

Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi

Mehmet Emin MERTER**
İbrahim Attila ACAR*
Enver ARSLAN***

ÖZET

Dolaylı vergiler, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, belirli bir süre için dahi olsa kalkınmanın finansmanı için önemli bulunmaktadır. Ancak vergilemenin aynı zamanda özel kesim tasarrufları üzerinde daraltıcı bir etkiye yol açtığı bilinen bir gerçektir. Verginin salınması kadar etkinliği ve vergi hâsılatının verimliliği de dikkate alınması gereken bir başka husustur.

Katma Değer Vergisi (KDV) ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi vergiler çağdaş vergilemenin en temel araçları arasında kabul edilmektedir. Çalışma kapsamında, Türkiye özelinde ele alınan KDV'nin yürürlüğe girdiği tarih olan 1985 öncesi ve sonrası itibariyle vergi hâsılatı içerisindeki durumu incelemeye konu edilmektedir. Etkinliğin sağlanmasına ilişkin hukuki düzenlemeler, yıllar itibariyle rakamsal gelişmelerle birlikte değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler

Katma Değer Vergisi, KDV Uygulaması, Vergi Etkinliği, Dolaylı Vergiler.

Vat Practices And Efficiency Analysis in Turkish Taxation System

ABSTRACT

Indirect taxes, particularly in developing countries, have been deemed as essential for the finance of development. However, it has been widely known reality that this creates shrinking effect on the private sector savings. On the other hand, the efficiency and productivity of tax revenue are also important issues as well as taxation.

** Dr., Celal Bayar Üniversitesi, Kula MYO, Öğretim Görevlisi, merter@sdu.edu.tr

*Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi. acar@iibf.sdu.edu.tr

*** Mali Müşavir. enver.arslan@turmob.org.tr

Taxes such as Value Added Tax (VAT) and Private Consumption Tax (PCT) have been deemed as primary tools for modern taxation. In this study, we investigate the situation of tax revenues before and after 1985 in which VAT law was enacted. The further legal amendments across the years which have been made in order to improve the efficiency of VAT, have been evaluated together with relevant data.

Keywords

Value Added Tax, VAT Practices, Tax Efficiency, Indirect Taxes.

JEL Classification Code: E62 - Fiscal Policy, H21 - Efficiency; Optimal Taxation, O23 - Fiscal and Monetary Policy in Development

Giriş

Bugün en gelişmiş ve çağdaş bir vergi olarak kabul edilen Katma Değer Vergisi'nin (KDV), aynı zamanda çok kısa sayılabilecek bir geçmişi bulunmaktadır. Dünyada ilk olarak –bugünkünden bir hayli farklı olsa da- bir devlet vergisi olarak 1954 yılında Fransa'da uygulamaya başlanmış, sonrasında çeşitli ülkeler tarafından kolaylıkla benimsenmiş ve maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi olmuştur (Nadaroğlu, 1982: 380). Günümüzde dünyada 100 civarında ülkede KDV'nin farklı şekillerde uygulandığı görülmektedir. Ülkemizde de 25.10.1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu” 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, o tarihten günümüze kadar çıkarılan çeşitli kanunlarla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) birçok maddeleri değiştirilmiştir.

Yeni bir vergi uygulamaya konulurken uygulama sürecinde yapılacak masrafın düşük, buna karşılık verimin yüksek olması konusu önem kazanmaktadır. Sonuçta beklenen katkıyı sağlamayan ve vergiye karşı dirence yol açan bir verginin ekonomide, göstergeleri bozması, haksız rekabet yaratması, kaynak kullanımını olumsuz etkileyerek istikrarsızlıklara yol açması gibi bir takım olumsuz etkiler meydana getirmesi göz ardı edilemez. Sosyal alanda vergi yüküne müdahil olan ve gelir dağılımında adaleti bozup, hukuki alanda hukuk devletini kanun devleti haline getirebilecek güce sahip bir vergiyi iyi değerlendirmek gerekmektedir.

Vergilemenin mali amacı, kamu gelirlerinin kamu giderleri için olduğunu ifade etmektedir. Fakat uygulamada, mevcut ya da yeni bir vergi konulurken mali alandaki denetim boşluklarından da yararlanılarak, öngörülemeyen bir vergi kaybı doğurması ve önemli negatif dışsallıklara yol açmasına da rastlanabilir. Vergisel düzenlemenin kolayca benimsenmesinin yanı sıra, vergiye karşı tepkilerin aynı zamanda bir vergi dışı alan doğmasına neden olması pek çok ülkede görülen bir durumdur.¹ Sonuçta bir vergisel düzenleme yapılmadan önce vergi ve benzeri

¹ OECD ülkelerinden, Belçika, Danimarka, İsveç ve Hollanda' da vergi oranları nispeten yüksektir. Ancak vergi denetim ve ceza oranları da yüksektir. Yüksek oranlardaki vergiler, bireyleri vergi kaçırmaya teşvik etse de, vergi kaçırma olanaklarının çok düşük düzeyde olması sebebiyle bu ülkelerde vergi kaçakçılığı ve dolayısıyla yönetim zafiyetinden kaynaklanan vergi dışı alan, vergi oranlarının daha düşük olduğu başka ülkelere göre daha düşüktür. Buna karşın İtalya, İspanya gibi vergi oranlarının nispeten daha düşük düzeyde olduğu, buna karşın düşük denetim ve ceza oranları sebebiyle geniş vergi kaçırma olanaklarının olduğu ülkelerde, vergi kaçakçılığı ve vergi meşruiyetini de sorgulatan vergi dışı ekonomi daha geniştir.

yükümlülükler ile devletin düzenleyici işlemleri ve bunların getirdiği yük doğru analiz edilmelidir.

Bu çerçevede Türkiye’de Katma Değer Vergisi Kanunu hazırlanırken, bir yandan, katma değer vergisi teorisi, o dönemdeki adıyla Avrupa Topluluğu’nun (AT) direktifleri ve üye ülkelerin uygulamaları ile Türkiye’nin ekonomik ve mali yönden özellikleri, vergi sistemi ve kanunları göz önünde bulundurulurken diğer taraftan da aynı zamanda AT vergisi olarak da adlandırılan KDV ile Türkiye - AT arasında vergisel açıdan uyumlaştırmanın sağlanması amaçlanmıştır (Türk, 1985a: 217; Türk, 1997a:333).

Çalışmada, ülkemizde yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar geçen dönemde, KDV’nin etkinliği ve uygulaması ele alınmıştır. Yöntem olarak KDV’li döneme ait genel vergi trendlerine bakılmış; Türk kamu mali yönetiminin vergi türleri arasındaki tercihleri ile vergilemenin mali fonksiyonuna ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

1. Türk Vergi Sisteminde KDV’nin Yeri ve Önemi

Bilindiği gibi, “vergi ödeme gücü” nün temel göstergesi olarak gelir kabul edilmekte ve herkesin ödeme gücü nispetinde vergi ödemesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu durum Anayasamızın 73. maddesinin birinci fıkrasında da yer almaktadır. Hâlbuki gelir üzerinden alınan vergilerin çeşitli nedenlerle geliri tam olarak kavramaları mümkün olamamaktadır. Bu nedenle de vergi ödeme gücünün bir başka göstergesi olarak kabul edilen “gelirin harcanması” nı vergilendirmeyi hedefleyen Muamele Vergileri, aynı zamanda gelir vergisini tamamlayıcı bir işlev görmek üzere tasarlanmıştır (Turhan, 1998: 141).

Ülkemizde ilk olarak 1926 yılında uygulanmaya başlanan “Umumi İstihlak Vergisi”, bütün maddi malları ve bazı hizmetleri kapsayan ve pul yapıştırma usulü ile toplanan bir muamele vergisi türü idi. Kısa bir süre uygulanan Umumi İstihlak Vergisi kaldırılmış ve yerine 1927 yılında, sınaî işletmelerin satışları ile Türkiye’ye ithal edilen mamuller ve ihraç edilen mallar üzerinden bir verginin alınması şeklinde uygulanan “Muamele Vergisi” konmuştur. Bu verginin bir başka özelliği de, imal ve ithal sırasında önceden ödenmiş olan vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilebilmesidir ki bu açıdan bugünkü manada dünyada KDV’yi ilk uygulayan ülkenin Türkiye olduğu ifade edilmektedir (Turhan, 1998: 148).

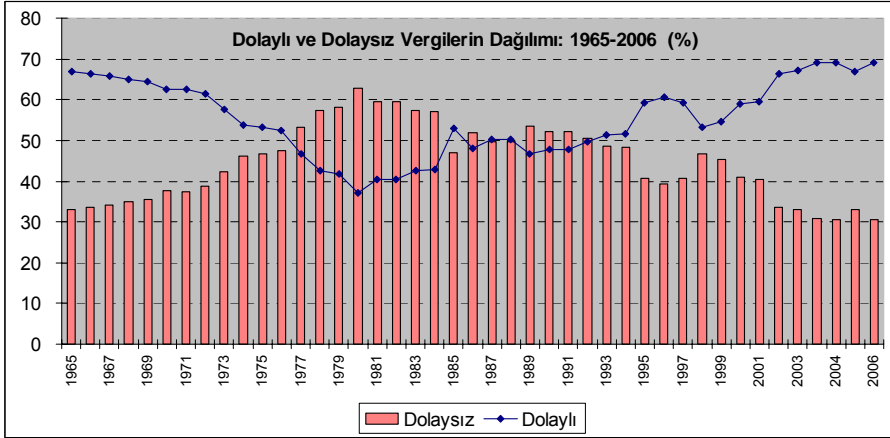
Zamanla gelişen şartlara paralel olarak ülkemizde hemen her alanda olduğu gibi, vergi sisteminde bir yandan yeni vergiler konulurken diğer taraftan da uygulamadaki vergilerde gelişmelere cevap verecek nitelikte değişiklikler yapılmıştır. Günümüzde en gelişmiş ve çağdaş bir vergi olarak adlandırılan KDV’nin, özellikle AB ile vergi uyumlaştırmalarına paralel geliştiği görülmektedir.

Türkiye için KDV konusu ele alınırken, KDV’nin dolaylı vergi olduğu da dikkate alınarak değerlendirmenin yapılması bir zorunluluktur. Dolaylı vergilerin tahsili kolay, verimliliği yüksek olarak kabul edilmekle birlikte, özellikle adil olmadığına dair yöneltilen şikâyetleri dikkate alındığında yapılacak değerlendirmeler daha da önem kazanmaktadır.

1.1. Dolaylı Bir Vergi Olarak KDV

Ülkemizde 01.01.1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanan KDV ile birlikte daha da önem kazanan dolaylı vergilerin gelişimi bu kısımda ele alınmıştır. Bu veriler ışığında, yaygın bir kanaat halini alan dolaylı vergilerin KDV sonrası

dönemde vergi gelirleri içindeki payının arttığına ilişkin düşünce tartışmaya konu edilmektedir. Aslında 1923 sonrası tüm veriler incelense ki 1925'teki Aşar'ın kaldırılması, kriz ve savaş dönemleri dışında vergi tahsilât rakamları dağılımında çok fazla anormal gelişmeler bulunmamaktadır. Fakat şu da ihmal edilmemesi gereken bir husustur ki Aşarın kaldırılması 1925–1931 arasında dolaylı vergilerin %70 civarındaki bir tahsilât rakamının görülmesine yol açmış ve Cumhuriyet tarihinin en yüksek oranı olan %77 oranı 1928'de görülmüştür. II. Dünya savaşı öncesinde 1929 krizi dönemi ve sonrası dönemde Cumhuriyet tarihinin başka en yüksek rakamları olan %73 (1951 ve 1952) oranına ulaşılmıştır. Toplam vergi gelirleri içindeki yaklaşık 2/3 oranı 1970'li yılların petrol krizlerine kadar devam etmiş, bu dönemde dolaylı vergiler %50'nin altına dahi inmiştir. Cumhuriyet tarihinin en düşük dolaylı vergi tahsilât oranı 1980 yılında %37 ile gerçekleşmiştir. Aşağıda bu ayırımın grafik hali görülmektedir (Grafik 1). KDV'nin yürürlüğe girmesinden sonra vergi gelirlerinin özellikle dolaylı vergiler alanındaki gelişme dikkat çekicidir.



Grafik 1: KDV Öncesi ve Sonrası Dönemde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Tahsilâtındaki Gelişmeler (1965–2006)

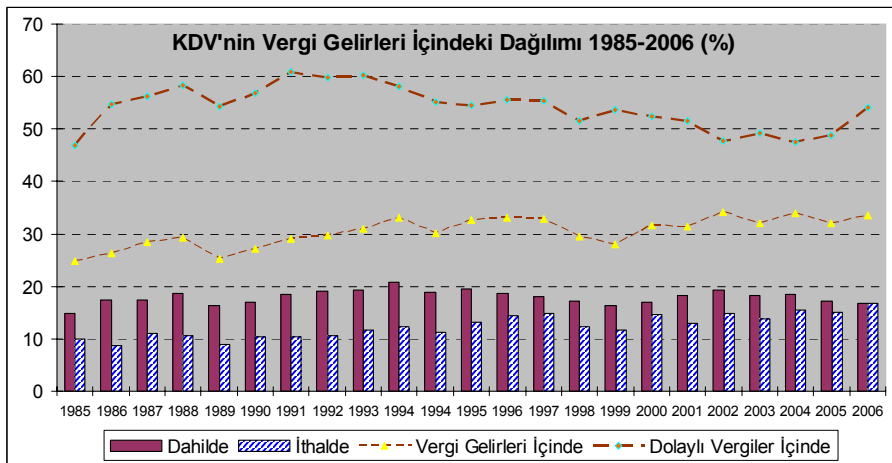
Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/> adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Dolaylı - dolaysız ayırımına göre vergilerin incelendiği Grafik 1 verilerinde de görüleceği gibi KDV'nin uygulanmaya başlandığı 1985 yılından önceki dönemde de aslında ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının dolaysız vergilerden ortalama olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. 1963–1984 arası kapsayan dönemde dolaylı vergilerin payı ortalama %54,59 olarak görülmektedir. Ancak bu dönem içerisinde özellikle 1974 yılından başlayarak dolaylı vergilerin payında ciddi bir düşme gözlemlenmektedir. Buna karşılık KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985'ten 2006 yılına kadar olan dönemde ise dolaylı vergilerin payının önceleri normal bir eğilim seyrederken 1995 yılından itibaren bir artış trendinde olduğu bir gerçektir. 1985–2006 arası dönemde dolaylı vergilerin ortalama olarak

payının da %56,55 ile aslında KDV öncesi dönemle birbirine çok yakın olduğu görülmektedir.

Dolaylı vergilerin en çok eleştiriyeye konu edilen yeri vergi adaleti açısından yapılan değerlendirmelerde kendini göstermektedir. Aslında kalkınma sorunu olan belirli bir refah düzeyini yakalayamamış bir ülke için dolaylı vergiler, tahsilâtının kolay olması, tepkiye mahal vermemesi, masrafının az ve verimliliğinin yüksek olması açısından değerlendirildiğinde önemli bir gelir kaynağıdır. Bu gelir kaynağı her ne kadar arzu edilmeyen bir finansman aracı olarak değerlendirilse de belirli bir dönem için kabul edilebilir bir araçtır. Dolaylı Vergilerin vergi adaleti açısından eleştirilmesi dikkate alındığında 1974–1994 arası dönem için vergi adaletinden bahsetmek mümkündür. Tam tersi bir yaklaşımla 1963–1973 ile 1995–2006 arası dönemde vergi adaletinden bahsetmek mümkün değildir.

Dolaylı-dolaysız vergiler kapsamında KDV'nin durumu bu şekilde ele alındıktan sonra, KDV'nin dolaylı vergiler içerisindeki durumunun da ortaya konulması yapılacak analizlerin sağlıklı olması açısından önemlidir. Bilindiği gibi dolaylı vergiler; mal ve hizmetlerden alınan vergiler, dış ticaretten alınan vergi grupları ile kaldırılan vergilerin artıkları toplamından oluşmaktadır. Buna göre, KDV'nin uygulanmaya başladığı günden bu güne kadar olan süreçte KDV'nin dolaylı vergiler içerisindeki durumu Grafik 2'de görülmektedir. Bu grafikte de görüldüğü gibi dolaylı vergilerin önemli bir kısmını KDV oluşturmaktadır. Bu vergilerin payı %47 ile %61 arasında değişmektedir. Dâhilde Alınan KDV ile İthalde Alınan KDV dağılımına bakıldığında KDV'nin başlangıç yıllarında Dâhilde Alınan KDV lehine meydana gelen yaklaşık %50 civarındaki fark özellikle 2000 yılından itibaren azalma sürecine girmiş 2006 yılı tahsilât rakamları itibariyle İthalde Alınan KDV 25,3 milyar YTL; Dâhilde Alınan KDV ise 25,4 milyar YTL olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara şüphesiz 2002 yılından itibaren yürürlüğe konulan ÖTV'nin etkisi inkâr edilemez.



Grafik 2: KDV Tahsilâtındaki Gelişmeler (1985–2006)

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/> adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2 verilerine kaynak teşkil eden ve aşağıda verilen Tablo 1'deki veriler incelendiğinde görüleceği üzere, Dâhilde Alınan KDV'nin dolaylı vergiler içindeki payı KDV'nin yürürlüğe girmesinden sonraki dönem itibariyle ortalama %32,1'dir. En düşük oran %24,3 ile 2006 yılında gerçekleşmiştir. En yüksek oran ise %38,7 ile 1991'dedir.

KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılından itibaren toplam KDV hâsılâtının dolaylı vergiler içerisindeki payının belirli bir artış ile geliştiği görülmektedir. Ancak özellikle 1995 yılından itibaren artış yerine, azalış yönlü bir trend oluştuğu ve bu azalış trendinin de 2002 yılından itibaren hız kazandığı görülmektedir (Grafik 2).

Bu analizi doğrulayan özellikle dâhilde alınan KDV hâsılâtındaki gelişmelerdir. Tablo 1'den de görüldüğü gibi dâhilde alınan KDV hâsılâtı 1985 yılından itibaren dolaylı vergiler içindeki payı başlangıçta sürekli bir artış gösterirken 1995 yılından itibaren azalış yönlü bir seyir izlemiş ve 2002 yılından itibaren Dahilde ve İthalde Alınan KDV oranları birbirine çok yaklaşmış son olarak 2006'da yaklaşık aynı seviyelere ulaşmıştır. Buna karşılık ithalde alınan KDV hâsılâtının dolaylı vergiler içindeki payında dönem içinde artış ve azalış yönlü gelişmeler görülmekle birlikte çok ciddi sayılabilecek hareketlilikler bulunmamaktadır.

Tablo:1 KDV ve Dolaylı Vergi Tahsilâtları İle Dağılımları (1985–2006)

YIL	DOLAYLI VERGİLER TAHSİLÂT(1)	DÂHİLDE ALINAN KDV HÂSILATI (2)	DÂHİLDE ALINAN KDV'NİN DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI % (3 = 2/1)	İTHALDE ALINAN KDV HÂSILATI (4)	İTHALDE ALINAN KDV'NİN DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI % (5=4/1)	KDV HÂSILATININ DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI % (6= 3+5)
1985	2.033	567	27,9	384	18,9	46,8
1986	2.866	1.040	36,3	528	18,4	54,7
1987	4.559	1.563	34,3	1.004	22,0	56,3
1988	7.166	2.661	37,1	1.517	21,2	58,3
1989	11.905	4.176	35,1	2.285	19,2	54,3
1990	21.743	7.650	35,2	4.722	21,7	56,9
1991	37.549	14.541	38,7	8.291	22,1	60,8
1992	70.210	27.053	38,5	15.035	21,4	59,9
1993	135.949	50.892	37,4	30.987	22,8	60,2
1994	304.026	110.918	36,5	65.824	21,7	58,2
1995	642.563	212.119	33,0	142.861	22,2	55,2
1996	1.360.026	419.167	30,8	323.859	23,8	54,6
1997	2.813.514	861.262	30,6	700.300	24,9	55,5
1998	4.925.767	1.589.060	32,2	1.136.023	23,1	55,3
1999	8.086.642	2.433.262	30,1	1.731.072	21,4	51,5
2000	15.653.736	4.487.808	28,7	3.891.746	24,9	53,6
2001	23.677.880	7.289.544	30,8	5.149.317	21,7	52,5
2002	39.571.343	11.542.749	29,2	8.857.452	22,4	51,6
2003	56.536.032	15.389.547	27,2	11.641.552	20,6	47,8
2004	69.891.747	18.666.461	26,8	15.658.747	22,4	49,2
2005	88.867.318	22.038.878	24,8	20.224.772	22,8	47,6
2006	103.931.090	25.291.010	24,3	25.432.537	24,5	48,8
	ORTALAMA ➔		32,1	ORTALAMA ➔	22,0	54,1

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/> internet adresinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

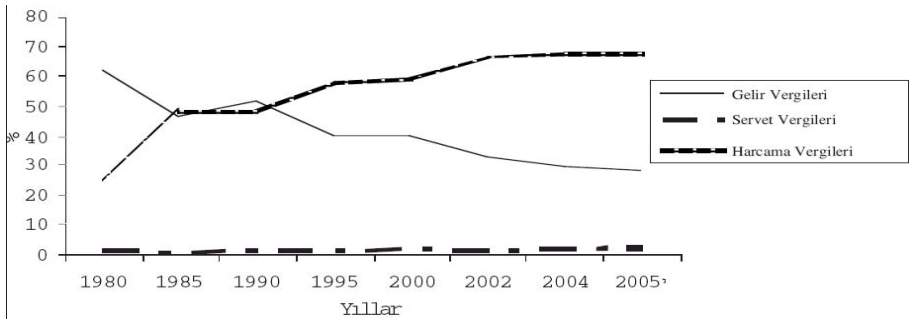
KDV'nin uygulandığı ve çalışma kapsamında da ele alınan 22 yıllık süreçte dâhilde alınan KDV hâsılatının dolaylı vergiler içindeki payı ortalama %32,1'dir. Ortalama böyle olmasına rağmen 1991 ve 1992 yıllarında %39'a yaklaşmıştır. Genellikle 1999 sonrası dönemde ortalamanın altına düşülmüş son olarak 2006'da 24,3 olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemde ithalde alınan KDV'nin payı ise ortalama %22,0 olarak gerçekleşmiştir. İthalde Alınan KDV, Dahilde Alınan KDV gibi dalgalı bir seyir izlememiş; 1986'daki en düşük düzeyinden (18,4), 2006'daki %24,5 düzeyine yükselmiştir.

1.2. Tüketim Vergisi Olarak Katma Değer Vergisi

Vergi sistemleri içerisinde değişik isimler altında ve farklı sayıda uygulanan tüketim vergileri başlıca iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileridir. Geçmiş gerek ülkemizde ve gerekse dünyada oldukça eskilere dayanan tüketim vergileri son yıllarda bir yandan genel tüketim vergisi türü olarak KDV ile diğer taraftan da özel tüketim vergisi ile devlete önemli gelir sağlayan vergiler haline gelmişlerdir.

1980'lerin sonundan itibaren ivme kazanan finansal serbestleştirme ile Türkiye, dünya ekonomisine eklenme sürecine girmiştir. Benimsenen ihracata dayalı kalkınma politikası ile, ihracatın artırılması için, söz konusu istikrar programında devalüasyon, ücretlerin sınırlandırılması ve kamu harcamalarının kısılması ve başka bazı tedbirler yer almıştır. Ücretlerin sınırlandırılması ile ihracatta rekabet avantajı sağlayacak maliyet tasarrufu sağlanmaya çalışılırken, diğer taraftan ihracata yönelik üretimi teşvik amacıyla dönemin hâkim görüşü Arz Yanlı İktisat anlayışı görüşlerinin de etkisiyle, vergi istisna ve muafiyetliklerinin sayısı artırılmış, ayrıca ihracatta vergi iadesi rejimi de uygulanmıştır. Bu dönemde, vergi yükü dolaylı vergiler ağırlıklı bir yapıda iken, gelir vergisi hâsılatı önemli ölçüde stopaj yöntemi ile tahsil edilen unsurlardan elde edilir olmuştur.

Vergilemenin fiskal ve ekstra-fiskal amaçları da göz önüne alındığında ilk anda hemen şu soru akla gelmektedir: Acaba vergi gelirleri içinde gelir, servet ve harcama (tüketim) vergilerinin ağırlığı veya dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı nasıldır? Başka bir deyişle vergi gelirleri hangi kesimlerden ne ölçüde elde edilmiş ve edilmektedir? Bu konu çalışmanın temel değerlendirme noktasını oluşturacaktır.



Grafik 3: Vergi Hâsılatının; Gelir, Servet ve Harcama Vergileri Bakımından Dağılımı (%)

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?İd=271> internet adresindeki verilerden yararlanarak oluşturulmuştur.

1980 sonrası dönem verilerinin yer aldığı üstteki Grafik 3'te, özellikle KDV'nin yürürlüğe girmesinden sonra vergi gelirlerinin tüketim/harcama vergileri lehine değiştiği görülmektedir. Konu daha ayrıntılı, her bir vergi türünün bütçe ya da GSMH içindeki oranına bakılarak ele alınabilir. Ancak bu inceleme, bu çalışmanın kapsamını fazlasıyla genişleteceğinden burada yer almayacaktır. Fakat Grafik 3 verilerinden gelişimi görmek mümkündür. Vergi kompozisyonu gelir vergilerinden harcama vergilerine doğru kaymıştır. 1985–1990 dönemi hemen hemen gelir vergileri ile harcama vergilerinin dengeli bir şekilde dağıldığını göstermektedir. Ancak özellikle 1990 sonrası dönemde harcama vergilerinin belirgin bir şekilde vergi hâsılatı içindeki payı yükselmiştir. Son dönemde toplam vergi gelirleri içinde Gelir Vergilerinin payı 1980 yılına göre yarıya inmiş (%30); tüketim vergileri özellikle KDV'nin yürürlüğe girmesinden sonra %60 düzeyinde bir orana sahip olmuştur.

Harcama vergilerindeki bu gelişmeler şüphesiz KDV uygulaması ile yakından ilgilidir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda belirtilen %10 oranı kısa bir süre uygulanmış; ancak ilerleyen yıllarda Bakanlar Kurulu bu oranları sürekli olarak mali amaç doğrultusunda, gelir elde etmek için, yükseltmiştir.

Tablo 2: Bazı OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Uygulanan Standart KDV Oranları (%)

Ülkeler/Yıllar	1976	1980	1984	1988	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2003	2005
Avustralya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10.0	10.0	10.0
Avusturya	18.0	18.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Belçika	18.0	16.0	19.0	19.0	19.0	19.5	20.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Kanada	-	-	-	-	-	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0
Danimarka	15.0	22.0	22.0	22.0	22.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Finlandiya	-	-	-	-	-	-	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0
Fransa	20.0	17.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	20.6	20.6	20.6	19.6	19.6
Almanya	11.0	13.0	14.0	14.0	14.0	14.0	15.0	15.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Yunanistan	-	-	-	16.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0
Macaristan	-	-	-	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
İrlanda	20.0	25.0	23.0	25.0	23.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
İtalya	12.0	15.0	18.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Japonya	-	-	-	-	3.0	3.0	3.0	3.0	5.0	5.0	5.0	5.0
Kore	-	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Lüksemburg	10.0	10.0	12.0	12.0	12.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Meksika	-	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Hollanda	18.0	18.0	19.0	20.0	18.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	19.0	19.0
Norveç	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	22.0	22.0	23.0	23.0	23.0	24.0	25.0
Portekiz	-	-	-	17.0	17.0	16.0	16.0	17.0	17.0	17.0	19.0	19.0
İspanya	-	-	-	12.0	12.0	13.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
İsviçre	17.7	23.46	23.46	23.46	23.46	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
İsviçre	-	-	-	-	-	-	6.5	6.5	6.5	7.5	7.6	7.6
İngiltere	8.0	15.0	15.0	15.0	15.0	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	-	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	19.0
İzlanda	-	-	-	-	22.0	22.0	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5
Yeni Zelanda	-	-	-	10.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Polonya	-	-	-	-	-	-	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0
Ortalama	15.6	16.6	17.4	16.9	16.5	16.5	17.5	17.8	17.9	17.8	17.8	17.7
Türkiye	-	-	-	10.0	10.0	10.0	15.0	15.0	15.0	17.0	18.0	18.0

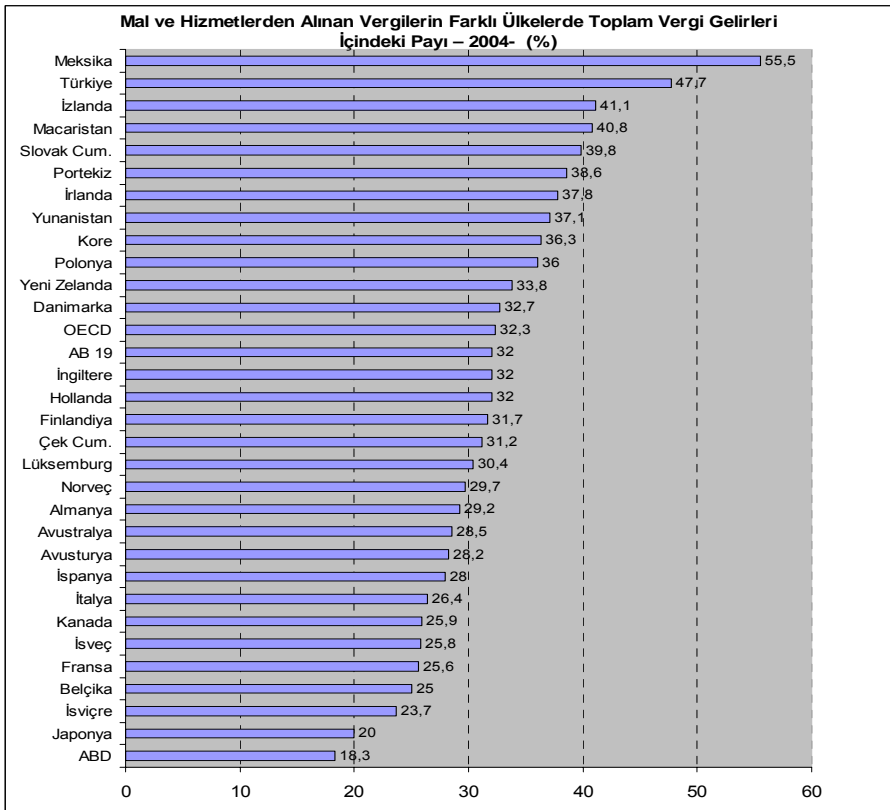
Kaynak: <http://www.oecd.org>

Türkiye'de tüketim üzerine bir vergi konulması planlandığında, bu vergiye karşı savunmasız grupların toplam KDV oranı, Tablo 2'de gösterilen OECD'ye üye ülkelerde uygulanan oranların ortalamalarına göre, 1976 yılından 2000 yılına kadar daha düşük seviyelerde kalmıştır. Söz konusu oran, 2000 yılında OECD ortalamasını

neredeyse yakalamış, 2003 ve 2005 yıllarında OECD ülkeleri ortalamasının üstüne çıkmıştır.

Tablo 2’de yer alan ülkelerin Türkiye’ye göre kişi başına gelirlerinin de yüksek olduğu göz önüne alındığında Türkiye’de 2000 yılına kadar nispeten düşük gibi görünen oranların satın alma gücü üzerinde diğer ülkelere göre daha önemli olumsuz etki oluşturduğu kuşkusuzdur. Dolayısıyla KDV oranının, nüfusun % 25’inin yoksulluk sınırının altında olduğu ve nüfusun 1994 yılında % 60’ının milli gelirin % 26,1’ini, 2003 yılı itibarıyla ise %31’ini paylaştığı bir ülkede KDV oranlarının OECD standartlarına yakın oranlarda uygulanması, vergilemede adalet ilkesinin de önemli ölçüde tartışılır hale getirdiğini göstermektedir.*

Aşağıdaki Grafik 4’te OECD üyesi ülkelerde mal ve hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları verilmiştir.



Grafik 4: OECD Üyesi Ülkelerde Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (2004)

Kaynak: OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2006 (Tablo 25 verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.)

* OECD üyesi ülkelerle ilgili rakamlarda tüketim vergileri başlığı altında bir veriye ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bunun yerine mal ve hizmetlerden alınan vergiler başlığı altındaki veriler, konuyla ilgili kısmen de olsa değerlendirmeler yapmaya imkân verecektir.

Verilerin standart olması ve incelenen tüm ülkelerin belirli bir döneminin değerlendirmesinin yapılabilmesi açısından 2004 baz alınmıştır. Grafik 4 incelendiğinde de görüleceği üzere, söz konusu ülkeler arasında mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı en yüksek olan ikinci ülke %47,7 ile Türkiye'dir. Gelir dağılımı konusunda nüfusunun 3/5'inin son dönemdeki verilerle milli gelirin $\frac{1}{4}$ 'ünü paylaşan Türkiye gibi bir ülkede nihai tüketiciye gelip dayanan bir vergi konulmasının etkileri daha bir farklı gözle değerlendirilmelidir. Üzerine düşen vergi yükünü yansıtmayan düşük gelirli gruplara yerleşen böylesi bir vergi adalet konusunda da kaygıları barındırmaktadır. Vergi ödeme isteği konusunda gelirin önemi bilinen bir gerçektir. Zaten daha sonra da ele alınacağı gibi vergi esnekliğinin zaman zaman 1'in altına düşmesi bu isteksizliğin en önemli göstergelerindendir.

2. Türkiye'de KDV Uygulamasında Etkinliğin Sağlanmasına İlişkin Çeşitli Düzenlemeler ve Bunu Engelleyen Bazı Uygulamalar

KDV'den beklenen hâsılatın sağlanmasında, KDV sisteminin kendi bünyesinden gelen otokontrol mekanizması yanında, alınan çeşitli tedbirlerin de etkili olduğu söylemek mümkündür. KDV'nin uygulanma sürecinde, üretim ve dağıtım aşamalarında, KDV'nin oluşturacağı otokontrol mekanizmasının en zayıf yönünün, perakende satış veya hizmet ifa edici ile nihai tüketici arasındaki ilişki olduğu tahmin edilmiş ve bu zayıf noktanın kuvvetlendirilmesi için bazı önlemler alınmıştır ve uygulamaya konulmuştur.

1 Ocak 1985 tarihinden itibaren ülkemizde uygulanmaya başlayan KDV uygulamalarının başarılı olması ve toplum tarafından benimsenmesi için, diğer vergi uygulamalarından farklı olarak bazı sistemler uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamalardan bazıları hakkında bilgiler aşağıda ele alınmıştır (Arslan, 2006).

Vergi İadesi Uygulaması: Belge düzeninin kurulması ve yaygınlaşması açısından mükelleflerin yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almaları, bir anlamda otokontrol mekanizması oluşturacaktır düşüncesinden hareketle mükellefleri belge almaya teşvik etmek amacı ile 2.2.1984 tarih ve 2978 sayılı "Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun" çıkarılmıştır.

Bu kanun ile mükelleflere yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almalarını teşvik etmek amacıyla, vergi iadesi uygulamasına başlanmıştır. Bu uygulama yaklaşık 22 yıl boyunca çeşitli değişiklikler yapılarak uygulanmış olup yakın tarihlerde bu sistem uygulamadan kaldırılmıştır.

Yazar Kasa Uygulaması: 15.12.1984 tarih ve 3100 sayılı "Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun" un 1/1. maddesi ile "satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara", ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyeti getirilmiştir. Yazar kasa uygulaması, belge düzeninin yaygınlaşması ile vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına yardımcı olması açısından oldukça önemli bir adımdır. Yazar kasa uygulamasının etkinliği elbette ki yazar kasanın kullanılmasına bağlıdır. Bunun sağlanması, yukarıda işaret edilen vergi iadesi uygulaması ile desteklenmiştir.

Bayannamelerin İnternet Ortamında Verilmesi: Diğer vergilerden ayrı olarak KDV'nin her ay verilmesi zorunluluğu, mükelleflere önemli yükleri de beraberinde

getirmektedir. Her ay vergi dairesine gidilmesi, kuyruklarda beyanname çilesinin çekilmesi vb. yaşanan sıkıntılar, vergiye karşı olan psikolojik direnci arttıran önemli etkidir. Maliye Bakanlığı, 30.09.2004 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlanılmıştır.

KDV’de Tevkifat Uygulamasının Yaygınlaştırılması: KDVK’ nin 9. maddesi ile gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden değişik mal ve hizmet grupları için çeşitli düzenlemeler yapmak suretiyle vergi alacağının güvence altına alınması için üçüncü kişilere sorumluluk yüklemiştir.

KDV uygulamalarında üçüncü kişilere sorumluluğun yüklenmesi, KDV’den beklenen etkinliğin sağlanması açısından bir nevi teminat görevini yerine getirmektedir. Önceleri çeşitli sıkıntıların yaşanmasına neden olan sorumluluk düzenlemesi zaman içerisinde uygulamalarda birliğin sağlanması ile amaca yönelik sonuçların alınmasına imkân vermiştir (Apak, 2006).

Ülkemizde KDV’nin etkinliğinin sağlanmasına yönelik çeşitli uygulamalar gerçekleştirilmesine rağmen, yine uygulamada karşımıza çıkan ve KDV’nin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen bazı uygulamaları da görmek mümkündür. Bu olumsuz uygulamalardan bazılarını şöyle sıralayabiliriz.

Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Beyanname Kapsamından Çıkarılması: 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yer alan “götürü usulde vergilendirme” esası kaldırılarak yerine “Basit usulde vergilendirme” esası getirilmiştir.

Bu düzenleme çerçevesinde KDV kapsamında olan basit usul vergi mükellefleri, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4842 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile KDV kapsamından çıkarılmıştır. KDVK’ nin 17.maddesinin 4 üncü fıkrasının (a) bendi değiştirilerek basit usulde vergilendirilen mükelleflerin mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığınca çok sayıda küçük mükellefin ve vergi dairelerinin önemli bir yükünün ortadan kaldırılması hedeflenmiştir.

VUK’dan Kaynaklanan Mükellef Sınıflandırmasının Olumsuz Etkileri: Bilindiği gibi, VUK’ de Tüccarlar, Bilanço esasına göre ve işletme hesabı esasına göre defter tutmaları bakımından iki sınıfa ayrılmaktadırlar. Belli iş hacmini geçen mükellefler işletme hesabı esasına göre defter tutmak yerine bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Bu da mükellefe belli maliyetler yüklemektedir. Bu maliyete katlanmak istemeyen mükellefler kanunda belirtilen hadleri aşmamak için ya hasılatlarını ya da alımlarını gizlemektedirler. Bu ise belge düzenini oluşmasına olumsuz etki yapmaktadır.

Gayrimenkul Sermaye İratlarında Götürü Gider Uygulaması: Ülkemizde tüm gelir ve iratların belirlenmesinde gerçek usulde beyana ağırlık verilmesi gerekmektedir. Oysa özellikle gayrimenkul sermaye iradının beyanında yükümlüler

daha çok götürü gider usulünü benimsemektedirler.² Gerçek gider uygulaması yoluyla safi kazanç belirleyen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, bu harcamalarını vergi sistemimiz açısından geçerli kılınmış olan belgelerle kanıtlamakla yükümlüdürler. Götürü gider uygulamasını tercih eden mükellefler yaptıkları harcamalar dolayısıyla belge almamaktadır. Bu da başta KDV olmak üzere vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir.

KDV Mevzuatında Yapılan Sürekli Değişiklikler: KDV sistemi yapılan değişiklikler neticesinde karmaşık bir hal almış olup, uzmanların dahi anlamalarının neredeyse imkânsızlaştığı bir mevzuat yığını haline dönüşmüştür. 63 maddeden oluşan KDV'nin zaman zaman bazı maddeleri değiştirilmiş, bazı maddelerine fıkra eklenmiş, bazı maddeleri ise yürürlükten kaldırılmıştır. Bu dönem içinde 53 bakanlar kurulu kararı, 11 iç genelge, 107 tebliğ ve 50 adet sirkü ve sayısız özelge yayınlanmıştır. Bu durum KDV'den beklenen etkinliği olumsuz yönde etkileyen temel unsurlardan birisidir.

Farklı Vergi Kanunlarında Benzer Konuları Düzenleyen Hükümler Arasında Paralellik Bulunmaması: Vergi mevzuatımızın mevcut yapısında yer alan bir başka sorun da Türk vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlüğün bulunmamasıdır. Bu durum uygulamada tereddütlere yol açarak idare-mükellef arasındaki görüş ayrılıklarını arttırmaktadır. Örneğin, serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesiyle KDV'nin doğuşunun farklı esaslara bağlanmış olması dolayısıyla, hizmetin ifa edilmiş olmasına rağmen tahsilâtın yapılmadığı durumlarda ne tür işlem yapılacağı belli değildir.

Vergi Kanunları Dışında Özel Kanunlarla Vergiye İlişkin Düzenlemelerin Yapılması: Özel kanunlarda bulunan vergisel hükümler, mevzuatımızın karmaşıklığını arttırmaktadır. Özel kanunlarda yer alan vergisel hükümler, özellikle istisna kazançlar ile bağış ve yardımlar konusunda önem arz etmektedir. Örneğin, serbest bölgelerden elde edilen kazançla ilişkin istisna Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarında değil, Serbest Bölgeler Kanununda yer almaktadır. Keza, Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimler KDV'den istisnadır. Ancak bu istisna KDV Kanununda düzenlenmemiştir.

Belge Düzeninin Yerleşmemiş Olması: Mükellefler açısından kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmak, kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmaya nazaran ek maliyet getirdiği için bireyler kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih etmektedirler. Ayrıca ülkemizde vergi mükellefleri çok sayıda belge kullanmaktadır. Mükelleflerin kafalarını karıştıran çok sayıda belge yerine daha az sayıda belge kullanmalarına ilişkin yapılacak bir düzenleme de işlemlerinin kolaylaşmasını sağlayacaktır (Acar-Merter, 2005: 10). Bu olumsuzluklar ülkemizde belge düzeninin yerleşmemesinde önemli rol oynamaktadır.

3. Ülkemizde KDV Uygulamalarının Etkinliğinin Analizi

Vergilere bilindiği gibi birçok fonksiyon yüklenmektedir. Vergilerin bu fonksiyonları yerine getirmesi konusu, vergilerin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı oldukça önemlidir. Bu nedenle aşağıdaki kısımda ülkemizde KDV'nin etkinliğinin değerlendirilmesi çeşitli açılardan ele alınmıştır.

² Örneğin 2006 yılında GMSİ için verilen 23.291 adet beyannamenin 20.183'ünde Götürü Gider usulü seçilmiştir.

3.1. Türkiye’de KDV Uygulamasının Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) yürürlüğe girmesiyle birlikte sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Aşağıdaki Tablo 3’te KDV’den önce uygulanan sekiz vergi türü ile KDV gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payları görülmektedir.

Tablo 3: KDV’nin ve KDV’nin Yerini Aldığı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

YILLAR	KDV’NİN YERİNİ ALDIĞI VERGİLERİN, TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI %	KDV’NİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %
1980	18	-
1981	17	-
1982	23	-
1983	19	-
1984	21	-
1985	-	25
1986	-	26
1987	-	28
1988	-	29
1989	-	25
1985–2006 ORTALAMASI		30

Kaynak: <http://www.gelirler.gov.tr> internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 3 incelendiğinde de görüleceği gibi, KDV’nin yerini aldığı sekiz verginin 1980–1984 yılları arasındaki dönemde, toplam vergi yükleri içindeki payları sırası ile % 18, 17, 23, 19 ve 21 olarak gerçekleşmiştir. KDV’nin uygulanmaya başlaması ile birlikte 1985–1989 yılları arasındaki dönemde toplam vergi gelirleri içindeki payı sırası ile % 25, 26, 28, 29 ve 25 oranındadır. Beşer yıllık bu dönemlerde ortalamalar KDV öncesindeki vergiler için %19,6 iken KDV’nin uygulandığı ilk beş yıldaki ortalaması %26,6’dır. KDV’nin uygulanmaya başladığı tarihten 2005 yılına kadar olan ortalaması ise %30,2 olarak gerçekleşmiştir.

Bu sonuçlardan hareketle, KDV’nin uygulanmaya başlaması ile yerini aldığı sekiz vergiden daha yüksek bir vergi hâsılatı sağlamış ve toplam vergi gelirleri hâsılatına olan katkısı daha yüksektir.

Kaldırılan vergilerin GSMH’ ye oranı 1982, 1983 ve 1984 yıllarında, sırasıyla yüzde 2,4, yüzde 2,7 ve yüzde 2,3 oranında gerçekleşmiştir. Aşağıdaki tablo 3’te ise toplam KDV hâsılatının, KDVK’nin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren GSMH’ ye oranları görülmektedir.

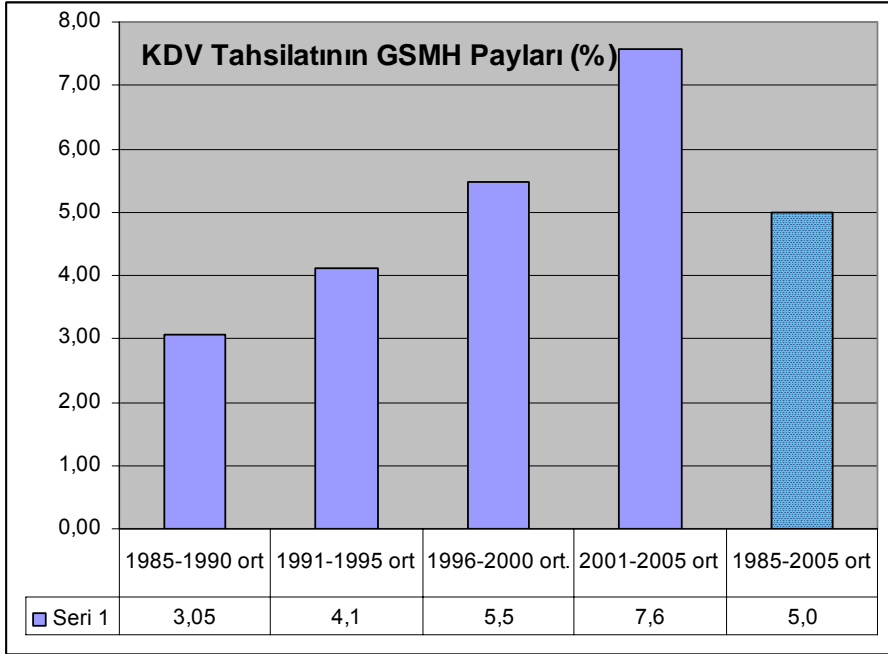
Tablo 4: Katma Değer Vergisinin GSMH İçindeki Payı (Milyar TL)

YILLAR	GSMH (1)	TOPLAM KDV HÂSILATI * (2)	ORAN (2/1) %
1985	35.350.3	950.6	2,69
1986	51.184.8	1.567.7	3,06
1987	75.019.4	2.567.0	3,42
1988	129.175.1	4.177.5	3,23
1989	230.369.9	6.460.5	2,80
1990	397.177.5	12.371.2	3,11
1985–1990 ortalaması			3,05
1991	634.392.8	22.831.6	3,59
1992	1.103.604.9	42.088.1	3,81
1993	1.997.322.6	81.876.8	4,10
1994	3.887.902.9	176.742.2	4,55
1995	7.854.887.2	354.980.5	4,52
1991–1995 ortalaması			4,11
1996	14.978.067.3	743.026.2	4,96
1997	29.393.262.1	1.561.561.6	5,31
1998	53.518.331.6	2.725.083.2	5,09
1999	78.282.966.8	4.164.334.1	5,32
2000	125.596.128.8	8.379.553.6	6,67
1996–2000 ortalaması			5,47
2001	176.483.953.0	12.438.860.9	7,05
2002	275.032.366.0	20.400.200.9	7,41
2003	356.680.888.0	27.031.099.5	7,57
2004	428.932.343.0	34.325.208.0	8,00
2005	486.401.032.0	38.280.417.0	7,87
2006	575.783.962,1	50.723.560,0	8,81
2001–2006 ortalaması			7,79
1985–2006 ortalaması			5,13

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm İnternet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

***Toplam KDV hâsılatı;** Dâhilde ve İthalde Alınan KDV toplamından oluşmaktadır.

Tablo 4 verilerine bakıldığında, KDV'nin GSMH içindeki payı yıllar içinde gittikçe artmıştır. İlk uygulanmaya başladığı yıl olan 1985 yılında %2,69 olan oran, 2006 yılı itibarıyla %8,81'e çıkmıştır. KDV'nin GSMH içerisindeki payı periyodik olarak incelendiğinde; 1985–1990 arasında %3,05, 1991–1995 arasında %4,11, 1996–2000 arasında %5,47 ve son olarak da 2001–2005 arasında %7,6 olarak gerçekleşmiştir. KDV'nin uygulandığı 1985–2005 yılları arasındaki ortalama oran %5 olmuştur. Dolayısıyla, kaldırılan vergilerden dolayı ortaya çıkabilecek vergi kaybından çok daha fazla bir vergi hâsılatı sağlamıştır.



Grafik 5: KDV Tahsilatında Dönemlik Gelişmeler (%)

KDV'nin ülkemizdeki uygulama sonuçlarının değerlendirmesini, uygulanmaya başladığı 1985 yılından günümüze kadar geçen süreçte KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı itibariyle değerlendirmeye tabi tutulabiliriz. Aşağıda verilen Tablo 4'te KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları yıllar itibariyle verilmiş olup ayrıca KDV'nin dolaylı bir vergi olması dikkate alınarak, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları da aynı tabloda birlikte yer almaktadır.

Tablo 4'ün incelenmesi sonucunda da görüleceği gibi KDV'nin uygulanmaya başladığı ilk yıl olan 1985 hariç olmak üzere toplam KDV hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1993 yılına kadar %26 ile %30 aralığında bulunmaktadır. Daha sonra 1993–1997 yılları arasında bu aralığın %30 ile %33'lere çıktığı görülmektedir. 1998 ve 1999 yıllarında kısmen de olsa bir düşüş gözlemlenmekte ancak 2000 yılından itibaren 2006 yılı sonuna kadar olan dönemde ise bu oranlar %31 ile %34' ler arasında gerçekleşmiştir. 1985–2006 yılları arasında toplam KDV hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması ise %30,28 olarak gerçekleşmiştir.

KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki paylarına ilişkin bu tespitlere karşılık, dolaylı bir vergi olan KDV'nin de durumunun daha iyi anlaşılması açısından dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları incelendiğinde ise şu görülmektedir.

Bilindiği gibi ülkemizde 1994 ve 2000 yılında ekonomik krizler yaşanmıştır. Bunun yanı sıra 2002 yılından itibaren Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) adıyla yeni bir vergi uygulamaya başlanmıştır. Bu çerçevede bir yandan 1995–1997 yılları arasında dolaylı vergilerin oranı önce %60'lara varan bir şekilde yükselmiş ve daha sonra

azalmıştır. Aynı şekilde 2000 yılından itibaren de tekrar önce %60'lara varan bir artış gözlemlenmiş ve 2002 yılından itibaren ÖTV'nin uygulanmaya başlaması ile bu oranın %70'lere dayandığı görülmektedir.

Ayrıca Cumhuriyetimizin ilan edildiği 1923 yılından KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılına kadar olan dönemle ilgili olarak, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payına ilişkin bir değerlendirme yapıldığında çarpıcı bir başka sonuç karşımıza çıkmaktadır. Buna göre 1923–1984 yılları arasında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %59,1'dir. Bu oran KDV'nin uygulandığı 1985–2006 dönemi ortalaması olan %56,5 oranının bir hayli üzerindedir. Benzer bir değerlendirmeyi 1960–1984 dönemi itibarıyla yaptığımızda ise çıkan sonuç şöyle olmaktadır: 1960–1984 döneminde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama %55,2'dir. Bu oran, KDV'nin uygulandığı 1985–2006 dönemi ortalaması olan %56,5 oranı ile aşağı yukarı aynıdır. Dolaylı vergiler her ne kadar halk nezdinde bir tepki unsuru olsa da vergi koyucu ve uygulayıcılar açısından önemli bir finansman aracıdır. Özellikle kalkınmanın başlangıç dönemlerinde iyi bir kamu finansmanı aracı olarak dolaylı vergilerin dolaysız vergilere tercih edilmesinin temel sebebi budur.

Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapısı vergi yapısını önemli ölçüde etkilemekte ve kalkınma süreci tamamlanıncaya kadar dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşan vergi bileşimi değişmektedir. Bu ülkelerde gelir vergi üzerinden alınan vergi paylarının düşüklüğü; dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki olumlu etkilerini azaltmaktadır. Bunun nedeni söz konusu ülkelerde fertlerin gelir seviyelerinin ve vergi idaresinin dolaysız vergi toplanmasına elverişli yapıda olmamasıdır. Bu kapsamda vergi sistemini devletin sağlıklı ve yeterli gelir kaynaklarına ulaşmasını sağlayacak adil ve yaygın bir yapıya ulaştırmak geliştirmekte olan ülkeler açısından son derece önemli bir konudur. Bu değerlendirmelerden çıkarılacak sonuç, dolaylı vergilerin payının toplam vergi gelirleri içinde, özellikle son yıllarda artmasının sebebi KDV'den çok 2002 yılından itibaren uygulanmaya başlanan ÖTV'dir.

Tablo 5: KDV'nin ve Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri (1)	Toplam KDV Hâsılatı * (2)	Oran (%) (2/1)	Dolaylı Vergilerin Payı (%)
1985	3.829	950.6	24,82	53
1986	5.972	1.567.7	26,25	48
1987	9.051	2.567.0	28,36	50
1988	14.232	4.177.5	29,35	50
1989	25.550	6.460.5	25,28	47
1990	45.399	12.371.2	27,25	48
1991	78.643	22.831.6	29,03	48
1992	141.602	42.088.1	29,72	50
1993	264.273	81.876.8	30,98	51
1994	587.760	176.742.2	30,07	52
1995	1.084.350	354.980.5	32,73	59
1996	2.244.094	743.026.2	33,11	61
1997	4.745.484	1.561.561.6	32,90	59
1998	9.228.596	2.725.083.2	29,52	53
1999	14.802.280	4.164.334.1	28,13	55
2000	26.503.698	8.379.553.6	31,61	59
2001	39.735.928	12.438.860.9	31,30	60
2002	59.631.868	20.400.200.9	34,21	66
2003	84.316.169	27.031.099.5	32,06	67
2004	101.038.904	34.325.208.0	33,97	69
2005	119.250.807	38.280.429.0	32,10	69
2006	151.271.701	50.723.560,0	33,53	69
Ortalama			30,28	56,5

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_47.xls.htm internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

* **Toplam KDV hâsılatı;** Dâhilde ve İthalde Alınan KDV toplamından oluşmaktadır.

Ülkemizdeki KDV uygulamasının sonuçlarını KDV'nin diğer önemli vergi türleri itibarıyla mukayese ederek de değerlendirmek mümkündür. Aşağıdaki Tablo 5'te KDV ile birlikte vergi sistemimizde önemli yer tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payları görülmektedir.

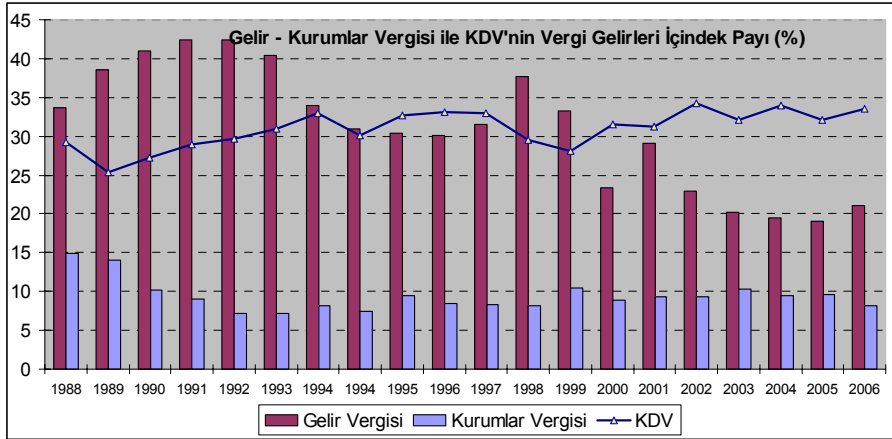
Tablo 6: Toplam Vergi Gelirlerinin Dağılımı (1985–2006)

YILLAR	GELİR V. NİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %	KURUMLAR V.NİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %	KDV' NİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI %
1985	34,6	11,7	24,8	71,1
1986	35,2	15,9	26,3	77,4
1987	34,2	14,7	28,4	77,3
1988	33,7	14,9	29,4	78,0
1989	38,6	14,1	25,3	78,0
1990	41,0	10,2	27,3	78,5
1991	42,4	9,0	29,0	80,4
1992	42,4	7,1	29,8	79,3
1993	40,4	7,2	31,0	78,6
1994	30,9	7,5	30,1	68,5
1995	30,4	9,5	32,8	72,7
1996	30,1	8,4	33,2	71,7
1997	31,6	8,3	32,9	72,8
1998	37,7	8,1	29,6	75,4
1999	33,3	10,5	28,2	72,0
2000	23,4	8,9	31,7	64,0
2001	29,1	9,3	31,3	69,7
2002	23,0	9,3	34,3	66,6
2003	20,2	10,3	32,1	62,6
2004	19,5	9,5	34,0	63,0
2005	19,1	9,6	32,1	60,8
2006	21,0	8,2	33,5	62,7
Ortalama	31,45	10,10	30,32	71,87

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm.

Tablo 5 incelendiğinde, ilk dikkati çeken hususun Gelir Vergisinin, toplam vergi gelirleri içindeki payının gittikçe azalmasıdır. Buna karşılık, KDV' nin payının da gittikçe artması söz konusudur. Ayrıca bir başka dikkat çeken durum da, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin toplamının, toplam vergi gelirleri içindeki paylarının özellikle son yıllarda azalmakta oluşudur. Bunun sebebi büyük ölçüde, 2002 yılında uygulamaya konulan Özel Tüketim Vergisi'nin etkisinden kaynaklanmaktadır.

Sonuç olarak KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılından bu güne kadar olan süreçte KDV'nin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirdiğini söylemek mümkündür.



Grafik 6: Gelir Ve Kurumlar Vergisi Tahsilâtları İle KDV Tahsilâtındaki Gelişmeler

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr> adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Özellikle 2002 yılına kadar, Türk Vergi Sistemi; Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi olmak üzere üç temel vergi üzerine oturmuştur. Bu üç temel verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları, Özel Tüketim Vergisinin uygulanmaya başladığı 2002 yılına kadar %70–80 arasında değişmektedir. Ancak ÖTV'nin yürürlüğe girdiği 2002 yılından itibaren bu üç verginin toplam vergiler içerisindeki payı %60–66 aralığında değişmektedir.

3.2. Katma Değer Vergisi'nin Esnekliği

Vergi esnekliği, gelirdeki artışın vergiye karşı duyarlılığını ifade etmektedir. Belki burada söylenmesi gereken söz “*halkın geliri arttıkça ya da azaldıkça vergiye karşı tavri ne olacaktır; ödeme yanlısı mı davranacak ödememe yollarına mı sapacaktır?*”

Gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminin en önemli yapısal özelliği kamu gelirlerinin GSMH içindeki payının düşüklüğüdür. Milli gelirin düşük olması yeterli miktarlarda vergi toplanmasına engel olmaktadır. Bununla birlikte kişilerin vergi ödeme ve devletin vergi toplama yeteneğine bağlı olan vergi kapasitesi ve bu kapasitenin kullanım derecesini gösteren vergi gayreti az gelişmiş ülkelerde oldukça düşüktür (Ataç, 1999: 282). Bu tür ülkelerde vergi yasalarının ekonominin koşullarına uygun olmaması ve vergi yönetiminin düşük etkinlikle çalışması ve vergi idaresinin zayıflığı vergi kapasitesinin tam olarak kullanımına engel olmaktadır.

KDV'nin etkinliğinin bir başka açıdan analizi de vergi esnekliği açısından yapılabilir. Bilindiği gibi vergi esnekliği, vergi gelirlerinin milli gelirdeki değişimlere karşı duyarlılığını gösteren bir kavram olarak tanımlanmakta ve *vergi gelirlerindeki artış/milli gelirdeki artış* şeklinde formüle edilmektedir. Genelde, vergi esnekliği katsayısının 1 (Bir) 'in altında olması, vergi gelirlerinin, gelirdeki artışla doğru orantılı gelişmediğinin de somut bir göstergesidir.

KDV'nin vergi esnekliği ile KDV' nin konusunu oluşturan faaliyetlerin ne ölçüde kapsandığına ilişkin değerlendirmelerin yapılabileceği gibi aynı zamanda diğer vergi türlerinin esneklikleri ile karşılaştırma yapma imkânı mümkün olabilecektir. Buna göre KDV'nin GSMH' ye göre esneklikleri aşağıdaki tabloda görölmektedir.

Tablo 7: Katma Değer Vergisi Tahsilâtının GSMH'ye Göre Esneklikleri (1985-2006)(Bin Ytl.)

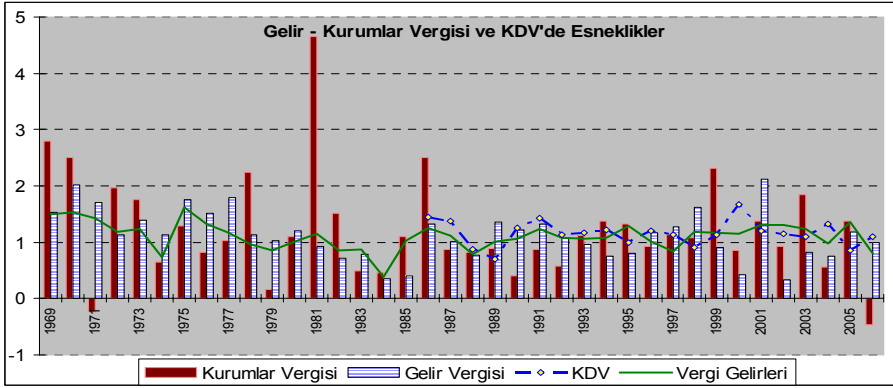
YILLAR	GSMH (1)	GSMH ARTIŞI % (2)	DÂHİLDE ALINAN KDV (3)	DÂHİLDE ALINAN KDV ARTIŞI % (4)	DÂHİLDE ALINAN KDV'NİN ESNEKLİĞİ 5=4/2	İTHALDE ALINAN KDV ARTIŞI (7)	İTHALDE ALINAN KDV'NİN ESNEKLİĞİ 8=7/2	TOPLAM KDV TAHSİLÂTI ESNEKLİĞİ
1985	35.350,3	59,47	566,9	-	-	383,7	-	-
1986	51.184,8	44,79	1.039,7	83,40	1,86	528,0	0,84	1,45
1987	75.019,4	46,57	1.562,8	50,31	1,08	1.004,2	1,94	1,37
1988	129.175,1	72,19	2.660,5	70,24	0,97	1.517,0	0,71	0,87
1989	230.369,9	78,34	4.175,8	56,96	0,73	2.284,7	0,65	0,70
1990	397.177,5	72,41	7.649,7	83,19	1,15	4.721,5	1,47	1,26
1991	634.392,8	59,73	14.540,9	90,08	1,51	8.290,7	1,27	1,42
1992	1.103.604,9	73,96	27.053,1	86,05	1,16	15.035,0	1,10	1,14
1993	1.997.322,6	80,98	50.892,2	88,12	1,09	30.984,6	1,31	1,17
1994	3.887.902,9	94,66	110.918,0	117,95	1,25	65.824,2	1,19	1,22
1995	7.854.887,2	102,03	212.119,3	91,24	0,89	142.861,2	1,15	0,99
1996	14.978.067,3	90,68	419.166,8	97,61	1,08	323.859,4	1,40	1,21
1997	29.393.262,1	96,24	861.261,5	105,47	1,10	700.300,1	1,21	1,14
1998	53.518.331,6	82,08	1.589.060,1	84,50	1,03	1.136.023,1	0,76	0,91
1999	78.282.966,8	46,27	2.433.262,0	53,13	1,15	1.731.072,1	1,13	1,14
2000	125.596.128,8	60,44	4.487.807,6	84,44	1,40	3.891.746,0	2,07	1,67
2001	176.483.953,0	40,52	7.289.543,5	62,43	1,54	5.149.317,4	0,80	1,20
2002	275.032.366,0	55,84	11.542.749,0	58,35	1,04	8.857.451,9	1,29	1,15
2003	356.680.888,0	29,69	15.389.547,4	33,33	1,12	11.641.552,1	1,06	1,09
2004	428.932.343,0	20,26	18.666.461,0	21,29	1,05	15.658.747,0	1,70	1,33
2005	486.401.032,3	13,40	22.038.878,0	9,89	0,74	20.224.772,0	1,19	0,95
2006	575.783.962,1	18,38	25.291.010,0	14,76	0,80	25.432.537,0	1,40	1,09
		ORTALAMA			1,13		1,23	1,17

Kaynak: www.gib.gov.tr internet adresindeki verilerden yararlanarak oluşturulmuştur.

Tablo için ilk gözlem ithalde alınan KDV'nin esnekliğinin gerek dâhilde alınan ve gerekse toplam KDV hâsılatı esnekliğinin üzerinde olmasıdır. Diğer bir ifade ile ithalde alınan KDV tahsilâtındaki artış ortalaması GSMH' nin ortalama artışından daha yüksek bir vergi hâsılatı sağlamıştır. Dâhilde alınan KDV'nin esnekliği ise gerek ithalde alınan ve gerekse toplam KDV hâsılatı ortalamalarına nazaran en düşük seviyededir. Buradan çıkarılabilecek sonuç şudur: GSMH da meydana gelen bir birimlik artış ortalama olarak dâhilde alınan KDV'de 1,13 birimlik bir artış meydana getirmesine karşılık ithalde alınan KDV'de 1,23 birimlik bir artış meydana getirmektedir. Toplamda ise GSMH da ki bir birimlik artış toplam KDV hâsılatında ortalama 1,17 birimlik bir artış meydana getirmektedir.

Ek olarak ifade edilmesi gereken şey, yüksek enflasyonist baskının olduğu yıllarda, seçim ve kriz dönemlerinin KDV tahsilatını azalttığı gerçeğidir. Bir dönem çok tercih edilen vergi gelirlerinin ucuz kredi haline gelmesi ise hâsılatı etkilemiştir.

Aşağıda Grafik 7'de Gelir ve Kurumlar Vergisi ile KDV'nin esneklikleri verilmiş ve daha sonra dâhilde ve ithalde alınan KDV ile toplam KDV esnekliklerinin yanısıra gelir ve kurumlar vergisi esneklikleri, toplam vergi geliri esneklikleri ile mukayese edilmiştir.



Grafik 7: Gelir Ve Kurumlar Vergisi İle KDV'de Esneklikler

Kaynak: www.gib.gov.tr internet adresindeki verilerden yararlanarak oluşturulmuştur.

Tablo 7'den de görüleceği üzere en önemli vergileri oluşturan KDV, Gelir ve Kurumlar vergisinin esnekliklerini mukayese ettiğimizde, aslında KDV'nin GSMH'de meydana gelen değişikliklere vergi esnekliği açısından en duyarlı vergi türü olduğu anlaşılmaktadır. KDV, gerek dâhilde ve ithalde alınan KDV, gerekse toplam KDV esnekliği açısından hem gelir ve kurumlar ve hem de toplam vergi gelirleri esnekliklerinde yüksektir. Yani GSMH'de meydana gelen 1(Bir) birimlik artışa KDV'nin ortalama 1,17 oranında bir artış göstermesine karşılık; gelir vergisinde bu artışın 1,06 kurumlar vergisinde ise 1,08 olduğu görülmektedir. Aynı şekilde ortalama olarak bu dönemde toplam vergi gelirlerinin esnekliği 1,12 olarak gerçekleşmiştir.

Tablodan çıkarılabilecek bir başka sonuç da vergi esnekliğinin en yüksek olduğu vergi, ithalde alınan KDV olduğu anlaşılmaktadır. Aynı şekilde KDV'nin vergi

esnekliğinin hem gelir vergisinden ve hem de kurumlar vergisinden yüksek olduğu görülmektedir.

3.3. Türkiye’de KDV ve ÖTV Uygulamasının Birlikte Değerlendirilmesi

Bilindiği gibi dolaylı vergiler; mal ve hizmetlerden alınan vergiler, dış ticaretten alınan vergi grupları ile kaldırılan vergilerin artıkları toplamından oluşmaktadır. Bu kapsamda ÖTV de bir dolaylı vergidir.

Türkiye’de yıllardır uygulanan ÖTV* mahiyetindeki vergiler Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde bir araya getirilerek ÖTV Kanunu adı altında birleştirilmiş ve 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Toplam vergi gelirleri arasında oldukça önemli bir paya sahip olan ÖTV, vergiye tabi mal ve mükellef sayısının azlığı (yaklaşık 210 çeşit mal ve 1500 mükellef) nedeniyle vergi idaresi tarafından yürütülmesi kolay, buna karşılık hâsılatı yüksek olan bir vergi türüdür (Çapar, 2006).

AB müktesebatında önemli bir uyumlaştırma alanı olarak belirlenen ÖTV, ara malların maliyetine etkisi nedeniyle rekabeti doğrudan etkilemektedir.**

Genel nitelikli bir tüketim vergisi olan katma değer vergisinde amaç, bir yandan devletin ihtiyaç duyduğu gelirin toplanması iken diğer taraftan da, bir vergi ödeme gücü olarak da kabul edilen harcamaların da vergilendirilmesidir. Bu yolla, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılması hedeflenmiştir. Ancak, ÖTV’de KDV’den farklı olarak, tüm vergilerde olduğu gibi gelir toplama amacının yanı sıra, tüketicilerin harcama kalıplarının etkilenmesi de hedeflenmektedir (Çakır, 2006).

Son yıllarda vergi sistemimizde önemli bir yer tutan KDV ile ÖTV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları her geçen yıl artmaktadır. Aşağıdaki Tablo 8’de KDV ile ÖTV’nin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payları verilmiştir.

Tablo 8: KDV Ve ÖTV’nin Toplam Vergi Gelirleri İle Dolaylı Vergiler İçindeki Payları (%)

YILLAR	KDV’NİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	ÖTV’ NİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	KDV’NİN DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI	ÖTV’ NİN DOLAYLI VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI
1997	32,9	-	55,5	-
1998	29,5	-	55,3	-
1999	28,1	-	51,5	-
2000	31,6	-	53,6	-
2001	31,3	-	52,5	-
1997-2001 Ort.	30,7	-	53,7	-
2002	34,2	22,3	51,6	36,7
2003	32,1	25,2	47,8	40,0
2004	33,9	24,1	49,2	38,4
2005	32,1	25,5	47,6	37,8
2006	33,5	24,5	48,8	35,7
2002-2006 Ort.	33,2	24,3	49,0	37,7

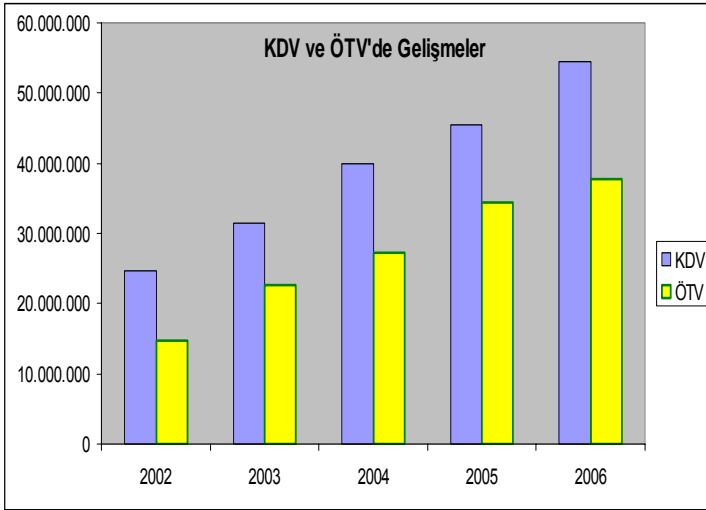
Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_42.xls.htm internet adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

* ÖTV’nin konusu akaryakıt ürünleri, motorlu taşıtlar, sigara, alkollü ve kolalı içecekler ile lüks tüketim mallarıdır.

** <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/en/repert/0930.htm#093020>

ÖTV'nin yürürlüğe girdiği tarih olan 2002'den 2006'ya kadar olan beş yıllık süreç ile ÖTV'den önceki beş yıllık süreçte KDV ve ÖTV'nin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki paylarının yer aldığı Tablo 8 incelendiğinde de görüleceği gibi ÖTV'nin yürürlüğe girdiği tarihten önceki beş yıllık süreçte, KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama %30,7 iken, ÖTV'nin uygulandığı izleyen beş yıllık süreçte ise bu ortalama %33,2'ye yükselmiştir. ÖTV'nin uygulandığı 2002-2006 döneminde ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı genelde birbirine yakın oranlarda seyretmiş ve dönem ortalaması %24,3 olarak gerçekleşmiştir.

Buna karşılık, KDV'nin dolaylı vergiler içerisindeki payı ÖTV öncesi beş yıllık dönemde ortalama %53,7 olarak gerçekleşmişken bu oran ÖTV sonrası beş yıllık dönemde %49,0'a düşmüştür. Burada dikkati çeken husus KDV'nin dolaylı vergiler içerisindeki payının son yıllarda azalma trendi izlediğidir. ÖTV ise uygulandığı yıldan itibaren dolaylı vergiler içerisindeki payı önce yükselmiş ancak sonraki yıllarda azalma trendi gözlemlenmektedir. ÖTV'nin uygulandığı 2002-2006 dönemi ortalaması %37,7'dir.



Grafik 8: KDV ve ÖTV Hasılatındaki Gelişmeler

Kaynak: www.gib.gov.tr internet adresindeki verilerinden yararlanılmıştır.

Türk Vergi Sistemi ÖTV ile birlikte, 2002 yılından itibaren önemli ve kalıcı yeni bir gelir kaynağı elde etmiştir. Bazı vergilerin ve fon nitelikli gelir enstrümanlarının kaldırıldığı bir gerçektir. Ancak ÖTV daha bütüncül bir şekilde sistemi kuvvetlendirmiş, lüks tüketimi de farklı oranlarla kavramış ve KDV'yi tamamlayıcı bir yapı oluşturmuştur. Zaten Grafik 8'den ve Tablo 8'den de görüleceği gibi Vergi gelirleri içinde KDV %32-34; ÖTV de %22-25 bandına yerleşmiştir.

Burada şöyle bir durum ortaya çıkmaktadır: KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı artmakta, buna karşılık dolaylı vergiler içerisindeki payı azalmaktadır. Buna karşılık ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı pek değişmezken dolaylı vergiler içerisindeki payı ise azalma eğilimindedir. Burada bir çelişki varmış gibi görünse de aslında durum, toplam vergi gelirleri içerisinde son

yıllarda vergi sistemimizi oluşturan diğer önemli iki vergi olan Gelir ve Kurumlar Vergilerindeki azalmadan kaynaklanmaktadır. Gerçekten son yıllarda özellikle Gelir Vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %20'lerin altına düşmüştür. Halbuki bu oran 1997 yılında %31,6 ve 1998 yılında %37,7'dir. Benzer şekilde Kurumlar Vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da azalmamakla birlikte artmamaktadır. Kurumlar Vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %9'lar civarındadır.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Avrupa Birliği ile vergisel uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde 01.01.1985 yılından itibaren ülkemizde uygulanmaya başlanan KDV, ülkemiz vergi tarihinde en çok tartışılan vergilerden biri olmuştur. KDV'yi bu denli tartışılır kılan, dolaylı vergilerin vergi adaletsizliğinin önemli sebeplerinden biri olarak görülmesidir. KDV genelde tek bir vergi gibi ele alınmaktadır. Halbuki KDV'nin Dâhilde ve İthalde Alınan KDV olarak iki ayrı uygulaması bulunmaktadır. Çalışmada bu iki ayrı uygulamanın farklı sonuçları tespit edilmiştir: Gerçekten 1985–2006 dönemi incelendiğinde dolaylı vergiler içerisinde KDV'nin payı ortalama olarak %54,1 gerçekleşmiştir. Bu dönemde Dâhilde Alınan KDV'nin dolaylı vergiler içindeki payı ortalama %32,1 iken, İthalde Alınan KDV'nin payı ise ortalama %22,0 olmuştur.

KDV'nin uygulandığı ve çalışmamızda ele alınan 1985–2006 döneminde toplam KDV hâsılâtının toplam vergi gelirlerine oranı ortalama %30,28 olarak gerçekleşmiştir. Buna karşılık aynı dönemde dolaylı vergilerin toplam vergi hâsılâtına oranı ortalaması ise %56,5'tir.

Vergi adaletsizliğinin en önemli nedenlerinden biri olarak kabul edilen dolaylı vergiler Cumhuriyet dönemi boyunca uygulanmıştır. KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılından önceki 1923–1984 yılları arasında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %59,1'dir. Bu oran KDV'nin uygulandığı 1985–2006 dönemi ortalaması olan %56,5 oranının bir hayli üzerindedir. Bu değerlendirme 1960–1984 dönemi itibarıyla yapıldığında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ortalama %55,2 olduğu ve bu oranın, KDV'nin uygulandığı 1985–2006 dönemi ortalaması olan %56,5 oranı ile aşağı yukarı aynı olduğu görülmektedir. Ayrıca KDV'nin uygulandığı 1985–2006 yılları arasında ekonomik krizlerin yaşandığı yıl ve bunu izleyen yıllarda dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payında bir sıçrama meydana getirdiği de dikkati çeken bir sonuç olmaktadır. Bunun yanı sıra özellikle son yıllarda oranın yükselmesinin temelinde yatan bir başka önemli nedende 2002 yılından itibaren uygulanmaya başlanan ÖTV'dir. Gerçekten 2001 yılında %60 olan oran 2002 yılından itibaren %66 ve izleyen yıllarda da bu oranın üzerine çıkmıştır.

Türk Vergi Sistemini oluşturan vergiler içerisinde oldukça önemli bir yere sahip olan Gelir Vergisi hasılatı son yıllarda, toplam vergi gelirleri içindeki payı gittikçe azalmakta buna karşılık, KDV'nin payı ise gittikçe yükselmektedir. Bir başka dikkati çeken durum da, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin toplamının, toplam vergi gelirleri içindeki paylarının özellikle son yıllarda azalmakta oluşudur. Bunun sebebi büyük ölçüde, 2002 yılında uygulamaya konulan Özel Tüketim Vergisi'nin etkisinden kaynaklanmaktadır.

Vergi gelirlerinin milli gelirdeki değişimlere karşı duyarlılığını ifade eden vergi esnekliği açısından Türk Vergi Sisteminde en duyarlı vergi, Katma Değer

Vergisi'dir. 1985-2006 yılları arasında GSMH'de meydana gelen 1(Bir) birimlik artışa KDV'nin ortalama 1,17 oranında bir artış göstermesine karşılık; gelir vergisinde bu artışın 1,06 kurumlar vergisinde ise 1,08 olduğu görülmektedir. Aynı şekilde ortalama olarak bu dönemde toplam vergi gelirlerinin esnekliği 1,12 olarak gerçekleşmiştir.

KDV'nin, dahilde ve ithalde alınan KDV olarak iki farklı şekilde uyguladığını dikkate alarak KDV'nin esnekliği incelendiğinde ise ithalde alınan KDV'nin esnekliğinin, gerek dâhilde alınan KDV esnekliğinin ve gerekse toplam KDV hâsılatı esnekliğinin üzerinde olduğu görülmektedir. Dâhilde alınan KDV'nin esnekliği ise gerek ithalde alınan ve gerekse toplam KDV hâsılatı ortalamalarına nazaran en düşük seviyededir.

2002 yılından itibaren uygulanmaya başlanan ÖTV, Türk Vergi Sisteminde ciddi etkiler meydana getirmiştir. ÖTV'nin uygulanmaya başlamasını izleyen süreçte KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artmakta, buna karşılık dolaylı vergiler içerisindeki payının ise azalmakta olduğu görülmektedir. Buna karşılık ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı pek değişmezken dolaylı vergiler içerisindeki payı ise azalma eğilimindedir.

Bu tespitlerden sonra KDV uygulamalarının etkinliğini sağlamaya yönelik olarak alınabilecek tedbirlere ilişkin önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz:

KDV'nin matrahı bir başka verginin -örneğin Özel Tüketim Vergisi- olmamalıdır.

Pos cihazları yazarkasa olarak kabul edilmelidir. Kredi kartı ile yapılan satışlarda ayrıca fatura ya da yazarkasa fişine gerek olmamalıdır.

Kredi kartı ile yapılan alışverişte KDV oranı, genel oranda 3 puan, %8 olan oranda ise 1 veya 2 puan düşürülmeli, %1 olan oran ise tamamen kaldırılmalıdır. Eğer bu yapılamıyor ise KDV'nde çok oran yerine tek oran -örneğin KDV'nin ilk yıllarında olduğu gibi %10'luk bir oran- uygulanmalıdır. Ancak tek oran da olsa çok oran da olsa, ekonominin kayıt altına alınmasına yönelik olarak kredi kartı ile yapılan satışlarda oran indirimi mutlaka sağlanmalıdır.

KDV beyannamesi verilirken ekinde ilgili döneme ait mizanda istenilmelidir. Bu kayıt dışılığın önlenmesi açısından büyük fayda sağlayacaktır.

Basit usul vergi mükellefleri KDV kapsamı içine alınmalıdır. Gerekirse sadece giderlerini belgelemeleri zorunlu tutulmalıdır.

Yazarkasada, tüketicinin TC kimlik ya da vergi kimlik numarası girilmelidir. Şu an ki uygulama hamiline yazılı gider gibi bir şey olup, yazarkasa fişi kimin elindeyse onun gideri olmaktadır. Oysa giderler nama yazılı olmalıdır.

1 No.lu, KDV Beyannamesi ile 2 No.lu KDV Beyannamesi birleştirilmelidir. Gelişen teknolojiye paralel olarak VUK'ye göre tutulması gereken defter kayıt ve belgeler gözden geçirilmeli ve sayısı azaltılmalıdır.

Sadece KDV'nin veya sadece bir başka verginin kayıt altına alınmasıyla tüm ekonomi kayıt altına alınamaz. KDV'den otokontrol beklemek yanlış olur, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak için topyekûn olarak ve eşzamanlı uygulamalar yapılmalıdır.

Kaynakça

ACAR, İbrahim Atilla; MERTER, Mehmet Emin (2005), “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Şubat 2005, Sayı: 147, s. 10.

APAK, Talha;(2006) “*Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması Gerekli Olduğu Kadar, Yapılan Düzenlemelerinde Uygulanabiliyor Olması Gerekir*”, (http://www.alomaliye.com/ocak_06/talha_apak_kdv_tevkifat.htm)

ATAÇ, Beyhan (1999) *Maliye Politikası*, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları; No:118, Eskişehir.

ÇAKIR, Meral; “Katma Değer Vergisi Gözüyle Özel Tüketim Vergisine Bakış” <http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/OTV.doc>

ÇAPAR, Mustafa (2004),“Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der52m6.pdf>

DPT (2001), *VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

NADAROĞLU, Halil (1992), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayın, 8. Baskı, İstanbul.

TOSUNER, Mehmet (1989), *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*, Bayraklı Matbaacılık, İzmir 1989, s.34.

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

TÜRK, İsmail (1985), *Maliye Politikası*, S Yayınları, 6. Baskı, Ankara; Turhan Kitabevi tarafından yapılan 11. (1997, s.333) ve 12. (1998) baskılarda aynı dipnotta önceki bilgiler tekrarlanmaktadır.