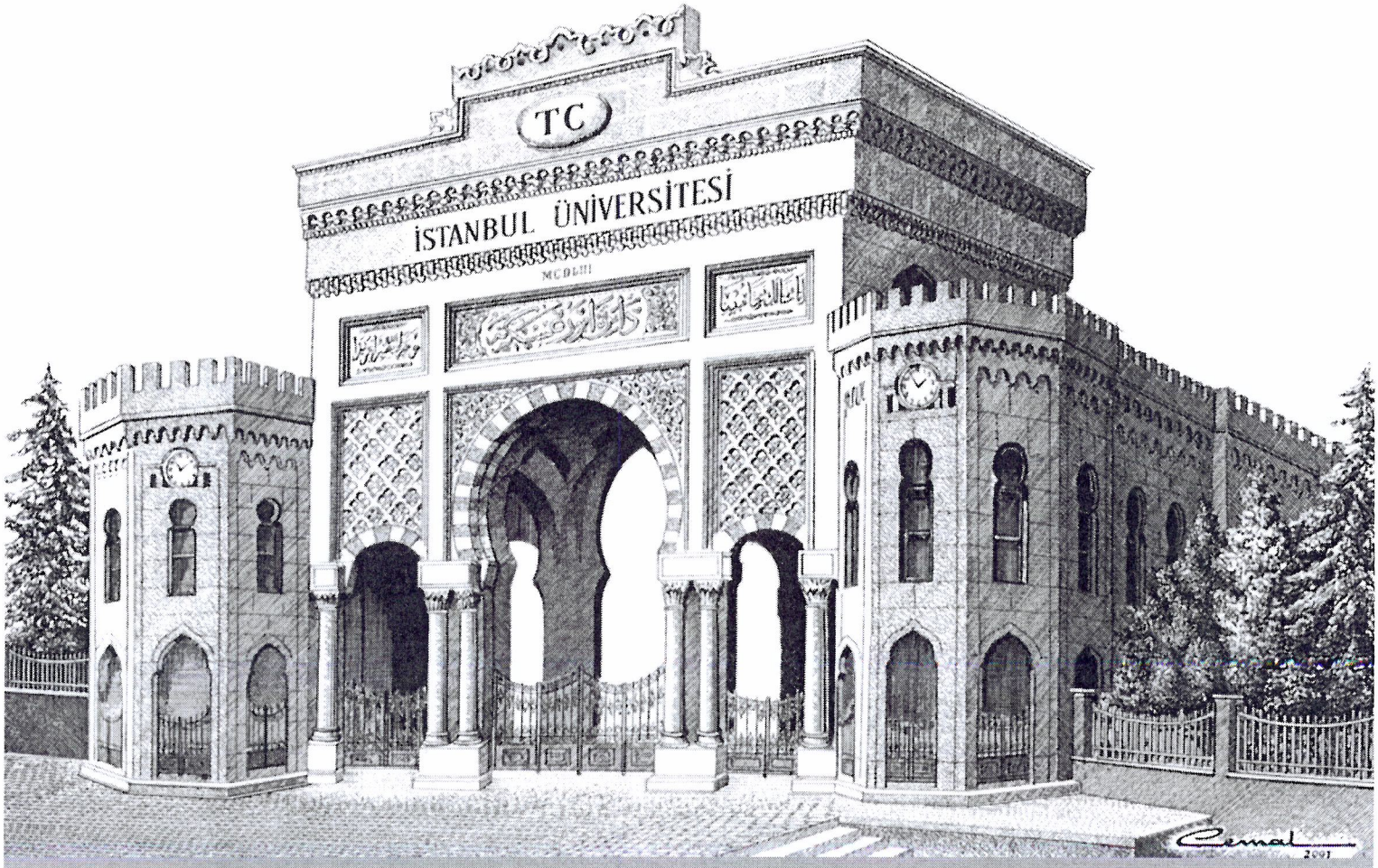
27. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

20 - 24 Mayıs 2012
Antalya, Beldibi - Rixos Sungate

Vergi Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması Gereği ve Alternatif Finansman Arayışları

TEBLİĞLER



T.C.
İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

İÇİNDEKİLER

I. OTURUM
YOKSULLUK VE İSTİHDAMA YÖNELİK VERGİ POLİTİKALARI
Oturum Başkanı: Prof. Dr. Nihat FALAY
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi E. Öğretim Üyesi

İstanbul'un İstihdam Haritasında İstihdam Vergisinin Gelir Dağılımı ve Yoksulluk Üzerindeki Etkisi **1**
Araş. Gör. Dr. Başak ERGÜDER - *İstanbul Üniversitesi*

Yoksulluk ve Bütçe **15**
Yrd. Doç. Dr. Sezai TEMELLİ - *İstanbul Üniversitesi*

II. OTURUM
VERGİ SİSTEMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI
Oturum Başkanı: Prof. Dr. Aykut HEREKMAN
Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. E. Öğretim Üyesi

Türkiye'de Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Muhtemel Fayda ve Maliyetleriyle VEDOP Projesi ve E-Maliye Uygulamaları **27**
Yrd. Doç. Dr. Engin HEPAKSAZ - *Uşak Üniversitesi*

Vergi Kanunu Yapma Sanatı: 1999-2011 Döneminde Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi ve Vergi Reformu İhtiyacı **47**
Dr. Ahmet SOMUNCU - *Erciyes Üniversitesi*

Ücretlilerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü **64**
Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN - *Balıkesir Üniversitesi,*
Yrd. Doç. Dr. Güneş YILMAZ - *Trakya Üniversitesi*

Türkiye ve Avrupa Birliği Üye Ülkeleri KDV Hasılat Performanslarının Karşılaştırılması **87**
Doç. Dr. Mustafa ÇELEN - *Marmara Üniversitesi,*
Araş. Gör. Hünkar GÜLER - *Marmara Üniversitesi*

III. OTURUM
KAMU SEKTÖRÜ - ÖZEL SEKTÖR ORTAKLIKLARI
Oturum Başkanı: Prof. Dr. Esra Ekmekçi ÇALICIOĞLU
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

Kamusal Beyaz Filler ve Kamu Özel Sektör Ortaklıkları **110**
Prof. Dr. Turgay BERKSOY - *Marmara Üniversitesi,*
Doç. Dr. Mehmet ŞAHİN - *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi,*
Araş. Gör. Özge UYSAL - *Marmara Üniversitesi*

Kamu - Özel Sektör Ortaklıklarının Hukuki Altyapısı **126**
Yrd. Doç. Dr. Z. Ertunç ŞİRİN - *İstanbul Üniversitesi*

Kamu - Özel Sektör Ortaklıkları Kamu Hizmeti Sunumunu Etkinleştirebilir mi? **140**
Doç. Dr. İbrahim Attila ACAR - *Süleyman Demirel Üniversitesi*

Kamu Maliyesine Etkileri Açısından Kamu Özel Sektör Ortaklıkları Üzerine Bir Değerlendirme **147**
Doç. Dr. Mehmet ŞAHİN - *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi,*
Araş. Gör. Özge UYSAL - *Marmara Üniversitesi*

TÜRKİYE VE AB ÜLKELERİNDE KDV HASILAT PERFORMANSLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Doç. Dr. Mustafa ÇELEN[1]
Arş. Gör. Hünkar GÜLER[2]

GİRİŞ

Gelişmiş ülkelerin mali krizin etkilerini bertaraf etme ve mali konsolidasyon çabalarıyla gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyüme arzuları son yıllarda Katma Değer Vergisine (KDV) olan ilgiyi arttırmıştır. Bugün dünyada 192 ülkenin 153'ü vergi sistemleri içinde KDV'ye yer vermektedir. KDV, hem Türkiye'de hem de birçok ülkede kamu bütçe gelirleri içindeki en önemli kalemlerden birini oluşturmaktadır. Bu tebliğ, ülkemizdeki KDV hasılat performansını ölçmekte ve Avrupa Birliği (AB) ülkeleriyle karşılaştırmalı bir analiz yapmaktadır. Ayrıca, Türkiye'de uygulanan KDV sisteminin hangi AB ülkeleriyle benzerlik taşıdığı kümeleme analizi yardımıyla belirlenmeye çalışılacaktır. Tebliğde, öncelikle bir tüketim vergisi olarak KDV teorik düzeyde incelenecek ve diğer tüketim vergileriyle arasındaki farklar açıklanacaktır. KDV'nin teorik temelleri incelendikten sonra, Türk vergi sistemi ve Türkiye'de KDV'nin gelişimi üzerinde durulmaktadır. Ülkemizin, uygulanmakta olan 8 farklı vergiden KDV'ye geçişindeki iki önemli etken AB'yle vergi uyumu ve modern bir vergi sisteminin oluşturulması çabalarıdır. Bu bağlamda, takip eden bölümde, Türkiye ve AB'de KDV yapıları ve KDV'nin etkinliğini ölçen KDV hasılat performansları üzerinde durulacaktır. Türkiye'deki KDV hasılat performans ölçümleri 1985-2011 yılları arasındaki dönemi kapsamakta ve 1985-2011 yılları iki alt dönemde incelenmektedir. Bu dönemlerden ilki, 1985-2001 yılları arasındaki 17 yılı kapsamaktadır. 1985-2001 dönemde uygulanan KDV, 2002 yılında ayrı bir kanun ile düzenlenen Özel Tüketim Vergisini (ÖTV) de içeren farklı oran yapılarına sahip olduğundan, net bir hasılat performans ölçümüne imkân vermemektedir. Bu nedenle tebliğ, 2002-2011 yıllarını kapsayan ikinci dönem üzerinde yoğunlaşmakta ve bu dönemde AB üyesi ülkelerin KDV hasılat performans ölçümleriyle karşılaştırma yapılmaktadır. Ayrıca, yine bu dönem baz alınarak, kümeleme analizi yöntemiyle KDV hasılat performansı bakımından ülkemizin benzeştiği ülkeler ve ortak nitelikleri araştırılmaktadır.

1. TÜKETİM VERGİSİ OLARAK KDV'NİN GELİŞİMİ

Tüketim vergileri temel olarak iki alt kategoride incelenebilir. Bunlar tüketim üzerinden alınan genel tüketim vergileri ve özel (belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan) tüketim vergileridir. Genel tüketim vergilerine KDV, Genel Satış Vergileri örnek olarak gösterilebilir. Belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan tüketim vergileri ise; ÖTV, gümrük ve ithalat vergileri ve belirli hizmetler üzerindeki (Özel İletişim Vergisi gibi) vergilerdir. OECD üyesi ülkelerin toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üçte biri tüketim vergilerinden oluşmaktadır. 2010 yılı itibariyle bu vergilerin 2/3'ünü genel tüketim vergileri oluştururken, 1/3'ini ise belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergileri meydana getirmektedir (OECD, 2011a: 36).

Genel tüketim vergileri içinde yer alan ve vergilemeye önemli bir yenilik getiren KDV, mal ve hizmet alım satımlarıyla dış alımlar üzerine konulan dolaylı bir vergidir. KDV ile amaçlanan üretim ve satış aşamalarında katma değerin vergilendirilmesidir. KDV'nin kısa zamanda yaygınlaşmasının en önemli nedeni olarak kolay tahsil edilmesi ve yüksek getiri potansiyeli taşıması gösterilebilir. KDV, düz oranlı bir vergidir ve gelirin yeniden dağıtımına yönelik bir amacı bulunmamaktadır. Teoride KDV, standart bir oran üzerinden tüm mal ve hizmetlere uygulandığında tam etkin olmaktadır (OECD, 2011a: 106).

KDV ve Perakende Satış Vergileri (PSV) genellikle konuları itibariyle karıştırılsalar da aralarındaki en önemli fark, vergilerin toplanma aşamasında ortaya çıkmaktadır. KDV her bir üretim aşamasında tahsil edilirken, PSV'ler sadece nihai satış aşamasında alınmaktadır. KDV üretimin tüm aşamalarını vergilendirdiği için vergi kaçak ve kaybı PSV'ye göre daha az olmaktadır. Ayrıca, KDV vergi indirimi (tax credit) ve vergi iadesi (tax refund) yoluyla gönüllü uyumu daha kolay sağlayabildiği gibi firmalar da vergi indirimi ve vergi iadelerinden yararlanabilmek için diğer firmaları KDV yönünde teşvik etmektedir (Keen vd., 2007: 6-7).

KDV, Avrupa'da ilk Fransa'da 1954 yılında yürürlüğe girmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) üyesi ülkeler ise kendi işlem vergileri yerine ortak bir KDV sistemini 1967 yılında kabul etmişlerdir. KDV'nin düşük maliyetli bir vergi olması, kayıtdışılığa karşı direnci, tarafsızlığı ve gelir getirme potansiyeli nedeniyle bugün mevcut 192 ülkenin 153'ünde uygulanmaktadır. 2008 yılında KDV gelirleri, 1995 yılından bu yana yüzde 12 artarak, AB toplam vergi gelirlerinin yüzde 21,4'ünü oluşturmaktadır (European Commission, 2010a: 3).

[1] mcelen@marmara.edu.tr, Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü.

[2] hunkar.guler@marmara.edu.tr, Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü.

OECD üyesi ülkeler de artan bir oranda gelir kaynağı olarak KDV'ye güvenmektedir. OECD üyesi ülkelerde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı son 23 yılda yüzde 65'ten fazla artarak 1985 yılındaki ortalaması olan yüzde 11,2'den 2008 yılında yüzde 18,7'ye yükselmiştir. Bu oranlar OECD üyesi ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte 32 üyenin 28'inde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı yüzde 15'in üzerindedir. Küresel ölçekte KDV toplam vergi hasılatları içinde, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkılarından sonra ve de kurumlar vergisinden önce, 3. sırada yer almaktadır. (OECD, 2011a: 50). 2010 itibariyle KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı AB ve OECD için sırasıyla yüzde 27,1 ve yüzde 18 olarak gerçekleşmiştir. ABD ve Suudi Arabistan dışındaki G-20 ülkeleri ve yükselen piyasa ekonomilerinin hemen hepsinde vergi sisteminin temelini KDV oluşturmaktadır. Hindistan'da ise yeni uygulamaya başlamıştır. G-20 ülkelerinde KDV hasılatı; ortalama olarak GSYH'nın yüzde 5'ine, kamu gelirlerinin ise yüzde 20'sine tekabül etmektedir (IMF, 2010: 38).

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

Türkiye'nin AET'ye üyelik kararına paralel olarak KDV ile ilgili çalışmalar 2. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972)'yla birlikte başlamıştır. Planın 5. bölümünün "Vergi Politikası" başlığı altında ele alınan KDV'ye geçişteki amaç; sağlam ve güvenilir vergi gelirlerine kavuşmak, sosyal adaleti sağlamak ve kaynak dağılımında etkinliği gerçekleştirmek olarak belirtilmiştir (DPT, 1967: 108). 2. Beş Yıllık Plan'dan 1984 yılına kadar devam eden çalışmalar sonucunda KDV, 25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı yasayla 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Dahilde ve İthalde Alınan İstihsal Vergileri, PTT Hizmet Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve İşletme Vergisi gibi sekiz vergi uygulamadan kaldırılmıştır.

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

Tablo 1. Yerini Aldığı Vergilerin ve KDV'nin Topla Vergi Gelirleri İçindeki Payı

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

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

1980-1984 yılları arasında uygulanan sekiz farklı verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı sırasıyla yüzde 18,5, yüzde 18,1, yüzde 19,1, yüzde 19,2 ve yüzde 20,5'dir. 1980-1984 yılları arasındaki 5 yıllık dönemde bu vergilerdeki artış yüzde 10,8'dir. Bu vergilerin dönem ortalaması ise yaklaşık yüzde 19,1'dir. KDV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte 1984 yılında yüzde 20,5 olan bu oran, yüzde 21 artarak, 1985 yılında yüzde 24,8 olmuştur. Hasılattaki bu artış 1985 öncesi 5 yıllık dönemdeki yüzde artışın yaklaşık iki katıdır. Görüldüğü gibi KDV'nin yürürlüğe girmesiyle vergi paylarında önemli bir artış olmuştur. KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılında yüzde 24,8'iken, yüzde 9,7 artarak, 1990 yılında yüzde 27,2'ye erişmiştir. KDV'nin 6 yıllık ortalaması ise yüzde 26,9'dur.

Bununla birlikte, KDV'nin para makinesi (hasılat gücü) işlevi görüp görmediği basit bir yöntemle anlaşılabilir. KDV'nin para makinesi olarak değerlendirilmesi için, KDV'nin kamunun ekonomi içindeki payı üzerinde nasıl bir etki oluşturduğunun veya KDV'nin sonuçları itibariyle başarılı olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu araştırma iki yolla yapılabilir. Bu yollardan ilki, KDV'nin kamu/GSYH artışı üzerindeki etkilerinin açıklanması; diğeri ise KDV gelirlerindeki artışın diğer gelirlerdeki azalmayla mı dengelendiğinin araştırılmasıdır (Keen vd, 2006: 917). Bunun için KDV'nin ve toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki paylarındaki artışa bakmak faydalı olacaktır. 1985-1990 döneminde KDV ve toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki paylarındaki artış sırasıyla yüzde 14,8 ve yüzde 5,2'dir. KDV'deki artış toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üç katıdır. 1985-2001 dönemi için bu artışlar, sırasıyla yüzde 92,6 ve yüzde 44; 2002-2010 dönemi için ise, yüzde 19 ve yüzde 28,9'dur. 2002-2010 dönemindeki farklılığın en önemli nedeni 2002 yılında ÖTV'nin yürürlüğe girmesidir. Bu sonuçlar göstermektedir ki KDV'deki artış, toplam vergi gelirlerindeki artışın çok üzerinde gerçekleşmektedir ve kamunun GSYH içindeki payı üzerinde de arttırıcı yönde etkide bulunmaktadır.

1980-1984 yılları arasında uygulanan sekiz farklı verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı sırasıyla yüzde 18,5, yüzde 18,1, yüzde 19,1, yüzde 19,2 ve yüzde 20,5'dir. 1980-1984 yılları arasındaki 5 yıllık dönemde bu vergilerdeki artış yüzde 10,8'dir. Bu vergilerin dönem ortalaması ise yaklaşık yüzde 19,1'dir. KDV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte 1984 yılında yüzde 20,5 olan bu oran, yüzde 21 artarak, 1985 yılında yüzde 24,8 olmuştur. Hasılattaki bu artış 1985 öncesi 5 yıllık dönemdeki yüzde artışın yaklaşık iki katıdır. Görüldüğü gibi KDV'nin yürürlüğe girmesiyle vergi paylarında önemli bir artış olmuştur. KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılında yüzde 24,8'iken, yüzde 9,7 artarak, 1990 yılında yüzde 27,2'ye erişmiştir. KDV'nin 6 yıllık ortalaması ise yüzde 26,9'dur.

Bununla birlikte, KDV'nin para makinesi (hasılat gücü) işlevi görüp görmediği basit bir yöntemle anlaşılabilir. KDV'nin para makinesi olarak değerlendirilmesi için, KDV'nin kamunun ekonomi içindeki payı üzerinde nasıl bir etki oluşturduğunun veya KDV'nin sonuçları itibariyle başarılı olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu araştırma iki yolla yapılabilir. Bu yollardan ilki, KDV'nin kamu/GSYH artışı üzerindeki etkilerinin açıklanması; diğeri ise KDV gelirlerindeki artışın diğer gelirlerdeki azalmayla mı dengelendiğinin araştırılmasıdır (Keen vd, 2006: 917). Bunun için KDV'nin ve toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki paylarındaki artışa bakmak faydalı olacaktır. 1985-1990 döneminde KDV ve toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki paylarındaki artış sırasıyla yüzde 14,8 ve yüzde 5,2'dir. KDV'deki artış toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üç katıdır. 1985-2001 dönemi için bu artışlar, sırasıyla yüzde 92,6 ve yüzde 44; 2002-2010 dönemi için ise, yüzde 19 ve yüzde 28,9'dur. 2002-2010 dönemindeki farklılığın en önemli nedeni 2002 yılında ÖTV'nin yürürlüğe girmesidir. Bu sonuçlar göstermektedir ki KDV'deki artış, toplam vergi gelirlerindeki artışın çok üzerinde gerçekleşmektedir ve kamunun GSYH içindeki payı üzerinde de arttırıcı yönde etkide bulunmaktadır.

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

Türkiye'deki KDV uygulamasına baktığımızda tek bir standart oran yoktur ve oran farklılaştırılmasına gidilmiştir. Bu durumu Tablo 2 yardımıyla incelemek mümkündür. Tablodan görüldüğü üzere ülkemizde oran farklılaştırmasına başvurulmuş ve oranlar da sıklıkla değiştirilmiştir. KDV, yüzde 10 gibi tek bir standart oran ile yürürlüğe girmiş, bir sonraki yıl sırasıyla yüzde 5 ve yüzde 1 indirimli ve süper indirimli oranlar sisteme eklenmiş ve 1988 yılında yüzde 15 gibi yükseltilmiş bir oran sisteme dahil edilmiştir. 1988-2002 yılları arasında oranlar çok sık değişmekle birlikte; 2002 sonrasında standart oran yüzde 18, indirimli oran yüzde 8 ve süper indirimli oran yüzde 1 olarak sistemde istikrar sağlanmıştır.

Tablo 2. Türkiye'de KDV Oranlarının Gelişimi (1985-2011)

Yıllar	Yükseltilmiş Oran	Standart Oran	İndirimli Oran	Süper İndirimli Oran
1985	•	10	•	•
1986	•	10	5	1
1987	•	12	5	1
1988	15	12	3-5-8	1
1989	15	10	3-5	1
1990	15, 20	11	3-5, 5, 6	1
1991	20	12	6	1
1992	13,5-20, 13-20	12	6	1
1993	13-20, 23	12	6, 8	1
1994-1995	23	15	8	1
1996-1998	23-40	15	8	1
1999	23-40, 25-40	15	8	1
2000	25-40	17	8	1
2001	25-40, 26-40	18	8	1
2002	26-40, •	18	8	1
2003-2011	•	18	8	1

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

KDV'nin üzerinde durulması gereken bir başka yönü dolaylı bir vergi olmasıdır. Dolaylı vergiler tahsil kolaylığı, düşük masrafı, tarafsız (nötr) bir vergi olmaları ve yüksek gelir potansiyeli nedeniyle daha fazla tercih edilmektedir. Buna karşılık, dolaylı vergilerin önemli bir dezavantajı adalet yönünden zayıf kalmalarıdır. Bu durum hem Türk vergi sisteminin yapısının yer aldığı Tablo 3 hem de KDV'nin dolaylı vergiler ve toplam vergi gelirleri içindeki payını gösteren Tablo 4 itibariyle incelenmektedir.[3] KDV'nin dolaylı vergiler içindeki payı yürürlüğe girdiği 1985 yılından itibaren 1996'ya kadar sürekli olarak artmıştır. 1996 yılında yüzde 33,1 ile zirve noktasına yükselmiş ve bu noktadan sonra azalarak dalgalı bir seyir izlemiştir. Bununla birlikte, KDV'nin gelir vergisinden sonraki en önemli gelir kaynağı olduğu belirtilmelidir.

Tablo 3. Türk Vergi Sisteminin Yapısı (Yüzde, 1985-2011)

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

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

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

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

KDV'nin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içindeki payına göz attığımızda, KDV'nin vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu yıl yüzde 34,2 ile 2002; dolaylı vergiler içindeki payının en yüksek olduğu yıl ise yüzde 60,8 ile 1991 yılıdır. KDV'nin 26 yıllık serüveninde vergi gelirleri içindeki ortalaması yüzde 29,3 ve dolaylı vergiler içindeki ortalaması ise yüzde 52,6'dır. KDV; dahilde alınan KDV ve ithalde alınan KDV itibariyle incelendiğinde, bu iki kalemin 2004 yılından itibaren birbirine çok yaklaştığını; fakat dahilde alınan KDV'nin, 2006 yılı hariç, ithalde alınan KDV'den daha fazla gelir sağladığı görülmektedir.

Tablo 4. Türkiye'de KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri ve Dolaylı Vergiler İçindeki Payı (1985-2011)

Yıllar	Dahilde Alınan KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Dahilde Alınan KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı	İthalde Alınan KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	İthalde Alınan KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı	KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı
1985	14,8	28,3	10,0	19,1	24,8	47,4
1986	17,4	36,4	8,8	18,4	26,3	54,8
1987	17,3	34,4	11,1	22,1	28,4	56,5
1988	18,7	37,1	10,7	21,2	29,3	58,1
1989	16,3	35,0	8,9	19,1	25,3	54,3
1990	16,9	35,3	10,4	21,7	27,2	56,8
1991	18,5	38,8	10,5	22,0	29,0	60,8
1992	19,1	38,5	10,6	21,4	29,7	59,9
1993	19,3	37,5	11,7	22,8	31,0	60,3
1994	18,9	31,1	11,2	18,5	30,1	49,6
1995	19,6	33,1	13,2	22,3	32,7	55,1
1996	18,7	30,8	14,4	23,7	33,1	54,4
1997	18,1	30,5	14,8	24,9	32,9	55,4
1998	17,2	32,2	12,3	23,0	29,5	55,2
1999	16,4	30,0	11,7	21,4	28,1	51,5
2000	16,9	25,8	14,7	22,4	31,6	48,2
2001	18,3	30,3	13,0	21,5	31,3	51,8
2002	19,4	29,3	14,9	22,5	34,2	51,6
2003	18,3	27,4	13,8	20,7	32,1	48,1
2004	18,5	27,7	15,5	23,2	34,0	51,0
2005	16,7	24,9	15,3	22,8	32,0	47,6
2006	16,7	24,4	16,8	24,5	33,5	48,9
2007	16,9	25,6	15,5	23,4	32,4	49,0
2008	15,8	24,3	15,8	24,3	31,6	48,7
2009	17,3	26,8	13,3	20,6	30,6	47,4
2010	16,7	24,4	15,4	22,5	32,1	46,9
2011	11,8	17,4	19,2	28,4	31,0	45,8

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

1.2. AB Ülkeleri ve Türkiye'nin KDV Sistemlerinin Karşılaştırmalı Bir Analizi

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

Tablo 5, 2000-2010 yılları arasında AB ülkeleri ve Türkiye'nin merkezi yönetim düzeyinde vergi gelirlerini hangi kaynaktan topladıklarını dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımında göstermektedir. Dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıklarının vergi sistemlerinin adalet yapılarını etkilediği daha önce belirtilmiştir. Bu anlamda Türkiye ve AB ülkeleri arasında vergide adalet açısından önemli bir fark olduğu göze çarpmaktadır. AB-27 ortalaması dikkate alındığında dolaylı-dolaysız vergi ağırlıklarının nispeten birbirine yakın seyretmekle birlikte yıllar itibariyle kaymalar gösterdiği görülmektedir. Türkiye'de ise dolaylı vergilerin ağırlığı yüzde 65'in üzerindedir. Diğer bir anlatımla, Türkiye geliri yeterince vergileyememektedir. Bu durum gelir dağılımının iyileştirilmesi, demokrasi ve kalkınma açısından bir handikap oluşturmaktadır.[4] Diğer taraftan, AB ülkeleri arasında da önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Belçika, Lüksemburg, İspanya, İsveç, Danimarka ve Finlandiya dolaylı vergilerin oranı nispeten daha düşük olmasına karşılık; Letonya, Litvanya, Bulgaristan, Slovenya, Slovak Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Romanya, Polonya, Portekiz ve Malta gibi çoğunu geçiş ekonomilerinin oluşturduğu ülkelerde dolaylı vergilerin oranı daha yüksektir. Verilerdeki son yıl olan 2010 için baktığımızda AB ülkeleri içinde vergi sistemi nispeten adil olan ülkeler Danimarka, İngiltere, Belçika, Lüksemburg ve Finlandiya; vergi sistemi daha az adil olan ülkeler ise Bulgaristan, Litvanya, Estonya, Macaristan ve Romanya'dır.

Tablo 5. AB Ülkeleri ve Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (2000-2010)

Ülkeler	2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız
Almanya	45,1	54,9	48,1	51,9	49,2	50,8	49,6	50,4	49,5	50,5	48,7	51,3	46,9	53,1	47,2	52,8	46,7	53,3	49,4	50,6	49,8	50,2
Avusturya	52,6	47,4	49,5	50,5	51,7	48,3	51,9	48,1	52,3	47,7	53,0	47,0	52,1	47,9	51,0	49,0	50,2	49,8	53,4	46,6	53,2	46,8
Belçika	42,4	57,6	41,4	58,6	41,8	58,2	42,5	57,5	42,6	57,4	42,5	57,5	43,2	56,8	42,9	57,1	42,2	57,8	44,2	55,8	44,1	55,9
Bulgaristan	66,6	33,4	64,1	35,9	66,5	33,5	70,2	29,8	73,3	26,7	77,2	22,8	76,9	23,1	67,2	32,8	72,4	27,6	72,0	28,0	74,4	25,6
Çek Cum.	57,7	42,3	55,7	44,3	54,2	45,8	53,5	46,5	54,9	45,1	55,3	44,7	54,3	45,7	54,4	45,6	56,9	43,1	60,4	39,6	61,4	38,6
Danimarka	35,8	64,2	36,8	63,2	37,2	62,8	36,8	63,2	36,4	63,6	35,7	64,3	36,8	63,2	37,0	63,0	36,5	63,5	35,9	64,1	35,9	64,1
Estonya	61,4	38,6	63,1	36,9	62,4	37,6	60,1	39,9	60,3	39,7	65,1	34,9	65,1	34,9	63,8	36,2	60,4	39,6	66,0	34,0	67,3	32,7
Finlandiya	38,6	61,4	40,4	59,6	41,2	58,8	43,6	56,4	43,6	56,4	43,7	56,3	43,7	56,3	42,3	57,7	42,0	58,0	45,0	55,0	45,2	54,8
Fransa	54,9	45,1	53,9	46,1	55,9	44,1	56,8	43,2	56,8	43,2	56,6	43,4	55,6	44,4	55,8	44,2	55,5	44,5	59,5	40,5	57,6	42,4
Hollanda	49,5	50,5	51,0	49,0	50,6	49,4	52,6	47,4	53,6	46,4	51,5	48,5	51,5	48,5	50,5	49,5	50,5	49,5	49,5	50,5	49,8	50,2
İngiltere	44,3	55,7	43,5	56,5	45,1	54,9	45,8	54,2	45,6	54,4	43,5	56,5	42,4	57,6	42,6	57,4	39,4	60,6	42,1	57,9	44,7	55,3
İrlanda	49,2	50,8	48,4	51,6	51,1	48,9	50,9	49,1	51,1	48,9	52,2	47,8	51,3	48,7	50,8	49,2	51,4	48,6	51,2	48,8	51,6	48,4
İspanya	51,7	48,3	51,4	48,6	50,3	49,7	52,5	47,5	52,5	47,5	51,9	48,1	50,4	49,6	46,1	53,9	46,8	53,2	46,7	53,3	51,2	48,8
İsveç	41,3	58,7	43,4	56,6	45,4	54,6	44,8	55,2	43,7	56,3	42,6	57,4	42,6	57,4	43,8	56,2	47,5	52,5	48,8	51,2	48,2	51,8
İtalya	50,3	49,7	48,9	51,1	50,4	49,6	48,7	51,3	50,2	49,8	51,4	48,6	50,7	49,3	49,3	50,7	47,3	52,7	46,7	53,3	48,5	51,5
Kıbrıs	52,2	47,8	52,8	57,2	53,4	46,6	61,3	38,7	64,8	35,2	61,5	38,5	61,1	38,9	57,3	42,7	57,7	42,3	57,4	42,6	58,2	41,8
Letonya	62,9	37,1	60,9	39,1	59,0	41,0	61,5	38,5	59,7	40,3	61,0	39,0	60,1	39,9	57,1	42,9	52,6	47,4	59,8	40,2	60,5	39,5
Litvanya	59,8	40,2	60,9	39,1	62,4	37,6	59,5	40,5	56,0	44,0	55,1	44,9	53,6	46,4	55,6	44,4	55,1	44,9	65,5	34,5	71,5	28,5
Lüksemburg	47,3	52,7	46,2	53,8	45,2	54,8	45,5	54,5	50,3	47,7	49,0	51,0	48,9	51,1	48,6	51,4	46,6	53,4	45,7	54,3	44,9	55,1
Macaristan	62,7	37,3	60,3	39,7	59,6	40,4	62,1	37,9	63,9	36,1	63,0	37,0	61,4	38,6	60,4	39,6	59,6	40,4	62,4	37,6	66,5	33,5
Malta	57,2	42,8	56,5	43,5	53,3	46,7	52,4	47,6	56,2	43,8	55,5	44,5	54,9	45,1	51,9	48,1	52,3	47,7	50,1	49,9	50,4	49,6
Polonya	63,7	36,3	65,2	34,8	65,5	34,5	66,6	33,4	66,8	33,2	66,1	33,9	65,4	34,6	62,2	37,8	62,1	37,9	63,2	36,8	66,1	33,9
Portekiz	57,5	42,5	58,7	41,3	60,1	39,9	62,7	37,3	62,1	37,9	63,7	36,3	63,3	36,7	60,4	39,6	59,3	40,7	58,3	41,7	59,9	40,1
Romanya	63,5	36,5	64,0	36,0	66,8	33,2	67,2	32,8	64,9	35,1	70,8	29,2	68,1	31,9	64,8	35,2	63,6	36,4	62,1	37,9	66,3	33,7
Slovak Cum.	62,6	37,4	60,3	39,7	61,7	38,3	62,7	37,3	66,5	33,5	67,3	32,7	64,8	35,2	64,2	35,8	61,6	38,4	65,2	34,8	65,4	34,6
Slovenya	68,1	31,9	67,1	32,9	66,9	33,1	66,7	33,3	65,5	34,5	64,0	36,0	62,1	37,9	61,2	38,8	61,1	38,9	62,9	37,1	63,3	36,7
Türkiye	**66,4**	**33,6**	**60,5**	**39,5**	**66,5**	**33,5**	**67,0**	**33,0**	**69,4**	**30,6**	**67,2**	**32,8**	**68,5**	**31,5**	**66,2**	**33,8**	**64,4**	**35,6**	**63,4**	**36,6**	**68,4**	**31,6**
Yunanistan	57,7	42,3	60,0	40,0	59,4	40,6	60,1	39,9	58,8	41,2	57,3	42,7	60,0	40,0	60,5	39,5	60,0	40,0	57,1	42,9	60,6	39,4
AB-27	48,3	51,7	48,6	51,4	49,8	51,2	50,3	49,7	50,4	49,6	50,0	50,0	49,1	50,9	48,7	51,3	48,0	52,0	49,8	50,2	50,7	49,3

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu (EUROSTAT) ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

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

KDV, 1967 yılında AET nezdinde uygulanmaya başlanmıştır. AET'deki her ülkenin kendi işlem vergileri yerine KDV'yi ikame etmesinin amacı, topluluk içindeki işlemlerde geçici bir sistem oluşturmaktı. Bununla birlikte, KDV üzerinde net bir uzlaşının sağlanamaması mevcut sistemin 40 yılı aşkın bir süredir uygulanmasına yol açmıştır. AB'de başta KDV olmak üzere çok sayıda dolaylı vergi uyumlaştırılmıştır. Uyumlaştırma ortak pazarın işlevinin arttırılması, işletmeler için uyum maliyetlerinin azaltılması ve bu amaçlara uyum sağlayan üye ülkelerin esneklik dereceleri açısından temel teşkil etmektedir (European Commission, 2010a: 13). Bununla birlikte, ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu durum bize daha çok vergi yapılarının ve asgari gereklerin uyumlaştırıldığını göstermektedir (European Commission, 2010b: 20). Özellikle KDV oranlarının belirlenmesinde ürün ve hizmetin niteliği ile kullanıcıların ekonomik ve siyasi durumları göz önünde bulundurulmaktadır.

Tablo 6'de AB ülkeleri ve Türkiye'de KDV yürürlük tarihleri ve mevcut KDV oranları yer almaktadır. Dikkati çeken ilk husus AB ülkelerinin hiçbirinde tek bir standart oranın uygulanmadığı, indirimli oranların da yer aldığı; fakat süper indirimli oranların 27 üyeli AB'nin sadece 5 ülkesinde; Fransa, İrlanda, İspanya, İtalya ve Lüksemburg, yer aldığıdır. Bununla birlikte, AB'de vergi uyumlaştırmasının sadece matrahları değil; vergi oranlarının uyumlaştırılmasını kapsadığı belirtilmelidir. Bu anlamda 1992 tarihli direktif KDV'de indirimli oranı yüzde 5, alt sınırı yüzde 15 ve üst sınırı ise yüzde 25 olarak belirlemiştir. Geçiş dönemi için esneklik sağlanmakla birlikte bugün alt sınır Lüksenburg ve Kıbrıs'ta uygulanırken, üst sınır Danimarka, İsveç ve Macaristan'da uygulanmaktadır. Ek Tablo 1'de AB ülkeleri ve Türkiye'nin 1985-2010 yılları arasındaki standart oranları yer almaktadır. Bu dönem içerisinde Avusturya, Polonya ve İrlanda dışındaki ülkelerin hepsi KDV oranlarını arttırmıştır. Avusturya (yüzde 20) ve Polonya (yüzde 22) sabit tutarken, İrlanda KDV oranlarında indirime gitmiştir. Yine 2009'dan 2010'a geçilirken, ekonomik krize bağlı mali konsolidasyonlar doğrultusunda, AB ülkelerinin birçoğunda KDV oranları ya sabit tutulmakta ya da artırılmaktayken, İrlanda'da 0,5 puan düşürülmüştür. AB'de KDV oranlarının ortalaması ise, yüzde 19,8'den yüzde 20,4'e çıkmıştır.

Tablo 6. AB Ülkeleri ve Türkiye'de Güncel KDV Oranları

Ülkeler	Süper İndirimli Oran	İndirimli Oran	Standart Oran	Yürürlük	Kısaltma
Almanya	•	7	19	1968	MwSt./USt.
Avusturya	•	10	20	1973	USt.
Belçika	•	6 / 12	21	1971	BTW/TVA/MWSt.
Bulgaristan	•	9	20	1994	□□C
Çek Cumhuriyeti	•	10	20	1993	DPH
Danimarka	•	•	25	1967	Moms
Estonya	•	9	20	1991	km
Finlandiya	•	9 / 13	23	1994	ALV
Fransa	2,1	5,5	19,6	1968	TVA
Hollanda	•	6	19	1969	BTW
İngiltere	•	5	17,5	1973	VAT
İrlanda	4,8	9 / 13,5	21	1972	CBL VAT
İspanya	4	8	18	1986	IVA
İsveç	•	6 / 12	25	1969	Moms
İtalya	4	10	20	1973	IVA
Kıbrıs	•	5 / 8	15	1992	□□A
Letonya	•	12	21	1995	PVN
Litvanya	•	5 / 9	21	1994	PVM
Lüksemburg	3	6 / 12	15	1970	TVA
Macaristan	•	5 / 18	25	1988	ÁFA
Malta	•	5 / 7	18	1995	VAT
Polonya	•	5 / 8	22	1993	PTU/VAT
Portekiz	•	6 / 13	21	1986	IVA
Romanya	•	5 / 9	24	1993	TVA
Slovak Cumhuriyeti	•	10	19	1993	DPH
Slovenya	•	8,5	20	1999	DDV
Türkiye	**1**	**8**	**18**	**1985**	**KDV**
Yunanistan	•	6,5 / 13	23	1987	□□A

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

AB ülkelerinin vergi gelirleri içinde KDV'nin payı gittikçe artmaktadır. Özellikle son dönemde yaşanan ekonomik ve mali krizler birçok AB üyesi ülkenin kamu maliyesinde sorunlara neden olmuştur. Son resesyondan bu yana dolaysız vergilerde ani düşmelere karşın, birçok üye ülkede KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artış göstermiştir. Son dönemde üye ülkelerde KDV oranlarının artması hem krizlerin neden olduğu konsolidasyon ihtiyacına bir cevap niteliği taşımakta hem de uzun dönemde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere bir kaymaya işaret etmektedir (European Commission, 2010a: 3). Tablo 7, AB ve Türkiye'nin KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının 2000-2010 arası dönemdeki seyrini vermektedir. İstisnasız tüm ülkelerde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artış göstermiştir. Bu dönemde AB KDV hasılat ortalaması yüzde 11,5 artarak yüzde 27,1'e erişmiştir. Türkiye'de de dalgalı bir artış seyri söz konusudur. 2010 yılında AB'de toplam vergi gelirleri içinde KDV'nin payı en yüksek olan 3 ülke Litvanya, Bulgaristan ve Romanya'yken, en düşük 3 ülke İtalya, Danimarka ve İngiltere'dir. Ayrıca, AB'nin lokomotifi durumundaki Almanya ve Fransa'da oranlar sırasıyla 32,3 ve 26,7'dir.

Tablo 7. AB Ülkeleri ve Türkiye'de KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Yüzde, 2000-2010)

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

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

AB'ye üye ülkelerin farklı KDV oranları uygulamasının üç farklı nedeninden söz edilebilir. Bu nedenler etkinlik veya işgücü piyasası tartışmaları, gelir dağılımında adalet ve erdemli mallardır. Genel kural, tek bir standart oran uygulamanın ekonomik etkinliği sağlamanın en iyi yolu olduğu yönündedir. Bununla birlikte, indirilmiş oran uygulamalarıyla etkinliğin arttırıldığı alanlar da mevcuttur. Kişinin kendisi tarafından veya kayıtdışı olarak yapılan hizmetlerin KDV indiriminden sonra kayıt altına alınması bu duruma örnek gösterilebilir (European Commission, 2011a: 60).

Vergi konusunda önemli çalışmaları olan OECD, istisnaların uygulanma nedenlerini beş farklı sınıflandırma içinde ortaya koymaktadır. Bu nedenleri; sağlık ve hastane yardımı ile gıda ve su temini gibi temel ihtiyaçlar; posta, televizyon ve kamu taşımacılığı gibi geleneksel olarak fayda sağlayan faaliyetler; kültür, spor ve yardım hizmetleri gibi sosyal olarak arzulanan faaliyetler; adalar ve sınır ve merkezden uzak bölgeler için pozitif ayrımcılık sağlayan hizmetler ve KDV'den istisna olmalarına karşılık kendileri özel vergilere tabi olan emlak, sigorta ve finansal hizmetlerdir (OECD, 2008: 51).

Tablo 8'de, AB ülkeleri ve Türkiye'de hangi alanlarda indirimli, süper indirimli ve sıfır oran uygulandığı ve hangi alanlarda istisnaların yer aldığı gösterilmektedir. Bu saydığımız kalemler KDV matrahını önemli derecede aşındırmakta ve ciddi vergi harcamasına (tax expenditure) yol açmaktadır. Oran farklılaştırması ve istisnalar AB çerçevesinde gerçekleştirilmesine karşılık ülkelerin özgün koşulları da dikkate alınmaktadır. OECD'deki mevcut 34 üye ülkenin 22'sini AB üyesi ülkeler oluşturduğu için, oran farklılaştırılması konusunda OECD'ye paralellik söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte, AB'deki istisna, muafiyet ve oran farklılaştırmalarının hangi alanlarda uygulandığı KDV'nin 2006 yılındaki 112 sayılı direktifinin 3. ek maddesinde belirtilmektedir.

Aşağıdaki tabloda ilk dikkati çeken husus, uluslararası ve birlikiçi ulaşımın AB ülkelerinde sıfır orana tabi olmasıdır. Bununla birlikte, Türkiye'de sıfır oran uygulamasına başvurulmamaktadır. AB ülkeleri içinde standart oran konusunda en hassas ülkenin Bulgaristan olduğu görülmektedir. İndirimli oran sadece konaklama hizmetlerinde söz konusuyken, süper indirimli oran ve istisna gibi uygulamalara rastlanmamaktadır. Bulgaristan'ı Danimarka, Litvanya, Letonya ve Slovak Cumhuriyeti takip etmektedir. Lüksemburg'da indirimli oranlardan ziyade süper indirimli oranlar kullanılmaktadır. Sıfır orana en çok başvuran ülke İngiltere'dir. Sosyal bakım ve koruma hizmetleri gibi dışsallığı son derece yüksek olan alanlar sadece İrlanda ve İtalya'da KDV'den muaf tutulmuşken, Lüksemburg ve Macaristan bu alanda muafiyetlerle birlikte standart oranı da kullanmaktadır. İşin ilginç tarafı, bu alanda birçok AB ülkesinin standart orana başvurmasıdır.

Tablo 8. AB Ülkeleri ve Türkiye'de KDV'de Uygulanan İndirimli Oranlar ve İstisnalar

Ülkeler	İndirimli Oranlar	Süper İndirimli Oranlar	Sıfır Oranlar	İstisnalar
Almanya	Gıda maddeleri, su kaynakları, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, tarımsal girdi, konaklama, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler ve sağlık ve diş bakımı.	•	Uluslararası ve birlik içi hava ve denizyolu ulaşımı.	Kültürel faaliyetler ve sağlık ve diş bakımı.
Avusturya	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, kablolu televizyon, tarımsal girdi, konaklama, lokanta ve sosyal hizmetler.	•	Uluslararası ve birlik içi havayolu ulaşımı.	Kültürel faaliyetler, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Belçika	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, kablolu televizyon, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.	•	Yolcu taşımacılığı, gazeteler ve süreli yayınlar.	Kültürel faaliyetler, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Bulgaristan	Konaklama.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	•
Çek Cumhuriyeti	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, çocuk araç koltuğu, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri,	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşımı	Kablolu TV, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Danimarka	•	•	Gazeteler, Uluslararası ve birlik içi ulaşım,	Sportif organizasyonlara katılım, yurtiçi ulaşım, sağlık ve diş bakımı,
Estonya	Farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi ürünler, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, konaklama.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.

Finlandiya	Gıda maddeleri, farmakolojik ürünler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, kültürel faaliyetler, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım.	•	Gazeteler, süreli yayınlar, uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Engelliler için tıbbi gereçler, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Fransa	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, kültürel faaliyetler, kablolu televizyon, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.	Farmakolojik ürünler, gazeteler, süreli yayınlar ve televizyon lisans ücretleri.	Kitaplar, uluslararası ve birlik içi hava, deniz ve demiryolu ulaşımı.	Sağlık ve diş bakımı.
Hollanda	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım.	•	Uluslararası ve birlik içi hava ve deniz yolu ulaşımı.	Yolcu taşımacılığı, sağlık ve diş bakımı.
İngiltere	Çocuk araç koltuğu, sosyal konut.	•	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler ve süreli yayınlar.	Sosyal konut, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
İrlanda	Gıda maddeleri, çocuk araç koltuğu, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sağlık ve diş bakımı.	Gıda maddeleri.	Gıda maddeleri, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Su kaynakları, yolcu taşımacılığı, kültürel faaliyetler, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.
İspanya	Gıda maddeleri, su kaynakları, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kültürel faaliyetler, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, yurtiçi ulaşım, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.	Gıda maddeleri, farmakolojik ürünler, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, sosyal konut, yeni konut arzı, bina bakım ve onarımları ve yeni binalardaki inşaat çalışmaları.	Uluslararası ve birlik içi hava ve denizyolu ulaşımı.	Kültürel faaliyetler. (Sinema, tiyatro ve gösteriler)
İsveç	Gıda maddeleri, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, konaklama, sportif organizasyonlara katılım.	•	Farmakolojik ürünler, uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Engelliler için tıbbi gereçler, süreli yayınlar, sosyal konut, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
İtalya	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, yolcu taşımacılığı, kültürel faaliyetler, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler.	Gıda maddeleri, engelliler için tıbbi gereçler, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, sosyal konut, tarımsal girdi, sosyal hizmetler, televizyon lisans ücretleri, yeni konut arzı, yeni binalardaki inşaat çalışmaları, böcek ilaçları, doğal ve suni gübreler.	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Yolcu taşımacılığı, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.
Kıbrıs	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, çocuk araç koltuğu, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım.	•	Uluslar arası ve birlik içi hava, deniz ve kara yolu ulaşımı.	Kültürel faaliyetler, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Letonya	Gıda maddeleri, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, konaklama.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Yolcu taşımacılığı, kültürel faaliyetler, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Litvanya	Farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi ürünler, kitaplar, konaklama.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Lüksemburg	•	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, telif hakları, kültürel faaliyetler, kablolu televizyon, sosyal konut, tarımsal girdi, ham yün, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, yeni binalardaki inşaat çalışmaları, sosyal hizmetler ve sağlık ve diş bakımı.	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Yolcu taşımacılığı, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.
Macaristan	Gıda maddeleri, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, konaklama.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Kablolu tv, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.

Malta	Engelliler için tıbbi gereçler, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, konaklama, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.	•	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, yolcu taşımacılığı.	Sosyal konut, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Polonya	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, çocuk araç koltuğu, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, kablolu televizyon, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, sağlık ve diş bakımı.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Portekiz	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, çocuk araç koltuğu, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Kültürel faaliyetler, sosyal konut, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Romanya	Farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi ürünler, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama.	•	Uluslararası ve birlik içi ulaşım.	Sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Slovak Cumhuriyeti	Gıda maddeleri, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, kitaplar.	•	Yolcu taşımacılığı.	Kültürel faaliyetler, kablolu tv, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Slovenya	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, süreli yayınlar, süreli yayınlar, kültürel faaliyetler, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.	•	Uluslararası ve birlik içi hava, deniz ve demiryolu ulaşımı.	Sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.
Türkiye	Gıda maddeleri, tarımsal girdi, tekstil, kitap ve benzeri yayınlar, eğitim ve öğretim hizmetleri, yurt ve servis hizmetleri, kültürel faaliyetler, tıbbi ürünler ve cihazlar, insan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu ve rehabilite edici hizmetler, sosyal hizmetler, bitki koruma ürünleri, konaklama ve lokanta hizmetleri.	Gıda maddeleri, tarımsal girdi, gazete ve dergiler, toplu taşıma araçlarının satışı, konut teslimleri, inşaat taahhüt işleri, cenaze hizmetleri.	•	İhracat istisnası, ithalat istisnası, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, transit taşımacılık, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar, diplomatik istisnalar.
Yunanistan	Gıda maddeleri, su kaynakları, farmakolojik ürünler, engelliler için tıbbi gereçler, yolcu taşımacılığı, kitaplar, gazeteler, kültürel faaliyetler, kablolu televizyon, sosyal konut, tarımsal girdi, konaklama, lokanta, sportif organizasyonlara katılım, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı, yurtiçi sosyal bakım ve koruma hizmetleri.	•	Uluslararası ve birlik içi hava ve deniz yolu ulaşımı.	Su kaynakları, kablolu televizyon, sosyal konut, sosyal hizmetler, sağlık ve diş bakımı.

Kaynak: European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, 2011(b), s. 4. ve www.gib.gov.tr verilerinden derlenmiştir.

2. KDV HASILAT PERFORMANSLARININ ÖLÇÜLMESİ

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

(i) verginin oranı, muafiyet, istisna, matrah ve asgari sınır (eşik) gibi yapısal özellikler,

(ii) vergi sistemini etkili bir şekilde yönetmek için vergi yönetiminin kapasitesi ve

(iii) mükelleflerin uyum derecesidir.

Bu üç faktörün etkileşimi önem taşımaktadır. Çok düşük standart oranlar yanlış sınıflandırmalara (misclassification) yol açıp, idari yükler (administrative burdens) ve uyum sorunları oluştururken, yüksek oranlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir. Faaliyetler üzerindeki muafiyet ve istisnalar ise bozulmalara yol açtığı gibi kaçakçılığı da teşvik etmektedir. Bu durumda ilave yönetim kapasitesine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca; zayıf vergi yönetimleri, ağır yönetim şartları ve KDV sistemindeki karmaşıklık mükellef uyumunu azaltmaktadır (OECD, 2006: 41).

KDV hasılat performanslarının ölçülmesinde birbirine yakın üç farklı yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler KDV Etkinlik Oranı (VAT Productivity), KDV Toplama Etkinliği (VAT Collection Efficiency) ve KDV Hasılat Oranı (VAT Revenue Ratio)'dır. KDV Etkinlik Oranı (KEO) her bir standart KDV oranında GSYH'nın ne kadarlık bir kısmının toplandığını göstermektedir. Diğer bir anlatımla, KEO'nun yüzde 45'lik bir orana sahip olması, standart KDV oranındaki bir puanlık bir artışın KDV gelirlerinin GSYH'dan aldığı payın yaklaşık yüzde 0,45 oranında artmasına neden olacaktır (Hybka, 2009: 15).

Ancak, sistemin tam olarak böyle işlemediği de belirtilmelidir. Çünkü KDV, hem ihracat hem de ithalat değerinden etkilenebilmektedir. İhracat durumunda çifte vergilendirmeyi önlemek için vergi iadesi uygulanması KDV gelirlerini azaltabilmektedir. Bununla birlikte, ihracatın artması yurtiçi üretimin artmasıyla paralellik gösterecek ve hanehalkı harcanabilir gelirindeki artışla birlikte yurtiçi talep de yükselebilecektir. İthalat ise, KDV gelirlerini arttırmaktadır. Ama ithalat KDV gelirleri üzerinde ters yönlü etkide de bulunabilmektedir. İthalattaki artış yurtiçi ürünlere olan talebi azaltmakta ve bu şekilde KDV hasılatını düşürülebilmektedir (Hybka, 2009: 8). İthalat ve ihracatın KDV gelirleri üzerindeki etkisini ölçebilmek için netleştirme yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, diğer hesaplama yöntemlerinde tüketim baz alındığı için böyle bir sorunla karşılaşılmayacaktır. Daha yüksek KEO oranları daha etkili bir KDV sistemine işaret etmektedir. Hesaplama aşağıdaki formülasyon yardımıyla yapılmaktadır (Hybka, 2009: 15):

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

Bu formülasyon kolaylıkla yanlış yorumlanabilir. Bunun nedeni GSYH'nın hesaplanmasından kaynaklanan hataların formülasyonu bozabilmesidir. Bu durumda, KDV Toplama Etkinlik Oranı'nın (C-Etkinlik) (KTEO) daha doğru sonuç vereceği düşünülebilmektedir. Çünkü KDV matrahı, yurtiçi üretimden ziyade yurtiçi tüketimle daha yakın bir ilişki içindedir (Hybka, 2009: 16). KTEO; KDV hasılatının toplam tüketim tutarına oranının, standart KDV oranına bölünmesi ile bulunmaktadır. Bir ülkede uygulanan KDV'de herhangi bir muafiyet ve istisna yoksa, vergide tek bir standart oran kullanılıyorsa, vergiden kaçınma/kaçırma oranı ne kadar düşükse ve vergi tam esnekse KTEO'nın yüzde 100 olacağı iddia edilmektedir. Bununla birlikte, KTEO'nın politik ve yapısal faktörlerden etkilendiği de belirtilmelidir. Politik istikrar, şehirleşme, dış açıklık, denetim ve para cezalarının KTEO'nı artırmaktadır (Aizenman vd., 2008: 1).

KTEO şu şekilde hesaplanır (OECD, 2006: 41):

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

KDV toplama etkinliğinin ölçülmesindeki temel yaklaşım yasal vergi oranıyla efektif vergi oranının (tüketimin bir oranı olarak toplam KDV gelirleri) karşılaştırılmasıdır. Bu metodoloji şunları gerektirmektedir: (i) Gelir toplama ölçütü, (ii) başarılı bir KDV uygulaması için KDV matrahının doğru tahmini ve (iii) yasal ortalama oranın hesaplanmasıdır (IMF, 1996: 3).

Son olarak KDV Hasılat Oranından (VAT Revenue Ratio) (KHO) söz edilebilir. Aşağıdaki formülasyondan görüleceği üzere KHO, KTEO'nın bir türevidir. Bu iki yöntem arasındaki temel fark KDV matrahının hesaplanmasından kaynaklanmaktadır. KTEO, KDV matrahı olarak tüketimi alırken; KHO, KDV'nin fiyat içerisine gizlenmiş olmasından yola çıkarak KDV hariç tüketimi baz almaktadır:

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

2.1. Türkiye'de KDV Hasılat Performanslarının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, yürürlüğe girdiği 1985 yılında 2011 yılının sonuna kadarki dönemi içeren KDV hasılat performansları yukarıda açıklanan üç yöntem ile hesaplanmıştır. Hesaplamalarda kullanılacak üç önemli veri; KDV geliri, KDV matrahı ve KDV standart oranıdır. EUROSTAT'ta yer alan KDV hesabının (Value Added Type Taxes) Türkiye'de dahilde ve ithalde alınan KDV'ye denk olduğu görülmektedir (EUROSTAT, 1995). EUROSTAT'ta Türkiye için KDV verileri yer almamakla birlikte Gelirler İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanılmıştır. OECD tarafından yayınlanan Tüketim Vergisi Eğilimleri 2006 (Consumption Tax Trends 2006) (TVE), KDV matrahı olarak "ulusal tüketimi" (hanehalkı tüketimi ve hükümet sektörünün tüketimi); TVE 2010 ise, "nihai tüketimi" baz almıştır. Bununla birlikte, TVE 2010 bu konunun (verginin matrahının) en zor konulardan birisi olduğunu vurgulamıştır. 2006 ve 2010 arasındaki fark bu zorluktan kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, TVE 2010 nihai tüketim içerisine hanehalkı tüketimini, kar getirmeyen kuruluşların harcamalarını ve devletin yapmış olduğu harcamaları katmaktadır.

Çalışmanın TVE 2010'u takip etmekle birlikte, Türkiye'nin nihai tüketim harcamaları içerisinde kar getirmeyen kuruluşların harcamalarının yer almadığını; buna karşın, AB ülkelerinin nihai tüketimlerinde bu kuruluşların payının önemsenmeyecek kadar düşük olduğunu belirtmek gerekir. Ayrıca, hesaplamalarda kullanılan oranların her ülkenin kendi standart oranı olduğu unutulmamalıdır. AB ülkeleri için ağırlıklı oranların hesaplanmasında önemli veri sıkıntısı varken, Türkiye için yalnızca 1989, 1990 ve 1991 yılları için mümkün olabilmektedir.[5] Son tahlilde, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi açısından hesaplamalarda standart oranların kullanıldığı belirtilmelidir.

Tablo 9'da görülebileceği gibi öncelikle hem dahilden hem de hariçten elde edilen KDV hasılat performası hesaplaması yapılmıştır. Daha sonra ise, Tablo 10'de sadece ithalden alınan KDV performansının hesaplama işlemi gerçekleştirilmiştir. Böylelikle KDV hasılat performansında hangi kaynaktan toplanan KDV'nin belirleyici olduğu sorusuna cevap aranmıştır. KEO hesaplamasının GSYH değerine bağlı olarak yapılması, ithaldeki KDV performansı hesaplamalarında bu oranın kullanılmasını engellemiştir. İthaldeki KDV hasılat performansı sadece C-Etkinlik ve KHO şeklinde hesaplanmıştır.

Tablo 9. Türkiye'nin KDV Hasılat Performansları (Yüzde, 1985-2011)

Yıllar	KDV Etkinlik Oranı	KDV C-Etkinlik Oranı	KDV Hasılat Oranı
1985	27,0	34,3	35,5
1986	31,0	39,0	38,8
1987	28,3	38,1	39,9
1988	26,7	38,1	39,9
1989	28,0	38,1	39,7
1990	28,2	36,1	37,2
1991	30,0	36,3	38,0
1992	31,7	38,9	40,9
1993	34,2	41,9	44,2
1994	30,7	37,3	39,5
1995	30,7	37,6	39,8
1996	33,3	42,5	45,4
1997	26,7	45,0	48,2
1998	26,0	33,7	35,5
1999	26,7	32,9	34,6
2000	29,4	36,0	38,3
2001	28,9	35,6	38,0
2002	32,2	40,0	43,2
2003	32,8	39,6	42,6
2004	33,9	41,0	44,2
2005	36,1	43,3	47,0
2006	37,2	44,8	48,8
2007	36,7	43,5	47,1
2008	35,0	42,5	46,0
2009	35,0	40,7	43,9
2010	38,3	44,5	48,4
2011	34,2	39,3	42,3

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

[5] Bu yılları içeren oran yapıları günümüze yansıtılarak bir öngörüde bulunulması düşünülebilir. Fakat yaklaşık son 20 yıllık dönemde bazı mal ve hizmetler üzerindeki (tekstil, ilaç, turizm gibi) KDV oranlarının değişmesi nedeniyle bu yansıtmanın doğru olamayacağı kanaatine varılmıştır.

1985-2001 yılları arasındaki dönemde, günümüzdeki ÖTV'yi de içeren çoklu oran yapısı gerçek anlamda bir KDV performans ölçümünü ve zaman boyutu içerisindeki karşılaştırma imkanını güçleştirmektedir. Bu nedenle dönemler arası bir karşılaştırma yapılsa dahi, bunun 1985-2001 ve 2002-2011 arasında olmak üzere iki alt döneme ayrılması daha doğru olacaktır. Türkiye'nin AB ülkeleri ile karşılaştırması da ikinci alt dönem bazında yapılacaktır.

1985-2001 yıllarını içeren ilk dönem itibarıyla KEO'na baktığımızda, 17 yıllık ortalamanın yüzde 29,3 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Aynı dönem ortalaması C-Etkinlik oranı için yüzde 37,7, KHO için ise yüzde 39,6'dır. 17 yıllık dönemde, her üç KDV hasılat performansı ölçümlerine göre en iyi yıllar 1993 ve 1996 iken, en düşük performanslı yıllar 1998 ve 1999'dur.

1985-2001 arası ithalden alınan KDV performansına baktığımızda C-Etkinlik oranı ortalamasının yüzde 66,9, KHO'nın yüzde 73,4 olduğu görülmektedir. İthaldeki KDV hasılat performansı yönünden her iki ölçüm türü için en başarılı üç yıl 1991, 1992 ve 1993 iken, en başarısız üç yıl 1995, 1996 ve 2001 olduğu sonucuna varılmıştır. İthalden alınan KDV performansının en yüksek olduğu dönemler finansal liberalizasyon sonrası TL'nin değerlendiği ve cari açığın rekor kırdığı 1994 krizi öncesi yıllar olduğu ifade edilebilir. Buna karşılık en kötü dönemler ise, genelde kriz sonrası ithal mal ve hizmet talebinin döviz fiyatlarındaki artış nedeniyle azaldığı, cari işlemler fazlası verildiği yıllar olduğu görülmektedir.

1993 yılı toplam KDV hasılat performansının yüksek çıkmasında, ithalden alınan KDV'nin etkili olduğu ifade edilebilir. Buna karşılık, 1996 yılındaki yüksek performansın sadece dahilden alınan KDV'den kaynaklandığı görülmektedir. Çünkü bu yıl ithalden alınan KDV performanslarının dönem ortalamasının en düşük olduğu zaman aralığıdır. Hasılat performans ölçümlerinde C-Etkinlik ve KHO farklı değerlerde gerçekleşse bile, aynı eğilim içerisinde hareket ettikleri gözlenmektedir. KEO ise, dönem içerisinde diğer iki performans ölçümlerinden farklılaşabilmektedir. Sonuç olarak, 1985-2001 yılları arasında KDV hasılat performanslarının dalgalı-düzensiz bir seyir izlediği görülmektedir. Bu durumdan ülkedeki siyasal ve sosyal istikrarsızlıkların yanında, ekonomik büyüme ve kamu kesimi finansman açıklarının etkili olduğu ifade edilebilir.

Tablo 10. Türkiye'de İthalatın KDV Hasılat Performanslarının Ölçülmesi (Yüzde, 1985-2011)

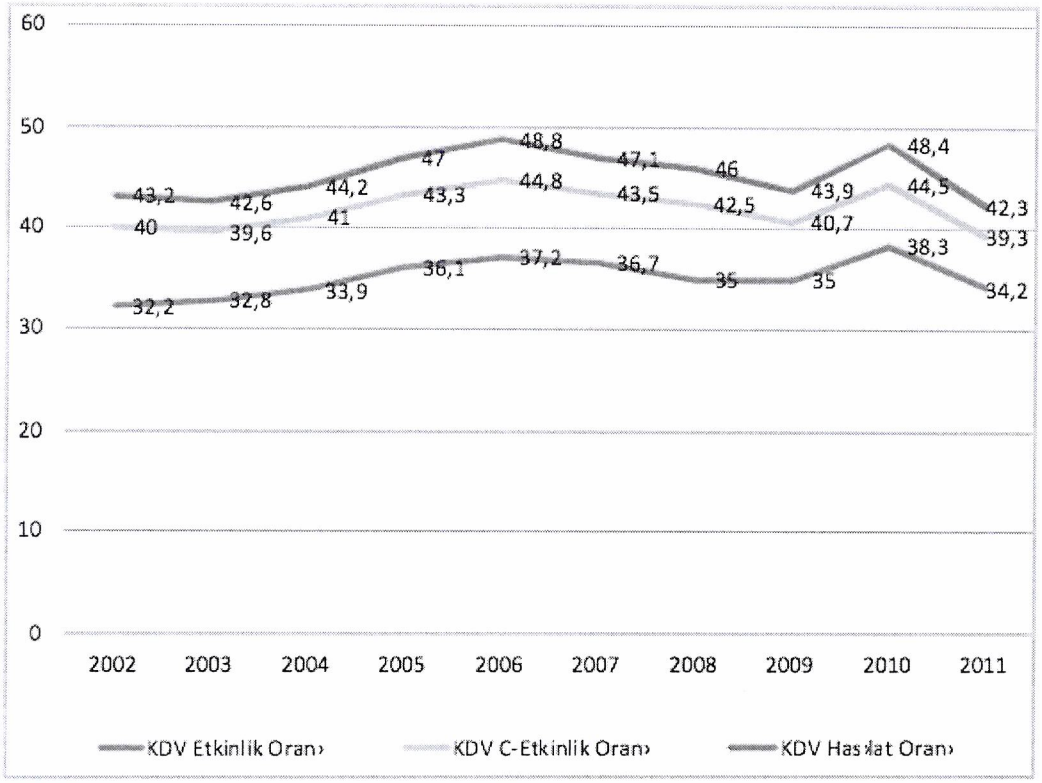
Yıllar	KDV C-Etkinlik Oranı	KDV Hasılat Oranı	Sabit Oranlar
1985	64,1	68,4	10
1986	69,8	75,1	10
1987	67,7	73,7	12
1988	61,8	66,7	12
1989	67,6	72,4	10
1990	73,0	79,3	11
1991	77,7	85,7	12
1992	78,5	86,7	12
1993	78,5	86,6	12
1994	64,2	71,0	15
1995	57,8	63,2	15
1996	60,7	66,7	15
1997	62,9	69,5	15
1998	63,7	70,4	15
1999	67,2	74,7	15
2000	66,9	75,5	17
2001	56,6	63,0	18
2002	62,8	70,8	18
2003	62,5	70,5	18
2004	62,3	70,1	18
2005	71,3	81,8	18
2006	70,3	80,5	18
2007	66,6	75,6	18
2008	64,4	72,9	18
2009	66,9	76,1	18
2010	69,5	79,4	18
2011	66,8	76,0	18

Kaynak: www.ekonomi.gov.tr, www.tuik.gov.tr, www.muhasebat.gov.tr, www.gib.gov.tr ve epp.eurostat.ec.europa.eu adreslerinden yararlanılmıştır.

Gerçek anlamda KDV hasılat performansları 2001 sonrası dönemde hesaplanabilmektedir. Bunun temel nedeni, bu tarihten sonra genel bir tüketim vergisi olan KDV'nin içinde yer alan ÖTV'lerin ayrıştırılmış ve farklı bir vergi ismiyle mevzuatımız içerisindeki yerini almış olmasıdır. 1985-2001 yıllarına nazaran 2002 sonrası dönemde hem oran farklılaşmalarının hem de mevzuattaki muafiyet ve istisnaların nisbeten daha az değişikliği uğradığı ifade edilebilir. Ayrıca 2002 sonrası dönem, siyasi istikrar (tek parti iktidarı) ve ekonomik büyüme yönüyle de önceki dönemlerden ayrılmaktadır.

2002-2011 dönemi itibariyle KEO'na baktığımızda on yıllık ortalamanın yüzde 34,1 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Aynı dönem ortalaması C-Etkinlik oranı için yüzde 41,9, KHO için yüzde 45,4'dur. Son on yıllık döneminde her üç KDV hasılat performansı ölçülerine göre en iyi yıllar 2006 ve 2010 iken, en düşük performanslı yıllar 2002 ve 2003'tür. KDV hasılat performansları 1985-2001 yılları arasındaki birinci dönem ile karşılaştırıldığında üç hesaplama türü için de ciddi artışlar gerçekleştirildiği görülmektedir.

Grafik 1. 2002-20011 Arasında Türkiye'deki KDV Hasılat Performansının Gelişimi



2002-2011 dönemi ithalden alınan KDV performanslarına baktığımızda C-Etkinlik oranı ortalamasının yüzde 66,3, KHO'nın yüzde 75,4 olduğu görülmektedir. İthaldeki KDV hasılat performansı yönünden her iki ölçüm türü için en başarılı iki yıl 2005 ve 2006 iken, en başarısız üç yıl 2002, 2003 ve 2004 olduğu tespit edilmiştir. İthalden alınan KDV hasılat performanslarının 1985-2001 yılları arasındaki birinci dönem ile karşılaştırıldığında neredeyse aynı kaldığı gözlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, ithalden alınan KDV hasılat performansı 27 yıllık tüm veri seti boyunca büyük bir gelişim göstermemektedir. Ayrıca ithalden alınan KDV performansı ile ithalat değişim oranı arasında herhangi bir ilişki kurulamamıştır. 2002-2011 döneminde toplam KDV hasılatlarında gözlenen artış, aynı dönemde ithalden alınan KDV performansında değişim olmadığı bilgisi altında, bütünüyle dahilde alınan KDV performansındaki artıştan kaynaklanmıştır.

2.2. AB Ülkelerindeki KDV Hasılat Performanslarının Hesaplanması

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması AB'ye üye olmak isteyen ülkelerin müzakere alanlarından birini oluşturmaktadır. Özellikle KDV, birlik içerisindeki ortak pazar ve gümrük politikalarının şekillendirilmesinde önemli unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı sürecin Türkiye'nin AB'ye katılım süreçlerinde de gündeme geldiği görülmektedir. Aşağıdaki Tablo 11, Tablo 12 ve Tablo 13'de AB üyesi 27 ülkenin ve Türkiye'nin 2002-2010 yılları arasındaki dokuz yıllık dönem içerisindeki KDV hasılat performansları üç farklı etkinlik belirleme yöntemine göre hesaplanmıştır. Tablo 11, KEO'nın hesaplanmasından elde edilen veriler ile oluşturulmuştur. Buna göre dönem içerisinde Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, İsveç, Lüksemburg, Kıbrıs ve Türkiye'de ciddi etkinlik artışları ile karşılaşılmaktadır. Slovenya, Malta, İngiltere, Fransa, Finlandiya, Almanya, Avusturya, Danimarka ve AB ortalamasında ise pek değişiklik oluşmadığı gözlenmektedir. 2002-2010 yılların arasında KEO kayıplarının yaşandığı ülkeler ise Yunanistan, Romanya, İspanya, Litvanya ve Letonya'dır.

Tablo 11. AB Ülkeleri ve Türkiye'de KDV'nin Etkinlik Oranları

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

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

Tablo 12'de ise, C-Etkinlik hesaplamaları gösterilmektedir. Üye ülkeler bazında yıllar itibarıyla etkinlik düzeylerindeki gelişime baktığımızda Tablo 11'den farklı bir eğilim oluşmadığı gözlenmektedir. Etkinlik artışı ve azalışını gösteren ülkeler hemen hemen aynıdır.

Tablo 12. AB Ülkeleri ve Türkiye'de KDV'nin C-Etkinlik Oranları

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Almanya	51,8	51,0	50,6	50,7	52,1	50,0	50,3	50,2	49,6
Avusturya	55,9	54,0	54,1	53,9	52,6	53,9	54,3	54,3	53,7
Belçika	43,9	42,9	44,3	45,2	45,7	46,3	44,2	42,7	44,0
Bulgaristan	41,3	48,4	55,6	58,4	62,7	60,5	65,7	56,8	59,9
Çek Cumhuriyeti	37,6	37,5	51,1	51,3	48,4	49,4	51,9	50,6	48,7
Danimarka	52,3	52,0	52,3	54,2	55,7	55,9	54,0	51,4	50,8
Estonya	61,9	61,0	57,7	66,3	70,4	69,7	59,6	58,5	60,2
Finlandiya	51,6	52,7	52,6	53,2	53,4	52,9	51,4	49,5	46,5
Fransa	45,7	45,3	46,1	46,6	46,6	46,4	45,3	42,5	43,1
Hollanda	51,4	51,5	52,1	52,3	53,8	55,3	53,7	49,5	51,4
İngiltere	44,2	45,3	45,3	44,0	44,1	44,1	42,8	43,6	43,0
İrlanda	53,3	53,1	55,8	58,0	59,1	55,8	49,9	41,8	43,2
İspanya	48,3	49,9	50,9	53,8	54,1	49,3	41,6	33,4	38,8
İsveç	46,6	46,5	47,0	48,2	48,9	50,1	50,9	50,3	51,6
İtalya	39,7	37,5	37,2	37,5	39,4	39,4	37,6	34,1	37,5
Kıbrıs	61,5	62,1	67,4	73,6	77,6	81,0	80,8	71,3	69,3
Letonya	44,5	47,8	46,9	53,7	57,9	57,1	45,2	35,2	38,8
Litvanya	47,8	44,1	42,2	47,2	50,0	54,9	52,3	42,6	44,4
Lüksemburg	65,8	70,0	74,6	78,8	78,8	82,0	84,1	81,5	81,5
Macaristan	40,6	41,0	45,6	43,5	49,5	52,5	51,3	44,3	45,7
Malta	50,9	50,8	46,8	54,4	52,8	52,7	52,1	50,9	52,0
Polonya	38,5	38,7	39,6	43,0	45,8	48,3	45,5	42,4	43,2
Portekiz	48,6	49,0	48,5	46,9	47,8	47,3	48,2	40,5	42,2
Romanya	44,7	44,3	41,2	48,9	48,7	51,3	50,8	43,3	41,1
Slovak Cumhuriyeti	39,0	48,3	53,5	54,6	51,7	48,5	48,6	43,5	42,9
Slovenya	57,1	56,7	57,6	58,8	59,5	60,6	59,6	55,6	55,4
Türkiye	**40,0**	**39,6**	**41,0**	**43,3**	**44,8**	**43,5**	**42,5**	**40,7**	**44,5**
Yunanistan	46,5	44,2	43,1	41,6	43,4	44,7	42,4	36,4	33,0
AB-27	44,3	44,1	44,6	44,7	45,9	46,7	45,6	41,7	42,3

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

Son olarak AB ülkelerindeki etkinlik karşılaştırılması KHO üzerinden Tablo 13'de yapılmıştır. Yukarıdaki iki tabloya benzer bir eğilimi burada da görmek mümkündür. Tabloda dikkati çeken birkaç unsurdan söz edilebilir. Birincisi KHO bakımından AB ortalaması çok küçük dalgalanmalar göstermektedir. Lüksemburg'da olduğu gibi etkinlik düzeyinin yüzde 90'ı aştığı ülke örneğine rastlanabilmektedir. Büyük nüfusa sahip ülkelerin (Almanya, Fransa, İtalya, İngiltere, İspanya gibi) KDV etkinlik performanslarının düşük olduğu görülmektedir. Türkiye ise, her üç etkinlik hesaplaması için, 2000'li yılların başında en düşük etkinlik düzeyine sahip ülkelerden biri iken, 2005 yılından itibaren etkinlik düzeyini arttırmış ve düşük etkinlik grubuna dahil ülkeler arasında nispi olarak daha iyi bir konuma yükselmiştir.

Tablo 13. AB Ülkeleri ve Türkiye'de KDV Hasılat Oranları

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Almanya	56,5	55,6	55,0	55,1	56,9	55,2	55,6	55,5	54,8
Avusturya	63,0	60,6	60,6	60,5	58,8	60,5	60,9	60,9	60,2
Belçika	48,3	47,2	48,9	50,0	50,6	51,3	48,7	46,9	48,4
Bulgaristan	45,1	53,6	62,5	66,1	71,6	68,9	75,6	64,1	68,0
Çek Cumhuriyeti	41,0	40,8	56,5	56,9	53,3	54,5	57,5	56,0	53,9
Danimarka	60,2	59,8	60,1	62,7	64,7	65,0	62,4	59,0	58,1
Estonya	69,7	68,6	64,3	75,2	80,7	79,7	66,8	66,3	68,5
Finlandiya	58,2	59,7	59,5	60,3	60,6	59,8	57,9	55,5	52,0
Fransa	50,2	49,7	50,7	51,3	51,3	51,0	49,8	46,3	47,0
Hollanda	56,9	57,1	57,8	58,0	59,9	61,8	59,9	54,7	57,0
İngiltere	47,9	49,2	49,1	47,7	47,8	47,8	46,2	46,7	46,5
İrlanda	60,0	59,8	63,2	66,1	67,5	63,2	55,7	46,0	47,5
İspanya	52,4	54,3	55,4	58,8	59,2	53,6	44,5	35,3	41,7
İsveç	52,7	52,7	53,3	54,9	55,7	57,2	58,3	57,5	59,2
İtalya	43,1	40,6	40,2	40,6	42,8	42,7	40,6	37,4	40,5
Kıbrıs	66,9	68,5	75,0	82,7	87,8	92,1	91,9	79,9	77,4
Letonya	48,3	52,3	51,2	59,5	64,6	63,7	49,2	38,0	42,2
Litvanya	52,3	47,9	45,7	51,6	55,0	60,9	57,7	46,3	49,0
Lüksemburg	73,0	78,2	84,0	89,4	89,3	93,4	96,2	92,9	92,9
Macaristan	45,2	45,7	51,5	48,8	55,0	58,7	57,1	49,8	51,5
Malta	55,1	55,0	51,1	59,7	58,4	58,3	57,5	56,1	57,4
Polonya	42,1	42,3	43,4	47,5	50,9	54,1	50,1	46,8	47,7
Portekiz	53,5	54,0	53,5	52,1	53,1	52,6	53,4	44,1	46,4
Romanya	48,8	48,3	44,7	53,9	53,7	56,8	56,3	47,2	45,6
Slovak Cumhuriyeti	42,8	53,4	59,5	61,0	57,3	53,4	53,4	47,6	46,7
Slovenya	64,4	64,0	65,2	66,6	67,6	69,0	67,6	62,5	62,3
Türkiye	**43,2**	**42,6**	**44,2**	**47,0**	**48,8**	**47,1**	**46,0**	**43,9**	**48,4**
Yunanistan	50,8	48,0	46,7	45,1	47,3	48,9	46,1	39,1	35,7
AB-27	48,5	48,3	48,8	48,9	50,3	51,4	50,0	45,4	46,2

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu ve www.gib.gov.tr adreslerinden yararlanılmıştır.

3. KÜMELEME ANALİZİNİN AB ÜLKELERİ VE TÜRKİYE'DEKİ KDV HASILAT PERFORMANSLARINA UYGULANMASI

Kümeleme analizi çok değişkenli bir istatistiksel yöntemdir. Bu yöntem grup sayısı bilinmeyen ve gruplandırılmamış verilerin benzerliklerine göre sınıflandırılması amacıyla kullanılmaktadır. Kümeleme analizi verilerin birimlere veya değişkenlere göre birbirlerine benzerlikleri bakımından ayrık kümelerde toplanmasını sağlayan bir tekniktir. Kümeleme analizi birbirine benzer olan değişkenlerin aynı gruplarda toplanmasını amaçlaması bakımından diskriminant analiziyle, birbirine benzer değişkenlerin aynı gruplarda toplanmasını amaçlaması nedeniyle de faktör analizi ile benzerlik göstermekte olup veri indirgeme özelliği vardır (Çakmak, 1999: 188).

Kümeleme analizi önceden belirlenen seçme kriterlerine göre birbirine çok benzeyen birey ya da nesneleri aynı küme içinde gruplandırır. Analizin sonucunda bir kümeyi oluşturan birey veya nesneler birbiriyle benzeşirken, diğer kümelerin birey veya nesneleriyle benzeşmeyecektir. Bu nedenle kümeler kendi içlerinde homojen (türdeş) iken, kümeler arasında heterojenlik söz konusu olacaktır (Kalaycı, 2005: 349).

Kümeleme analiz, temel olarak dört değişik amaca yönelik olarak uygulanan bir yöntemdir:

a) n sayıda birimi, nesneyi, oluşumu, p değişkene göre saptanan özelliklerine göre olabildiğince kendi içinde türdeş (homojen) ve kendi aralarında farklı (heterojen) alt gruplara (küme) ayırmak,

b) p sayıda değişkeni, n sayıda birimde saptanan değerlere göre ortak özellikleri açıkladığı varsayılan alt kümeler ayırmak ve ortak faktör yapıları ortaya koymak,

c) Hem birimleri hem de değişkenleri birlikte ele alarak ortak n birimi p değişkene göre ortak özellikli alt kümelere ayırmak,

d) Birimleri, p değişkene göre saptanan değerlere göre, izledikleri biyolojik ve tipolojik sınıflamayı ortaya koymak (Özdamar, 1999: 257).

Kümeleme analizinde, orjinal değerler ya da standartlaştırılmış değerler kullanılabilir. Ayrıca, diğer çok değişkenli istatistik tekniklerinde önemli olan verilerin normalliği varsayımı, kümeleme analizinde çok önemli değildir. Uzaklık değerlerinin normalliği yeterli sayılmaktadır (Tatlıdil, 2002: 329).

Kümeleme analizinin uygulama aşamaları aşağıdakı gibi verilebilir (Özdamar, 1999: 258).

1. Birim ya da değişkenlerin doğal gruplamaları hakkında kesin bilgilerin bulunmadığı popülasyonlardan alınan n sayıda birimin p sayıda değişkenine ilişkin gözlemlerin elde edilmesi (veri matrisinin belirlenmesi).

2. Birimlerin/değişkenlerin birbirleri ile olan benzerliklerini ya da farklılıklarını gösteren uygun bir benzerlik ölçüsü ile birimlerin/değişkenlerin birbirlerine uzaklıklarının hesaplanması (benzerlik ya da farklılık matrisinin belirlenmesi).

3. Uygun kümeleme yöntemi yardımı ile benzerlik/farklılık matrislerine göre birimlerin/değişkenlerin uygun sayıda kümelere ayrılması.

4. Elde edilen kümelerin yorumlanması ve bu kümeleme yapısına dayalı olarak kurulan hipotezlerin doğrulanması için gerekli analitik yöntemlerin uygulanması (Özdamar, 1999: 258).

Genelde kümeleme analizinde küme sayısı önceden bilinmemektedir. Küme sayılarını analizin her bölümünde birer defa arttırarak ve deneysel bir biçimde en uygun kümelemeyi bulmayı amaçlayarak uygulanabilmektedir. Küme sayısı konusunda araştırmacının herhangi bir öngörüsü var ise, hiyerarşik olmayan kümeleme teknikleri kullanılabilmektedir.

Tebliğinin bu bölümünde, AB ülkeleri ve Türkiye'deki KDV hasılat performansları birbirine benzeşen ülkeler bazında kümelenmeye çalışılacaktır. Analizin yapılmasında SPSS Paket Programı (Statistical Package for Social Sciences) kullanılacaktır. Kümelemeye AB-27 ile Türkiye dâhil edilmiştir. Analizde KDV hasılat performansını gösteren üç değişken kullanılmıştır. Bunlar; KEO, C-Etkinlik oranı ve KHO'dır.

Kümeleme analizi, hem 2002-2010 dokuz yılın ortalaması alınarak yapılmış hem de en son yıl olan 2010 verilerine göre gerçekleştirilmiştir. Böylelikle son yılda görülecek özel durumların yaratacağı sapmaların gözlenebilmesi amaçlanmıştır. Analizde yöntem olarak hiyerarşik kümeleme yöntemi kullanılmıştır. Çünkü ülke örneklerinden oluşacak küme sayısı konusunda herhangi bir öngörüde bulunmamaktadır. Bu çerçevede yapılan analizde aşağıdaki ülke kümelerine ulaşılmıştır.

Tablo 14. 2010 Yılında KDV Hasılat Performansına Göre Oluşan Kümeler

Küme No	Herbir Kümenin Kapsadığı Ülke Sayısı	Kümenin Kapsadığı Ülkeler
1	14	Almanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti, **Türkiye**
2	8	Avusturya, Bulgaristan, Danimarka, Estonya, Hollanda, İsveç, Malta, Slovenya
3	4	İspanya, İtalya, Letonya, Yunanistan
4	2	Kıbrıs, Lüksemburg

Tablo 14'de 2010 yılındaki KDV hasılat performansına göre oluşan dört farklı kümeden söz edilebilir. Bu kümelerden en büyüğü 14 ülkeyi içeren birinci kümedir. Kümeyi oluşturan ülkeler; Almanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti ve Türkiye'dir. İkinci küme; Avusturya, Bulgaristan, Danimarka, Estonya, Hollanda, İsveç, Malta ve Slovenya içeren 8 ülkeden meydana gelmektedir. Üçüncü küme 4 ülkeden oluşmakta ve İspanya, İtalya, Letonya ve Yunanistan'ı içermektedir. Son küme AB'nin küçük iki ülkesi; Kıbrıs ve Lüksemburg'u kapsamaktadır. Bununla birlikte, dördüncü küme KDV hasılat etkinliğinin en yüksek olduğu kümedir. Bunu etkinlik bakımından sırasıyla ikinci ve üçüncü kümeler takip etmektedir. En az hasılat etkinliğine sahip ülkeler ise birinci kümede toplanmaktadır. Türkiye 14 üyeli bu en büyük kümenin elemanıdır.

Tablo 15. 2002-2010 Yılları Arasında Ortalama KDV Hasılat Performansına Göre Oluşan Kümeler

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

KDV hasılat performanslarının 2002-2010 dönemini içeren dokuz yıllık ortalaması alındığında küme sayısı bir önceki analiz ile aynı kalmak şartıyla kümelere dahil olan ülkelerin değiştiği görülmektedir. Buna göre; Almanya, Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İrlanda ve İsveç'ten oluşan birinci grubun üye sayısı 7'ye düşmektedir. Buna karşılık Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Türkiye ve Yunanistan olmak üzere 16 ülkeyi içeren ikinci küme en büyük küme haline gelmektedir. Bulgaristan, Estonya ve Slovakya üçüncü kümeyi meydana getirmektedir. Son küme ise, bir önceki tablo ile aynı olarak Kıbrıs ve Lüksemburg'tan oluşmaktadır. Dokuz yıllık KDV hasılat etkinlik ortalamasında en etkin küme ve bu kümeye dahil ülkeler değişmemektedir. Buna karşılık üçüncü küme, ikinci en etkin küme haline gelmekte ve üyeleri tamamıyla değiştiği görülmektedir. Birinci küme ise, etkinlik yönüyle üçüncü kümeyi takip etmektedir. En az etkin üyeler ise, ikinci kümede toplanmaktadır. Türkiye'de 16 üyeli bu kümenin parçası konumundadır. Sonuç olarak hem 2010 yılını hem de son dokuz yıllık ortalamayı içeren kümeleme analizinde ülkemiz, hem en kalabalık hem de en az etkin ülkeler içerisinde yer almaktadır.

4. KDV HASILAT PERFORMANSLARININ İYİLEŞTİRİLMESİNDE REFORM ÖNERİLERİ

2008 finansal krizini takip eden ekonomik kriz, hükümetlerin iki strateji belirlemelerine neden olmuştur. Bu stratejilerden ilki, kısa dönemde ekonomileri resesyondan çıkartacak ekonomik teşvikleri yürürlüğe koymak; ikincisi ise, ekonomilerin tekrardan krize girmelerini engellemek ve ekonomik istikrarı sağlayacak uzun dönemli politikaları oluşturmaktır (OECD, 2011a: 57). Bunun için hükümetler vergi politikalarını ayarlarken, hem verginin getiri potansiyelini göz önünde bulundurmak, hem de büyüme üzerinde bir kısıt oluşturmamasına dikkat etmek durumundadırlar. OECD'nin son ampirik çalışmaları göstermektedir ki; kurumlar vergisi ekonomik büyüme üzerindeki en zararlı vergidir. Kurumlar vergisini kişisel gelir vergisi, tüketim vergileri ve ekonomik büyümeye en az zarar veren gayrımenkul üzerinden alınan vergiler takip etmektedir. Mevcut durum, farklı vergilerin farklı bozucu etkileri olduğuna işaret etmektedir. Bu nedenledir ki; büyüme odaklı vergi reformu; vergi yükünü, dışsallıkların düzeltilmesi ve çevrenin korunmasını amaçlayan vergilerin yanı sıra, tüketim ve/veya emlak üzerine kaydırılması sonucunu doğurmuştur (OECD, 2011b: 17).

AB'nin içinde bulunduğu mevcut ekonomik durum, mali disiplini sağlamak için vergi politikalarının yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Bu çerçevede vergilemenin ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisini azaltmak için, vergi toplamanın maliyetlerini ve bozulmaları en aza indirecek politik hedeflere yönelmelidir (European Commission, 2011a: 47). Vergi reformları sadece vergi oranlarının değiştirilmesinden oluşmamakta, aynı zamanda çeşitli vergiler için vergi matrahlarının ve vergi oranlarının değişiminin bir kombinasyonundan meydana gelmektedir (European Commission, 2011a: 51). Son dönemde, KDV sisteminin etkinliğinin iyileştirilmesine yönelik çalışmaların iki nedeni bulunmaktadır. Bunlar; KDV'nin son 20 yılda dünyanın dört bir tarafına büyük bir hızla yayılması ve yaşanan ekonomik krizle birlikte ülkelerin orta vadede mali konsolidasyon stratejilerini uygulamaya başlamalarıdır. Bu bağlamda vergilemenin bozucu etkisini azaltmak için; vergi sisteminin yapısının KDV'ye göre yeniden düzenlenmesi, vergi matrahının genişletilmesi ve oranların düşürülmesi, çevresel vergilerin arttırılması, uyumun sağlanması ve sistemin basitleştirilmesi gibi önerilerde bulunulmaktadır (OECD, 2011a: 98).

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

KDV'de, yükselen piyasa ekonomileri yönetim alanında yapılacak reformlara ihtiyaç duyarken, gelişmiş ülkeler politika alanındaki reformlara yönelmektedirler. Bu çerçevede zayıf mali yönetimlerin neden olduğu düşük etkinlik düzeyi dışarıda bırakılırsa, istisnaların azaltılması ve düşük oranların bertaraf edilmesi KDV gelirlerinin arttırılmasındaki en iyi yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Birçok ülkede sabit oranlar arttırılmadan da düzenleme yapılabilme imkânı mevcuttur. Burada ülkelerin özel durumlarının göz önüne alınması gerekir. Örneğin, Meksika'da standart oranın yüzde 10 düşürülmesi, çok küçük bir amaca hizmet ederken, Almanya'daki aynı durum GSYH'nın yüzde 0,8'i kadar maliyet oluşturmaktadır. İstisna oranının yarıya kadar düşürülmesi, hem yükselen hem de gelişmiş ekonomilerde GSYH'nın yüzde 2'sine yakın bir artış sağlayacaktır. Böylelikle KDV uyum açığının düşürülmesinden önemli bir gelir elde edilebilecektir. Letonya uyum açığını azaltarak GSYH'nın yüzde 1,6'sı kadar bir artış sağlayabilmiştir. Yine KDV uyum açığının yükselen piyasa ülkelerinde yüzde 15, gelişmiş ülkelerde ise yüzde 7 azaltılması sırasıyla ülkelerde GSYH'nın tahminen yüzde 0,5'i ve yüzde 0,3'ü kadar gelir meydana getirecektir. Böylelikle yapısal veya yönetimsel sorunlardan ziyade oranlar herhangi bir bozulmaya yol açmadan arttırılabilmelidir. Örneğin, Japonya'da c-etkinliği yüksek; fakat oranlar düşüktür. Burada oranların arttırılması yoluyla, en az refah maliyetine katlanılarak, gelirlerin arttırılması mümkün olur (IMF, 2010: 78).

5. SONUÇ

KDV, son yıllarda hem AB'de hem de bütün dünyada ön plana çıkan en önemli vergi konumundadır. Ülkemizde toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin ağırlığı KDV'nin önemini daha da arttırmaktadır. Bu nedenle KDV hasılat performansının yükseltilmesi, bütçe dengelerinin iyileştirmesi açısında belirleyici olabilmektedir.

Tebliğde hem Türkiye'de hem de AB üyesi ülkelerdeki KDV hasılat performansı, KDV Etkinlik, C-Etkinlik ve Hasılat Oranı yaklaşımlarına göre hesaplanmıştır. Buna göre 1985-2001 arası dönemde KEO ortalaması yüzde 29,3 düzeyinde gerçekleşmiştir. Aynı dönem ortalaması C-Etkinlik Oranı için yüzde 37,7, KHO için ise, yüzde 39,6'dır. 2002-2011 yıllarını içeren dönemde ise, KEO ortalama yüzde 34,1, C-Etkinlik Oranı yüzde 41,9, KHO ise, yüzde 45,4 düzeyine erişmiştir.
Ülkemizin genel anlamda KDV hasılat performansının yüksek olmamasına rağmen, son dönemlerde ciddi arttışlar kaydedildiği sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye'deki KDV hasılat performansının artmasında siyasi istikrarın, ekonomik büyümenin ve vergi yönetimindeki olumlu gelişmelerin katkısı büyüktür.

2002-2010 yılları arasında, AB üyesi ülkelerdeki KDV performansına bakıldığında yaklaşık her üç yönteme göre de, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, İsveç, Lüksemburg ve Güney Kıbrıs'ta ciddi etkinlik artışları gözlenmektedir. Buna karşılık; Slovenya, Malta, İngiltere, Fransa, Finlandiya, Almanya, Avusturya, Danimarka ve AB ortalamasında pek değişiklik oluşmadığı ifade edilebilir. 2002-2010 yılların arasında KDV performansı düşen ülkeler ise, Yunanistan, Romanya, İspanya, Litvanya ve Letonya'dır. Kümeleme analizine göre 2002-2010 yılları arasında AB ülkeleri KDV performansları karşılaştırıldığında, dört farklı grubun oluştuğu sonucuna varılmaktadır. Buna göre KDV performansı en yüksek olan ülkeler; Kıbrıs ve Lüksemburg, Bulgaristan, Estonya ve Slovakya'dır. En az performansa sahip ülkeler ise, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Yunanistan ve Türkiye'dir. Türkiye'nin en düşük performansa sahip, büyük ülkeler kategorisinde yer aldığı görülmektedir.

Gerek Türkiye'de gerekse AB ülkelerinde KDV'nin toplam vergi sistemi içerisindeki ağırlığının önümüzdeki dönemlerde de süreceği düşünülmektedir. Özelikle kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin sınırlandırılması, kayıp ve kaçakların önlenmesi, sistemin hem uygulama hem de mevzuat yönünden basitleştirilmesi, vergi yönetimi ve denetiminde bilgi işlem teknolojilerinden yoğun olarak yararlanılması KDV hasılat performansında artışlar meydana getirebilecektir.

KAYNAKÇA

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

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

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

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

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

European Commission. (2011b). VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Belgium.

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

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

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

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

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

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

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

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

OECD. (2006). Consumption Tax Trends VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues,http://lysander.sourceoecd.org/vl=20142246/cl=15/nw=1/rpsv/cgi-bin/fulltextew.pl?prpsv=/ij/oecdthemes/99980169/v2006n4/s1/p1l.idx, (25.04.2011).

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

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

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

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

Tatlıdil, Hüseyin. (2002). Uygulamalı Çok Degiskenli İstatistiksel Analiz, Ankara: Akademi Matbaası.

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

Ünlükaplan, İlter. (2011). "Katma Değer Vergisinin Hasılat Performansının Ölçülmesi: Türkiye Örneği", Vergi Dünyası, No. 353, ss. 154-160.

EK Tablo 1. AB Ülkeleri ve Türkiye'de Sabit KDV Oranları (1985-2010)

Ülkeler	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Almanya	14	14	14	14	14	14	14	14	14	15	15	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19
Avusturya	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Belçika	19	19	19	19	19	19	19	19,5	19,5	20,5	20,5	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Bulgaristan	-	-	-	-	-	-	-	-	-	18	18	22	22	22	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	20
Danimarka	22	22	22	22	22	22	22	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Estonya	-	-	-	-	-	-	10	10	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20
Finlandiya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23
Fransa	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Hollanda	19	19	19	20	20	18,5	18,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
İngiltere	15	15	15	15	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	17,5
İrlanda	23	23	23	25	25	23	23	21	21	21	21	21	21	21	21	21	20	21	21	21	21	21	21	21	21,5	21
İspanya	-	-	-	12	12	13	13	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	18
İsveç	23,5	23,5	23,5	23,5	23,5	23,5	23,5	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
İtalya	18	18	18	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Kıbrıs	-	-	-	-	-	-	-	5	8	8	8	8	8	8	8	8	10	13	15	15	15	15	15	15	15	15
Letonya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21
Litvanya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	21
Lüksemburg	12	12	12	12	12	12	12	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Macaristan	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	20	20	20	25	25
Malta	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15	15	15	15	15	15	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18
Polonya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Portekiz	-	-	-	17	17	17	17	16	16	16	16	17	17	17	17	17	17	19	19	19	21	21	21	20	20	21
Romanya	-	-	-	-	-	-	-	-	18	18	18	18	18	22	22	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	24
Slovak Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	-	-	-	23	25	25	23	23	23	23	23	23	23	20	19	19	19	19	19	19	19
Slovenya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Türkiye	**10**	**10**	**12**	**12**	**10**	**11**	**12**	**12**	**12**	**15**	**15**	**15**	**15**	**15**	**15**	**17**	**18**	**18**	**18**	**18**	**18**	**18**	**18**	**18**	**18**	**18**
Yunanistan	-	-	-	16	16	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	23
AB-27	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	19,2	19,3	19,5	19,5	19,4	19,6	19,4	19,5	19,4	19,8	20,4

Kaynakça: European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, 2011(b), s. 23.