “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.19, S.1 (2015), s.229.

AB üye ülkelerinin dolaylı ya da dolaysız vergilerinin mi payının hangisinin yüksek olduğu belirlenecektir. Daha sonra AB 27 ülkenin dolaylı ve dolaysız vergilerin hangi AB üye ülkelerinde düşük veya yüksek oran kapsadığı değerlendirilecektir.

Tablo 6: AB’de Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payı (%)
(2008-2021)

	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
SOSYAL KATKILAR DAHİL TOPLAM VERGİLER	38,4	38	37,9	38,3	39,3	40	39,9	40	40,7
SOSYAL KATKILAR HARİÇ TOPLAM VERGİLER	25,7	24,9	25	25,4	26,1	26,9	26,9	26,6	27

KAYNAK: TaxationTrends In The European Union, 2022, ss.194-195. ve European Commission, Taxation And Customs Union, *Data On Taxation Trends*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en verilerine göre hazırlanmıştır. (29.08.2023)

Avrupa Birliği’nde vergi türüne göre; dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve sosyal katkılar yer almaktadır. Tablo 6’da 2008 ve 2021 yıllarını kapsayan toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisinde sosyal katkılar dahil ve sosyal katkılar hariç payları yer almaktadır.

AB üye ülkeleri, kriz dönemlerinin olumsuzlarını gidermek için küresel kriz süreçlerinde genişletici maliye politikalarına gitmiştir. Kamu harcamaları arttırılmış ve vergi indirimleri sağlanmıştır. Genişletici maliye politikalarının uygulanması bir zaman sonra vergi gelirlerinin azalmasıyla bütçe açıkları artmaya başlamıştır ve hükümetler bütçe açıklarının finansmanı için borçlanmaya gitmiştir³¹⁴. Tablo 5’de yer alan 2002-2022 yılları arasında AB üye ülkelerinin KDV oranlarında bazı üye ülkelerin oranlarının artış yılları ekonomik krizlerin yaşandığı dönemleri kapsamaktadır. KDV oranlarında artışlar yaşanarak finansman ihtiyacı giderilmeye çalışılmıştır. Bu durum AB üye ülkelerinin KDV oran uyumlaştırması açısından zorlaştırmaktadır.

³¹⁴ Bakar Türegün, Yıldız Tokathıoğlu, a.g.m., s.482.

1. Dolaylı Vergiler

27 Avrupa Birliği üye ülkesinin, dolaylı vergiler hakkında uyumlaştırılma çalışmaları detaylı bir şekilde ikinci bölümde açıklanmıştır. Bu bağlamda uyumlaştırma kapsamında üye ülkelerin makro veriler çerçevesinde 2008-2021 yılları arası dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki payları verilmiştir.

Tablo 7: AB’nde Dolaylı Vergilerin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021)

	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
AB 27 ÜLKE % PAYI	13	12,8	13,1	13,2	13,5	13,7	13,7	13,4	13,8
BELÇİKA	13,2	13,1	13,4	13,5	13,8	13,8	13,7	13,4	13,8
BULGARİSTAN	16,9	14,3	13,9	14,0	14,5	15	15,5	15,3	15,2
ÇEKYA	10,5	10,9	11,2	12,0	12,4	12,1	12	11,6	11,7
DANİMARKA	16,6	16,4	16,3	16,4	16,4	16	15,7	15,9	15,5
ALMANYA	11	11,4	11,0	11,2	11,1	10,8	10,9	10,4	11,1
ESTONYA	12,2	14,7	13,9	13,6	13,9	14	14,4	13,5	13,5
İRLANDA	12,2	11,0	10,9	10,5	10,6	8	7,8	6,5	7,1
YUNANİSTAN	12,7	11,8	12,8	13,9	14,2	17,6	17,5	16,6	17,1
İSPANYA	9,6	8,2	10,0	9,8	10,4	11,9	11,7	11,6	12,4
FRANSA	14,8	15,0	14,8	15,2	15,4	16,6	16,9	17,1	16,8
AVUSTURYA	14	14,4	14,4	14,5	14,7	14	14,1	13,7	14
İTALYA	13,7	13,5	14,0	14,1	15,3	14,6	14,5	13,9	14,7
GÜNEY KIBRIS	16,7	14,4	14,3	13,7	14,0	15,1	14,6	13,4	14,3
LETONYA	10,9	11,2	12,3	12,8	12,8	14,6	14,3	14,1	13,6
LİTVANYA	11,9	11,8	12,0	11,8	11,3	11,7	11,7	11,9	12,3
LÜKSEMBURG	11,9	11,9	11,8	12,1	12,3	11,7	11,6	12,2	12
MACARİSTAN	15,7	16,4	17,3	17,3	18,6	18,2	18,1	18,2	17,8
MALTA	13,8	13,3	13,4	13,5	13,0	12,3	11,6	10,8	10,7
HOLLANDA	11,7	11,4	11,4	11,1	10,9	12,1	12,4	12,8	12,8
HRVATİSTAN	17,8	16,8	17,3	16,9	17,8	19,7	19,8	18,7	19,1
POLONYA	14,7	13,1	14,0	14,1	13,3	14,2	14	14,1	15,4
PORTEKİZ	14,1	12,6	13,3	13,9	13,9	15,3	15,1	14,7	15,3
ROMANYA	11,4	10,3	11,7	12,5	12,7	10,4	10,6	10,4	10,8
SLOVENYA	14,1	13,7	14,2	14,1	14,5	14,1	14	12,8	13,3
SLOVAKYA	10,7	10,7	10,4	11,3	10,7	12	12,2	12,2	12,4
FİNLANDİYA	12,5	12,9	13,0	13,8	14,1	14,2	14,2	14,1	14
İSVEÇ	22,4	22,5	22,1	21,7	22,0	22,4	22	21,6	21,7

KAYNAK: TaxationTrends In The European Union, 2022, ss.196. ve European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en verilerine göre hazırlanmıştır. (29.08.2023)

Tablo 7'ye göre Avrupa Birliği'nde yer alan 27 ülkenin GSYH içerisinde dolaylı vergilerin payı, 2008 yılında %13'dür. 2009 yılında %12,8 olarak azalmıştır. 2009 yılından 2018 yılları arasında ilgili yıllarda dolaylı vergilerin GSYH içindeki payında sürekli artış görülmektedir. 2020 yılında %13,4 olarak azalmış, 2021'de %13,8 olarak artmıştır.

Tablo 7'ye göre 2008-2021 yılları arası Avrupa Birliği'nde GSYH içerisinde dolaylı vergilerin payının en yüksek olduğu ülke İsveç'tir. 2008-2021 yıllarında ilgili ülkelerde dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki payın en düşük olduğu ülke ise İrlanda'dır.

Verilere göre; 2021 yılında İsveç'te dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki payı %21,7'dir. İrlanda'nın payı ise %7,1'dir. İki ülke arasındaki fark oldukça yüksektir. AB ülkeleri vergi oranlarını birlik anlaşmalarının belirlediği sınırlar dahilinde farklı oranlar uygulamaktadır. Tablo 8'e göre değerlendirildiğinde İrlanda'nın dolaysız vergilerin GSYH 'ya göre oranı daha yüksektir. İsveç'in ise dolaylı vergilerin GSYH 'ya göre dolaylı vergileri dolaysız vergilerine göre daha yüksektir.

Üye ülkeler ise bu doğrultuda ülkenin ekonomik yönüne göre vergi oranları belirleyip ülkeye gelir sağlamaktadır. Bu bağlamda AB ülkeleri dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki payları incelendiğinde tüm ülkelerin payları farklılık göstermektedir. Kayıt dışılığın olduğu ülkelerde GSYH hesaplaması zorlaşmaktadır ve veriler doğru yansımamaktadır.

2. Dolaysız Vergiler

Avrupa Birliği, dolaysız vergiler kapsamında uyumlaştırma çalışmaları yapılmış olsa da dolaylı vergiler kadar başarı sağlayamamıştır. AB'de dolaysız vergiler, ikinci bölümde yer alan çalışmada anlatılmıştır. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması daha çok kurumlar vergisinde gerçekleşmiştir. Bu hususlar ikinci bölümde anlatılmıştır. Bu bağlamda Avrupa Birliği'nde ve 27 üye ülkenin elde edilen dolaysız vergilerin GSYH içerisindeki payları incelenecektir.

Tablo 8: AB’nde Dolaysız Vergilerin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021)

	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
AB 27 ÜLKE % PAYI	12,8	12,1	11,9	12,1	12,6	13,2	13,2	13,3	13,6
BELÇİKA	17	15,8	16,1	16,7	17,1	17,7	16,4	16,5	16,7
BULGARİSTAN	6,2	5,2	4,9	4,8	4,8	6,1	6,1	6,1	6,7
ÇEKYA	8,2	7,5	7,2	7,4	7,4	8,5	8,5	8,5	7,7
DANİMARKA	28,1	28,5	28,6	28,6	29,3	28,3	31,3	31,3	32,5
ALMANYA	12,5	11,7	11,1	11,5	12,1	13,4	13,4	12,8	13,7
ESTONYA	7,7	7,4	6,6	6,3	6,6	7,4	7,3	7,7	8,4
İRLANDA	12,5	12,0	11,8	12,3	12,9	10,7	10,4	10,1	10,9
YUNANİSTAN	8,4	8,8	8,4	9,5	11,1	10,4	9,9	9,3	9,4
İSPANYA	10,7	9,5	9,5	9,6	10,4	11	10,8	11,6	12,4
FRANSA	12,2	11,0	11,5	12,1	12,8	13,7	13,6	13,7	13,6
AVUSTURYA	13,9	12,6	12,7	12,8	13,1	13,6	13,7	12,9	13,9
İTALYA	14,7	14,9	14,3	14,2	14,9	14,1	14,4	15,2	15,1
GÜNEY KIBRIS	11,1	9,6	9,4	10,1	9,9	9,5	9,3	9,6	10,4
LETONYA	9	7,0	7,4	7,4	7,6	7,3	6,9	7	7,1
LİTVANYA	9,2	5,9	4,6	4,3	4,8	5,7	8,8	8,7	9,8
LÜKSEMBURG	13,3	13,6	13,6	13,6	13,6	17	17	15,9	16
MACARİSTAN	10,3	9,6	7,8	6,2	6,7	6,6	6,6	6,7	5,6
MALTA	12,2	12,9	12,1	12,5	12,9	12,9	13,1	13	13,7
HOLLANDA	11	11,1	11,2	10,7	10,2	12,7	13,4	13,5	13,8
HIRVATİSTAN	7,2	7,2	6,5	6,3	6,2	6,3	6,5	6,5	5,6
POLONYA	8,4	7,2	6,8	6,8	7,0	7,8	7,9	7,9	8,4
PORTEKİZ	9,3	8,6	8,5	9,4	9,1	10,1	9,7	10	9,7
ROMANYA	6,4	5,9	5,7	5,8	5,5	4,9	4,8	4,7	5,2
SLOVENYA	8,8	8,1	8,0	7,8	7,5	7,9	7,8	7,8	8,5
SLOVAKYA	6,6	5,7	5,4	5,5	5,6	7,3	7,2	7,2	8
FİNLANDİYA	17,1	15,7	15,6	16,0	15,8	16,3	16,3	16,3	17,1
İSVEÇ	18,8	18,4	18,1	17,5	17,4	18,6	18,1	18,1	18,4

KAYNAK: TaxationTrends In The European Union, 2022, s. 206 (2008 Yılı) and European Commission, Taxation And Customs Union, *Data On Taxation Trends*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en verilerine göre hazırlanmıştır. (29.08.2023)

Tablo 8’de Avrupa Birliği üye ülkelerinin 2008-2021 yılları arası dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı yer almaktadır. Avrupa Birliği 27 üye ülkenin ortalamaları değerlendirildiğinde 2008 yılı dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı %12,8’dir. 2009 ve 2010 bu oranlar sırasıyla %12,1 ve %11,9’dur. 2008 krizi etkisinden kaynaklı dolaysız vergilerin GSYH içindeki payında azalma görülmektedir. Sonraki ilgili yılların dolaysız vergilerin GSYH içindeki payları yükselmiştir.

2008-2021 yılları arası verilere göre dolaysız vergilerin GSYH 'ya göre oranının en düşük olduğu pay Litvanya'ya aittir. Danimarka ise 2008-2021 yılları arası Avrupa Birliği üyeleri arasında dolaysız vergilerin GSYH 'ya göre en yüksek paya sahip ülkedir. Litvanya'nın dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki oranı yüksektir. Danimarka'nın ise dolaysız vergilerin GSYH içerisindeki oranı daha yüksektir.

AB üye ülkelerinin 2008-2021 yıllarının, dolaylı ve dolaysız gelirlerinin GSYH içerisindeki payları Belçika, Danimarka, Almanya, İtalya, Malta, Hollanda, Finlandiya ve İsveç'in dolaysız vergi gelirleri dolaylı vergi gelirlerine göre daha yüksektir. Bulgaristan'ın dolaylı vergilerinin GSYH içindeki payı 2021 yılı dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı %15,2 iken dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı %6,7'dir. Dolaylı vergilerin GSYH içindeki payına göre ise yüksek olan ülkeler: Çekya, Estonya, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Fransa, Avusturya, Kıbrıs, Romanya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Slovakya, Slovenya, Romanya, Polonya, Hırvatistan ve Portekiz'dir.

B. AB'DE DOLAYLI DOLAYSIZ VERGİLERİN VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

AB üye ülkelerinin 2008 ve 2021 yılları arasındaki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları Tablo 9 ve Tablo 10'da yer almaktadır.

Tablo 9: AB’de Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)

YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
AB 27 ÜLKE % PAYI	33,7	33,7	34,4	34,5	34,4	34,1	34,2	33,4	34
BELÇİKA	29,9	30,3	30,8	30,4	30,5	30,8	31,6	30,7	31,7
BULGARİSTAN	55,5	53,6	54,7	54,8	55,5	50,4	50,9	50	49,3
ÇEKYA	31,3	33,5	34,2	35,4	36,0	33,7	33,5	32,2	32,6
DANİMARKA	37,1	36,5	36,1	36,3	35,8	36,2	33,3	33,7	32,3
ALMANYA	28,7	29,6	29,5	29,6	29,0	27,1	27,1	26,1	27,1
ESTONYA	39	42,0	41,8	43,2	43,9	42,5	43,0	40,5	40,4
İRLANDA	41,9	38,9	39,3	37,6	37,5	35,8	35,8	32,5	33,4
YUNANİSTAN	39,9	38,4	39,7	40,4	39,0	44,1	44,3	42,8	43,4
İSPANYA	29,7	27,5	32,0	31,3	32,0	34,4	33,7	31,2	32,3
FRANSA	34,6	35,5	34,9	35,0	34,5	35,8	37,3	37,5	37,2
AVUSTURYA	33,7	35,0	35,1	35,1	35,1	33,1	33,0	32,6	32,5
İTALYA	33,2	32,5	33,9	34,3	35,4	35	34,4	32,6	34
GÜNEY KIBRIS	48	45,1	45,3	43,3	44,3	45,5	42,8	39,4	39,8
LETONYA	39,2	41,0	43,6	43,9	44,1	47,1	46,6	45,9	44,9
LİTVANYA	38,9	39,1	42,5	43,4	42,1	39,1	38,9	38,7	38,1
LÜKSEMBURG	33,9	32,7	32,9	33,3	33,6	29,6	29,3	29,3	31,1
MACARİSTAN	39,8	42,3	47,0	47,6	47,8	49,4	49,7	50,5	52,4
MALTA	43,6	41,7	43,4	42,5	41,2	40,6	39,1	36,7	35,9
HOLLANDA	32,5	32,4	32,0	31,4	30,6	31,3	31,7	32	32,2
HIRVATİSTAN	48,3	46,7	48,6	48,5	50,2	52,8	52,9	51,2	53,6
POLONYA	42,8	41,8	41,8	41,8	41,8	40,5	39,9	39,8	41,9
PORTEKİZ	44,3	42,3	43,8	43,1	43,9	44	43,9	41,8	43,1
ROMANYA	42,5	40,9	45,2	46,4	47,7	40,5	40,9	39,7	40,8
SLOVENYA	37,5	36,7	37,3	37,6	38,4	37,7	37,3	34,2	34,9
SLOVAKYA	36,9	37,1	37,6	39,3	37,6	35,3	35,5	35,2	34,5
FİNLANDİYA	30,4	31,8	31,9	33,1	33,2	33,6	33,6	33,7	32,5
İSVEÇ	51	51,6	51,7	51,8	52,2	51,2	51,4	50,8	50,7

KAYNAK: TaxationTrends In The European Union, 2022, s. 197 (2008 Yılı) ve European Commission, Taxation And Customs Union, *Data On Taxation Trends*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en verilerine göre hazırlanmıştır. (29.08.2023)

AB üye ülkelerinin dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı Tablo 9’da yer almaktadır. 27 üye ülkenin dolaylı vergilerin vergi içerisindeki payı 2008 yılında %33,7’dir. 2010 ve 2011 yıllarında dolaylı vergilerin vergi içerisindeki payı sırasıyla %34,4 ve %34,5’dür. 2012 ve 2020 yılları arasını kapsayan ilgili yılların dolaylı vergilerin vergi içerisindeki payı azalmıştır. 2020 yılında %33,4 olarak yükselmiş ve 2021 yılında %34 olarak gerilemiştir.

AB’nde 27 üye ülke tek tek incelendiğinde ise 2008-2021 yılları arası dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek ülke Hırvatistan’dır. Hırvatistan’dan sonra Bulgaristan ve İsveç’in diğer üye ülkeler arasında payı yüksektir. 2008-2021 yılları arası dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı en

düşük olan ülke ise Almanya'dır. Sonrasında sırayla Belçika, Lüksemburg, Hollanda ve Avusturya şeklinde yükselmektedir.

Tablo 10: AB'de Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)

YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
AB 27 ÜLKE % PAYI	33,2	31,8	31,4	31,7	32,1	33	33,1	33,1	33,6
BELÇİKA	38,6	36,5	37,0	37,7	37,8	39,4	37,8	38	38,3
BULGARİSTAN	20,3	19,5	19,1	19,0	18,5	20,4	20	20	21,8
ÇEKYA	24,5	23,0	21,9	21,8	21,5	23,6	23,6	23,7	21,4
DANİMARKA	62,8	63,3	63,6	63,5	64,0	63,7	66,6	66,2	67,6
ALMANYA	32,8	30,3	29,8	30,6	31,4	33,6	33,4	32,4	33,5
ESTONYA	24,6	21,2	19,8	19,9	20,8	22,6	21,9	23	24,9
İRLANDA	42,8	42,6	42,5	44,0	45,6	47,6	47,4	50,9	51,4
YUNANİSTAN	26,3	28,5	26,1	27,8	30,4	26,1	25	23,9	23,9
İSPANYA	33,3	32,1	30,2	30,8	32,0	31,8	31,1	31,4	32,3
FRANSA	28,6	26,0	27,1	27,8	28,7	29,6	30,1	30,1	30,1
AVUSTURYA	33,4	30,7	30,9	31,0	31,3	32,1	32,2	30,6	32,2
İTALYA	35,7	35,8	34,6	34,5	34,5	33,9	34,2	35,6	34,9
GÜNEY KIBRIS	31,9	30,2	29,5	31,8	31,2	28,7	27,2	28,2	28,8
LETONYA	32,4	25,5	26,0	25,5	26,1	23,5	22,4	22,6	23,3
LİTVANYA	30,2	19,7	16,3	16,0	17,9	18,8	29,3	28,3	30,3
LÜKSEMBURG	37,8	37,4	38,1	37,7	37,4	44	43	41,7	41,5
MACARİSTAN	26,2	24,8	21,1	17,1	17,3	18	18,2	18,7	16,7
MALTA	38,5	40,6	39,0	39,3	40,9	42,6	44,2	44,2	46
HOLLANDA	30,5	31,6	31,6	30,3	28,7	32,8	34,1	33,8	34,7
HIRVATİSTAN	19,6	20,1	18,3	18,0	17,5	17	17,3	17,8	15,7
POLONYA	24,5	22,9	21,4	21,2	21,8	22,3	22,6	22,3	22,8
PORTEKİZ	29,3	29,0	27,9	29,2	28,6	29,1	28,2	28,5	27,3
ROMANYA	23,9	23,5	21,9	21,5	20,9	18,9	18,7	18	19,5
SLOVENYA	23,4	21,7	21,1	20,8	19,9	21,1	20,9	20,9	22,2
SLOVAKYA	22,8	19,9	19,6	19,2	19,7	21,5	21	20,7	22,2
FİNLANDİYA	41,6	38,5	38,4	38,2	37,2	38,5	38,6	38,9	39,6
İSVEÇ	42,8	42,1	42,2	41,7	41,2	42,5	42,2	42,7	43,1

KAYNAK: TaxationTrends In The European Union, 2022, s. 207 (2008 Yılı) ve European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en verilerine göre hazırlanmıştır. (29.08.2023)

Tablo 10'a göre AB 27 üye ülkenin ortalaması incelendiğinde 2008 ve 2010 yılları arası dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı azalmaktadır. 2008 krizinin etkisi dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payını azaltmıştır. 2018 yılında dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı önceki dönemlere göre artmıştır. 2019 ve 2020 yılındaki dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %33,1 olarak aynı kalmıştır, 2021 yılında ise %33,6 olarak yükselmiştir.

2008-2021 yılları arası dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki en yüksek paya sahip olan AB üye ülkesi, Danimarka'dır. Daha sonra en yüksek paya sahip

lkeler İrlanda, Malta ve İsveç olarak diğerk ye ülkeler şeklindedir. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki en düşük paya sahip olan ülke ise Hırvatistan’dır. Slovenya, Slovakya, Avusturya ve Litvanya olarak dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı artmaktadır.

2008-2021 yılları arası AB 27 ye ülkelerinin ortalamasına göre; dolaylı vergilerin payı vergilerin vergi gelirleri içerisi ki payı dolaysız vergilere göre daha yüksektir.

C. AB’DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GSYH VE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

Avrupa Birliğı’nde KDV’nin özellikleri ve uyumlaştırılması kapsamında açıklamalar, ikinci bölümde yer almaktadır. AB’nde ye ülkeler, birliğın oluşturduğı kurallara göre KDV oranı uygulamaktadır.

Avrupa Birliğı’nde KDV hariç ithalde alınan vergi ve harçlar, KDV ve ithalat vergileri hariç ürünler üzerindeki vergiler ve üretim üzerinden alınan diğerk vergilerin toplanması ile KDV toplamı bulunmaktadır³¹⁵.

AB’nde dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH ve vergi gelirlerinin payları incelendikten sonra KDV’nin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payları incelenecektir.

1. AB KDV’nin GSYH İçindeki Payı

27 Avrupa Birliğı ye ülkelerine ait katma değerk vergisinin GSYH içerisindeki payları Tablo 11’e göre incelendiğinde; her bir ülkede paylar farklılık göstermektedir. Avrupa Birliğı lkeleri ne kadar standart ve indirilmiş oran uygulamalarını kullanmış olsalar da her ülkenin ekonomik faktörlerine göre uyguladığı oranları ve elde ettiğı gelirleri farklılık arz etmektedir.

³¹⁵ European Union, *Taxation Trends In the European Union*,2022, s.84.

Tablo 11: AB’de KDV’nin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021)

YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
AB 27 ÜLKE % PAYI	6,8	6,5	6,8	6,9	6,9	7,1	7,1	6,9	7,4
BELÇİKA	6,9	6,8	7,0	6,9	7,0	6,7	6,6	6,3	6,8
BULGARİSTAN	10,3	8,3	8,3	8,3	8,5	9,1	9,2	9,1	9,4
ÇEKYA	6,4	6,5	6,6	6,8	7,0	7,6	7,5	7,4	7,6
DANİMARKA	9,6	9,7	9,4	9,5	9,5	9,6	9,5	9,8	9,7
ALMANYA	6,9	7,3	7,0	7,1	7,1	7	7	6,5	7,2
ESTONYA	7,7	8,7	8,5	8,2	8,4	9	8,9	8,9	9,1
İRLANDA	7	6,1	6,0	5,7	5,8	4,3	4,3	3,4	3,9
YUNANİSTAN	7	6,3	7,1	7,4	7,3	8,5	8,4	7,8	8,2
İSPANYA	4,7	3,4	5,2	5,1	5,3	6,6	6,5	6,3	6,9
FRANSA	6,9	6,7	6,8	6,8	6,8	7,1	7,1	7	7,4
AVUSTURYA	7,4	7,6	7,6	7,6	7,7	7,6	7,7	7,4	7,6
İTALYA	5,7	5,5	6,0	6,0	5,9	6,2	6,2	6	6,8
GÜNEY KIBRIS	9,6	8,3	8,2	7,6	8,1	9	8,9	8,2	9,1
LETONYA	6,3	5,9	6,6	7,0	7,2	8,4	8,6	8,5	8,4
LİTVANYA	7,9	7,3	7,8	7,8	7,5	7,7	7,9	8	8,4
LÜKSEMBURG	6	6,3	6,3	6,6	6,9	5,9	5,9	5,7	6,1
MACARİSTAN	7,6	8,3	8,5	8,3	9,1	9,5	9,5	9,7	9,9
MALTA	7,4	7,3	7,0	7,5	7,3	7,1	6,6	6,5	6,7
HOLLANDA	6,7	6,6	6,5	6,4	6,4	6,8	7,1	7,4	7,6
HIRVATİSTAN	11,8	11,1	11,3	11,1	12,1	13,2	13,3	12,5	13,1
POLONYA	7,9	7,3	7,6	7,9	7,2	8,1	8	8	8,6
PORTEKİZ	8,1	6,8	7,5	8,1	8,3	8,7	8,8	8,4	8,9
ROMANYA	7,5	6,3	7,4	8,2	7,9	6,3	6,2	6,1	6,5
SLOVENYA	8,3	7,9	8,0	8,1	8,0	8,2	8,2	7,5	8,2
SLOVAKYA	6,7	6,6	6,1	6,6	5,9	7	7,2	7,3	7,6
FİNLANDİYA	8,1	8,4	8,3	8,7	8,9	9,2	9,2	9,2	9,4
İSVEÇ	8,7	9,0	9,0	8,9	8,8	9,2	9,1	9,2	9,2

KAYNAK: Taxation Trends In The European Union, 2022, s. 198 (2008 Yılı) and European Commission, Taxation And Customs Union, *Data On Taxation Trends*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en verilerine göre hazırlanmıştır. (29.08.2023)

Tablo 11’de 2008-2021 yılları arası 27 AB üye ülkelerine ait katma değer vergisinin GSYH içindeki payları yer almaktadır. 27 AB üye ülkelerine ait ortalama katma değer vergisinin GSYH içindeki payları: 2008 yılında %6,8’dir. 2009 yılında %6,5 olarak azalmıştır. 2011 ve 2012 yılında %6,9 olarak yükselmiştir. 2018 ve 2019 yıllarında katma değer vergisinin GSYH içindeki payları %7,1’dir. 2020 yılında %6,9’a inmiştir. Ülkelerin KDV oranlarında azalış olmasa da Covid-19 krizinden kaynaklı belirli mal ve hizmetlerin KDV oranlarında azalış yaşandığından katma değer vergisinin GSYH ’sının içindeki payı azalmıştır.

Tablo 11’de AB üye ülkelerinin 2008-2021 yılları arası katma değer vergisinin GSYH içindeki payları en düşük payı alan ülke İrlanda olmuştur. Daha sonra İtalya, Lüksemburg, İspanya ve Hollanda şeklinde katma değer vergisinin GSYH içindeki

payları yükselmektedir. 2008-2021 yılları arası katma değer vergisinin GSYH içindeki payı en yüksek olan ülke ise Hırvatistan'dır. Daha sonra sırasıyla Danimarka, Finlandiya, Bulgaristan ve İsveç gibi ülkelerin katma değer vergisinin GSYH içindeki payları azalış görülmektedir. Diğer AB ülkelerinin katma değer vergisi GSYH içerisindeki paylarına bakıldığında ise yıllara göre büyük değişimler görülmeden küçük artış ya da azalışlar görülmektedir.

2. AB'de KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Tablo 12'de 2008 ve 2021 yıllarına ait AB'de katma değer vergisinin vergi gelirleri içindeki payları verilmiştir.

Tablo 12: AB'de KDV'nin Toplam Vergiler İçindeki Payı (%) (2008-2021)

YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
AB 27 ÜLKE % PAYI	17,6	17,2	18	17,9	17,5	17,8	17,9	17,3	18,2
BELÇİKA	15,6	15,7	16,0	15,6	15,3	15,1	15,2	14,5	15,6
BULGARİSTAN	33,9	31,2	32,6	32,6	32,7	30,7	30,3	30	30,5
ÇEKYA	19,2	20,1	20,1	20,0	20,3	21	20,9	20,6	21,1
DANİMARKA	21,5	21,5	20,9	21,0	20,8	21,5	20,1	20,8	20,3
ALMANYA	18,1	18,8	18,8	18,7	18,4	17,5	17,5	16,4	17,5
ESTONYA	22,8	24,8	25,7	26,0	26,6	27,3	26,7	26,7	27,3
İRLANDA	24	21,6	21,6	20,3	20,6	19,4	19,5	17,2	18,5
YUNANİSTAN	22,1	20,4	22,0	21,6	20,0	21,3	21,3	20,1	20,9
İSPANYA	14,7	11,6	16,4	16,3	16,5	19	18,7	17,1	18
FRANSA	16,2	16,0	16,1	15,7	15,3	15,3	15,8	15,4	16,4
AVUSTURYA	17,9	18,7	18,7	18,3	18,4	18	17,9	17,5	17,5
İTALYA	13,9	13,2	14,6	14,5	13,7	14,8	14,7	14,1	15,7
GÜNEY KIBRIS	27,5	26,0	25,9	24,1	25,6	27,3	26,1	24	25,2
LETONYA	22,5	21,4	23,5	23,9	24,6	27,1	28	27,6	27,6
LİTVANYA	25,9	24,1	27,5	28,7	28,0	25,8	26	25,9	26
LÜKSEMBURG	17	17,5	17,5	18,1	18,8	14,9	14,9	15,1	15,8
MACARİSTAN	19,3	21,3	23,0	22,9	23,3	25,8	26,2	27,1	29,2
MALTA	23,3	22,9	22,6	23,7	23,2	23,4	22,3	22	22,4
HOLLANDA	18,6	18,8	18,4	18,2	18,0	17,6	18,2	18,6	19,1
HIRVATİSTAN	32,1	30,8	31,7	32,0	34,2	35,3	35,7	34,2	36,8
POLONYA	23,1	23,1	24,2	24,6	22,3	23,1	22,6	22,4	23,3
PORTEKİZ	25,4	22,9	24,8	25,1	26,3	25,1	25,4	23,8	25,2
ROMANYA	28,1	24,9	28,7	30,6	29,7	24,3	23,7	23,3	24,4
SLOVENYA	22,1	21,1	21,2	21,5	21,0	21,9	21,8	20,1	21,6
SLOVAKYA	23,3	22,9	21,9	22,8	20,6	20,8	21,1	21,1	21,2
FİNLANDİYA	19,6	20,5	20,4	20,9	21,1	21,6	21,7	22,1	21,8
İSVEÇ	19,8	20,5	21,1	21,1	20,9	21,1	21,3	21,6	21,4

KAYNAK: Taxation Trends In The European Union, 2022, s. 198 (2008 Yılı) ve European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en verilerine göre hazırlanmıştır. (29.08.2023)

Tablo 12'ye göre 2008 ve 2021 yılları arası 27 AB üye ülkelerinin ortalama KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. 2008 yılında KDV'nin vergi

gelirleri içerisindeki payı %17,6 iken 2009 yılında %17,2 olarak azalmıştır. 2010 yılında %18 olarak artmış, 2011 ve 2012 yıllarda KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payı azalmıştır. 2018 ve 2019 yıllarında KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payı artmıştır ve 2020 yılında %17,3 olarak azalmıştır. 2021 yılında ise KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı %18,2 gerçekleşerek artış yaşanmıştır.

AB üye ülkelere 2008 ve 2021 yıllarının tamamına bakıldığında KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı en düşük ülke, İtalya'dır. Daha sonraki ülkeler sırasıyla Fransa ve Lüksemburg şeklinde yükselmektedir. KDV'nin vergi gelirleri içindeki payının 2008 ve 2021 yılları incelendiğinde en yüksek paya sahip olan ülke Hırvatistan'dır. Daha sonraki ülkeler sırası ile Bulgaristan, Estonya ve Bulgaristan şeklinde azalmaktadır. İtalya'nın 2021 yılı KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı %15,7 iken Hırvatistan'ın 2021 yılı KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı 36,8'dir. AB üye ülkesi olan İtalya ve Hırvatistan arasında oldukça yüksek bir oran farklılık görülmektedir.

II. TÜRKİYE'DE KDV POLİTİKASI

Ekonomide kamu harcamalarının sürdürülebilir gerçekleşmesi için kamu gelirlerine ihtiyacı vardır. Kamu harcamalarının en büyük finansmanı, vergi ödeyen kişilerin karşılıksız olarak ödediği vergilerdir. Zaman zaman hükümetlerin uyguladığı yanlış politikalar ile vergi gelirleri düşebilmektedir ve bu yanlış politikalardan kaynaklı mükellefler üzerinde vergi bilinci azalmaktadır. Vergi bilincinin sağlandığı bir ülkede ise daha çok gönüllü vergilendirme esastır. Vergi politikaları belirlendiğinde vergilerin tabana yayılması gerekmektedir. Bu durumda kayıp kaçak riski de azalacağı için vergilemede adalet anlayışı ile vergileme süreci gerçekleşecektir³¹⁶. Türkiye'de gelir, harcamalar ve servet üzerinden vergi alınmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi gelir üzerinden, harcamalar üzerinden ise KDV ve ÖTV, servet üzerinden ise veraset ve intikal vergisi ve emlak vergileri elde edilmektedir. Bu kapsamda bu kazançlar, dolaylı vergi ve dolaysız vergi gelirleri kapsamına alınmaktadır. Dolaysız vergiler, gelir ve kazançlar üzerinden ve mülkiyet

³¹⁶ Saadettin Paksoy, Sumru Bakan, "Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)", Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, C.9, S.32 (2010), s.151.

üzerinden alınmaktadır. Dolaylı vergiler ise harcamalar üzerinden alınmaktadır. Türkiye’de dolaylı vergilerin payı diğer gelişmekte olan ülkeler gibi yüksektir.

Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergiler bakımından en yüksek gelir KDV’nden elde edilmektedir. Ayrıca Türkiye’de dolaysız vergiler içerisinde yer alan gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelirlere göre KDV’nin payı yüksektir. Türkiye’de KDV’ye geçişten sonra artan vergi kalemi ile satışlardan elde edilen KDV gelirleri de artmıştır. Türkiye’de KDV oranlarındaki değişimler genellikle doğal afetler sonucunda ya da ekonomik kriz süreçlerinde olmuştur. Örneğin Türkiye’de 1997 depremi ve 2001 krizinden sonra vergi gelirlerinde artış yaşanmıştır. Üçüncü bölümde Türkiye’de KDV, detaylı olarak açıklanmıştır.

Türkiye’nin vergi politikaları kapsamında dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payları ile katma değer vergisinin GSYH vergi gelirleri içindeki payları ayrı ayrı değerlendirilecektir. Ayrıca Avrupa Birliği’nin KDV politikaları ile değerlendirilecektir.

A. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GSYH İÇERİSİNDEKİ YERİ

Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin toplamı toplam vergileri oluşturmaktadır. Bu kapsamda elde edilen toplam vergi gelirleri ile Türkiye’nin dolaylı ve dolaysız vergilerinin GSYH içindeki payı değerlendirilecektir. Son olarak AB’nin dolaylı ve dolaysız vergilerinin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payı karşılaştırılacaktır.

Tablo 13: Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payı (Vergi Yüğü) (%) (2008-2021)

	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
SOSYAL KATKILAR DAHİL TOPLAM VERGİLER	25,1	25,6	26,8	27,4	27,1	27,2	26,6	26,6	26
SOSYAL KATKILAR HARİÇ TOPLAM VERGİLER	19,4	19,9	20,7	20,8	20,5	20	19,4	19,9	19,6

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri, Tablo 12 Vergi Yüğüleri (BRÜT*) (2009 Bazlı GSYH’ya Göre) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_12.xls.htm (30.08.2023). (*) Brüt: Vergi İadeleri düşölmemiştir.

Tablo 13’de 2008-2021 yıllarına ait Türkiye’de toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payında (vergi yükü) sosyal katkılar dahil toplam vergiler ve sosyal katkılar hariç toplam vergiler yer almaktadır.

Tablo 6’da yer alan 27 AB üye ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payının sosyal katkılar dahil ve sosyal katkılar hariç olan toplam vergilerin oranları, Türkiye’ye göre yüksektir. 2008 yılında AB’de üye ülkelerin ortalamalarına göre sosyal katkılar dahil oranı %38,4 iken Türkiye’de bu oran %25,1’dir. AB üye ülkelerinin sosyal katkılar hariç toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı %25,7 iken Türkiye’de %19,4’dür. AB ülke ortalamaları ile Türkiye payları arasındaki fark yıllar içinde büyümüştür. 2021 yılında AB üye ülkelerinin sosyal katkılar dahil toplam vergileri %40,7 iken Türkiye’de %26’dır. AB üye ülkelerinin sosyal katkılar hariç toplam vergileri %27 iken Türkiye’de %19,6’dır. AB üye ülkelerinin toplam vergilerinin ortalamasında sosyal katkıların payı Türkiye’ye göre yüksektir.

1. Dolaylı Vergiler

Türkiye’de 2008 ve 2021 yıllına ait dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14: Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Dolaylı Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2022)

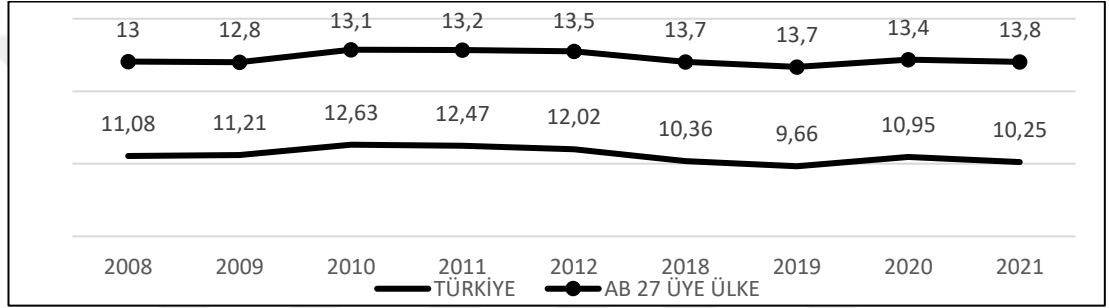
YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
TÜRKİYE DOLAYLI VERGİLER	11,08	11,21	12,63	12,47	12,02	10,36	9,66	10,95	10,25
AB 27 ÜLKE % PAYI	13	12,8	13,1	13,2	13,5	13,7	13,7	13,4	13,8

KAYNAK: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları (30.08.2023)

Türkiye’nin 2008 ve 2021 yılları arası incelendiğinde, dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı Tablo 13’de yer alan toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Yıllar içinde oranlar incelendiğinde azalış ve yükselişler her yıl değişiklik göstermiştir. 2021 yılında Türkiye’nin dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı %10,25’dir.

Türkiye'nin AB üye ülkeleri ile 2008-2021 yılları arası incelemesinde Tablo 7'ye göre AB 27 üye ülkenin dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı daha azdır. Fakat üye ülkeler bazında incelendiğinde 2008 ve 2021 yılları arasında Belçika, Bulgaristan Çekya, Danimarka, Estonya, Yunanistan, Fransa, Avusturya, İtalya, Letonya, Macaristan, Hollanda, Hırvatistan, Polonya, Slovenya, Slovakya ve Finlandiya'nın dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı Türkiye'ye göre daha yüksektir. Diğer üye ülkelerin Türkiye'ye göre dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı düşüktür.

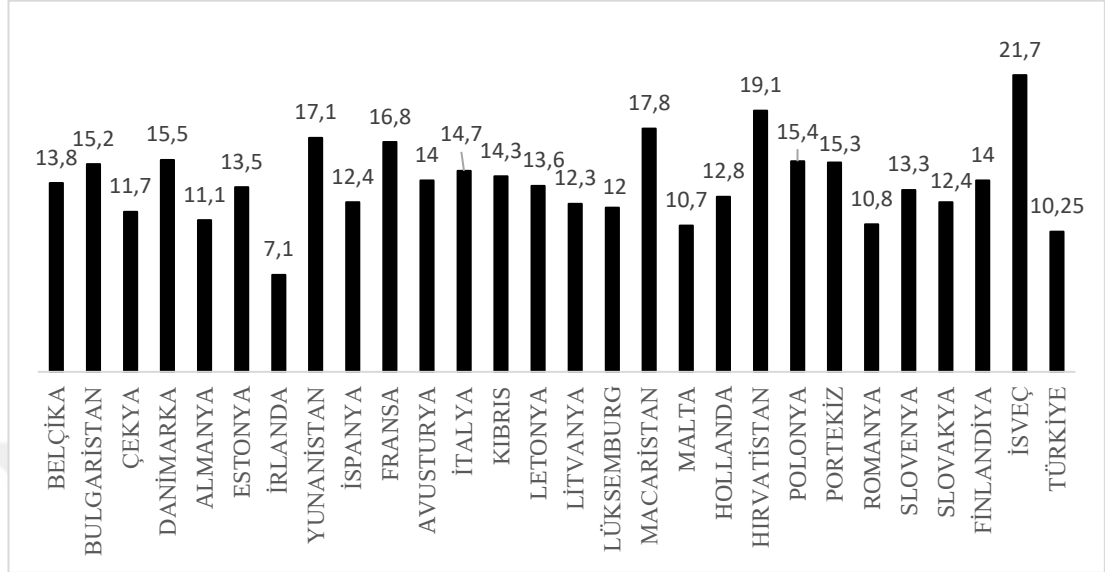
Grafik 1: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaylı Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 1'de 2008-2021 yıllarına ait Türkiye ile AB 27 üye ülkesinin ortalamasından oluşan dolaylı vergilerde GSYH içindeki payı yer almaktadır. İlgili yıllarda AB ortalaması, Türkiye'ye göre yüksektir.

Grafik 2: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaylı Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri ile tarafımca hazırlanmıştır.

Grafik 2'ye göre 2021 yılına ait Türkiye ve AB ülkelerinin dolaylı vergilerde GSYH içindeki payı yer almaktadır. 2021 yılında Türkiye'nin dolaylı vergilerde GSYH içindeki payı %10,25'dir. %7,1 oranla İrlanda dışında diğer AB üye ülkelerinin dolaylı vergilerde GSYH içindeki payı, Türkiye'nin payına göre yüksektir. En yüksek paya sahip ülke %21,7 İsveç'tir.

2. Dolaysız Vergiler

Türkiye'de 2008-2021 yıllarına ait dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı verilmiştir.

Tablo 15: Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)

YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
TÜRKİYE DOLAYSIZ VERGİLER	5,56	5,69	5,25	5,41	5,42	5,89	5,68	5,26	5,57
AB 27 ÜLKE % PAYI	12,8	12,1	11,9	12,1	12,6	13,2	13,2	13,3	13,6

KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

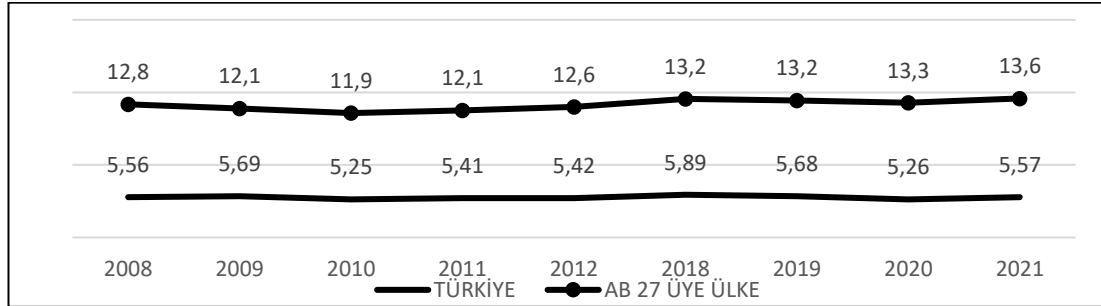
Türkiye’de Tablo 13’de yer alan toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payına göre: Tablo 15’de ki dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı Tablo 14’de yer alan dolaylı vergilerin GSYH içindeki payına göre daha azdır.

2008-2021 yılları arası dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı yükselip azalmaktadır. 2020 yılında %5,26 olan pay, 2021 yılında 5,57’ye yükselmiştir.

Tablo 14 ve 15’e göre 2008-2021 yılları arası değerlendirildiğinde; Türkiye’nin dolaylı vergileri, dolaysız vergi gelirlerinin GSYH içindeki payına göre daha yüksektir.

Tablo 8 ve 15 incelendiğinde 2008- 2021 yılları arası dolaysız vergilerin GSYH içerisindeki paylarına göre: 27 AB üye ülkelerinde dolaysız vergilerin GSYH içerisindeki payı Türkiye’ye göre yüksektir. 2009, 2010, 2011 ve 2022 yıllarında Bulgaristan’ın ve Litvanya’nın 2010, 2011 ve 2012 yıllarında dolaysız vergilerin GSYH içerisindeki payı Türkiye’ye göre oranı düşük olsa da diğer yıllarda Bulgaristan’ın ve Litvanya’nın payı yüksektir.

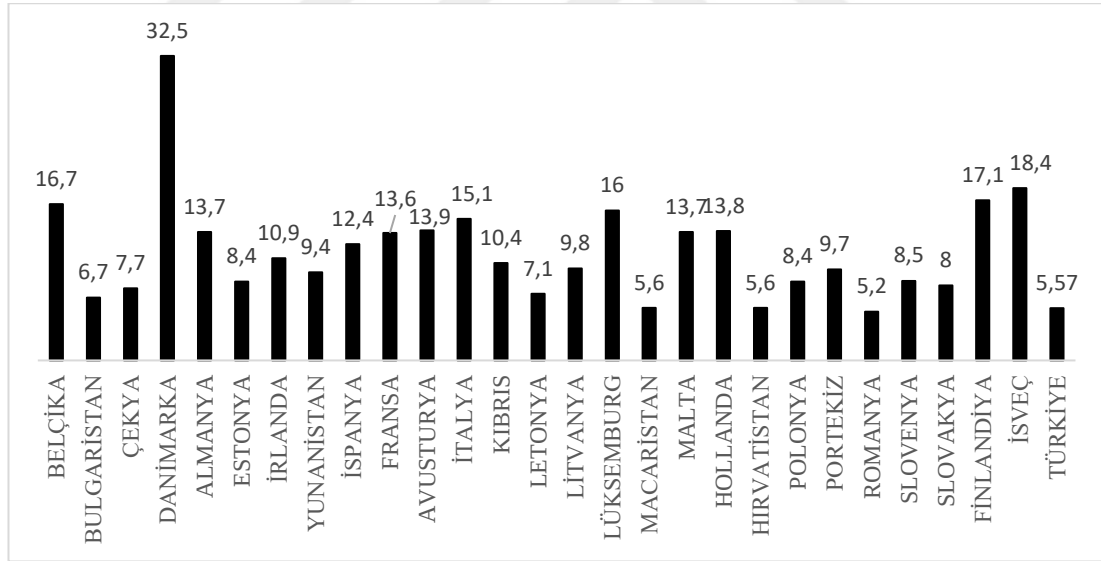
Grafik 3: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaysız Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 3’de 2008-2021 yılları arası Türkiye ve AB üye ülkeleri ortalamasının dolaysız vergilerde GSYH içindeki payı yer almaktadır. AB 27 üye ülkelerinin ilgili yıllar içerisinde dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı Türkiye’ye göre yüksektir.

Grafik 4: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaysız Vergilerde GSYH İçindeki Payı (%) (2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 4’de 2021 yılı Türkiye ve AB üye ülkelerinin dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı yer almaktadır. Türkiye’nin payı %5,57’dir. %5,2 pay ile Romanya dışındaki AB ülkelerinin dolaysız vergilerde GSYH içindeki payları Türkiye’ye göre yüksektir. En yüksek paya sahip ülke %32,5 pay ile Danimarka’dır.

B. TÜRKİYE’DE DOLAYLI DOLAYSIZ VERGİLERİN VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Türkiye’nin dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı incelenirken 2008 ve 2021 yılları arası için değerlendirme yapılacaktır. Daha sonra Türkiye’nin AB ülkeleri arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payının karşılaştırılması yapılacaktır.

1. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2008 ve 2021 yılları arası değerlendirilecektir.

Tablo 16: Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)

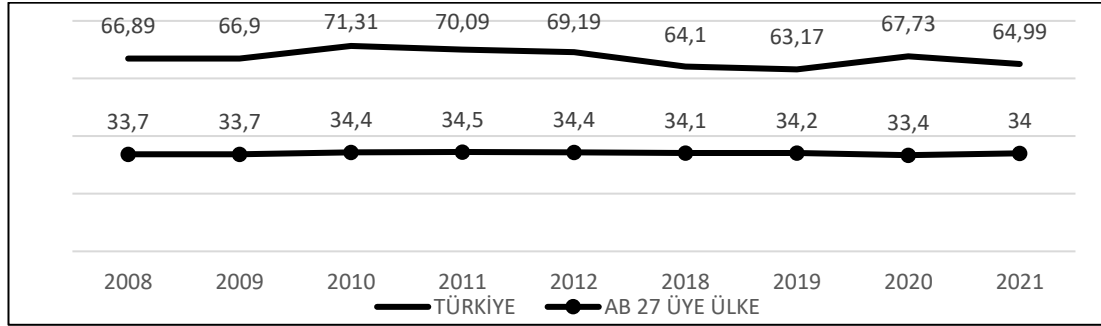
YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
TÜRKİYE ORAN (%)	66,89	66,90	71,31	70,09	69,19	64,10	63,17	67,73	64,99
AB 27 ÜLKE %PAYI	33,7	33,7	34,4	34,5	34,4	34,1	34,2	33,4	34

KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Kamu Kesimi Genel Dengesi verileri ile tarafımda hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Tablo 16’ya göre 2008-2010 yılları arası dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarında artış görülmektedir. 2011 yılında %70,09 olarak azalmıştır. Sonraki yıllarda ise dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki toplamı azalmıştır. Fakat AB üye ülke ortalamasına göre oldukça yüksektir.

Tablo 9’a göre 2008 ve 2021 yılları arası 27 AB üye ülkelerinin dolaylı vergiler içindeki payı Türkiye ile karşılaştırıldığında; Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı daha yüksektir. AB ülkeleri ile kıyaslandığında ise en yüksek pay yine Türkiye’ye aittir.

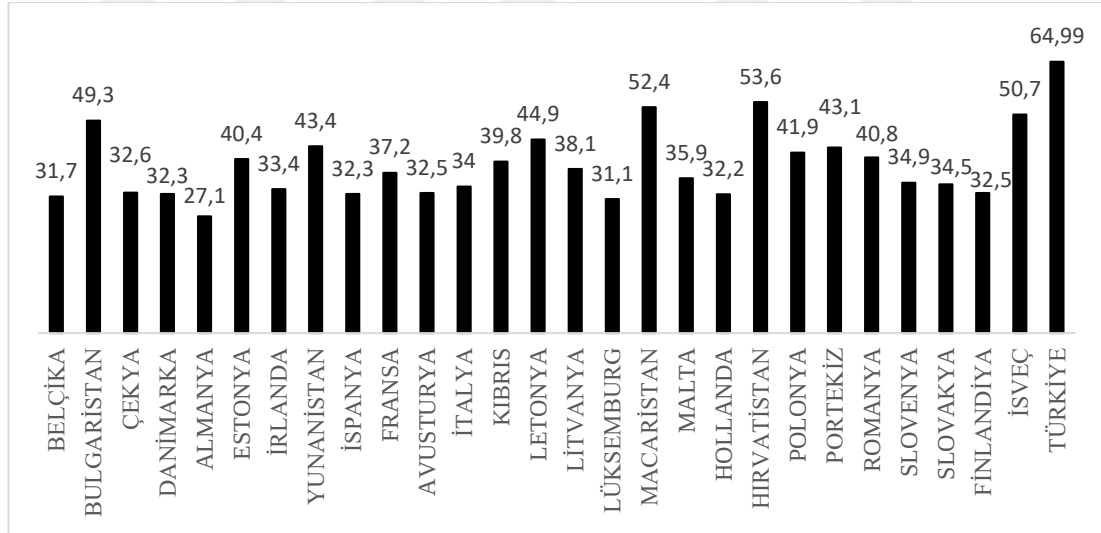
Grafik 5: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaylı Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 5'e göre Türkiye ve 27AB üye ülkelerinin 2008-2021 yılları arası dolaylı vergilerde vergi gelirlerinin payı yer almaktadır. Türkiye'nin dolaylı vergilere göre vergi gelirleri içindeki payı AB ülkelerinin ortalamasına göre oldukça yüksektir.

Grafik 6: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaylı Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 6'ya göre 2021 yılına ait Türkiye ve AB üye ülkelerinin dolaylı vergilerde vergi gelirleri yer almaktadır. Türkiye'nin dolaylı vergilerde vergi gelirleri içindeki payı, AB üye ülkelere göre oldukça yüksektir. Dolaylı vergilerde vergi gelirleri içindeki en düşük paya sahip ülke Almanya'dır.

2. Dolaysız Vergiler

Türkiye’de 2008 ve 2021 yılına ait dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı Tablo 17’te verilmektedir.

Tablo 17: Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)

YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
TÜRKİYE ORAN (%)	33,11	33,10	28,69	29,91	30,81	35,90	36,83	32,27	35,01
AB 27 ÜLKE %PAYI	33,2	31,8	31,4	31,7	32,1	33	33,1	33,1	33,6

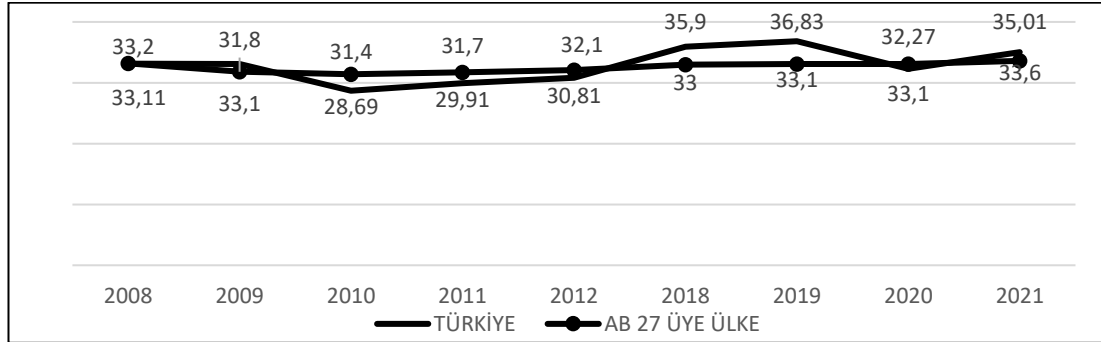
KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Kamu Kesimi Genel Dengesi (30.08.2023) verileri ile tarafımda hazırlanmıştır.

Tablo 17’ye göre Türkiye’de dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı 2008-2011 yılları arasında azalmıştır. 2012 yılında %30,81 olarak yükselmiştir. 2019 yılına kadar dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yükselmiş olsa da 2020 yılında %32,27 gerçekleşerek azalmıştır. 2021 yılında dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %35,01 olarak artmıştır.

Tablo 16 ve 17’ye göre, 2008 ve 2021 yılları incelendiğinde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı, dolaylı vergilerin vergi gelirlerindeki payına göre düşüktür. Türkiye’de ağırlıklı dolaylı vergilerden vergi geliri edildiği görülmektedir. Bu durum ise Avrupa Birliği üye ülkelerine göre oldukça farklıdır. Avrupa Birliği ülkelerinin birçoğunda dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı daha yüksektir.

Tablo 10 AB’de dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payına ait verilere göre Türkiye’nin 2008-2021 yılları arası dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı karşılaştırıldığında; AB’de birçok üye ülkenin dolaysız vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı daha yüksektir. Bulgaristan, Çekya, Estonya, Yunanistan, Fransa, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Macaristan, Hırvatistan, Polonya, Romanya, Slovenya ve Slovakya gibi AB’ye üye ülkelerinin Türkiye’nin dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payına oranla daha düşüktür.

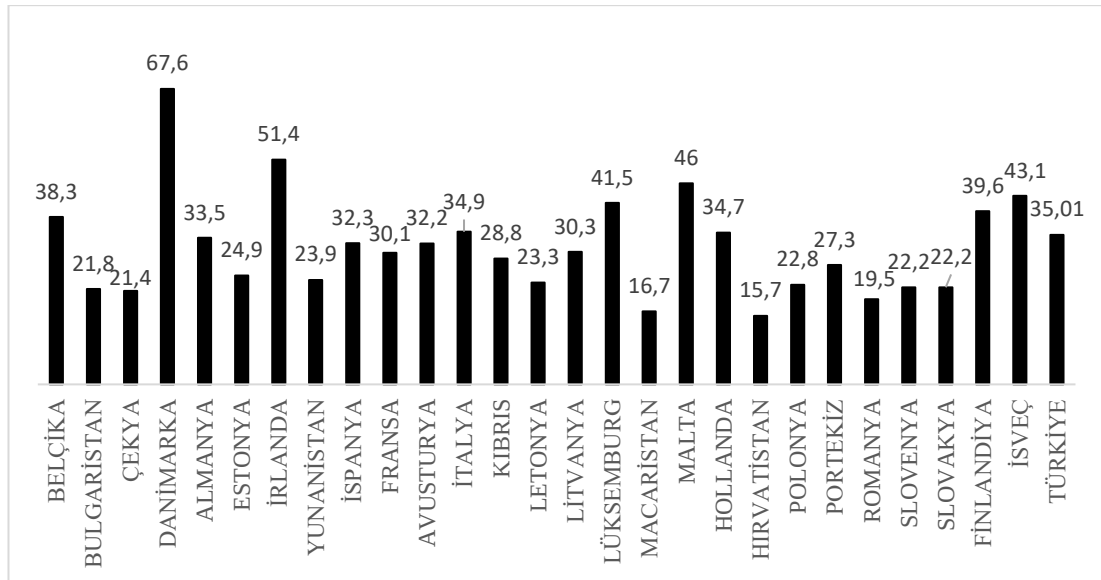
Grafik 7: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının Dolaysız Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Kamu Kesimi Genel Dengesi verileri ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 7’de 2008-2021 yılları arası Türkiye ve AB 27 üye ülke ortalamasının dolaysız vergilerde vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. 2008 yılından sonra AB ve Türkiye’nin 2010 yılına kadar dolaysız vergilerde vergi gelirleri içindeki payı azalmıştır. 2010 ve 2012 yılları arası AB’nin dolaysız vergilerde vergi gelirleri içindeki payı Türkiye’ye göre yüksektir.

Grafik 8: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin Dolaysız Vergilerde Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Kamu Kesimi Genel Dengesi verileri ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 8’de Türkiye ve AB üye ülkelerinin 2021 yılına ait dolaysız vergilerde vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. 2021 yılında Türkiye’nin payı %34,21’dir. Bulgaristan, Çekya, Almanya, Estonya, Yunanistan, İspanya, Fransa, Avusturya, Kıbrıs Rum Kesimi, Letonya, Litvanya, Hırvatistan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovenya ve Slovakya gibi AB ülkelerinin dolaysız vergilerde vergi gelirleri içindeki payı Türkiye’den düşüktür.

C. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GSYH VE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

Türkiye’de KDV önemli bir vergi türüdür. Türkiye’nin vergi gelirleri içerisinde de büyük bir paya sahiptir. Türkiye’de KDV hakkındaki bilgiler üçüncü bölümde detaylı olarak yer almaktadır. Bu başlıkta ise Türkiye’de KDV’nin GSYH ve vergi gelirleri içindeki yeri değerlendirilecektir. Ardından AB üye ülkeleri ile karşılaştırılması yapılacaktır.

1. KDV’nin GSYH İçindeki Payı

Gayrisafi yurt içi hasıla, bir ülkede üretimi sağlanan mal ve hizmetlerin piyasa fiyatlarının toplamıdır. Satışı yapılan mal ve hizmetler üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan katma değer vergisi, Türkiye’de büyük bir öneme sahiptir.

Tablo 18: Türkiye ve Avrupa Birliği’nde KDV’nin GSYH İçerisindeki Payı (%) (2008-2021)

YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
TÜRKİYE ORAN (%)	5,99	5,98	6,48	6,80	6,52	6,67	6,27	6,42	7,36
AB 27 ÜLKE %PAYI	6,8	6,5	6,8	6,9	6,9	7,1	7,1	6,9	7,4

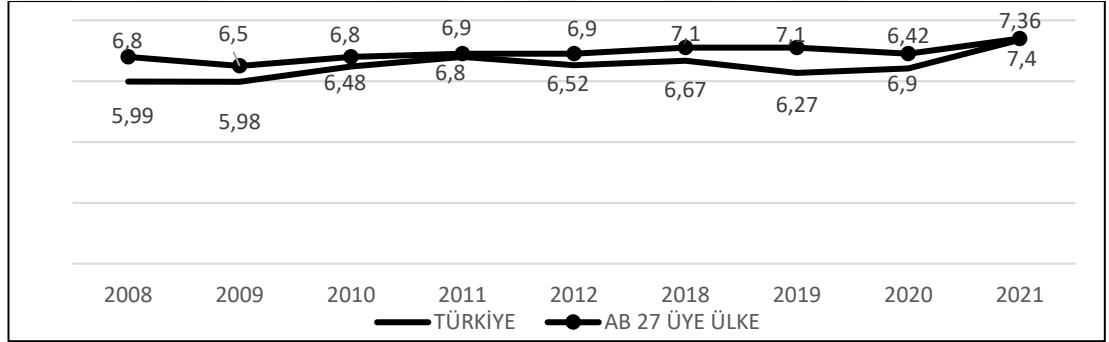
KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri verilerine göre tarafıma hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Tablo 18’de 2008 ve 2021 yılları arasında Türkiye’de KDV’nin GSYH içerisindeki payı yer almaktadır.

Tablo 18’e göre Türkiye’de KDV’nin GSYH içerisindeki payı incelendiğinde: 2009 yılında %5,98 olan pay 2011 yılına kadar artmıştır. 2011 yılında %6,80 iken 2012 yılında 6,52 olarak azalmıştır. 2018’de %6,67 olarak yükselmiştir. 2019 yılında %6,27 azalmış, 2020 yılında %6,42, 2021 yılında %7,36’ya yükselmiştir.

2008-2021 yılları arası 27 AB üye ülkesinin katma değer vergisinin GSYH içerisindeki paylarının yer aldığı Tablo 11 ve 18 karşılaştırıldığında, dağılımı yıllara göre birbirine yakın oranlarla artış ya da azalışlar olsa da 27 AB üye ülkesinde katma değer vergisinin GSYH ’sının içerisindeki payı Türkiye’ye göre yüksektir.

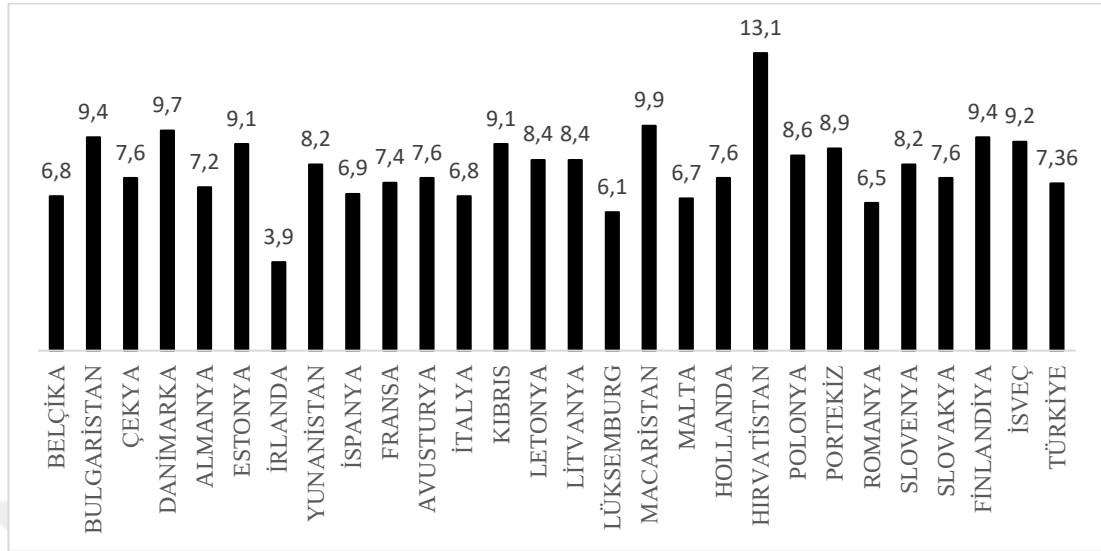
Grafik 9: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının KDV’de GSYH İçindeki Payı (%) (2008-2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri verilerine göre tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 9’da 2008-2021 yılları arası Türkiye ve AB 27 üye ülke ortalamasının KDV’de GSYH içindeki payı yer almaktadır. AB üye ülke ortalaması ilgili yıllar arasında KDV’de GSYH içindeki payı Türkiye’ye göre yüksektir.

Grafik 10: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin KDV’de GSYH İçindeki Payı (%) (2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri ile tarafımca hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 10’da 2021 yılına ait Türkiye ve AB üye ülkelerinin KDV’de GSYH içindeki payı yer almaktadır. Türkiye’nin 2021 yılında payı %7,36’dır. Belçika, Almanya, İrlanda, İspanya, İtalya, Lüksemburg, Malta ve Romanya’nın KDV’de GSYH içindeki payları Türkiye’ye göre düşüktür. Bulgaristan, Çekya, Danimarka, Estonya, Yunanistan, Fransa, Avusturya, Kıbrıs Rum Kesimi, Letonya, Litvanya, Macaristan, Hollanda, Hırvatistan, Polonya, Portekiz, Slovenya, Slovakya, Finlandiya ve İsveç’in KDV’de GSYH içindeki payları Türkiye’ye göre yüksektir.

2. KDV’nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Türkiye’de KDV, harcamalar üzerinden alınan vergi gelirleri içerisinde büyük bir paya sahiptir. Bu sebeple KDV, Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde gelir elde etmek adına önemli bir vergi kalemidir.

Tablo 19: Türkiye ve Avrupa Birliği’nde KDV’nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)

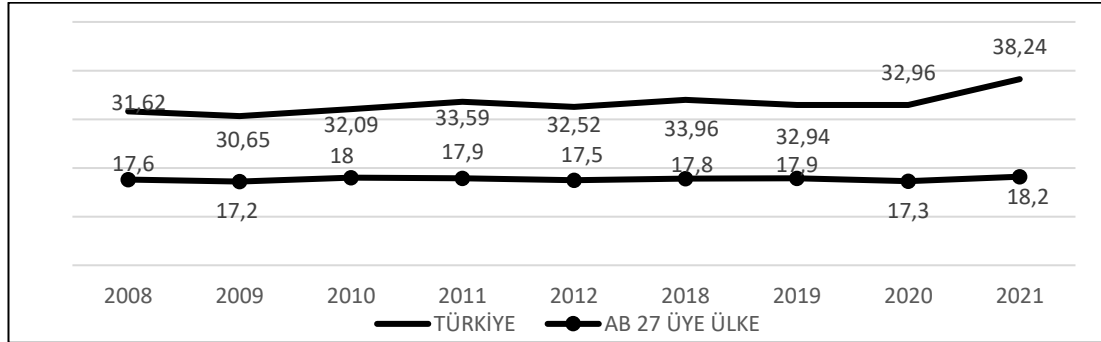
YIL	2008	2009	2010	2011	2012	2018	2019	2020	2021
TÜRKİYE ORAN (%)	31,62	30,65	32,09	33,59	32,52	33,96	32,94	32,96	38,24
AB 27 ÜLKE %PAYI	17,6	17,2	18	17,9	17,5	17,8	17,9	17,3	18,2

KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri verilerine göre tarafımda hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Tablo 19’ya göre Türkiye’de 2008 ve 2021 yıllarının KDV’nin vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. 2009 yılında KDV’nin vergi gelirleri içindeki payı %30,65 iken 2010 yılında %32,09 olarak artmıştır. 2008 krizi sonrası artan finansman ihtiyacı sonrası KDV’nin vergi gelirleri içinde arttığı görülmektedir. KDV’nin vergi gelirleri içindeki payı yıllara göre paylar düşük farklarla ile azalmış veya yükselmiştir. KDV’nin vergi gelirleri içindeki payı, 2011 yılında %33,59’dur. 2012 yılında %32,52 azalmış, 2018 yılında %33,96 artmış, 2019 yılında %33,94 olarak azalmıştır. 2020 yılında %33,24 azalmış, 2021 yılında %32,96 artmış, 2021 yılında ise 38,24 olarak artmıştır.

Tablo 5’e göre Türkiye’nin AB ile KDV oranları arasında büyük farklılıklar yoktur. Tablo 12’de AB üye ülkelerinin, KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payına göre: 2008-2021 yılları arasındaki payların dağılımında yüksek artış ya da azalışlar olmamaktadır. Türkiye’deki KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki paylarında da büyük artış ya da azalışlar görülmemektedir. Tablo 12 ve 19’da yer alan verilere göre Türkiye, Hırvatistan dışındaki diğer AB üye ülkelere göre vergi gelirleri içerisinde en yüksek KDV payına sahip ülkedir. 2021 yılına göre Avrupa Birliği ülkeleri arasında en yüksek paya sahip ülke Türkiye’dir.

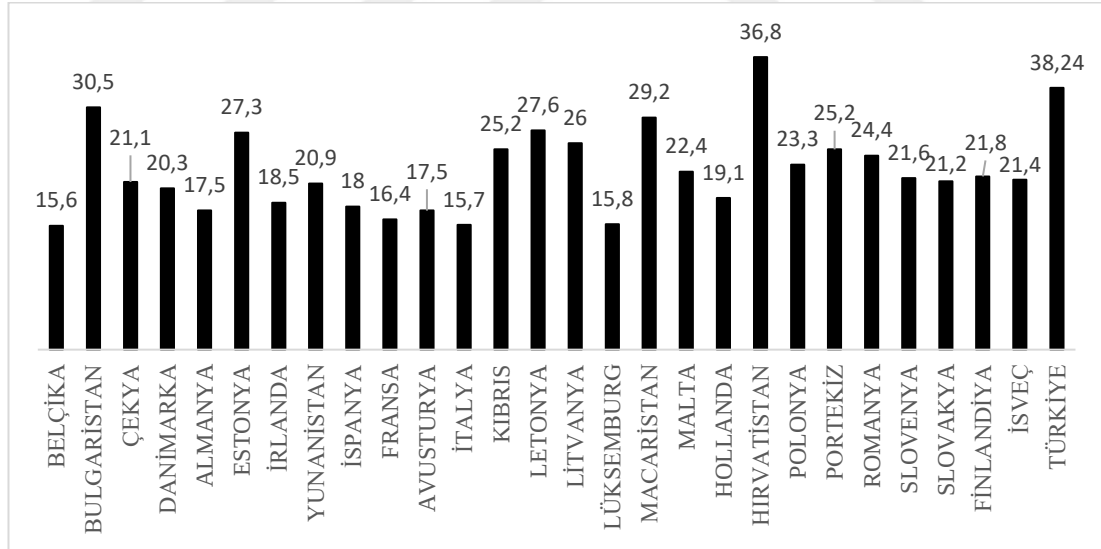
Grafik 11: Türkiye ve AB 27 Üye Ülke Ortalamasının KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri verilerine göre tarafımda hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 11'e göre 2008-2021 yılları arası Türkiye ve AB 27 üye ülke ortalamasının KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. Türkiye, AB üye ülkelerinin ortalamasına göre KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir.

Grafik 12: Türkiye ve AB Üye Ülkelerinin KDV'de Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2021)



KAYNAK: European Commission, Taxation And Customs Union, Data On Taxation Trends ve Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri verilerine göre tarafımda hazırlanmıştır. (30.08.2023)

Grafik 12'de 2021 yılına ait Türkiye ve AB üye ülkelerinin KDV'de vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. Türkiye'nin payı %38,24'dür. Hırvatistan %36,8 pay ile Türkiye'den yüksektir. Diğer AB üye ülkelerinin KDV'de vergi gelirleri içindeki payı Türkiye'ye göre düşüktür.

Türkiye'nin dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisinde payının yüksekliği ve KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki yüksekliği Avrupa Birliği'nin KDV uyumlaştırmasından uzaklaşmasına neden olmaktadır. Vergi gelirleri ülkelerin kamu finansmanını karşılaması açısından her ülke için önemlidir. İkinci ve üçüncü bölümde aktarılan Avrupa Birliği ve Türkiye hakkında KDV uyumlaştırılması hakkındaki düzenleme ve yayımlanan raporlar çerçevesinde ülkelerin ekonomik anlamda yaşadığı kriz durumlarda KDV oranlarında değişikliğe gidilmektedir ve bu durum dolaylı vergilerin artışına sebebiyet vermektedir. Dolaylı vergilerin artışı ile kamu bütçe açıklarının finansmanı giderilmektedir. Dolaylı vergilerin ve katma değer vergisinin vergi gelirleri içerisinde yüksek olması halk üzerinde bir baskı yaratmakta ve gelir dağılımına göre vergilendirme sağlanamamaktadır. Ayrıca dolaylı vergilerin muhatabı olan kişi veya mükellefler gelir ve kazançlar üzerinden dolaysız vergi mükelleflerini de vergi yükü altında bırakmaktadır. Türkiye'nin vergiler hakkındaki hükümet politikaları dolaylı vergilere göre değil, dolaysız vergilerin arttırılmasına yönelik çalışmalara gitmelidir. Türkiye, Avrupa Birliği ilerleme raporlarında yayınlanan standartlara göre çalışmalar gerçekleştirdiğinde KDV uyumlaştırmasında daha etkin olacaktır.

SONUÇ

Katma değer vergisi, bir satış vergisidir. Genel satış (muamele) vergileri içerisinde ulaşılan en son vergi türüdür. Yayıllı muamele vergilerinden farklı olarak alınacak vergi, üretilen mal ve hizmetlerin üretim ve dağıtımın her aşamasında oluşan katma değer üzerinden alınmaktadır. Tarafsız bir vergi olması, vergi piramitleşmesini önlemesi, kayıt sisteminin daha kolay olması ile otokontrol mekanizmasının sağlanması gibi özellikleri bulunmaktadır. Diğer muamele vergilerine göre her safhada oluşan satış bedeli üzerinden değerlendirilmesi yerine ürünün oluşturduğu her safhasında ortaya çıkan katma değer üzerinden alınmaktadır. Katma değer vergisi, ilk olarak Avrupa devletlerinde uygulanmıştır. Bugün de Avrupa’da ekonomik ve parasal birlik aşamasına gelmiş ekonomik entegrasyon sürecinde önemli rolü olan bir vergi niteliğindedir.

Ülkelerin ticaret hacimlerinin gelişmesi ve sermaye serbestliğinin sağlanması ile çeşitli ekonomik faktörler, ekonomik entegrasyon kavramını ortaya çıkarmıştır. Bütünleşme anlamı taşıyan entegrasyon, ülkelerin ekonomik ve mali politikaların uyumlaştırmasını öne çıkartmıştır. Ekonomik entegrasyonlar ile üye ülkelerin bağımsız olan vergi politikalarının ortak uyum ve çıkarlarla uyumlaştırılması sağlanarak birlikte hareket etmeleri teşvik edilmektedir. Böylelikle ülkeler uyumlaştırılmış vergi politikaları ile kayıp- kaçak riskini de en aza çekmektedir ve haksız rekabeti önlemektedir. Anlaşmaların sağlanması doğrultusunda entegrasyonlar zamanla aşamalar dahilinde gelişmiştir. Para, maliye ve sosyal politikaların uyumlaştırılması hedeflenmektedir. Bazı birlik ülkelerinin tek para birimi kullanmaları siyasi birlik için bir aşama olarak görülse de siyasi birliğin sağlanması günümüzde pek mümkün değildir. Ekonomik entegrasyonla ülkelerin politik, ekonomik, siyasi yapılarının alt zeminleri birbiri ile ne kadar uyumlaştırılırsa büyük ölçüde daha verimli bir süreç gerçekleşecektir.

Avrupa entegrasyon süreci, önce gümrük birliğinin sağlanması, ardından ortak pazarın gerçekleştirilmesi, daha sonra tek para ve tek merkez bankasının tesis edilmesiyle ekonomik ve parasal birlik aşamasına ulaşmıştır. Avrupa’da yaşanan deneyim göstermiştir ki, bir entegrasyonun özellikle Ortak Pazar’da üye ülkelerin katma değer vergisinde uyumlaştırmaya gitmeleri büyük önem taşımaktadır. Ülkelerin

birlik hatta bir bütün şeklinde hareket etmeleri gibi sebeplerle katma değer vergisi oldukça önemli bir vergi türü haline gelmiştir. Vergilendirmede çeşitli anlaşmaların sağlanmasında en uyumlu vergi türü, katma değer vergisidir. İç ve dış ekonomik faaliyetlerin yürütülmesinde katma değer vergisinin uyumlaştırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Avrupa Birliği ortak hedef ve amaçları doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının birbiri ile uyumlaştırılmasını sağlamak üzere birçok düzenleme getirmiştir. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılması ile malların, hizmetlerin ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımının önündeki mali engeller kaldırılmak istenmiştir. Vergi uyumlaştırılmasında ağırlıklı olarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılması çalışmaları yürütülmüştür. Üye ülkelerin mali hakimiyetini zayıflatacağı düşüncesiyle, dolaysız vergilerde uyumlaştırmayı sağlamanın siyasal güçlükleri vardır. Ortak pazar hedefinin gerçekleştirilmesi için dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına öncelik verilmiştir. Dolaylı vergiler olarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması söz konusu olmuştur.

Avrupa, Birliği üye ülkelerdeki katma değer vergisi uygulamasının uyumlaştırılması konusunda, gümrük birliği ve ortak pazar hedefleri çerçevesinde, anlaşma ve mevzuatların gerektirdiği tüzük ve direktiflerle belirleyici olmuştur. Bu direktifler doğrultusunda üye ülkeler katma değer vergisi uygulamasında matrah, istisnalar ve oranlar açısından uyumlaştırmayı büyük ölçüde sağlamışlardır. Avrupa Birliği KDV oranı açısından standart oranı %15 olarak, indirimli oranı ise %5 olarak belirlemiştir. Ayrıca ülkelerin belli bazı mal ve hizmetlere düşük oran ve koruma altına alınmış oran uygulamalarına da izin vermiştir.

Avrupa Birliği'ndeki vergi uyumlaştırılması süreci ve bu konuda getirilen düzenlemeler Türkiye'yi de yakından ilgilendirmektedir. Çünkü Türkiye Avrupa Birliği'nin aday ülkesidir. Türkiye'de katma değer vergisi uygulamasının Avrupa Birliği'ne uyumlu hale getirilmesi aday ülke olarak bir yükümlülük niteliğindedir. Aslında Türkiye'de bugün uygulanan katma değer vergisi sistemi, büyük ölçüde Avrupa Birliği katma değer vergisi mevzuatına göre hazırlanmıştır. 1985 yılı itibari ile yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu ile mevzuat sisteminde karışık olan vergilendirme kalemlerinde sadeleştirme yapılmış ve vergi sisteminin daha açık şeffaf

bir görünüm sağlamasına sebebiyet vermiştir. Ayrıca vergilendirilemeyen bazı mal ve hizmetlerin vergilendirilmesini sağlamıştır. İstihsal vergisine nazaran vergi yükünü hafifletmiştir. Katma değer vergisinin en önemli getirisi ise geniş çerçevede olan mal ve hizmet gruplarının niteliklerine göre oran belirlenip vergilendirilmesi sağlanmıştır. Genel itibari ile açıklanan bilgiler ışığında katma değer vergisi mali ve iktisadi etkisi ile Türkiye'nin kamu mali sisteminin gelir tarafını güçlendiren önemli bir adım olmuştur.

Türkiye'de KDVK'ya göre bugün itibariyle KDV mal ve hizmet gruplarına göre standart oran %20 ve indirilmiş oran olarak %1 ve %10 uygulanmaktadır. Türkiye ile Avrupa Birliği üye ülkelerinin standart oranları birbirine benzerlik göstermektedir. Fakat Türkiye'de uygulanan iki indirilmiş oranın varlığı, Avrupa Birliği KDV uyumlaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan ilerleme raporlarına göre katma değer vergisinde haksız rekabet kapsamında görülen %1 indirilmiş vergi oranı olmuştur. Avrupa Birliği, birlik olarak katma değer vergisi hakkında değişiklikleri gerçekleştirirken Türkiye, katma değer vergisi hakkında yapmış olduğu değişiklikleri sadece kendisi belirlemektedir. Fakat Avrupa Birliği'nde özel oranlar adı altında süreli veya kontrollü şekilde bazı ülkelere hak tanınmaktadır. Hatta bazı mal ve hizmetlerde sıfır oranlı vergiler de getirilmiştir. Ülkelerin içinde bulunduğu durumlara göre vergi oranlarında değişim yaşanabilirken Türkiye için bu durum günümüze kadar çıkarılan ilerleme raporlarında haksız rekabet kapsamında bir sorun teşkil etmektedir. Türkiye'de yaşanan 1999 depremi, 2001 krizi, 2008 küresel krizinin etkileri, Covid-19 salgını, 2023 Kahramanmaraş depremleri sonrasında hükümetlerin ekonomik politika tercihleri kapsamında katma değer vergisi oranlarında değişikliğe gittikleri görülmüştür. Bu değişiklik zaman zaman indirilmiş oranlarda indirim ya da artış, standart oranda ise sürekli artışlar yaşanmıştır. Bazen de standart ya indirilmiş KDV oranı uygulanan malların kapsamı değiştirilmiştir. Bu tür değişiklikler karşısında katma değer vergisini ödeyecek tüketicilerin, gelirleri farklı olsa da aynı vergiyi ödedikleri gerçeği değişmemektedir. Bu durum Türkiye'de uygulanan dolaylı vergi politikasının gelir dağılımı amacını gözetmediğini bize göstermektedir.

Türkiye, katma değer vergisini Avrupa Birliği mevzuatından aldığı için katma değer vergisi uyumlaştırılması kapsamındadır. Son yıllarda Avrupa Komisyonu'nun

Türkiye için yayınladığı ilerleme raporlarında dolaylı vergilerin ve katma değer vergisinin uyumlaştırılması gerekliliği ve uyumlaştırma kapsamında gerekli düzenlemelerin yapılmadığı yönünde değerlendirmeler yer almaktadır. Avrupa Birliği Komisyonu'nun 2022 yılı ilerleme raporuna göre Türkiye vergi uyumlaştırması kapsamında işbirliği gerçekleştirmeyen ülkeler listesine girmiştir. Türkiye'nin diğer üye devletler gibi Avrupa Birliği ile bilgi paylaşımı gerçekleştirmesi gerekliliği belirtilmiştir. Bu bağlamda Türkiye'nin, Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi uyumlaştırılması için gerekli gördüğü önerileri gerçekleştirmesi gerekmektedir.

İstisnalar konusunda çoğunlukla uyumluluk sağlansa da bazı farklılıkların olduğu görülmüştür. Türkiye'de olup, AB'de olmayan ya da AB'de olup Türkiye'de yer alan istisnalar bulunmaktadır. Avrupa Birliği'nde vergi indirimleri ve vergi iade sistemleri daha gelişmiştir. Türkiye'de mal ve hizmet ifaları ayrıntılı bir şekilde belirtilmiş olmasına rağmen AB'de ayrıntılı değildir. Türkiye'de istisnalar ekonomik ve askeri alanı kapsamaktadır. Avrupa Birliği'nde ise kültürel ve sosyal alanlarda yapılmaktadır.

Teknolojideki gelişmeler ve Dünya genelinde yaşanan ekonomik ve sosyal sorunlar Avrupa Birliği'nin katma değer vergisini uyumlaştırma süreçlerinde değişiklikleri beraberinde getirebilmektedir. Özellikle dijital ekonomik faaliyetlerin artması ile somut olmayan hizmetlerin gerçekleşmesi ve fiziki alışların olmaması kontrol mekanizmasının zayıflaması gibi nedenlerle vergide kayıp-kaçakçılık riski yükselmiştir. Dijital ekonomik faaliyetlerde uygulanan katma değer vergisinin uyumlaştırılmasıyla bu durumun önüne geçilmiştir. Birlik ve üçüncü ülkeler ile gerçekleştirilecek mevzuatlar belirlenmiştir. Dijital ekonominin katma değer vergisine etkisi Türkiye'de de oldukça önemli hale gelmiştir. Bu durum Türkiye ve Avrupa Birliği ile karşılaştırıldığında yapılan çalışmaların benzer olduğu görülmektedir. Türkiye ve Avrupa Birliği'nin bu bağlamda tam bir uyumlaştırma içinde olduğu söylenebilir. Covid-19 salgını için ise katma değer vergisi hususunda ayrı ayrı Türkiye ve Avrupa Birliği KDV'de indirimleri gerçekleşmiştir.

Vergi politikasının istikrarlılığı için vergi gelirleri ülkelerin kalkınmalarında bir yapı taşıdır. Gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerinin büyük bir kısmı dolaysız vergileri kapsamakta iken gelişmekte olan ülkelerin ise dolaylı vergileri daha yüksektir. Avrupa

Birliği üye ÷lkelerinin ekonomik durumları da birbirinden farklıdır. Bu sebeple birlik içerisinde dolaylı vergileri ve dolaysız vergileri yüksek olan ÷lkelerde bulunmaktadır. Türkiye'nin dolaylı vergilerdeki GSYH ve vergi gelirleri içindeki payı, Avrupa Birliği üye ÷lkelerinin ortalamalarından yüksektir. İlgili yıllarda birlik üyesi olan Belçika, Danimarka, Almanya, İtalya, Malta, Hollanda ve Finlandiya gibi ÷lkelerin dolaysız vergilerin GSYH ve vergi gelirleri içindeki payı Türkiye'den yüksektir. Bulgaristan, Çekya, Danimarka, Almanya, Estonya, Yunanistan, Avusturya, Kıbrıs Rum Yönetimi, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Hollanda, Hırvatistan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovenya, Slovakya, Finlandiya ve İsveç gibi ÷lkelerin Türkiye'ye göre katma değer vergisinin GSYH içindeki payı yüksektir. Türkiye'de, Hırvatistan dışında diğeri Avrupa Birliği ÷lkelerine göre katma değer vergisinin vergi gelirleri içindeki payı yüksektir. Türkiye'nin Avrupa Birliği ÷lkelerine göre vergi gelirlerinin büyük bir çoğunluğunun dolaylı vergilerden ve katma değer vergisinden elde edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi gelirleri ÷lkelerin kamu finansmanını karşılamaktadır. Vergi hasılatı içerisinde dolaylı ya da dolaysız vergilerin payının yüksekliğini hükümet politikaları belirlemektedir. Türkiye'deki duruma bakıldığında dolaylı vergiler, dolaysız vergilerin GSYH ve vergi gelirleri içerisindeki payına göre yüksektir. Dolaylı vergilerin yükümlüsü belli değildir bu sebeple dolaysız vergilere göre daha kolay alınarak bütçe açıklarının finansmanı da daha kolay sağlanmaktadır. Bu durum vergilemede sosyal devlet anlayışına uygun olmayıp aynı zamanda toplumda gelir durumu az olan kesimin aleyhine bir sonuç yaratmaktadır. Toplumda hem vergi adaleti hem de vergi hasılatında mali ve iktisadi verimlilik sağlanabilirse dolaysız vergi gelirlerinde artış sağlanabilir. Türkiye, vergi adaletinin sağlanması açısından hükümet politikaları ile dolaysız vergilerin artırılmasına yönelik vergi politikaları belirlemelidir. Dolaylı vergi gelirleri içerisinde yer alan katma değer vergisi, her mal ve hizmet türünden alınabilmektedir ve Türkiye'de katma değer vergisi oran artışlarına kriz dönemlerinde gidilmektedir. Türkiye'nin dolaylı vergiler ve katma değer vergisinin GSYH ve vergi gelirleri içerisindeki payı Avrupa Birliği üye ÷lkelerinin ortalamalarına göre yüksektir. Dolaylı vergiler içerisinde yer alan katma değer vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının yüksekliği, gelir durumu farklı kişilerin aynı vergi üzerinden vergilendirilmesine ve dolayısıyla bir eşitsizliğe yol açmaktadır.

Türkiye’de katma değer vergisinin vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması dolaysız vergi ödeyenleri etkilemektedir. Dolaysız vergilerin mükellefleri, katma değer vergisini yüksek oranda birçok mal ve hizmet grubundan ödediği için vergi yükünü daha fazla hissedecektir. Ticari ilişkiler dışında kişi veya mükellef üzerine düşen yoğun bir katma değer vergisi halk üzerinde bir baskı yaratacaktır. Türkiye’de katma değer vergisinde uygulanan politikalar, Avrupa Birliği’nin katma değer vergisi uyumlaştırmasından uzaklaşmasına neden olmaktadır. Katma değer vergisi uyumlaştırılması için Türkiye’nin ilerleme raporlarındaki vergi uyumlaştırması ile ilgili önerilerini yerine getirmelidir. Uyumlaştırmaya gidilmesi sadece Avrupa Birliği’ne girmek için değil; diğer gelişmiş, refah seviyesi yüksek ülkeler gibi bir yaşam kalitesine sahip olabilmek için uyumlaştırma sağlanmalıdır. Avrupa Birliği katma değer vergisi uyumlaştırılması, Türkiye için standartları göstermektedir.

Bu çalışmada katma değer vergisi uyumlaştırılması hakkında teorik bilgiler çerçevesinde Avrupa Birliği ve Türkiye’nin güncel meseleleri ve makro çerçevede vergi politikaları aktarılmıştır. Dijitalleşme, kriz süreçleri ve salgın hastalıkların etkileri gibi konularda da katma değer vergisi uyumlaştırma çalışmaları içerisinde yer aldığı değerlendirilmiştir. Türkiye’nin vergi politikalarından kaynaklı Avrupa Birliği ile katma değer vergisi uyumlaştırılmasından uzaklaştığı belirlenmiştir. Bu bağlamda Avrupa Komisyonu’nun yayınladığı ilerleme raporlarında geçmiş yıllarda sunulan tavsiyelerin gerçekleştirilerek vergi uyumlaştırılması kapsamında askıya alınan sürecin aşılması gerekmektedir. Bu durum aşıldıktan sonra ilerleme raporlarında ve Türkiye’nin bu yönde ilerlemelerine karşılık ne düzeyde olduğu hususunda bir çalışma sunulmalıdır.

KAYNAKÇA

“Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”, 07.07.2023 Tarih ve 32241 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 7346 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

01.03.2022 Tarih ve 31765 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5249 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

02.10.2019 Tarih ve 30906 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 1594 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

13.02.2022 Tarih ve 31749 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5189 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

14.02.2023 Tarih ve 32104 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6790 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

15.08.2018 Tarih ve 30510 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 22 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

16.03.2009 Tarih ve 27171 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 14802 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

19.12.2018 Tarihli ve 30630 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 475 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

22.03.2020 Tarih ve 31076 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2278 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

23.02.2023 Tarih ve 32113 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6830 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

23.12.2020 Tarih ve 31343 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3318 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

25.10.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

28.01.2023 Tarih ve 32087 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6775 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

28.08.2019 Tarih ve 30872 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 1482 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

29.03.2009 Tarih ve 27184 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 14812 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

30.01.2021 Tarih ve 31380 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3470 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

30.04.2021 Tarih ve 31470 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3931 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

30.08.2020 Tarih ve 31229 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2913 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

31.07.2020 Tarih ve 31202 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2812 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

31.10.2018 Tarih ve 30581 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 287 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

ACUNER Serkan, “Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatına Genel Bir Bakış ve Mevzuata Aykırı Olarak İndirimli Oran Uygulayan İspanya Hakkında Adalet Divanı Tarafından Verilen Kararın Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Nisan, S.380, 2013, ss.201-213.

AKALIN Güneri, *Kamu Ekonomisi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1981.

AKBULAK Yavuz, “Avrupa ‘da 2023 Yılındaki Katma Değer Vergisi Oranları”, *Legalbank Elektronik Hukuk Bankası*, 2023. <https://legalbank.net/belge/avrupada-2023-yilindaki-katma-deger-vergisi-oranlari/4668022/> (28.04.2023)

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 20.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.

AKKAYA Hüseyin, Adnan GERÇEK, “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye için Çıkarımlar”, *International Journal of Public Finance*, C.4, S.2, 2019, ss.166-188.

AKKOÇ Uğur, Selçuk GEMİCİOĞLU, Burça KIZILIRMAK, “Türkiye’de Dolaylı Vergi Yüğü ve Dolaylı Vergilerin Artan Oranlılığı”, *Sosyoekonomi*, 31(55), 2023, ss.321-346.

AKSES Selen, “AB’de Dijital Tek Pazar’ın Oluşturulmasına Doğru”, *İktisadi Kalkınma Vakfı*, S.133, 2015, ss.1-10.

AKTAN Coşkun Can, Hüseyin ŞEN, “Ekonomik Kriz: Nedenler ve Çözüm Önerileri”, *Yeni Türkiye Dergisi*, C.2, S.42, 2001, ss.1-9.

AKTAN Coşkun Can, *Vergi Cilt- 1*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

ALGANER Yalçın, Güneş YILMAZ, “Avrupa Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.28, S.1, 2010, ss.135-160.

ARAT Tuğrul, *Türkiye ‘de AT Mevzuatına Uyum Çalışmaları*, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Avrupa Birliği El Kitabı, 1995.

ARIKAN Vural, Katma Değer Vergisi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.30, 1985,

Avrupa Birliği Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi*, Brüksel, 2018, s.80.
https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019_trkiye_raporu-tr.pdf
(31.05.2023).

Avrupa Birliği Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi*, Brüksel, 2019, s.91.
https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019_trkiye_raporu-tr.pdf
(31.05.2023).

Avrupa Birliği Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi*, Brüksel, 2020, s.91.
https://www.ab.gov.tr/siteimages/trkiye_raporustrateji_belgesi_2020/turkey_report_30.10.2020.pdf (31.05.2023).

Avrupa Birliği Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi*, Brüksel, 2021, s.91.
https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2021_turkiye_raporu-tr.pdf
(31.05.2023).

Avrupa Birliği Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi*, Brüksel, 2022, s.98.
https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2022_turkiye_report-tr_27.11.2022_22.05.pdf (31.05.2023).

- Avrupa Birliği, *Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2014, s. 38.
https://www.ab.gov.tr/files/ilerlemeRaporlariTR/2014_ilerleme_raporu_tr.pdf
(31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *AB Genişleme Politikasına İlişkin 2016 Bildirimi*, Brüksel, 2016, s.56.
https://www.ab.gov.tr/files/pub/2016_ilerleme_raporu_tr.pdf
(31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2005 İlerleme Raporu*, Brüksel, 2005, s.104.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2005.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2006 İlerleme Raporu*, Brüksel, 2006, s.48.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2006.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2007 İlerleme Raporu*, Brüksel, 2006, s.51.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2007.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2008 İlerleme Raporu*, Brüksel, s.59.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2008.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2009 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2009, s.60.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2009.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2010, s.65.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2010.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2011, s.74.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/2011_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2012 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2012, s.78.
https://www.ab.gov.tr/files/2012_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023).
- Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2013, s.38.
https://www.ab.gov.tr/files/2013%20ilerleme%20raporu/2013_ilerleme_raporu_tr.pdf (31.05.2023).

Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2015 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2015, s.53.
https://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/2015_ilerleme_raporu_tr.pdf
(31.05.2023).

Avrupa Topluluk Komisyonu, *Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2001 Yılı İlerleme Raporu*, Brüksel, 2001, s.63.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2001.pdf (01.06.2023).

Avrupa Toplulukları Komisyonu, *Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Hakkında 2004 Yılı Düzenli Raporu*, 2004, Brüksel, s.89.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2004.pdf (31.05.2023).

BAERT Pieter, European Parliamentary Research Service, *Vat in the Digital Age*, 2023, s.2.
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739371/EPRS_BRI\(2023\)739371_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739371/EPRS_BRI(2023)739371_EN.pdf)

BAKAR Feride, Mircan YILDIZ TOKATLIOĞLU, “Küresel Finans Kriz Sürecinde Avrupa Birliği Vergi Politikaları”, *Maliye Dergisi*, S.163, 2012, ss.481-504.

BAKKAL Süleyman, Salim ASLANLAR,” Avrupa Birliği Dolaysız Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu”, *1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi*, Kosova, 2009.

BİLİCİ Nurettin, *Avrupa Birliği ve Türkiye 2*, 8.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.

BİLİCİ Nurettin, *Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar, Vergilendirme*, 6.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

BİLİCİ Nurettin, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 5.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

BOZKURT Veysel, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Bursa: Alfa Yayınevi, 1997.

BUDAK Tamer, “The Transformation Of International Tax Regime: Digital Economy”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.8, S.2, 2017, ss.297-330.

BULUTOĞLU Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş Devletin Ekonomik Kuramı*, İstanbul: Filiz Yayınları, 1988.

COSCIANI Cesare, “Katma Değer Vergisi”, çev. İlhan ÖZAY, İstanbul Üniversitesi Maliye Bölümü Konferansı, İstanbul, 1968, ss.135-153.

ÇAĞAN Nami, “Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi”, 6. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Ankara, 2016.

ÇETİN GERGER Güneş, Adnan Gerçek, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.1, 2011, ss.61-74.

ÇETİN GERGER Güneş, “Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV’nin Etkinliği”, *Ekonomi Bilimler Dergisi*, C.3., 2011, ss.59-67.

ÇİÇEK Uğur, Kübra Uğur, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Yapısı”, *Burdur Mehmet Akif -Ersoy Üniversitesi Oğuzhan Sosyal Bilimler Dergisi*, C.1, S.2, 2019, ss.77-96.

ÇİÇEK Uğur, UĞUR Kübra, “Türkiye ile AB ülkelerinin Dolaylı- Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması”, *Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C.10, S. 24, 2019, ss.290-310.

Devlet Planlama Teşkilatı Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, *Türkiye’nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu*, Ankara, 2003, s.78.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2003.pdf (31.05.2023).

DİNLER Zeynel, *İktisada Giriş*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.

DURA Cihan, Hayriye ATİK, *Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2000.

EDİZDOĞAN Nihat, “Katma Değer Vergisinin Teorik Yönü”, Bursa, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.5., S.2., 1984, ss.65-84.

EDİZDOĞAN Nihat, Ali ÇELİKKAYA, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, 2.b., Bursa: Dora Yayıncılık, 2010.

EDİZDOĞAN Nihat, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.

EGESoy Muzaffer, “(Genel Sunuş) Harcama Vergilerine Toplumsal Bakış”, *Katma Değer Vergisi Semineri*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1973.

ENGİN ÖZTÜRK Büşra, *Uluslararası Ekonomik Entegrasyonlar ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar*, Bursa: Ekin Yayın Dağıtım, 2016.

ERACAR Yılmaz, “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Gider Vergileri Armonizasyonu”, *Katma Değer Vergisi Semineri Cilt 1*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, C.69, 1973.

ERATALAR Sedat, Ayşegül MUTLU, Mustafa ÇELEN, *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, TUSİAD, 2012.

ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 12.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015.

ERGİNAY Akif, *Kamu Maliyesi*, 8.b., Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 1982.

ERKAN Fikret, “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’nin Uyumunu”, *E- Yaklaşım Dergisi*, S.4, 2003.

EROĞLU Onur, “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12, 2010, ss.57-89.

EROĞLU Onur, Hüseyin Aksu, “Dijital Ekonominin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.26, S.2, 2019, s.558-574.

ERTAŞ Bilal Levent, “Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.219, 2017, ss.131-140.

ERTÜRK Emin, *Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye’nin içinde Bulunduğu Entegrasyonlar*, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1993.

ERTÜRK Emin, *Uluslararası İktisat*, 4.b., Kırıkkale: YoroZ Basım Dağıtım, 2016.

EUR-Lex, *The European Union’s Common System of Value Added Tax (VAT)*.
<https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/the-european-union-s-common-system-of-value-added-tax-vat.html> (03.05.2023).

EUR-Lex, *The European Union's Common System of Value Added Tax (VAT)*.
<https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/the-european-union-s-common-system-of-value-added-tax-vat.html> (11.05.2023).

European Commission, *Council Directive, Amending Directive 2006/112/EC as Regards VAT Rules Relating to Taxable Persons Who Facilitate Distance Sales of Imported Goods Imported From Third Territories or Third Countries and Special Arrangements for Declaration and Payment of Import VAT*, Brussels, 2023.

European Commission, *Council Directive, Amending Directive 2006/112/EC as Regards VAT Rules for the Digital Age*, 2022.

European Commission, *Council Implementing Decision, Amending Implementing Decision 2013/676/EU as Regards an Extension of the Authorisation for Romania to Continue to Apply a Special Measure Derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax*, 2022.

European Commission, *Council Implementing Decision, Authorising the Italian to Apply a Special Measure Derogating from Article 285 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, and Repealing Implementing Decision (EU) 2020/647*, 2023.

European Commission, Taxation and Customs Union, *Derogations*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/derogations_en (27.04.2023).

European Commission, Taxation and Customs Union, *VAT Rates*, 2022.
https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-rates_en (09.05.2022).

European Commission, Taxation Trends in the European Union, *Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2019, ss.1-299.

European Commission, *Value Added Tax*, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (01.05.2023).

European Commission, *Value Added Tax*, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (28.04.2023).

European Commission, *Value Added Tax*, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (28.04.2023).

European Commission, *Value Added Tax*, <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/value-added-tax-0> (28.04.2023).

European Parliamentary Research Service, *Tax Policy In The EU*, 2015.

European Union, *Tax Policy In The EU, Issues And Challenges*, 2015.

European Union, *Taxation Trends In the European Union*, 2022.

EUX- Lex, Summaries of EU Legislation, *Taxation*, https://eur-lex.europa.eu/content/summaries/summary-21-expanded-content.html#arrow_2101 (01.02.2023).

Fikret Erkan,” Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi’nin Bu Konudaki Rolü “, T:C: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/399, Ankara, 2009.

GENCEL Ufuk, Elif Kuru, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.10, S.20, 2012, ss.29-60.

GENÇAY ÇAPANOĞLU Sema, *Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi Vergilendirme Politikası*, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2011.

GÜLÇİÇEK Ayşe, *Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi*, 2.b., Ankara: Seçkin Hukuk, 2023.

GÜVENDİ Ertan, “Avrupa Birliği ile Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılmasında Geline Son Durum”, *Vergi Raporu*, S.102, 2008, ss.109-114.

Institute for Fiscal Studies, *A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System*, 2011, ss. 1-616.

İDİKUT ÖZPENÇE Aylin, İsmail İşler, “Türkiye’de KDV Sorunları ve Avrupa Birliği Ülkelerindeki KDV’nin Kamu Gelirleri ve GSYH İçerisindeki Payları”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.219, 2017, ss.118-130.

İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Temel Politika Alanları: Vergilendirme Politikası*, https://www.ikv.org.tr/icerik_print.asp?id=251 (01.02.2023).

İktisadi Kalkınma Vakfı, “Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma Avrupa Topluluklarına İlişkin Temel Bilgiler”, *Cilt 1: Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar*, ss. 165-166. <https://www.ikv.org.tr/images/files/A2-tr.pdf> (21.04.2022).

İLGAR Büşra, “Avrupa Birliği ve Türkiye KDV Mevzuatlarının Uyumlaştırılması ve Türkiye’nin E-Dönüşüm Sürecinin AB Uyumuna Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.353, 2018, ss.94-104.

İNCEKARA Ahmet, Mesut SAVRUL, “Küreselleşme, Büyüme ve Ekonomik Entegrasyonlar: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, C.61, S.2, 2011, ss.3-22.

İNCEKARA, Ahmet, “Globalleşme ve Bölgeselleşme Sürecinde NAFTA ve Etkileri, İTO Yayınları, Yay. No:1995-14, İstanbul, 1995.

İYİBOZKURT Erol, *Uluslararası İktisat*, 3.b., Bursa: Ezgi Kitabevi, 1995.

KABAKÇI KARADENİZ Hülya, “Ülkelerde ve Türkiye’de Katma Değer Vergisi: Yakınsama Gerçekleşiyor mu?” *Sosyoekonomi Dergisi*, C.20, S.20, 2013, Ss.266-286.

KARA Mustafa Cemil, Özay ÖZPENÇE, “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, C.36, S.427, 2017, ss.14-21.

KARACA Coşkun, “Uygulanan Para ve Maliye Politikaları Açısından Geçmiş Krizler ve 2008 Küresel Ekonomik Krizinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.1, 2014, ss.263-286.

KARAYILMAZLAR Ekrem, “Avrupa Birliğinde KDV Rejimi ve Türkiye’nin Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.225, 2000, ss.182-193.

KARLUK Rıdvan, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 5.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998.

KARLUK Rıdvan, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 8.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2005.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
<https://www.mevzuat.gov.tr/anayasa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> (29.05.2023).

Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498), 1984.

KEŞMİR Didem, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Vergi Mevzuatının Uyumlaştırılması*, s.40. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-didem-kesmir.pdf> (29.05.2023).

KILIÇ Hüsamettin, Katma Değer Vergisi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S.24, 1975.

KIRAÇ Selda, Buket İLHAN, “Avrupa Birliği Süreci ve Ortak Politikalar”, *Milli Eğitim Dergisi*, C.40, S.188, 2010, ss.188-191.

MANİSALI Erol, *Uluslararası Ekonomi Gümrük Birlikleri ve Dinamik Entegrasyon Teorisi*, İstanbul: Sermet Matbaası, 1971.

MOUSIS Nicholas, *Avrupa Birliği Politikalarına Giriş Rehberi*, Çev. Ahmet FETHİ, İstanbul: Mega Yayınları, 2004.

NEMLİ Arif, *Kamu Maliyesine Giriş*, İstanbul: Y. Güryay Matbaası, 1979.

Official Journal of the European Union, Commission Decision (EU) 2023/829 of 17 April 2023, on Relief From Import Duties and VAT Exemption on Importation Granted for Goods to be Distributed or Made Available Free of Charge to Persons Fleeing the Military Aggression in Ukraine and to Persons in Need in Ukraine.

Official Journal of the European Union, Council Implementing Decision (EU) 2023/1025 of 22 May 2023, Authorising Hungary to Apply a Special Measure Derogating From Article 287 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax and Repealing Implementing Decision (EU) 2018/1490.

Official Journal of the European Union, Council Implementing Decision (EU) 2023/218 of 30 January 2023.

Official Journal of the European Union, Council Implementing Decision (EU) 2022/2542, Amending Implementing Decision (EU) 2018/1904 Authorising the Netherlands to Introduce a Special Measure Derogating from Article 285 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 2022.

Official Journal of the European Union, Joint Declaration of the Union and the United Kingdom in the Joint Committee Established by the Agreement on the Withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and the European Atomic Energy Community of 24 March 2023.

ORHANER Emine, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.

ÖNCEL Yenal, “Katma Değer Vergisi ve Uygulamaları”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, S.23, 1974.

ÖZCAN Muhammet Han, “KDV Tipleri Türkiye’de Uygulanan KDV Tipi”, *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal*, C.3, S.2, 2015, s.5.

ÖZEL M. Hakkı, “Türkiye’de Katma Değer Vergisine Geçişin Muhtemel İktisadi ve Mali Etkileri, *Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, C.5, S.2, 1984, ss.53-64.

ÖZELER Neslihan, “Siyasal Entegrasyon ve Avrupa Birliği Sürecinde Egemenliğin Dönüşümü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C.7, S.27, 2016, ss.793-814.

ÖZSOY Numan, “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.27, S.3, 1972, ss.953-970.

PAKSOY Saadettin, Sumru BAKAN, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.9, S.32, 2010, s.151.

ROUBİNİ Nouriel, Stephen MIHM, *Kriz Ekonomisi*, Çev. Işıl Tezcan, İstanbul: Pegasus Yayınları, 2011.

SANDALCILAR Ali Rıza, Seven ERDOĞAN, *Ekonomik Entegrasyonlar Avrupa Birliği ve Türkiye*, Bursa: Ekin Yayın Dağıtım, 2017.

SARAÇOĞLU Fatih, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

SARAÇOĞLU Fatih, Haydar EJDER,” Katma Değer Vergisi’nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası“, *İzmir: İzmir Dokuz Eylül İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.17, S.1, 2002, ss.61-80.

SAYAN Hakkı, “Hasılat Esaslı KDV Olur Mu?”, *Dünya Gazetesi*, 9 Mart 2019, [\(https://www.dunya.com/kose-yazisi/hasilat-esasli-kdv-olur-mu/440922#:~:text=Bu%20sekt%C3%B6r%C3%BCn%20has%C4%B1latlar%C4%B1na%20uygulanacak%20vergi,i%C3%A7in%20somut%20bir%20C3%B6rne%C3%B6rne%20verelim.%20\(18.08.2023\)](https://www.dunya.com/kose-yazisi/hasilat-esasli-kdv-olur-mu/440922#:~:text=Bu%20sekt%C3%B6r%C3%BCn%20has%C4%B1latlar%C4%B1na%20uygulanacak%20vergi,i%C3%A7in%20somut%20bir%20C3%B6rne%C3%B6rne%20verelim.%20(18.08.2023))

SEZER Umut, “Avrupa Birliği’nin Ortak Vergi Sistemi ve Türkiye’nin AB Serüveninde Vergisel Performansı”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.165, 2013, ss.52-61.

SEZGİN İsmail Hakkı, *Katma Değer Vergisi*, Bursa: Hakimiyet Gazetecilik Matbaacılık, Busiad Yayınları 2,1985.

SUSAM Nazan, *Kamu Maliyesi*, 4.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2020.

ŞANLI Bahar, “Ekonomik Entegrasyon Çerçevesinde Avrasya Birliğinin Olabilirliği”, *İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.22, S.1,2008, ss.13-30.

ŞANLI Fatma Bahar, “Küreselleşme ve Ekonomik Entegrasyonlar”, *Fırat Üniversitesi Doğu Araştırmaları Dergisi*, C.2, S.3, 2004, ss.160-166.

ŞEN Semih, Çağlayan TABAR, Mircan TOKATLIOĞLU, “Küresel Krizde Devlet Müdahalesi ve Maliye Politikası”, *İş ve Hayat Dergisi*, C.4, S.8, 2018, s.9-26.

ŞENER Orhan, *Kamu Ekonomisi*, b.6., İstanbul: Alkım Yayınları, 1998.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, 18.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*,b.10, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.

T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, *Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma*, Ankara, 2011.

T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *AB ile İlişkiler/ Türkiye-AB İlişkilerinin Tarihçesi*. https://www.ab.gov.tr/turkiye-ab-iliskilerinin-tarihcesi_111.html (09.07.2023)

T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Avrupa Komisyonu Tarafından Hazırlanan Türkiye Raporları*. https://www.ab.gov.tr/ilerleme-raporlari_46224.html (08.06.2023).

T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Fasıl 16- Vergilendirme*, <https://www.ab.gov.tr/81.html> (22.05.2023).

T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, *Fasıl 16 Vergilendirme*, https://www.ab.gov.tr/vergilendirme_81.html#:~:text=Fasıl%20kapsamında%2C%20doğrudan%20vergilerin%20yakınlaştırılması,bilgi%20işlem%20altyapısı%20konuları%20b%20ulunmaktadır (14.07.2023)

T.C. Dışışleri Bakanlığı Avrupa Birliğı Başkanlığı, *Fasıl-16 Vergilendirme*.
https://www.ab.gov.tr/fasil-16-vergilendirme_81.html (08.06.2023).

T.C. Dışışleri Bakanlığı, *Türkiye- Avrupa Birliğı (AB) İlişkilerine Ait Bazı Önemli Tarihler*.
https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/turkiye-_ab_iliskileri_kronolojisi.pdf (09.07.023)

TABAR Çağlayan, Mircan TOKATLIOĞLU, “Küresel Kriz Döneminde Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, C.3., S.1, 2018, ss.27-46.

TAŞKIN Yasemin, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri*, İstanbul, 2010.

TAVŞANCI Aykut, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliğı Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S.281 (2005), ss.112-123.

TEKİN Ümit Engin, “Ekonomik Entegrasyonların Uluslararası Ticarete Etkileri”, *Journal Of Social And Humanites Sciences Research*, C.4, S.5, 2017, ss.1172-1185.

TOKATLIOĞLU Mircan, “Türkiye’nin Avrupa Birliğı’ne Vergisel Uyum”, *Güncel Mali Konular*, ed. Nihat Edizdoğan, Bursa: 2009,

TOKATLIOĞU Mircan, Ufuk SELEN, *Maliye Politikası*, 3.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.

Treaty Establishing the European Community (Nice consolidated version)- Part Five: Institutions of the Community- Title I: Provisions Governing the Institutions - Chapter 2: Provisions Common to Several Institutions - Article 249 - Article 189- EC Treaty (Maastricht consolidated version) - Article 189 - EEC Treaty, 12002E249 - EU- EUR- Lex <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12002E249&from=SV> (17.01.2023)

Türkiye Cumhuriyeti Dışışleri Bakanlığı Avrupa Birliğı Başkanlığı, *Fasıl 16- Vergilendirme*, 2022. https://www.ab.gov.tr/fasil-16-vergilendirme_81.html (01.02.2023).

Türkiye’nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2002 Yılı İlerleme Raporu, Ankara, 2002, s.75.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2002.pdf (01.06.2023).

Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Üzerine Komisyonun 1998 Düzenli Raporu, 1998, ss.37-38.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_1998.pdf (01.06.2023).

Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Üzerine Komisyonun 2000 Düzenli Raporu, 2000, s.36.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2000.pdf (01.06.2023).

Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesine İlişkin Komisyon 1999 Düzenli Raporu, 1999, s.41.
https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_1999.pdf (01.06.2023).

ULUATAM Özhan, *Kamu Maliyesi*, 2.b., Ankara:" S" Yayınları, 1985.

ULUATAM Özhan, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Ankara: Savaş Yayınları, 1991.

UR-Lex, *The European Union's Common Sysytem of Value Added Tax (VAT)*.
<https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/the-european-union-s-common-system-of-value-added-tax-vat.html> (11.05.2023).

ÜNAL Güliz, "Avrupa Birliği Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukukunda Ayrımcılık Yasağı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat, S.341, 2017, ss.87-95.

ÜNSAL Hilmi, Birol UBAY, "Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırılması", *Maliye Dergisi*, S.13, 2018, ss.275-298.

YALTI Billur, *Elektronik Ticarete Vergilendirilme*, Der Yayınları, 2003.

YAMAN Derya, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, 2022, ss.114-141.

YEGEN Baki," Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması", *Fiscaoeconomia*, C.5, S.3, 2021, ss.1101-1116.

YILDIRIM Ayşe Elif, "Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.19, S.1, 2015, s.219-252.

- YILDIZ Habib,” Avrupa Birliği’nde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması “, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.20, S. 2, 2011, ss.111-133.
- YILDIZ Mircan, “Avrupa’nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü”, *17. Maliye Sempozyumu* ed. Ahmet Kırmızı, Muğla: Fethiye, 2002, ss.28-70.
- YILDIZ Mircan, “Bütünleşme Biçimleri ve Avrupa Birliği”, *Dış Ticaret Dergisi*, C.4, S.15, 1999, ss.1-14.
- YILDIZ Mircan,” Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması “, *Bursa: Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.19, S.1-2, 2000, ss.9-17.
- YILDIZ TOKATLIOĞLU Mircan, “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, S.10, 2005, ss.45-55.
- YILDIZ TOKATLIOĞLU Mircan, *Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2004.
- YILMAZ GENÇ Sema, Ramazan EKİZ, “Bölgeler Arası Ekonomik Entegrasyon Uygulamalarına Eleştirel Bir Bakış”, *International Congress of Management Economics and Policy Kongre Bildirisi*, İstanbul, 2016, ss.502-515.
- YILMAZ Murat, “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.219, 2017, ss.59-74.
- YÜCEDOĞDU Recep, Gülcan ÖREN, “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyum ve Dünya’da KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistemik Bir Literatür Analizi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 13, S.13, 2017, ss.939-961.