



Gelir İdaresi Başkanlığı

VERGİLENDİRME

TAXATION

BÜLTENİ

NİSAN 2013 6.SAYI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler
Daire Başkanlığı
adına

Yayın Sorumlusu

Süleyman Hayri BALCI
Gelir İdaresi Daire Başkanı

Genel Koordinatör

Kaan KASIM
Gelir İdaresi Grup Başkanı

Koordinatör

Sedat PELİT
Müdür V.

Editör

Ebru TİYAR
Gelir Uzmanı

Katkı Sağlayanlar:

Yadigar ACAR – Gelir Uzmanı
Talat DENİZ – Gelir Uzmanı
A. Nagihan KAZAN – Gelir Uzman Yrd.
Arzu Bahar PALA – Gelir Uzmanı
Mustafa TEK – Devlet Gelir Uzman Yrd.
Cem Onur YARAR – Gelir Uzmanı
Birol UBAY- Gelir Uzmanı
Tuğba ORKUN YILMAZ – Gelir Uzmanı
A. Çiğdem TAŞPINAR – Gelir Uzman Yrd.

Vergilendirme/Taxation Bülteni

Nisan 2013 Sayı:6

İletişim Bilgileri:

İlkadım Cad. 06450 Dikmen/ANKARAA

☎ (0 312) 415 34 71-74-75-76-88

☎ (0312) 415 28 36

@ avrupabirligi@gelirler.gov.tr



Not: Kurum içi bilgilendirme amacıyla her üç ayda bir yayımlanan bu bültende yer alan haber, yazı ve görüşler, hiçbir şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmî görüşü olarak değerlendirilemez. Kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.



Çok Uluslu Şirketlerde Vergiden Kaçınma
Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Raporu
Avrupa Birliği Muhasebe Ve Şeffaflık Kuralları **1-4**



Leonardo da VINCI **27**



Hırvatistan'ın Haziran 2013'de AB'ye Katılımı Bekleniyor **5**



Vergi Haftası **28**



AB ile ABD arasındaki Gümrük Alanında İşbirliği Kararı Yürürlüğe Girdi **6**



Türkiye ile Senegal Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Müzakereleri Başladı **29**



Komisyoner Potocnik İşgücü Üzerinde Bulunan Vergi Yükünün Çevre Vergilerine Aktarılmasını İstedi **7**



IOTA Tarafından Büyük Mükellefler Vergi Forumu Düzenlendi **7**



OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi'nde Seminerler Düzenlendi **30**



Bulgaristan-Türkiye IPA Sınır Ötesi İşbirliği Programı Üçüncü Teklif Çağrısı Açılmıştır **8**



OECD Üye Ülkelerinde İşgücü Üzerindeki Vergi Yükü Artmaya Devam Ediyor **9**



DOSYA

Avrupa KDV Sisteminin Ekonomik Özellikleri
AB Üyesi Ülkelerde Vergi Yönetimini Geliştirme **10-26**

Bu sayımızda...

Şirketler vergi planlaması yoluyla ödedikleri vergi miktarını azaltmaya çalışırken; ülkeler bir taraftan vergi kolaylıkları tanıyarak uluslararası sermayeyi ülkelerine yatırım yapmaya teşvik ediyor ve diğer taraftan da vergi gelirlerini artırmaya çalışıyorlar. Bu iki amaca aynı anda ulaşmak mümkün mü? Bu bağlamda bu sayımızda ilk önce, G-20 ve OECD gibi uluslararası arenada giderek daha fazla tartışılmaya başlayan çok uluslu şirketlerin vergi planlaması suretiyle kârlarını faaliyette buldukları ülkelerin dışına çıkarıp vergi cennetlerine aktararak vergi matrahlarını aşındırmaları ve faaliyette buldukları ülkelerin vergi gelirlerini azaltmaları konusu tartışılacak. İkinci olarak ise yine bu bağlamda, Avrupa Birliği'nde Şeffaflık ve Muhasebe Direktifleri'nde yapılmak istenen değişiklikler ile çok uluslu şirketlere yüklenmek istenen yaptıkları her proje başına elde ettikleri gelirleri ve yaptıkları her türlü ödemeyi sürekli olarak bildirim yükümlülüğü tartışılacak.

Bir önceki sayımızda "AB Üye Ülkelerindeki Vergi Reformları Raporu" esas alınarak AB vergi sistemlerindeki son reformlar aktarılmıştı. Bu sayımızda da yine söz konusu Raporun önemli bölümlerini aktarmaya devam edeceğiz. Avrupa Birliği (AB) KDV müktesebatında yıllardır tartışılan ve güncelliğini kaybetmeyen bir konu olan "varış ülkesinde vergilendirme sisteminden" "takas sistemine" (clearing system) geçme çabaları ile AB KDV sisteminin özellikleri ve AB üye ülkelerindeki vergi yönetimini geliştirme konularında AB Komisyonu'nun değerlendirmeleri ele alınacak.

2003 yılında AB'ye üyelik için başvuran Hırvatistan'ın Haziran 2013'de Birliğin 28 nci üyesi olacak olması diğer bir konumuz. Hırvatistan'ın AB'ye tam üyeliği birçok açıdan tartışmaya açık olmakla birlikte pratikte belki de ilk etkisini Hırvatistan'a seyahat etmek isteyen Türk vatandaşları üzerinde gösterecek. Zira, Türk vatandaşlarına şimdiye kadar uygulanmayan vize uygulamasının 1 Nisan 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi bekleniyor.

Bültenimize gösterdiğiniz ilgiden dolayı teşekkür ederiz. Elektronik posta adresimiz olan avrupabirliği@gelirler.gov.tr adresinden her türlü düşünce ve eleştirilerinizi bizlere ulaştırabilirsiniz.

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE VERGİDEN KAÇINMA

I. Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Raporu¹

Çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) vergi planlaması suretiyle kârlarını faaliyette buldukları ülkelerden daha fazla vergi avantajı sağlayan ülkelere kaydırarak vergi matrahını önemli ölçüde aşındırmaları nedeni ile devletlerin kurumlar vergisi gelirlerini önemli ölçüde kaybettiğine dair algılama giderek artmaktadır. Başta sivil toplum kuruluşları olmak üzere toplumun çeşitli kesimleri oldukça karmaşık vergi konularına basit bir yaklaşım ile bu durumu değerlendirmekte ve transfer fiyatlandırmadaki “emsallerine uygunluk prensibi”nin vergi matrahının erozyonuna neden olduğunu iddia etmektedirler.

Diğer taraftan çok uluslu şirketler özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergiden kaçınma yoluna başvurarak, bu ülkelerin gelişmesi için önemli olan gelirlerin kaybına neden olurken, ülkeler arasında yapılan işlemlerden doğan kâr payı dağıtımlarının vergilendirilmesine ilişkin ulusal ve uluslararası yasalar arasındaki ilişkinin bozulduğu ve dolayısıyla verginin sadece temkinli kişiler tarafından ödendiğine ilişkin algı da giderek artmaktadır.

Bu yazıda kurumlar vergisi gelirlerini etkileyen küresel gelişmeler ile sayısal veriler analiz edilerek gerçekten vergi matrahının aşınıp aşınmadığı ve sınır ötesi ekonomik işlemlerin vergilendirilmesinin vergi matrahının aşınmasına neden olup olmadığı ortaya konmaya çalışılacaktır.

Vergi matrahının aşınması ve kâr aktarımı problemi OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerde siyasi düzeyde de tartışılmaya başlanmıştır ve hatta 18-19 Haziran 2012 tarihleri arasında Meksika’da yapılan G-20 ülkelerinin toplantılarında da bu konu gündemde yer almıştır. Bu toplantının sonunda yayımlanan bildiri OECD’nin bir sonraki G-20 zirvesine kadar bu konuyla ilgili bir rapor hazırlamasına karar verilmiştir. Kasım 2012’de yapılan G-20 zirvesinde de Birleşik Krallık, Fransa, Almanya Maliye Bakanları ile ABD Başkanı uluslararası vergilendirme standartlarının OECD’nin önderliğinde yükseltilmesi gerektiğini ve çok uluslu şirketlerin neden olduğu gelirin yer

değiştirmesi olayının köklü bir vergi reformunun gerekliliğini ortaya koyduğunu belirtmişlerdir.



Çok uluslu şirketler genellikle hissedarlarına ödedikleri vergilerin azaltılması gibi bir sorumluluklarının olduğunu gerekçe göstererek yapılan suçlamaların haksız olduğunu öne sürmektedirler. Bazı durumlarda da hükümetlerin uyguladıkları vergi politikalarının uyumsuz olduğunu ve dolayısıyla yapılan vergi teşvikleri ile vergi matrahının aşınmasına ve kâr aktarımına hükümetlerin sebep olduklarını iddia etmektedirler. Aynı zamanda halâ sınır ötesi işlemlerde çifte vergilendirme ile karşılaştıklarını ve ülkeler arasındaki karşılıklı anlaşma prosedürün de her zaman çifte vergilendirme ile ilgili problemleri çözmediğini belirtmektedirler.

Ülkeden ülkeye önemi değişmekle birlikte hükümetlerin gelirlerinin hala önemli bir bileşeni olan kurumlar vergisi ortalama olarak OECD ülkelerinde GSYİH’nın % 3’ü veya toplam vergi gelirlerinin % 10’u oranında artmıştır. OECD’nin 2013’de yayınladığı raporda, vergi matrahının aşınması ve kâr aktarımı nedeniyle ortaya çıkan gelir kaybının bir bütün olarak vergi kayıpları ile çok önemli bir bağının olmadığı; daha ziyade parasal koşullar ve daha da önemlisi vergi sisteminin bütünlüğünün algılanması anlamında bir etkisinin olduğu belirtilmiştir. OECD ülkelerinde toplam vergi gelirleri içinde ağırlıklandırılmamış ortalama kurumlar vergisi oranı 1965’de % 8.8 iken, 1975’de % 7.6’ya düşmüş ve sonraki yıllarda 2007’ye kadar düzenli olarak artarak ortalama olarak % 10.6’ya yükselmiştir. 2008’den başlayarak bu oran ekonomik gerilemenin de etkisiyle 2008’de % 10 ve 2010’da ise % 8.6’ya düşmüştür.

Kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi trendi, İngiltere ve ABD’nin 1980’lerin ortasında yaptığı vergi matrahı kapsamının genişletilmesi ve kanuni vergi oranının düşürülmesini kapsayan vergi reformu ile başlamıştır. Kanuni vergi oranları OECD ülkelerinde ortalama olarak % 7.2 oranında

¹ Bu bölümde OECD tarafından Şubat 2013’de yayımlanan Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Raporu özetlenmiştir. “Adressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Raporu 2013.

düşürülerek, 2000-2011 yılları arasında % 32.6'dan % 25.4'e düşmüştür.

Vergi oranlarındaki bu düşüşe rağmen vergi yükünde bir azalma olmamıştır. Genel olarak GSYİH'nın bir parçası olarak kurumlar vergisinden elde edilen gelir zamanla artmış, 1965'te % 2.2 iken 2007'de % 3.8'e yükselmiştir. 2008 ve 2009'da bu oran azalmaya başlamış ve 2010 itibarıyla %2.9'a düşmüştür.

Kurumlar vergisinin GSYİH'ya oranlarını gösteren yukarıdaki rakamlar faydalı göstergeler olmakla beraber, matrah aşındırma ve kâr aktarımı probleminin varlığını ya da olmadığını gösteren rakamlar değildir. Mali kriz öncesinde kurumlar vergisi oranları düşmesine rağmen vergi gelirlerinin azalmamasının bir nedeni, vergi matrahının genişletilmesidir. Diğer bir nedense birçok ülkede ticari kârın artması ile GSYİH'da şirket gelirlerinin oranlarının artması, bazı ülkelerde de şirket formatında yapılanmanın artmasıyla birlikte birçok ticari kazancın kurumlar vergisi altında vergilendirilmesidir.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar

Doğrudan yabancı yatırımlar (Foreign Direct Investment-FDI)² ile ilgili bilgilerin analizi de vergi matrahı aşındırması ve aktarımı probleminin büyüklüğü hakkında bilgi vermesi açısından faydalı bir göstergedir.

OECD ve IMF'in ulusal seviyede topladığı bilgilerden yola çıkarak FDI istatistikleri oluşturulmuştur. Bu verilere göre örneğin 2010 yılında Barbados, Bermuda ve İngiliz Virjin Adaları'na, Almanya ve Japonya'dan daha fazla FDI yatırımları yapılmıştır. Yine 2010'da bu üç ülke, dünya genelinde Almanya'dan daha fazla yatırım yapmıştır. Ülke bazında bakıldığında ABD, Çin'e en fazla yatırım yapan üçüncü ülke olurken, İngiliz Virjin Adaları Çin'e, Hong Kong'tan sonra en fazla ikinci yatırımı yapan ülke olmuştur. Benzer bilgiler diğer ülkeler için de mevcuttur, örneğin Maritus, Hindistan'a en fazla yatırım yapan ülke iken, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, İngiliz Virjin Adaları, Bermuda ve Bahamalar ise Rusya'ya en fazla yatırımı yapan ülkelerdir.

² Doğrudan yabancı yatırım, bir ekonomide yerleşik olan yatırımcının başka bir ekonomide yerleşik olan şirkete uzun dönemli stratejik bir ilişki kurmak istemesi nedeniyle yapmış olduğu yatırımdır. Uzun dönemli stratejik ilişkiden kasıt, örneğin doğrudan yatırım yapılan şirketin yönetiminde en az % 10'luk oy kullanma hakkının bulunmasıdır.

“OECD Yatırım Veritabanı” istatistiklerinden de³ oldukça ilginç verilere ulaşmak mümkündür. Bazı ülkelerin veritabanları FDI yatırımlarının “özel amaçlı şirketler” (Special Purpose Entities) olarak nitelendirilen ve hiç çalışını olmayan veya birkaç çalışını olan, gittikleri ülkede fiziksel olarak hiç mevcudiyeti olmayan veya çok az fiziksel mevcudiyeti olan, aktif ve pasifleri diğer ülkelerde bulunan ve temel ticari faaliyetleri grup finansmanı olan kurumlar aracılığı ile yapıldığını göstermektedir.

Örneğin 2011'de Hollanda'ya yapılan yatırımlar 3.207 milyar Dolar iken, bu miktarın 2.625 milyar Doları özel amaçlı kurumlar tarafından yapılmıştır. Diğer taraftan Hollanda'dan diğer ülkelere yapılan yatırımların toplamı olan 4.002 milyar Doların 3.023 milyar Doları yine özel amaçlı şirketler tarafından yapılmıştır. Benzer biçimde Lüksemburg'a yapılan yatırımların toplam miktarı olan 2.129 milyar Doların 1.987 milyar Doları özel amaçlı şirketler tarafından yapılmıştır. Lüksemburg'tan diğer ülkelere yapılan yatırımların toplamı olan 2.140 milyar Doların yaklaşık 1.945 milyar Doları özel amaçlı şirketler tarafından yapılmıştır.

Tüm bu verilere rağmen grup içi finansman şirketlerinin kurum kazançları üzerinden vergi almayan veya bu kazançlara çok düşük vergi uygulayan sistemlerin olması, bu sistemlerin vergi matrahı aşındırması ve kâr aktarımı sağlamak amacıyla kullanıldığını göstermez. Bununla birlikte, bu veriler belli vergi sistemleri ve çok uluslu şirketlerin aracı şirketler aracılığı ile vergiden kaçınmak için oluşturdukları grup içi finansman şirketleriyle birlikte yatırımları yönlendirme olayına ışık tutmaktadır.

Sonuçlar

Gerçek ticari işlemlerin gerçekleştiği yer, yatırımın yapıldığı yer ve vergilendirme için karın bildirildiği yer arasında gittikçe artan bir ayırım olduğunu gösteren birçok çalışma ve veri bulunmaktadır. Gerçek ticari işlemler genellikle satışlar, işgücü, bordro ve sabit kıymetler aracılığı ile tanımlanır. Ülkeler arasında global yatırım stokları ile ilgili toplanan veriler özellikle mobil faaliyetlerden⁴ elde edilen kârlar vergi kolaylıklarının fazla olduğu yerlere kayarak bu ayırışmanın varlığını göstermiştir. Diğer taraftan bu veriler mobil varlıklar gibi önemli varlıkları yansıtmadığı için

³ <http://www.oecd.org/investment/statistics.htm>.

⁴ Uluslararası gemi taşımacılığı, hava yolu ile taşıma, iç sularda yapılan taşımacılık gibi faaliyetler mobil faaliyetleri oluşturmaktadır.

vergi matrahı aşındırmasının ve kâr aktarımının varlığını doğrudan kanıtlamaz.

Bazı çok uluslu şirketlerin, Zambiya’da 2007-2012 yılları arasında milyonlarca Pound vergiyi ödemeyip, bu vergiyi İrlanda, Maritus ve Hollanda başta olmak üzere vergi cennetlerine aktardığı iddia edilmektedir. Zambiya’da yatırımları çekmek amacıyla vergi kolaylıkları ve sermaye ödemeleri gerçekleştiriliyor. Fakat bazı çok uluslu şirketlerin bu teşvikleri de aşan şekilde vergi öncesi kârlarının önemli bir kısmını vergi cennetlerinde bulunan kardeş şirketlerine aktardıkları iddia ediliyor.

Güney Afrika Cumhuriyeti’nin başkanlık ettiği Afrika Vergi İdareleri Forumu’nda (ATAF) Gana, Zambia, Tanzanya, Güney Afrika ve Maritus uluslararası yardım kurumu ActionAid International’ın bira üreten ve satan uluslararası firmaların vergi kaçırduklarına ilişkin iddialarının yer aldığı raporu tartışmak üzere bir araya geldi.⁵ ATAF’a göre çok uluslu şirketler, gayrimaddi hak bedelleri ve faiz ödemeleri, transfer fiyatlandırma, yönetici ücretleri ve hammadde alımında ihalede ödenen ücretler aracılığı ile vergi matrahlarını azaltarak ödedikleri vergi miktarını düşürüyorlar. Bu tip vergi kayıplarının önüne geçebilmek amacıyla Afrika Vergi İdareleri Forumu’da bilgi değişim anlaşmalarının oluşturulmasına ve transfer fiyatlandırma ile vergi anlaşmaları konusunda çalışma gruplarının oluşturulmasına karar verildi.⁶

II. Avrupa Birliği Muhasebe Ve Şeffaflık Kuralları

Avrupa Birliği Komisyon’u saydamlığı artırmak ve çok uluslu gerçekleştirilen işlerin sürdürülebilirliğini sağlamak için Muhasebe Direktifi ve Saydamlık Direktifi’nin bazı maddelerinde değişiklik yapılmasını öngören bir taslak hazırlamıştır.⁷ Bu taslağa göre maden ve ormancılık işleri ile uğraşan çok uluslu şirketlerin dünya genelinde ödedikleri vergiler, gayrimaddi hak bedelleri ödemeleri ve ödenen bonuslar konusunda daha şeffaf olmaları gerekmektedir.

Bu tasarının temel yapıtaşlarından biri, maden çıkarma ve ağaç kesme işleri ile uğraşan endüstrilerin dünya genelinde hükümetlere yaptıkları ödemeler konusunda saydamlığı artırmak için ülkeden ülkeye raporlama sisteminin (Country-by-Country Reporting-CBCR) getirilecek

olmasıdır. Bu sistem, özel büyük şirketler ile petrol, gaz, madencilik ve ağaç kesme işleri ile uğraşan ve AB’de kayıtlı olan şirketlere uygulanacaktır. CBCR global seviyede oluşturulan tek bir rapor yerine, ilgili şirketin faaliyette bulunduğu her bir ülke için ayrı ayrı finansal bilgileri içerdiğinden diğer düzenli raporlama sistemlerinden farklıdır. Faaliyette bulunulan ülkelere ödenen vergi ve gayrimaddi hak bedelleri ile ödenen bonuslar, ilgili şirketin faaliyette bulunduğu ülkede oluşturduğu finansal etkileri göstermesi bakımından önemlidir.

Komisyon, bu endüstrilerdeki şirketleri CBCR sistemi altına almak için Şeffaflık Direktifi’nde listelenen şirketler ile Muhasebe Direktifi kapsamında bulunmayan büyük şirketleri de içine alacak şekilde bu listelerin gözden geçirilmesini önerdi. Ayrıca, Şeffaflık Direktifi’nin gözden geçirilmesi yatırımcıların listede yer alan bir şirkette örtülü sahiplik elde etmelerini önleyecektir. Bir şirkette örtülü sahiplik, piyasanın muhtemel kötüye kullanımı, yatırımcıların güvenini azaltacak ve yatırımcıların niyetlerinde farklılıklara yol açacaktır. Yeni tasarıya göre yatırımcılar hisseleri elde tutma ile aynı ekonomik etkiyi yaratan her türlü mali işlemlerini bildirmek zorunda kalacaklardır.

Petrol çıkarma alanında çalışan şirketler yeni tasarıya iki noktada karşı çıkıyorlar. Birincisi, faaliyette bulunulan ülkenin kanunlarına göre yapılan ödemeleri açıklama yasağı varsa yapılan bu ödemeleri bildirme yükümlülüğünden muaf tutulmak istiyorlar. İkincisi ise şirketlerin ilgili hükümetle yaptığı anlaşmaya göre her bir proje ile ilgili mali bilgileri açıklamak yerine, şirketlerin kendi iç raporlama sistemlerine göre oluşturdukları raporları bildirme sertbestliği istiyorlar.

⁵ <http://www.reuters.com/article/>

⁶ <http://www.ataftax.net/news/>

⁷ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and Related Reports of Certain Types of Undertakings <http://eur-lex.europa.eu/>



Şeffaflık konusunda AB’de oluşturulmak istenen sistemden taviz verilmemesi gerektiğini savunanlar da bulunmaktadır. Yine AB Parlamentosu da bu tasarımı savunmaktadır. Parlamento’ya göre proje başına bildirim, proje kavramının genişletilmesi, tasarımın tüm sektörler içine alınacak şekilde genişletilmesi ve Direktifin kapsamındaki bütün istisnaların kaldırılması gerekmektedir.⁸

ABD’de hali hazırda uygulanan sistem hiçbir istisna uygulanmadan her bir petrol ve maden çıkarma projesi için ABD Menkul Kıymetler Piyasası’na kayıtlı petrol, gaz ve maden çıkarma şirketlerinin ABD hükümetine ve dünya çapında tüm hükümetlere yapmış olduğu gayrimaddi hak bedelleri, ücretler ve her türlü ödemelerin bildirilmesi zorunlu kılmaktadır.⁹ Aynı zamanda şeffaflığı azalttığı gerekçesiyle raporları şirketlerin kendi istedikleri şekilde sunma serbestisi bulunmamaktadır.

Amerikan Petrol Kurumu ve Amerikan Ticaret Odası ve birkaç şirket, The Dodd- Frank Yasası ile ABD Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu’nun yetkisini aştığını ve rakiplerinin bilmemesi gereken çok önemli gizli bilgilerin de bu yasa nedeni ile açıklamak zorunda kalacaklarını öne sürerek Komisyon’a karşı dava açtı.

⁸ www.europarl.europa.eu.

⁹ The Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act (Pub.L. 111–203, H.R. 4173), 21 June 2010.



Hırvatistan'ın Haziran 2013'de AB'ye Katılımı Bekleniyor

2003 yılında AB üyeliğine başvuran Hırvatistan ile AB arasındaki müzakereler 2005 yılında başladı. 9 Aralık 2011 tarihinde AB ile Hırvatistan arasında katılım anlaşması imzalandı. Tüm AB üyesi ülkelerin onaylaması ile birlikte yürürlüğe girecek olan anlaşmaya göre Hırvatistan'ın 1 Haziran 2013 yılında 28 nci AB üye ülkesi olması bekleniyor. Bu geçiş döneminde Hırvatistan'a tüm AB kurumlarında aktif gözlemci sıfatı tanınarak karar alma süreçlerine ve AB kurumlarının çalışma yöntemlerine uyum sağlaması hedeflenmektedir.¹⁰



AB Komisyonu Aralık 2012'de Hırvatistan'a yönelik olarak katılım öncesi ve geçiş dönemi için son kez mali yardım programını onayladı. Bu programa göre 46.8 milyon Avro değerinde yapılacak mali yardım, daha etkili bir adalet sisteminin ve temel hakların korunmasının geliştirilmesi ile modern, şeffaf ve vatandaş odaklı kamu hizmetlerinin geliştirilmesi alanlarında kullanılacak.¹¹



Almanya gibi bazı üye ülkelerde politik çevreler tarafından Hırvatistan'ın üyeliğe henüz tam olarak hazır olmadığına dair endişeler dile getiriliyor. Yine Ekim 2012'de AB Komisyonu tarafından yayımlanan İzleme Raporu'nda¹² Hırvatistan'ın, özelleştirilmeleri hızlandırması, adalet sistemini geliştirmesi ve savaş suçlularının adalet önüne çıkarılması gibi alanlarda daha etkili bir reform programını kararlı ve hızlı bir şekilde uygulaması gerektiği belirtildi.



¹⁰ http://ec.europa.eu/enlargement/countries/detailed-country-information/croatia/index_en.htm

¹¹ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1372_en.htm

¹² http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key_documents/2012/package/hr_rapport_2012_en.pdf

AB ile ABD arasındaki Gümrük Alanında İşbirliği Kararı Yürürlüğe Girdi

AB ile ABD arasında 4 Mayıs 2012'de birbirlerinin ticari ortaklıklarının karşılıklı olarak tanınmasına ilişkin Karar imzalandı.¹³ 31 Ocak 2013'den itibaren yürürlüğe giren bu Karar ile AB ile ABD arasında ticari ortaklık programlarının birbiri ile uyumlu olduğu tanınmıştır.



Her bir gümrük idaresi, diğer gümrük idaresinin programına kendi programı ile aynı şekilde muamelede bulunacaktır. Bu Karar ile, her iki tarafında kaynaklarını riskli alanlara yönlendirirken, güvenilir ekonomik operatörlerin işlemlerinin kolaylaştırılarak hem zaman hem de paradan tasarruf

etmelerinin sağlanması beklenmektedir.¹⁴ Şirketlerin tedarik zincirinde yer alan ülkelerin istemiş olduğu farklı kriterlerin her birini tek tek yerine getirmek yerine, sadece ortak olarak belirlenen kriterleri yerine getirmeleri yeterli olacaktır. Ayrıca hem AEO hem de C-TPAT şirketleri güvenilir şirketler olarak kabul edildiğinden, şirketlerin dünya piyasalarında daha fazla paya sahip olması ve yeni iş olanaklarına ulaşması daha kolay hale gelecektir. Karşılıklı tanıma programında operatörün ismi, adresi, üyelik durumu, operatöre özgü kimlik numarası gibi bilgiler her 24 saatte bir şifreli olarak ve çeşitli bilgi koruma yöntemleri kullanılarak gümrük idareleri arasında bilgi değişimi sağlanacaktır.



¹³ Söz konusu karar, ABD'de "Terörizme Karşı Gümrük-Ticari Ortaklık Programı" (Customs-Trade Partnership Against Terrorism /C-TPAT) olarak adlandırılırken, AB'de "Yetkili Ekonomik Operatörler"e (Authorised Economic Operator-AEO) ilişkin Karar olarak adlandırılmaktadır. ABD Hükümeti ile iş çevreleri arasındaki gönüllü işbirliği programı olan C-TPAT işbirliğini güçlendirerek tüm uluslararası tedarik zincirinin geliştirilmesini ve ABD sınır güvenliğinin sağlanmasını amaçlayan bir girişimdir. C-TPAT ithalatçı, taşıma işlemlerini yapanlar, lisanslı gümrük araçları, üreticiler gibi uluslararası tedarik zincirinin nihai sahipleri ile yakın işbirliğini oluşturarak en yüksek düzeyde kargo güvenliğinin sağlanmasını sağlar. AEO ise Dünya Gümrük Organizasyonu standartlarına göre yürütülen bir ortaklık programıdır. Risk değerlendirme aracı olarak kullanılan AEO, ticareti kolaylaştırmak için ortak standartlar oluşturma, gümrük idareleri arasında ve gümrük idareleri ile ticari ortaklık programının üyeleri arasında daha yakın işbirliğinin geliştirilmesini amaçlayan bir programdır.

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/13_01_31_eu-us_questions-answers.pdf.

Komisyoner Potocnik İşgücü Üzerinde Bulunan Vergi Yükünün Çevre Vergilerine Aktarılmasını İstedi



AB Komisyonu'nun çevre politikasından sorumlu Komisyoner'i Janez Potocnik'in Birleşmiş Milletler Çevre Programı'nda yaptığı konuşmada, çevresel vergilerden elde edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artırılması için üye ülkelere çağrıda bulundu. AB'de üye ülkelerdeki çevre vergilerinin tüm vergi gelirlerine oranının en fazla % 10 olduğunu ve AB ortalamasının ise % 6 olduğunu belirtti. Eğer tüm üye ülkeler % 10'luk oranı yakalamayı başarırsa bunun AB GSYİH'nin % 1.4 oranında bir ek gelir oluşturacağını ve bunun da işgücü üzerinden alınan vergi oranının veya bütçe açıklarının azaltılmasını sağlayacağını belirtti.¹⁵ Hali hazırda çevreye zararlı faaliyetlerden alınan her bir Avro'ya karşılık işgücü üzerinden 8 Avro alınmaktadır.

IOTA Tarafından Büyük Mükellefler Vergi Forumu Düzenlendi



Avrupa Ülkeleri Vergi İdareleri Örgütü¹⁶ (The Intra-European Organisation of Tax Administrations –IOTA) tarafından büyük mükelleflerin sorunlarının ele alındığı “Büyük Mükellefler Forumu” 28 vergi idaresinden toplam 45 temsilcinin katılımıyla bu sene ilk defa 20-22 Mart tarihleri arasında Kiev'de gerçekleştirildi. Forum'da risk yönetimi, transfer fiyatlandırma, mükelleflere ait bilgilerin açıklanması gibi konular ele alındı. Genel oturumunun ardından yapılan sunumlardan sonra, küçük çalışma grupları oluşturularak katılan temsilciler arasında bilgi değişiminin sağlanmasına olanak verildi. Bir sonraki Büyük Mükellefler Forumu 2014 yılında yapılacak.

¹⁵ <http://europa.eu/rapid/press-release>

¹⁶ Avrupa Ülkeleri Vergi İdareleri Örgütü (The Intra-European Organisation of Tax Administrations -IOTA), Avrupa'daki vergi idarelerinin gelişmesi sağlayan hükümetlerarası, kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. AB üyesi ülkelerin yanı sıra Rusya Federasyonu, Arnavutluk, Gürcistan, Hırvatistan, Azerbaycan gibi ülkeler olmak üzere toplam 46 ülkenin vergi idaresi IOTA'ya üyedir.

Bulgaristan-Türkiye IPA Sınır Ötesi İşbirliği Programı Üçüncü Teklif Çağrısı Açılmıştır



Bulgaristan Cumhuriyeti Bölgesel Kalkınma ve Bayındırlık Bakanlığı Bölgesel İşbirliği Yönetimi Genel Müdürlüğü (Yönetim Makamı) ve Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği Bakanlığı (Ulusal Otorite), Bulgaristan-Türkiye IPA Sınır Ötesi İşbirliği Programı'nın mali desteği ile Bulgaristan ve Türkiye arasındaki sınır ötesi işbirliğinin geliştirilmesine

yönelik proje tekliflerinin verilmesi çağrısında bulunmaktadır.¹⁷ Mevcut teklif verme çağrısı kapsamındaki yaklaşık tutar olarak 4.697.172 Avro, her iki ülkeden gelen proje teklifleri için kullanılabilir durumdadır. Proje teklifleri "Sürdürülebilir Sosyal ve Ekonomik Gelişme" ve "Yaşam Kalitesinin İyileştirilmesi" öncelik alanlarından birini hedeflemelidir.

Nihai amaç, yerel ve bölgesel otoritelerin, sivil toplum kuruluşları ve iş derneklerinin, kültür ve eğitim kurumları vb. kuruluşların, Bulgaristan'da İktisadi Bölge Birimleri Sınıflandırması (IBB-NUTS) III. Düzey'e uygun olan idari-bölgesel birimler olarak Burgas, Yambol, Haskovo ile Türkiye'de Edirne ve Kırklareli illeri olmak üzere Program alanında ortak projeler geliştirmeleri ve uygulamaları konusunda kapasitelerinin artırılması yönünde olacaktır.



SINIR ÖTESİ İŞBİRLİĞİ

¹⁷ <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=48530&l=1>

İşgücü Geliri Üzerindeki Vergi Yükü OECD Üye Ülkelerinde Artmaya Devam Ediyor



Yeni veriler, 2012 yılında OECD ülkelerindeki işgücü üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik katkı payları yükünün ortalama olarak % 0,1 artarak % 35,6'ya çıktığını göstermektedir. 34 ülkenin 19'unda bu yük artarken, 14 ülkede azalmış ve diğerlerinde ise değişmemiştir.¹⁸ 2010 yılından itibaren 26 OECD üye ülkesinde vergi yükü artmış, 7'sinde düşmüştür. 2011 yılında ise vergi yükünde önemli derecede artışlar olmuştur.

Bu artış en çok; artan vergi oranları ve sosyal güvenlik katkı paylarında yapılan değişiklikler nedeniyle Hollanda, Polonya, Slovakya'da, yüksek resmi gelir vergisi oranları nedeniyle de İspanya ve Avustralya'da gerçekleşmiştir.

Mayıs 2013'de yayımlanacak "Taxing Wages 2013" ücret gelirinin vergilendirilmesi, farklı hane halkı türlerinin işverene maliyeti ve uluslararası karşılaştırılabilir farklı kazanç tiplerinin vergilendirilmesi konularındaki verileri içermektedir.

2012 yılı verilerine bakıldığında aşağıdaki sonuçlar tespit edilmiştir:

- Çocuğu olmayan bekar çalışanlar için ülkesinde kazanılan ortalama ücret üzerinden alınan en yüksek vergi oranı % 56 ile Belçika'dadır. Belçika'yı Fransa (% 50.2), Almanya (% 49.7) ve Macaristan (% 49.4) izlemektedir. Aynı grupta en düşük vergi yükleri Şili (% 7), Yeni Zelanda (% 16.4) ve Meksika (%19)'da görülmektedir.
- Ortalama ücret alan evde tek çalışan bulunan 2 çocuklu aileler için en yüksek vergi farklılığı Fransa (%43.1), Yunanistan (% 43.0), Belçika (%41.4) ve İtalya (%38.3)'dadır. Bu aileler için en düşük vergi farklılığı Yeni Zelanda (% 0.6)'da görülmektedir. Bu ülkeyi İrlanda (% 6.4), Şili (% 7) ve İsviçre (% 9.4) izlemektedir. Bu farklılık OECD ülkelerinde ortalama olarak % 26.1'dir.
- Ailesine bağımlı olarak yaşayan çocuklar için vergi indirimlerinin kaldırılması nedeniyle evde tek çalışan bulunan çocuklu aileler (% 2.4 artmış) ile ortalama bekar çalışanlar (% 0.3 artmış) kıyaslandığında vergi yükünün en fazla artış gösterdiği ülke Japonya'dır.

¹⁸ <http://www.oecd.org/newsroom/>

DOSYA

I. AVRUPA KDV SİSTEMİNİN EKONOMİK ÖZELLİKLERİ

AB Komisyonu, KDV sisteminin AB düzeyinde geniş çaplı olarak gözden geçirilmesine yönelik çalışmalara başlamış olup bu çalışmaların temelini, Aralık 2010 tarihli Yeşil Kitap (Green Paper)¹⁹ oluşturmaktadır. Akabinde Mali Çalışmalar Enstitüsü'nün (Institute for Fiscal Studies-IFS) Aralık 2011 tarihli²⁰ değerlendirmesi gerçekleştirilmiştir. Bunlara ilaveten diğer pek çok paydaştan alınan katkılarla birlikte KDV'nin geleceği ile ilgili Aralık 2011 tarihli Komisyon Tebliği hazırlanmıştır.²¹ Bu bölüm AB'deki KDV sisteminin hukukî ve kurumsal özellikleriyle ilgili bazı ana ekonomik meseleleri ele almaktadır.

1.1. Çıkış ve Varış Ülkesinde Vergilendirme Sistemi Arasında Tercih Yapmak

1.1.1. Çıkış ve Varış Ülkesinde Vergilendirme Sisteminin Üstünlükleri

KDV sistemindeki gözden geçirme çalışmaları henüz yeni başlamasına rağmen önemli değişiklikler çoktan görünür hale gelmiştir. Öngörülebilir bir gelecekte KDV'de çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminin (origin principle) uygulanması, Komisyon'un hedefleri arasında artık bulunmamaktadır. Bu oldukça önemlidir; zira 1992 Tek Pazar Programından bu yana, mevcut varış ülkesinde vergilendirme sistemi (destination principle), sadece kalıcı olarak çıkış ülkesinde vergilendirme sistemine geçilene kadar geçici bir çözüm olarak düşünülmüştür. Fakat şu da bir kenara not edilmelidir ki bu ekonomik olarak arzulanabilir olmaktan ziyade, politik olarak uygun olması nedeniyle gereğelenmektedir.²²

Bu iki sistem arasındaki farklılık, ithalat ve ihracat işlemlerine yaklaşım tarzından kaynaklanmaktadır. Çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminde, satıcının ülkesi kendi vergi oranları üzerinden vergilendirme yapar ve ithal eden ülke herhangi bir KDV almaz. Varış ülkesinde vergilendirme sisteminde ise, ithal eden ülke kendi vergi oranları ve koşulları üzerinden vergilendirmesini yapar. Halihazırda,

varış ülkesinde vergilendirme sisteminin bir türü olan AB sisteminde ihracat mallarından sıfır vergi alınmaktadır; bir başka ifadeyle bu mallar KDV'siz olup satıcılar ödedikleri KDV'nin iadesini talep edebilirler. KDV, ithal edilen mallara ithal eden ülkede uygulanmakta olan vergi oranı ve kurallara göre yapılır ve müşteri KDV'yi hazineye öder. Varış ülkesinde ise KDV, yerli mallara uygulanan oran üzerinden alınır ve KDV'nin nisbî fiyatlara doğrudan bir etkisi olmaz. Böylece, varış ülkesinde vergilendirme sistemi, üye ülkelere kendi gelir ihtiyaçlarına ve önceliklerine göre farklı KDV oranları uygulamalarına izin verir.

Bunun tersine, çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminde ise oran farklılıkları nisbi ticari hadleri üzerinde müteakıl etkiler yaratır.²³ Bu nedenle, varış ülkesinde vergilendirme prensibinin kullanımına 1992 yılındaki Tek Pazar Programı'na kadar itiraz yükselmemesi sınır kontrollerinin kaldırılmasıyla sonuçlanmıştır.²⁴ KDV'ye ilişkin asıl sorun, sınır kontrollerinin kaldırılmasının varış ülkesinde vergilendirme sisteminin hayati bir ögesini de yok etmesiydi. Şöyle ki ihracatçı sıfır orana tabi malların ülkeyi terkettiğinin ve varış ülkesinde ithalatın vergilendirildiğinin belgelendirilmesi artık mümkün değildi.

1987 yılında Komisyon tarafından sunulan ilk çözüm önerisinde²⁵ "çıkış ülkesinde vergilendirme prensibine" yapılacak bir geçişi içeriyordu. Sıfır oran yerine, üye ülkeler arasındaki KDV'ye tabi ticari işlemlerin çıkış ülkesinde vergilendirilmesi ve mükelleflerin ödedikleri vergiyi normal yollardan indirim konusu yapmaları öneriliyordu.

Dolayısıyla, tasarlanan çıkış ülkesinde vergilendirme sistemi, ihracatta sıfır oranlı sistemi bozan döngüsel kaçakçılık (carousel fraud) gibi çeşitli vergi kaçakçılıklarına maruz kalmayacaktı. Bu sistem, örneğin Almanya ile Fransa ya da Fransa ile Almanya arasındaki mal hareketlerinin Almanya ve İskoçya ya da Bavyera ve Baden-Württemberg arasındakilerle aynı nitelikte olmasını da sağlayacaktı.

¹⁹ COM(2010) 695 final, 1 December 2010.

²⁰ IFS in consortium with: CPB, CAPP, CASE, CEPPI, ETLA, IFO and IHS (2011), KDV'nin Geçmişe Yönelik Olarak Değerlendirilmesi, AB Komisyon Raporu.

²¹ COM(2011) 851 final, 6 December 2011.

²² Bkz. Conclusions of the 3167 meeting of the Council of Economic and Finance Ministers, 15 May 2012.

²³ Farklı KDV oranlarının olduğu iki ülkede çıkış ülkesinde vergilendirme sistemi, her iki ülkede de liberal bir ticari ortam varsa ve döviz kurları esnekse teorik olarak uzun vadede ticari bozucu etki doğurmamaktadır (Genser ve Schulze, 1997). Bununla birlikte, bu şartların gerçek dünya şartlarına uygulanması da pek mümkün gözükmemektedir. Ayrıca, Avro Bölgesi gibi sabit döviz kuru rejiminin olduğu ve birden fazla ülkenin dahil olduğu bir sistemde ticari nötralizasyon oldukça uzun bir sürede sağlanabilecektir.

²⁴ Çıkış ülkesinde vergilendirme ve varış ülkesinde vergilendirme prensiplerine ilişkin tartışma asıl olarak Avrupa Parlamentosu'nun 2000 tarihli raporuna dayanmaktadır.

²⁵ COM(87) 322 final/2, 21 August 1987.

Bununla birlikte, yine de bir farklılık var olmaya devam edecektir: İngiltere ve İskoçya'da ödenen KDV aynı hazineye giderken, İngiltere ve Fransa'da ödenen ise farklı hazineye gidecektir. Tahminler göstermektedir ki diğer ülkelerden özellikle Almanya ve Benelüks ülkelerine doğru ciddi bir vergi geliri transferi söz konusudur. Bu nedenle Komisyon, çıkış ülkesinden varış ülkesine kadar toplanan KDV'lerin yeniden dağıtıldığı bir takas sistemi (clearing system)²⁶ oluşturulmasını önermiştir. Bu sistem KDV beyannameleri ya da makro-ekonomik istatistiklere dayanabilir.²⁷

Bununla birlikte Komisyon'un bu teklifi, Konsey tarafından kabul edilmemiştir. 1989'un ikinci yarısında, Konsey tarafından toplanan üst düzey bir çalışma grubu, KDV mükellefi tacirin ticari işlemleri için varış ülkesinde vergilendirme prensibinin esas alındığı alternatif bir sistem üzerinde çalışma yürütmüştür. Bu alternatif, Komisyon'un bir sonraki yıl önerdiği geçiş sisteminin temellerini oluşturmuş ve 1993 itibarıyla yürürlüğe girmiştir.²⁸ Ancak, belli bir eşiği aşan uzak mesafe satışları dışında, özel şahıslara yönelik satışlar ile yeni ulaşım araçlarının satışları için çıkış ülkesinde vergilendirme prensibi kabul edilmiştir. "Geçici KDV sistemi" olarak adlandırılan bu sistemin 1996 sonuna kadar uygulanması amaçlanıyordu. Ancak bir takım basitleştirme tedbirlerinden²⁹ ve diğer birçok değişikliğin ardından bugüne kadar yürürlükte kalmaya devam etmiştir.

Bu nedenle varış ülkesinde vergilendirme prensibi, kayıtlı tacirler arasındaki çoğu ticari faaliyete uygulanmaya devam etmiştir. Ancak, sınırlardaki vergi kontrolleri kaldırıldığından, mükellefler diğer ülkelerden yaptıkları alımlara ve bu ülkeye yaptıkları satışlara ilişkin ayrıntılı kayıtları tutmak zorundadırlar. Böylece sistem üye ülke vergi makamları arasındaki idari işbirliğiyle işletilmektedir. Pratikte vergilendirilebilir kişiler arasında (ya da KDV mükellefi tacirler arasında) teslim edilen mallar, malların diğer bir üye ülkeye teslim edilmesi halinde iade alma hakkının saklı kalması şartıyla KDV'den istisnadır. Bu durum, "Topluluk-içi teslim" olarak bilinmektedir. Müşteri KDV numarasını vererek ve satıcı KDV Bilgi Değişim Sistemini kullanarak kendi durumunu inceleyebilir.

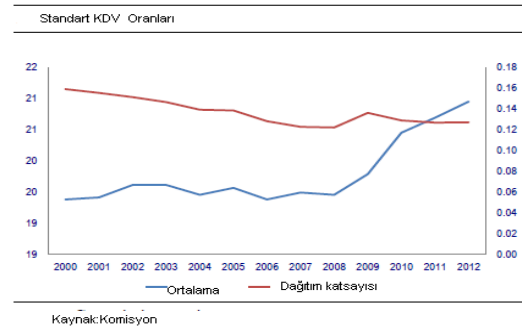
²⁶COM(87) 323 final/2 25 August 1987.

²⁷ COM(89) 260, 14 June 1989.

²⁸ İlk basitleştirme tedbirleri bu Direktiflerle alınmıştır. Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 together with Directive 92/111/EEC of 14 16 December 1992.

²⁹ Directive 95/7/EC of 10 April 1995.

Üye ülkelerin çıkış ülkesinde vergilendirme sistemine geçişe yönelik isteksizliğinin altında yatan üç neden mevcuttur: Birincisi üye ülkeler, önerilen takas sisteminin (clearing house system) mali kontrollere ilişkin gerekli her türlü garanti ve teşviki sunacağı ve toplanan KDV'nin üye ülkeler arasında adil bir şekilde dağıtımının yapılacağı konusunda çeşitli şüphelere sahiplerdir. İkinci olarak ise, çıkış ülkesinde vergilendirmeye dayalı KDV sistemini esas alan bir değişikliğin, çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminin sadece küçük oran farklılıklarını tolere etmesi nedeniyle üye ülkeler arasındaki KDV oranlarının önemli oranda yakınlaştırılmasını gerektireceği düşünülmektedir. Bunun anlamı, üye ülkelerin manevra kabiliyetlerinin önemli ölçüde azalmasıdır. Günümüzde Birlik içindeki en yüksek (Macaristan) ve en düşük (Lüksemburg) oranlar arasındaki farklılık 12 puan gibi yüksek bir miktardadır. Son yıllarda bir miktar değişse de toplamda standart oranlar arasındaki açığın yakınlaşması son derece yavaş ve sınırlı bir seyir izlemektedir. Üçüncü olarak, vergi matrahları arasındaki farklılıklar, standart KDV oran farklılıklarından daha büyüktür. AB mevzuatı üye ülkelerin belli mal gruplarına yönelik avantajlı KDV muameleleri yapmasını sınırlamasına rağmen, KDV matrahlarındaki büyük farklılıklar devam etmektedir.



Gelecek dönem içerisinde (standart ve indirimli) KDV oranları arasında bir uyumlaştırma ihtimali son derece düşük gözükmektedir. KDV, üye ülkelerin kısa vadede gelirlerini ayarlamalarına imkân tanıyan en önemli vergi politikası araçlarından biridir. Sadece varış ülkesinde vergilendirilmeye dayalı bir KDV sistemi, üye ülkeler arasındaki KDV düzey ve oranlarını farklılaştırmaya izin verdiği için bu ayarlamaları yapmaya imkân tanıyan bir esnekliğe sahiptir. KDV dışındaki diğer vergilerdeki artış seçenekleri gitgide tükendi; zira bu vergilerdeki artış miktarları zaten çoktandır en yüksek seviyelerine ulaşmış durumdadır. Dahası, emeğin vergilendirilmesi gibi bütün üye ülkelerdeki temel gelir artırıcı alternatif vergilere başvuru seçeneği, AB'deki işsizlik

seviyelerindeki ciddi artış sonrası giderek azaldı. Krizin başlangıcından beri, diğer vergi gelirlerini artırıcı seçeneklerden ziyade KDV’de artışlar yapılmıştır.

1.1.2 Mevcut Varış Ülkesinde Vergilendirme Sisteminde KDV Kaçakçılığıyla Mücadele

Çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminden vazgeçmenin sonuçlarından biri, mevcut varış ülkesinde vergilendirmeye dayalı sistemdeki döngüsel kaçakçılık ile mücadeleye yönelik önemli sistemik bir çözümü de ortadan kaldırmasıdır. Döngüsel kaçakçılık, ithal edilen mallar üzerindeki tecil edilmiş KDV ile sıfır-oranlı ihracatın kullanılarak iade talep eden mükelleflerin iç pazardaki satışlarından dolayı yükümlü olunan KDV’yi ödememesi halidir. Bu kaçakçılığın büyüklük ve miktarını tespit etmek son derece zor olmakla birlikte kaçakçılık düzeyinin oldukça yüksek olduğu tahmin edilmektedir.

Döngüsel kaçakçılık, ihracata KDV istisnası sağlayan mevcut KDV sisteminin tasarımıyla bağlantılıdır. Şu ana kadar bu sorunu çözmek için iki tür çözüm teklifi önerilmiştir: Bunlardan ilki, tespit ve teftişi hızlandırıp işlemleri kolaylaştırmak için ulusal vergi idareleri arasında daha fazla işbirliğinin sağlanmasıdır. Diğer ise çeşitli sistem reformları önermektedir. Reform önerilerinden biri özellikle geçmişte Almanya ve Avusturya tarafından yapılan ve aynı üye ülke içinde teslim edilen mal ve hizmetlerden alınan KDV’nin mal ve hizmet tesliminde bulunan tarafından değil, alıcı tarafından ödenmesini içeren “yurtiçi geri ödeme mekanizması”(domestic reverse charge mechanism), önerisidir. Diğer öneriler ise, örneğin 1999’da Keen ve Smith³⁰ tarafından önerilen VIVAT sistemi (Uygulanabilir Bütünsel KDV Sistemi-Viable Integrated VAT) gibi, AB içi ticaret dahil olmak üzere mükellefler arasında yapılan ticarete düşük oranlı ortak bir KDV koyarak ve KDV zincirinin kırılmasını önleyerek kaçakçılığa yönelik mali teşvikleri azaltmayı amaçlayan yaklaşımlardan oluşmaktadır.³¹

1.2. Mevcut KDV Sisteminin Ticarete Yönelik Genel Etkileri

Varış ülkesinde vergilendirme prensibinin daimi olarak kullanılması halinde, bu sisteminin bir tür varyasyonu olan mevcut KDV sisteminin zayıflıklarının eleştirel bir gözle incelenmesi ve varış ülkesinde vergilendirme sisteminin düzgün ve

tam işlerliğinin sağlanması için alternatif çözümler üzerinde düşünülmesi her zamankinden daha önemlidir.

1.2.1. Mevcut KDV Sistemi: Güçlü ve Zayıf Yönleri

KDV, başlangıcından bu yana AB’de son derece başarılı bir şekilde uygulanan bir vergidir. Gelişmekte olan ülkelerin birçoğu da dahil olmak üzere en az 145 ülkede KDV’nin mevcudiyeti, bu verginin başarılı olduğunun göstergesidir. AB’de, uzun vadeli KDV oran artışları, emek ve sermayenin giderek düşen oranlarda vergilendirilmesi eğilimleriyle karşılaştırıldığında, bu verginin canlılığını göstermektedir. Ayrıca, son araştırmalara göre KDV, ekonomik büyümeye en az negatif etkide bulunan vergi türlerinden birisidir. KDV’nin uluslararası ticaret üzerinde de nötr bir etkisi vardır ki zaten bundan dolayı AB, KDV’yi benimsemiş durumdadır. Çünkü eski tarz satış vergileri, girdiler üzerindeki vergilerin istisna edilmesindeki güçlükler nedeniyle üye ülkeler arasındaki ticareti bozucu etkiler doğurma riski taşımaktaydı.

AB KDV sisteminin temelleri 1967 yılında kabul edilen 1 ve 2 nci Direktiflere kadar uzanmaktadır. Başta 6 ncı Direktif olmak üzere³² çeşitli KDV Direktiflerine rağmen, sistemde zamanla çeşitli değişiklikler yapılmış; fakat bu değişiklikler sistemik reformlar olmaktan ziyade uyum sağlayıcı nitelikte olmuştur. Başlangıçta yapılan tercihlerin birçoğu, zaman içinde ortaya çıkan negatif etkilerine rağmen tekrar değerlendirilmemiştir. Mevcut KDV sisteminin temel özellikleri şu şekildedir.

Verginin yasal formatının AB KDV Direktifine³³ uygun olması zorunluluğuna rağmen, üye ülkeler kendi oranlarını belirleme konusunda önemli ölçüde serbestiye sahiptirler. Örneğin, üye ülkeler KDV matrahlarını dahi değiştirebilirler. İndirimli oran ve muafiyetler ise uygulamada bir üye ülkeden diğerine oldukça farklılaşmaktadır. Bunun nedeni, Avrupa Birliği’ndeki mevcut KDV sisteminin ulusal hükümetlere önemli bir operasyonel ve idari esneklik sağlamasıdır. Üye ülkeleri asıl sınırlayan, mal ve hizmetlerin standart ve indirimli oranlar arasında serbestçe hareket etmesinde (ki sadece KDV Direktifi’ndeki III sayılı listedeki mal ve hizmetler indirimli oranlar üzerinden vergilendirilirler) yaşanan sıkıntılardır.

Çeşitli dengeleme önlemlerine rağmen, sistem kamu sektörü ürünlerinin birçoğuna istisna tanımakta ve bu nedenle de kamu ile özel sektör arasındaki rekabeti sekteye uğratmaktadır. Diğer

³⁰ Keen M. and S.Smith, (1999) Viva VIVAT!, International and Public Finance 6 (2) pp.741-751.

³¹ VIVAT sisteminin temel avantajı uluslararası ticaret için tarafsızlığı ve ulusal vergilendirmede yetki devrini sağlamasıdır.

³² 77/388/EEC of 17 May 1977.

³³ 2006/112/EC VAT Directive, 28 November 2006.

yeni sistemlerde kamu sektörüne tanınan bu muafiyet çok daha sınırlı düzeydedir. Sistem oluşturduğu katma değer belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle birçok finansal sektörü vergi dışı bırakmaktadır. Bu durum piyasayı rahatsız etmekte ve finansal hizmetlerin aşırı tüketimine neden olmaktadır.



1.2.2. Mevcut Sistemin Ticarete İlişkin Teorik Etkileri

Yukarıda sayılan temel tercihlerin ticaretin seyrine ilişkin birtakım sonuçları mevcuttur. Öncelikle, her ne kadar birçok ticari faaliyete yönelik olarak varış ülkesinde vergilendirme prensibi uygulaması nedeniyle KDV ilkesel olarak nötr bir vergi olsa da KDV'yle ilgili yasal mevzuatlardaki yamalar, uygulama usullerindeki ve matrah tanımındaki farklılıklar, AB içi ticarete gizli vergi engeli oluşturmaktadır. Nitekim bir takım unsurlar da farklı KDV rejimlerinin ticaret üzerinde etkisi olduğu görüşünü desteklemektedir. Bu bağlamda dört etkiden bahsedilebilir:

İlki, ihracata başlamak için gerekli yüksek gümrük maliyetleri ile varış ülkesindeki KDV mevzuatı hakkında bilgi edinme ihtiyacından kaynaklanan bilgi edinme maliyetleridir. İkincisi, KDV mevzuatı arasındaki farklılıklar, özellikle ara malı ticaretiyle uğraşan karmaşık ticaret ağlarını organize eden şirketlerin ilgili ülkede yerel bir şube açma ya da o ülkeye ihracat yapmalarına ilişkin tercihlerini de etkileyebilir. Üçüncü olarak bu farklılıklar, talep yapısına da etki ederler. KDV oranları, KDV istisnaları ve ulusal KDV rejimine uyum maliyetleri, yurtiçi fiyatları ve buna ilaveten de ülkenin dış ticaret yapısını etkileyebilir. Birden fazla KDV oranının ve istisnaların olması bir ülkedeki göreceli fiyatları etkileyebilir. Bu durum ise talebin düşük oranlı ya da KDV'den istisna olan mallara yönelmesine ve diğer mallara yönelik talebin durmasına ve hatta ülkenin uluslararası ticarete uzmanlaşmasının engellenmesine de neden olabilir.

KDV rejiminin ticarete yönelik dördüncü etkisi ise, nihai tüketicilerin (ki bunların çoğunluğu çıkış ülkesinde vergilendirme prensibine bağlıdır) yaptığı sınır ötesi, özellikle de Schengen'e üye ülkelerden yaptığı alımlarla ilgilidir. Zira gümrük

kontrollerinin kaldırılmasıyla alışveriş yapmak eskiye kıyasla çok daha kolay ve rahat bir hale gelmiştir. Vergi rejimlerindeki farklılıkların ana etkisi vergilendirilebilir gelirlere yöneliktir. Cnossen'in³⁴ de belirttiği üzere komşusu Almanya'daki oranlarla önemli farklılıklarına rağmen, Danimarka'daki KDV oran farklılıklarının etkisi göreceli olarak daha sınırlıdır. Ancak, KDV standart oranlarının son dönemdeki hızlı artışı, sınır ötesi alışverişin ölçeğinde de bir artışa neden olabilir. KDV Direktifi ile düzenlenen uzaktan satışa ilişkin işlemler varış noktasında vergilendirmeyi sağlamış ve böylece KDV oranları arasındaki farklılıkları, en azından malların ulaşım sorumluluğunun satıcıda olduğu mallar bakımından nötralize edebilmiştir.

Dolayısıyla, KDV rejimlerine ilişkin sınır ötesi ülke farklılıkları, muhtemelen ikincil düzeydeki uluslararası işbölümünün bir sonucudur. Bunlar sadece uyum maliyetlerini değil aynı zamanda oran ve matrah farklılıklarını da etkilemektedir. Feldstein ve Krugman,³⁵ uluslararası ticarete KDV'nin etkilerine yönelik meşhur tartışmaları yaptıklarında, bilinen bir teorik öncülden hareket etmişlerdi: KDV'de gerçekleştirilen ilk uyumlaştırmaların ticarete etkisi nötr düzeydedir ve muafiyet ve indirimli oranlar da uluslararası işbölümüne ve özellikle de finans sektörüne etkide bulunabilir.³⁶

1.3. Sınır Ötesi Uyum Maliyetlerinin Etkisi

KDV'ye uyum maliyetleri son derece düşük düzeydedir. IFS'nin gösterdiği üzere uyum maliyetlerine ilişkin geçmişte yapılan tahminler, yapılan giderlerin % 0,3'ü ile Hırvatistan ve Slovenya gibi ülkelerde toplanan KDV'nin % 8 ilâ 25'i arasında değişmektedir. KDV'ye ilişkin genel ilkeler ortak olsa dahi uyum maliyetlerinin Üye ülkeler arasında oldukça ciddi ölçülerde farklılaşabildiği görülmektedir. Dünya Bankası/PwC'den alınan belli bir model ülke üzerinden "Ödenen Vergiler"³⁷ e ilişkin veriler AB

³⁴ Cnossen, S. (2002), Tax Policy in the European Union, CESifo Working Paper Series 758.

³⁵ Feldstein, M. and P. Krugman (1990), International Trade Effects of Value-Added Taxation, In E. Assaf Razin and Joel Slemrod, Taxation in the Global Economy (pp. 263-282), University of Chicago Press.

³⁶ Ülkeler arasındaki örneğin, dışçılık veya kuaförlük hizmetleri gibi kişisel hizmet ticareti sınır bölgelerinde (Avusturya ve Almanya'nın sınırdaki bölgelerinde olduğu gibi) artmıştır. Bu trendin arkasındaki asıl sebep ücret maliyetlerindeki farklılıklar olmasına rağmen, KDV'nin bu trendin daha da gelişmesini sağlayıcı etkisi olabileceği gibi, bu trendi sınırlayıcı etkisi de olabilir. Bu durum üye ülkelerin komşu ülkelerdeki emek yoğun faaliyetlere uygulanan indirimli oranları neden önemsediklerini açıklar.

³⁷ The retrospective evaluation of elements of the VAT system, report for the European Commission.

Üye ülkeleri arasında KDV yükümlülüklerine uyum için gerekli zamanın oldukça farklılaştığını göstermektedir. Örneğin hayali bir şirket için bu uyumun maliyeti, Finlandiya’da 22, Bulgaristan’da ise 288 saattir.³⁸ Bu da çok büyük bir istikrarsızlık olduğunun göstergesidir. Kaldı ki “Ödenen Vergiler” şirketlerin sadece ülke içi ticari faaliyet gerçekleştirdikleri varsayımından hareket etmektedir. Sınır ötesi ticaretle bağlantılı uyum maliyetlerinin daha da yüksek olacağına inanmamız için oldukça uygun sebepler var. Zira sınır ötesi ticaret daha karmaşık kuralların uygulanmasını ve ilave yükümlülüklerin gerçekleştirilmesini gerektirir.



Ayrıca çoğu zaman yabancı mevzuata ve KDV uygulamasına ilişkin bilgi sahibi olmak gerekir. Bu maliyetler oransal açıdan bakıldığında, KOBİ’ler için daha da yüksektir. Başlangıçta, yurtdışına yapılan satışlardan elde edilecek kazanç belirsiz ve sınırlıyken, yurtdışı KDV işlemleri ile uğraşabilmek için bir sistemin de oluşturulması gerekmektedir. Fakat bütün bunların dışında çok daha önemli başka etkileri de bulunur.

Sınır ötesi KDV uyum maliyetlerinin yurtiçi ticari işlemlere kıyasla daha yüksek olduğu uzun bir süreden beri bilinmektedir. Genel olarak KDV’ye ilişkin yükümlülükler Avrupa’daki şirketler için uyum maliyetlerinin en yüksek olduğu yükümlülüklerdir. AB Komisyonu’nun 2000 yılında yaptığı bir araştırma, işletmelerin % 26’sının KDV sistemi ve KDV prosedürlerinin, iç pazarda ticaret yapmalarının önünde engel oluşturduğunu düşündüklerini ortaya koymuştur. 2001 yılında yapılan bir diğer araştırmada³⁹ ise KDV ödeme ve iadelerinin şirketlere en fazla sürekli yük oluşturan üçüncü kalem olduğu sonucuna varılmıştır. AB’nin ilk 15 üye ülkesindeki KDV şartlarının çeşitliliği ve karmaşıklığı,

şirketlerin diğer üye ülkelerden KDV iadesi almalarında yaşadıkları zorluklarla birlikte ele alındığında ortaya önemli bir maliyet ve sınır ötesi ticari faaliyetlere yönelik ciddi bir engel çıkmaktadır. KDV mevzuatı çerçevesinde Avrupa’daki şirketlere uyum maliyeti açısından yük oluşturan 25 öncelikli alandan 8’inin sınır ötesi faaliyetlere ilişkin olduğu belirtilmektedir.⁴⁰

Bunun ticarete olan etkisini ölçmek, yurtiçi maliyetlere kıyasla sınır ötesi uyum maliyetlerinin boyutuna ilişkin tahminler mevcut olmadığından son derece zordur. Bununla birlikte 2011 tarihli IFS raporu bu konuya ışık tutmaktadır. Rapora göre bu maliyetlerin ticareti bozucu etkisi son derece güçlüdür. KDV’yle ilişkili idari prosedürlerin Üye ülkelere göre oldukça farklılaştığı görülmüştür: AB’nin eski 15 üyesinden ikisinde ticaret yapan bir firma, ortalama olarak yedi farklılıkla uğraşmak durumundadır. AB içindeki bu farklılıklar, yurtiçi pazarın gelişmesinin ve sınır ötesi ticaretin önündeki en önemli engellerdir.

Sonuçlar, sadece KDV’nin yapısı ve düzeyi açısından değil, idari prosedürler açısından da önemli farklılıkların olduğunu göstermektedir. İlginç bulgulardan biri de şudur: KDV sistemi oluşturulduğundan bu yana onlarca yıl geçmesine rağmen, AB’nin eski 15 üyesinin idari prosedürleri arasında kayda değer bir uyumlaştırma eğilimi mevcut değildir. AB-15 ülkeleri arasındaki idari ve prosedürel KDV rejimlerinden 30’undan 11’i farklıdır. Halbuki, 2004 yılında AB’ye katılan on üye ülkenin KDV rejimleri AB-15 ülkelere kıyasla birbirlerinden daha az farklılıklar içermektedir. Bunun muhtemel nedeni, bu ülkelerin KDV vergi sistemlerinin AB-15 ülkelerinin en iyi uygulamalarından seçerek benimsenmiş olmasıdır. Yine yeni üye ülkeler arasındaki oranlar, AB-15 ülkelere kıyasla daha az farklıdır. Bu durumdan çıkan sonuç, KDV’de uyumlaştırmanın zamanla meydana gelen doğal bir olgudan ziyade, bilinçli bir politika tercihinin sonucu olduğudur.

IFS sınır ötesi uyum maliyetlerine ilişkin verilerin olmadığı bir ortamda, ekonomiye olan etkisini hesaplayabilmek için doğrudan yaklaşım simülasyonu kullanmıştır. Bunun sonucunda, KDV prosedürlerindeki farklılıkların % 10 oranında azaltılmasının AB içi ticareti % 3,7, GSYİH’i ise % 0,4 oranında artıracığı ortaya çıkmıştır. Aynı simülasyon sonucuna göre AB’nin gerekliliklerini aşan ulusal KDV yükümlülüklerinin kaldırılmasının AB için ticaret hacmini % 2,6 ve GSYİH’inde ise % 0,2 oranında artıracaktır.

³⁸ PwC (2010), Ticari İşlemlerde KDV uyumunun Etkisi <http://www.pwc.com/gx/en/tax/indirect-taxes/impact-vat-ompliancebusiness.jhtml>

³⁹ AB Komisyonu, COM (2011) 851 final, 6 Aralık 2011. On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market.

⁴⁰ Bkz. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/priorityareas/tax/index_en.htm

Sonuç olarak, yukarıda anılan çalışmanın yazarları, yönetsel sınırlamalar nedeniyle, söz konusu tahminlerin muhtemel etkilerin en üst sınırları olduğunu düşünseler de, ortaya koyulan rakamlar prosedürlerin basitleştirilmesinin ve uyumlaştırılmasının ve de vergi oranlarının yakınlaştırılmasının önemli bir politik mesele olduğunu göstermektedir. Çalışmada gerçekleştirilen simülasyon sonucuna göre bütün KDV uyum maliyetlerinin lağvedilmesinin ticarete olan etkisi, şirketlerin cirosunun % 1 oranında artmasıyla sonuçlanabilir. AB içi ticarete tahmin edilen artış ise % 4.3 ve GSYİH'deki artış ise % 0.4 düzeyinde olacaktır.

1.4. KDV İstisnalarının Ticari Tarafsızlığa Etkisi

Mali hizmetler ve sağlık vb. kamusal hizmetlerin de aralarında bulunduğu birçok alan ve sektöre istisnalar uygulanmaktadır. Bunların olumsuz etkisi hem girdiler hem de çıktılar bakımından söz konusudur. Girdiler bakımından istisna sektörler KDV'yi satış fiyatına eklemek zorunda değildiler ve girdileri için ödedikleri KDV'yi indirmelerine müsaade edilmez. Sonuç olarak, istisnai sektörler üretim girdilerinin içselleştirilmesine yönelik mali bir teşviktir. Zira, içsel katma değerler vergilendirilmeden kalmaya devam ederken, diğer sektörlerden edinilen girdilere ödenen KDV telafi edilemediğinden üretim maliyetleri artar. Bu ise kamuyu ya da finansal sektörü daha düşük toplam işletim giderleri için taşıyan faaliyetlere yönelir.

Çıktılar bakımından da bazı olumsuz etkiler söz konusudur. Finansal hizmetler gibi istisnai bir sektör satış gerçekleştirdiğinde, satış maliyetleri girdilere ödenen KDV'yi telafi edecek unsuru da kapsamalıdır. İşletmeler bu miktarı, girdiler için ödenen KDV'nin tamamıyla iade alınabildiği normal durumlardan farklı olarak iade alamazlar. Bu nedenle, istisna uygulanan sektörlerdeki girdiler aşırı vergilendirilmiş durumdadır. Diğer taraftan, vergilendirmeyen katma değer, finansal hizmet sektörünün ev halkına ya da muaf kurumlara yaptığı satışlara ilişkin çıktıların düşük vergilendirilmesine neden olur. Bu durum, sektörel talebin çarpıklaşmasına yol açar. Yapılan bir araştırmada⁴¹ yukarıda bahsedilen her iki olumsuzluğu da ortadan kaldıracak olan tam vergilendirme çözümünün, AB GSYİH'nin % 0,04'ünden % 19'una kadar potansiyel ekonomik kazanç oluşturacağını göstermektedir. Dahası, daha pek çok istisna olan ve olmayan mal ticareti

⁴¹ Copenhagen Economics and KPMG AG (2011), VAT in the public sector and exemptions in the public interest.

bulduğundan bunlar da ayrıca ciddi uyum masrafları oluşturabilir.

Feldstein ve Krugman'ın gösterdiği üzere, istisna uygulanan sektörler uluslararası ticaret bakımından KDV'nin tarafsızlığını zayıflatmaktadır. Yazarların iddiasına göre, pratikte istisnaların çoğunlukla ticaret dışı sektörlerde bulunmasının anlamı, ticarete konu sektörün büyüklüğünü azaltacak olmasıdır. Bunlara ilaveten, bilhassa finansal sektörü etkileyebilecek bir rekabet sorunu da mevcuttur. Finansal sektör ihracı KDV'nin indirilememesi nedeniyle zarara uğramaktadır ve bu durum da farklı vergi oranlarının bulunduğu ülkelerde haksız rekabete yol açmaktadır. Bu zararın boyutlarını ortaya koymak için yapılan bir çalışmada, finansal hizmet firmaları, girdileri içindeki KDV'leri iade alabilselerdi, finansal hizmetlerin işletmelere maliyetinin en büyük Avro alanı ülkelerinde (Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya) % 3 ilâ 5 arasında düşürülebileceği gösterilmiştir⁴² ki bu da ortalama olarak uluslararası fiyat rekabetinde % 0,16 düzeyinde bir artış anlamına gelmektedir. AB'ye göre bu olumsuz etki nedeniyle finansal kurumlar ABD'li şirketlerle olan rekabetlerinde (ABD KDV almadığından) dezavantajlı bir durumdadırlar. Sonuç olarak bunlar finansal hizmet ticaretinin engellenmesine yol açar. Çeşitli yazarlar,⁴³ örneğin kamu sektörüne hiç istisna tanımayan Yeni Zelanda'da olduğu gibi modern KDV sisteminin en önemli avantajlarını içeren kapsamlı KDV oranları önermektedirler.

1.5. İstisna Ve İndirimli Oranların Maliyetinin Tahmini

Geçtiğimiz yıl hazırlanan Vergi Reformları Raporu'nda KDV'nin etkinliği ele alınarak üye ülkeler arasında KDV oranlarına ilişkin politikaların koordine edilmesinin gerekliliğine vurgu yapılmıştı. Bu bölümde tek bir KDV oranı kullanılmasına yönelik teorik bazı argümanlar ileri sürülecektir.

Ramsey'e göre⁴⁴ etkin bir dolaylı vergi sistemi teorik olarak aynı oranda bir tüketim düşüşüne neden olmalıdır. Fakat gerçek hayatta bu mümkün olamamaktadır. Bu tip bir vergi oranı yapısının oluşturulması, tespit edilmesi son derece zor olan çapraz talep elastikiyetini bilmeyi gerektirir. Benzer

⁴² IFS in consortium with: CPB, CAPP, CASE, CEPIL, ETLA, IFO and IHS (2011), The retrospective evaluation of elements of the VAT system, report for the European Commission.

⁴³ Bu yazarlar arasında bkz. Aujean, M., Jenkins, P. and S. Poddar (1999), A new approach to public sector bodies, International VAT Monitor 10, pp. 144-199.

⁴⁴ Ramsey, F.P. (1927), A Contribution to the Theory of Taxation. Economic Journal 37, pp. 47-61.

bir yaklaşım, etkinliğin mallar üzerindeki vergi yükünün artırılmasıyla sağlanacağını düşünen Corlett ve Hauge⁴⁵ tarafından da önerilmektedir. Ancak, fiyat elastikiyetleri sorunu ekonomistleri tek bir KDV oranının daha uygun olacağı sonucuna götürmüştür.

Bu sonucu destekleyen bir diğer unsur da tüketim vergilerinin, yeniden dağıtım için zayıf enstrümanlar olmasıdır. Tarihsel olarak indirimli KDV oranlarının oluşturulmasına neden olan ana argüman, KDV'nin regresif özelliklerini⁴⁶ karşılama amacıydı. Bu sorunla ilgili olarak IFS, sıfır ve indirimli oranların artan oranlı olabilirken toplumsal olarak gerekli mal ve hizmetlerin tüketiminin teşvikinde kullanılabileceğini ve bunların faydalarının gelirlerine bakılmaksızın bütün tüketiciler arasında dağıtılabilirliğini ileri sürmektedir. Aslında yaptıkları tahminlere göre prensip olarak KDV'de sıfır ve indirimli oranları kaldırıp bir taraftan düşük gelirli aileleri desteklemek ve diğer taraftan da vergi geliri elde etmek mümkündür.⁴⁷ Ayrıca, tüccarlar kazançlarını tüketici fiyatlarına yansıtamadıklarından indirimli oran veya istisnaların tüketiciler açısından düşük fiyatla neticeleneceği belli değildir. Rekabetçi bir piyasada, vergi kazançlarının büyük oranda tüketicilere yansıtılabileceği düşünülürse de sonuçlar göstermektedir ki örneğin Fransa'da restoran ve lokantacılık sektöründe 2009 yılında kesilen % 30 düzeyindeki KDV'nin sadece % 5,5 ilâ 19,6'sı tüketicilere yansıtılabildiği görülmüştür.⁴⁸

İndirimli KDV oranlarının, istihdamı ve merit malların tüketimini artırma etkisi amprik verilerle desteklenememektedir.⁴⁹ İstihdam bakımından her ne kadar kısa vadede bazı pozitif etkiler mevcut olsa da uzun vadede bu etki son derece düşük düzeydedir. Dahası, oluşturulan işin maliyeti de oldukça yüksektir. Merit malların tüketiminin artırılması bakımından ise konsept, örneğin kültürel mallar gibi yüksek gelirli tarafından kullanılan malların yeniden dağıtımıyla bağdaşmamaktadır.



İndirimli oran ve istisnalar ciddi bütçe yükü oluşturmaya meyillidirler. Mathis⁵⁰ AB-15'ler içinde 2000 yılında KDV'ye tabi ticari işlemlerden sadece % 69'unun standart oranda vergilendirildiğini göstermiştir; ki bu oran bazı üye ülkelerde % 50'lere kadar düşebilmektedir. Üstelik indirimli oran ve istisnalar hanehalklarının tüketim yelpazesini de etkilemektedir.

Ayrıca indirimli oran ve istisnalar sistemin karmaşıklığını ve dolayısıyla da idari maliyetleri ve uyum maliyetlerini daha da artırmaktadır. Çünkü uyum maliyetlerinin büyük bölümü farklı ürünler arasındaki oran farklılıklarından ve farklı ülkelerdeki aynı ürünler için geçerli oran farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Bu ise sistemin giderek karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Esasında KDV'yi yakın zamanda benimseyen ülkeler, yukarıda bahsedilen sorunlardan kaçınmak için tek oranlı rejimleri tercih etmektedirler. Avustralya, Güney Afrika, Kanada, Kore, Singapur ve Yeni Zelanda, AB'den çok daha geniş KDV matrahlarına sahiptirler. Afrika'da, 21 ülkenin üçte biri 1990 yılında KDV'yi kabul etmiş ve dokuz ülke dışında tamamı tek-oranlı bir sistem kabul etmişlerdir. İsviçre'deki mevcut KDV reformlarına ilişkin öneriler, üç KDV oranının tek bir oran ile değiştirilmesini ileri sürmektedir. Araştırmalar, bu tek oran sisteminin uyum maliyetlerini % 20 ilâ % 30 arasında değiştireceğini ve büyümeye % 0,1 ilâ % 0,7 olumlu etki yapacağını göstermektedir. Ayrıca, indirimli oran ve istisnaların maliyetinden kaçınan hükümetler, daha düşük bir standart oran da belirleyebileceklerdir. Nitekim bu durum, OECD ülkelerinin neden düşük standart KDV oranı belirlediğini de kısmen açıklamaktadır.

İstisna ve indirimli oran tanınması, diğer sektörlerle de aynı istisna ve oranların verilmesine yönelik sürekli bir talep doğurur. Tek KDV oranı çok daha

⁴⁵ Corlett, W.J. and D.C. Hague (1953), Complementarity and the Excess Burden of Taxation. Review of Economic Studies 21, pp. 21-30.

⁴⁶ Regresif oran vergi oranlarının gelir arttıkça azalması durumudur.

⁴⁷ Ayrıntılar için bkz. European Commission (2011a), Taxation Trends in the European Union 2011, Luxembourg.

⁴⁸ Owens J., Battiau, P. and Charlet A. (2011), VAT's next half century: Towards a single-rate system?, OECD Observer 284.

⁴⁹ Copenhagen Economics (2007), Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Taxation Papers13.

⁵⁰ Mathis, A., (2004), VAT indicators. Taxation Papers, European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs, Issue 2.

istikrarlı olup aynı zamanda lobiciliğe ve manipülasyona da çok daha az elverişlidir. AB KDV sisteminde edinilen deneyimler, uzun vadede indirimli oranların tamamıyla ortadan kaldırılacağına yönelik beklentilerin iyimser olacağını ortaya koymaktadır. Bilakis, geçmiş yıllardaki olaylar normal koşullar altında indirimli oran ve istisnaların düşürülmesinin politik nedenlerle son derece zor olacağını göstermektedir.

Sonuç olarak, AB’de tek bir KDV oranı tesis edilmesine yönelik oldukça güçlü argümanlar mevcuttur. Her ne kadar bazı durumlarda düşük KDV oranı için inandırıcı örnekler mevcutsa da, genel olarak indirimli oran ve istisnalar sınırlıdır.

1.6. POLİTİK SONUÇLAR

AB KDV sisteminin gözden geçirilmesine ilişkin ilk politik sonuç, çıkış ülkesinde vergilendirmeye dayalı KDV sistemini değiştirmeye yönelik uzun vadeli planın artık verimli olmadığıdır. Çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminin gerekli esneklikten uzak olması nedeniyle mevcut şartlar altında ekonomik olarak arzulanabilir olduğu da söylenemez.

Varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin KDV kaçakçılığı ile (özellikle döngüsel kaçakçılıkla) mücadeleyi güçlendirecek olması, kısmen Varış ülkesinde vergilendirme ilkesine has zayıflık ile kısmen de sınır ötesi ticaretteki yüksek uyum maliyetlerinin sonucudur. Bu ise Tek Pazara uygun daha güçlü ama daha basit bir alternatif varış ülkesinde vergilendirme sistemi tasarlamaya yönelik çalışmaları gerekli kılar.

Yakın zamanlarda yapılan araştırmalar da gösterdiği üzere, KDV prosedürlerini basitleştirip standartlaştırmanın ekonomik yararları olduğunu da göstermiştir. Prosedürleri azaltılıp uyumsuzluklar en aza indirildiğinde AB GSYİH’si potansiyel olarak artacaktır.

İkinci önemli politik sonuç ise indirimli KDV oranları ve istisnalara ilişkindir. İndirimli KDV oranları ve istisnalar, varış ülkesinde vergilendirme sisteminin kullanılmasına rağmen, farklı KDV rejimlerinin ticareti neden etkilediğini de büyük oranda açıklamaktadır.

Bununla birlikte, indirimli KDV oranlarını ve istisnaları kullanmak, tüketim vergilerinin yeniden dağıtımın zayıf bir aracı olmasından dolayı ekonomik açıdan tartışmalıdır. İndirimli KDV oranlarının etkisinin, istihdamı veya değerli malların tüketimini teşvik ettiği, amprik kanıtlarla desteklenmemektedir, ama indirimli oranlar ve istisnalar genel olarak önemli bütçe maliyeti olma

eğilimindedir ve sistemin karmaşıklığını arttırmaktadır. Bundan dolayı idari ve uyum maliyetlerini de arttırmaktadır.

Üçüncüsü, KDV rejimlerindeki, istisnalardaki ve indirimli oranlardaki farklılıkların, daha önce inanılanın aksine iç pazarın bozulması ve bölünmesi bakımından daha yüksek bir maliyet oluşturduğuna dair yeni kanıtlar bulmuştur. Bu bulgular, 2012 Yıllık Büyüme Araştırması; KDV istisnalarının sınırlanması, indirimli KDV oranlarının aşamalı olarak iptal edilmesi ve amaçlara ulaşmak için alternatif politika araçlarının kullanımı yollarıyla KDV sisteminin verimliliğini artırarak elde edilecek potansiyel refah kazançları ile ilgili tavsiyeleri teyit etmektedir. Çalışmaların bulguları ve kamu müzakerelerinin çıktılarını, Komisyon’un Aralık 2011’de sunmuş olduğu Geleceğin KDV’si Tebliği’ne kaynak oluşturmuştur.



*Kutu 1.1: Geleceğin KDV'si Hakkında
Komisyon Tebliği*

İlk defa Kasım 2011 de sunulan bu Tebliğ, ikili bir amaca sahiptir. Birincisi, yeni KDV rejiminin temelini oluşturacak temel karakteristik özellikleri (uzun dönem amaçları) ortaya koymaktır. İkincisi, tek pazara göre tasarlanmış, AB içinde daha basit, verimli ve dayanıklı bir KDV sisteminin oluşturulması için gelecek yıllarda gereksinim duyulacak öncelikli eylemleri tanımlamaktır (kısa ve orta dönem amaçlar).

İlk olarak, işletmeler bakımından daha uygulanabilir hale gelebilmesi için KDV'nin basitleştirilmesine gerek duyulmaktadır. Basit ve daha şeffaf bir KDV sistemi işletmeleri hatırı sayılır bir idari yükten kurtarırken sınır ötesi ticaretin büyümesini cesaretlendirecektir. İkinci olarak KDV, üye ülkelerin mali konsolidasyon çabaları ve sürdürülebilir ekonomik büyümelerini desteklemek için mutlaka daha etkin olmalıdır. Vergi matrahlarının genişletilmesi ve indirimli vergi oranlarının kullanımının kısıtlanması, vergi oranlarını arttırmadan üye ülkeler için yeni gelirler yaratacaktır. Üçüncüsü, toplanamayan KDV ve kaçakçılığa bağlı mevcut yüksek gelir kayıplarının durdurulması gerekmektedir. Toplanması gereken toplam KDV'nin % 12'sinin toplanamadığı tahmin edilmektedir.

Sonuç olarak, Komisyon, uzun süredir devam eden çıkış ülkesinde vergilendirmeye dayalı KDV sisteminin daha fazla uygulanabilir olmadığına karar vermiştir. KDV varış yeri ülkesinde toplanmaya devam edecektir ve Komisyon bu prensibe dayanan daha modern bir AB KDV sistemi oluşturmak için çalışmalarına devam edecektir.

15 Mayıs 2012 tarihinde kabul edilen Sonuç belgesinde; Konsey, daha basit, daha etkin ve tarafsız olmasının yanında sağlam ve kaçakçılığın önlendiği bir AB KDV sistemine olan desteğini açıklamıştır. Konsey ayrıca, şu anki mali ve ekonomik durumun oldukça zor ve karmaşık olduğunu ve milli bütçelerin güçlü bir mali konsolidasyon gerektirdiğini vurgulamıştır. Bu durum, Geleceğin KDV'si Tebliği ile ilgili amaçlar uygulanırken AB düzeyinde dikkate alınmalıdır. Konsey Sonuç belgesi ayrıca Komisyonu derinlemesine analitik çalışmalara ve yasal çalışmalar için yöntem oluşturmaya devam etmeye davet etmiştir. Bunlar KDV'nin gelecekteki reformu için önemlidir.

2. AB ÜYESİ ÜLKELERDE VERGİ YÖNETİMİNİ GELİŞTİRME

2.1. Vergi Yönetimini Geliştirme

Etkili vergi toplama, nispeten yüksek düzeydeki kamu hizmetleri ve verginin yeniden dağıtımı ve transfer sistemleri ile birlikte Avrupa refah devletlerini finanse etmek için bir ön koşuldur.

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin (kayıtdışı istihdam) ve vergi beyannamelerinde gelirin eksik beyan edilmesinin bir sonucu olan vergiden kaçınma, vergi sisteminin hedefi olan gelir arttırmayı ve yeniden dağıtımı zayıflatmaktadır. Bu, kurallara saygılı olanlardan olmayanlara doğru istenmeyen bir yeniden dağıtıma yol açar. Ayrıca, resmi ve resmi olmayan aktörler arasında haksız rekabet yaratır. Son olarak vergi ahlakını daha çok zayıflatarak vergiden kaçınmaya daha da çok yol açar.

Ciddi konsolidasyon zorluklarını önlemek için vergi artışının gerekli olduğu zamanlarda bu durum bir risk yaratır. Bu nedenle, vergiden kaçınmanın azaltılması ve vergi uyumunun artırılması bu noktada özellikle önemlidir ve birçok üye ülke vergi tahsilatını artıran çabalara odaklanmıştır.

Klasik mükellef davranışları ekonomik modellerinde, vergi cezaları, ödenecek vergiden daha fazla olursa vergi mükelleflerinin yasalara uyumunun sağlanacağı varsayılır. Ancak sosyal değerler, genel ahlak, kişilerin kamu sektörünün verimliliğine ve vergi sisteminin adaletine ilişkin algıları gibi diğer bir sürü faktör, vergi kanunlarına karşı tutumlarının şekillenmesinde önemlidir.⁵¹

Vergi idaresinin amacı, kanunlar uyarınca ödenecek vergi miktarının tamamını toplamaktır. Vergi idaresi bir taraftan hükümet için vergi tahsilatındaki idari maliyeti (tahsil maliyeti) azaltırken diğer taraftan da mükellefler, yani şirketler ve bireyler için vergi öderken vergi uyum boşluğunu (uyum maliyeti) azaltmayı hedeflemelidir.

Vergi daireleri ödenmemiş ve gecikmiş vergilerin etkili toplanmasının yanı sıra, vergiden kaçınmayı önlemeyi ve kaçınmadan caydırmayı, vergi kaçakçılığını tespit etmeyi ve bununla mücadele etmeyi, uyumu güçlendirmeyi kolaylaştıran ve gönüllü uyumu teşvik eden politikalar uygulayarak. Gönüllü uyumu sağlamak idari yükü azaltırken,

⁵¹ Bkz. örneğin Dell'Anno, R. (2009), Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness. Journal of Socio-Economics 38 (6), pp. 988-997 ve Slemrod, J. (2007), Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, Journal of Economic Perspectives 21 (1), pp. 25-48.

mükellefin zorla uyumuna yönelik çabaların da azalmasını sağlar. Güçlük bu iki unsur arasındaki uygun dengeyi sağlamaktır.⁵²



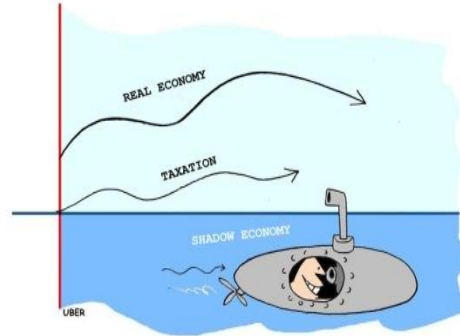
2.1.1. Vergi Uyum Sorunları: Mevcut Göstergelerin Gözden Geçirilmesi

Kayıtdışı ekonominin büyüklüğü vergi uyumsuzluğunun boyutu hakkında bir fikir verir. Dell'Anno'ya göre kayıtdışı ekonomi bu ekonomik faaliyetleri ve hükümetin düzenlemelerinden veya vergilendirmesinden kaçınmaktan doğan geliri kapsamaktadır.⁵³ Vergi ve sosyal güvenlik katkı payı ödemelerinden aynı zamanda iş güvenliği yasalarından ve tüketici haklarını koruyan yasalardan kaçınma kayıtdışı ekonominin resmî GSYİH içindeki payının büyük olmasına neden olabilir.

Tanım olarak, kayıtdışı ekonominin boyutunu tespit etmek zordur. Bu zorlukları yansıtan farklı çalışmalarda farklı yöntemlerin uygulanması üye ülkeler için farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olur.⁵⁴ Schneider⁵⁵ tarafından uygulanan bu

yaklaşımlardan bir tanesi, gözlemlenemeyen kayıtdışı ekonomi ve gözlemlenebilir değişkenler kümesi arasındaki ilişkiyi inceleyen “Çoklu Göstergeler Çoklu Nedenler (Multiple Indicators Multiple Causes-MIMIC)” modelidir. Metodoloji, yoğun eleştirilere maruz kalmasına ve tartışmasız değerler üretmiş gibi kabul edilmemesine rağmen, metodolojinin zaman içerisinde istikrarlı bir şekilde üye ülkeler üzerinde uygulanması üye ülkeler arasında temel karşılaştırmaların yapılmasına ve görünen trendlerin tanımlanmasına yardımcı olmaktadır.⁵⁶ Ancak eldeki mevcut sonuçlar sorunun sadece boyutuna ve zaman içinde gelişimine ilişkin bir gösterge oluşumunu sağlar. Bu nedenle bu gelişim seviyeleri, olayın mutlak bir ölçümü olarak alınmamalıdır.⁵⁷

Schneider'a göre, kayıtdışı ekonomik faaliyetler üye ülkeler arasında önemli ölçüde değişmektedir. 2012 yılında Romanya, Litvanya ve Estonya'nın (bkz. Tablo 1) izlediği Bulgaristan'ın, AB içindeki en yüksek kayıtdışı ekonomiye sahip olduğu tahmin edilmektedir. Schneider'a göre kayıtdışı ekonominin boyutu 2008 ile 2010 arasında düzenli olarak artmış, fakat 2011 ve 2012 arasında tekrar düşmüştür.



⁵² Bkz. Jensen, J. and F. Wöhlbier (2012), Improving taxgovernance in EU Member States: Criteria for successful policies, European Economy, Occasional Papers 114, European Commission ile Wöhlbier, F., Gayer, C., Isbasoiu, G. and G. Mourre (2012), Fiscal consolidation and growthfriendly tax structures, mimeo.

⁵³ Dell'Anno, R. (2003), Estimating the Shadow Economy in Italy: a Structural Equation Approach. Working Paper 2003-7, Dept. of Economics, University of Aarhus.

⁵⁴ Mevcut yöntemler doğrudan yaklaşımları (denetim ve vergi mükelleflerinin anketlerine dayanan) ve dolaylı yaklaşımları (ulusal hesaplardaki gelir ile beyan edilen gelir arasındaki boşluğu kullanan) içerir; para miktarı ve paranın dolaşım hızı arasındaki ilişkiye dayanan para talebi; gelir ile spesifik mal ve hizmetlerin (örneğin enerji ürünleri) tespit edilen tüketimi arasındaki tahmini ilişkiden çıkan varsayımlar ile resmi gelir arasındaki ortalama fark; gerekli bildirimlerin yapılmama oranı; ve davranışsal ekonomik yaklaşımların kullanıldığı deneyler. Ayrıntılar için bkz. Alm, J. (2012), Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies, International Tax and Public Finance 19, pp. 54-77.

⁵⁵ Schneider, F. (2012), Size and Development of the shadow economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012, March 2012.

⁵⁶ Bu, özellikle para talebi, kısmen de olsa evde üretimi yansıtabilen istatistiksel ilişkilere dayanan dolaylı bir ölçümdür. Bu ölçüm model parametrelerinin büyük bir grup ülke için ortaklaşa tahmin edilmesinde olduğu gibi, ülkelerin özellikli karakteristiklerini ve farklılıklarını yeterince hesaba katmayabilir.

⁵⁷ Muhtemelen, bunlar kayıtdışı ekonominin gerçek ölçümünü fazla tahmin ederler.

Tablo 1. Üye Ülkelerde Kayıtdışı Ekonomi ve Bildirilmeyen Çalışmanın Büyüklüğü

| Ülke | Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü (GSYİH'daki %'si) | | | Bildirilmeyen Çalışma GSYİH'daki yada İstihdamdaki Oranı (1995-2006) | Bildirilmeyen Çalışma Kayıtlı Ekonomideki Çalışma Saatleri (%) |
|-----------|--|------|------|--|--|
| | 2005 | 2010 | 2012 | | |
| BE | 20.1 | 17.4 | 16.8 | 6-10 | |
| DE | 15.4 | 13.9 | 13.3 | 7 | 4.1 |
| EE | 30.2 | 29.3 | 28.2 | 7-8 | |
| IE | 14.8 | 13 | 12.7 | NA | |
| EL | 27.6 | 25.4 | 25.0 | 25 | |
| ES | 21.3 | 19.4 | 19.2 | 12 | |
| FR | 13.8 | 11.3 | 10.8 | 4-6.5 | |
| IT | 24.4 | 21.8 | 21.6 | 12 | |
| CY | 28.1 | 26.2 | 25.6 | 4.2 | |
| LU | 9.9 | 8.4 | 8.2 | NA | |
| MT | 26.9 | 26 | 25.3 | 25 | |
| NL | 12 | 10 | 9.5 | 2 | |
| AT | 10.3 | 8.2 | 7.6 | 2 | |
| PT | 21.2 | 19.2 | 19.4 | 5 | |
| SI | 26 | 24.3 | 23.6 | 17 | |
| SK | 17.6 | 16.4 | 15.5 | 13-15 | |
| FI | 16.6 | 14 | 13.3 | 4.2 | |
| BG | 34.4 | 32.6 | 31.9 | 22-30 | |
| CZ | 18.5 | 16.7 | 16 | 9-10 | |
| DK | 16.5 | 14 | 13.4 | 3 | 3.8 |
| LV | 29.5 | 27.3 | 26.1 | 18 | |
| LT | 31.1 | 29.7 | 28.5 | 16-18 | |
| HU | 24.5 | 23.3 | 22.5 | 15-20 | |
| PL | 27.1 | 25.4 | 24.4 | 12-15 | |
| RO | 32.2 | 29.8 | 29.1 | 16-21 | |
| SE | 17.5 | 15 | 14.3 | 5 | 2.3 |
| UK | 12 | 10.7 | 10.1 | 2 | 1.2 |
| EU-27 | 17.4 | 15.4 | 14.9 | 7.2 | |
| EA-17 | 17.6 | 15.5 | 15 | 8 | |
| LAF plus | 15.1 | 13.4 | 12.8 | 5.3 | |
| LAF minus | 19.1 | 17.4 | 16.8 | 9.1 | |

Kayıtdışı ekonomilerin büyüklüğü ve gelişimi MIMIC Değerlendirme usulüne göre yapılır. Ortalamalar GSYİH'ne ağırlıklandırılmıştır. Bildirilmeyen çalışmaya ilişkin veriler European Employment Observatory, Spring Review 2004 and 2007 tarafından sağlanmıştır. Kaynak: Schneider (2012), European Commission (2004, 2007) ve Pedersen (2003).

Diğer önemli bir kaynak, 2004 ve 2007 yıllarında kayıtdışı çalışmanın payını gösteren ulusal verilerin toplandığı Avrupa İstihdam Politikası Gözlemevi'dir. Kullanılabilirliğine bağlı olarak, bu rakamlar mikro anketlere, işgücü anket çalışmalarına, makro çalışmalara ve diğer kullanılabilir bilgilere dayanmaktadır.⁵⁸ Bu nedenle,

⁵⁸ Mikro anketlerde kişilere bir önceki yılda kayıtdışı ekonomik faaliyet gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri soruldu. Bu mikro çalışmalarda düşük değerli sonuçların çıkmasının nedenlerinden biri, makro çalışmalar diğer vergiden kaçınma çeşitlerini içermeye eğilimindeyken mikro çalışmaların vergilendirilmeyen işlerde çalışan işgücünün hanehalkı kaynağına odaklanarak kayıtdışı ekonominin daha dar bir tanımını uygulamasıdır. Diğer olası sebepler önyargılı raporlar olabilir. Buna rağmen, kayıtdışı ekonominin boyutunun abartılmış olması en azından bazı ülkeler için muhtemeldir. Mikro tahminler Schneider tarafından yapılan tahminlere benzemektedir.

kayıtdışı istihdam için raporlanmış ulusal veriler ülkeler arasında tamamen karşılaştırılabilir durumda değildir. Kayıtdışı istihdamdaki tahmini veriler % 2'den % 30'a kadar değişen bir aralıkla büyük miktarda heterojenliğe işaret eder. Ulusal verilerin oluşturduğu raporda kayıtdışı istihdamın tahmini boyutu, Schneider tarafından yapılan tahminlerden önemli ölçüde daha düşüktür. Üye ülkelerin bir çoğu için Schneider tarafından verilen rakamlarla, ulusal veriler arasındaki fark % 6 ilâ % 8 puan civarındadır. Yunanistan, Slovakya, Malta ve Macaristan için bu farklılık daha düşüktür ve hatta yoktur. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Estonya (her iki olayda kişi başına % 21 civarındadır), Portekiz, Litvanya, Polonya, Romanya, Danimarka ve İtalya için ulusal tahminler % 10 puan daha düşüktür.⁵⁹ Karşılaştırılabilir mikro araştırmalar sadece birkaç üye ülke için kullanılabilir.

Kayıtdışı istihdam en çok erkekler, bekârlar, kısa dönemli ya da mesleki eğitilmiş kişiler, hastane alanında ve inşaat alanında istihdam edilen işçiler arasında yaygındır. Bu özellikler, daha çok seyrek nüfuslu bölgelerde ortaktır.

Kayıtdışı ekonomiye ek olarak, sadece vergisel nedenlerden kaynaklanmayan ancak vergi gelirleri üzerinde önemli etkisi bulunan kayıtlı sektörlerdeki eksik bildirim de vergiden kaçınmanın önemli bir kısmını oluşturur. Hatalı rapor hazırlama imkânı ve fırsatları sömürme iradesi, kısaca vergi ahlakı, kayıtdışı ekonomi ve vergiden kaçınmanın toplam miktarını gösteren kesin açıklayıcı değişkenler gibi görünür.⁶⁰

Reckon, 25 üye ülkede kaçakçılık, vergiden kaçınma ve iflas nedeniyle ödenmemiş KDV sorumluluğunu içeren KDV'ye uyum boşluğu tahminleri üzerinde çalışmıştır. KDV kaçakçılığının tam miktarını ölçmenin zorluğuna rağmen, kasıtlı olarak yanlış düzenlenen beyannameler ya da izin verilmediği halde yapılan KDV indirimlerinin gelir kaybının açıklanmasında anahtar etken

⁵⁹ 2012 Ulusal Reform Programı'ndaki bilgiye göre, GKRY'de yüksek oranda kayıtdışı istihdam bulunmaktadır ve Schneider'da bu bilgileri doğrulamaktadır.

⁶⁰ Bkz. Örneğin Kleven, H.J., Knudsen, M.B., Kreiner, C.T., Pedersen, S., and E. Saez (2011), Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark, *Econometrica* 79, pp. 651-692.

olduğuna inanılır. Bu nedenle, bazı üye ülkeler üretim ve dağıtım zincirindeki mükelleflere yeni yükümlülükler yükleyerek ve vergi idarelerine ek bilgilerin verilmesini sağlayarak KDV kaçakçılığı ile mücadele önlemlerini sıkılaştırırlar.

Üye ülkelerin aşağıdaki durumlarda vergi uyumunu artırma ihtiyacı olduğu kabul edilmektedir:

- (i) Schneider tarafından tahmin edilen kayıtdışı ekonominin büyüklüğü önemli ölçüde AB-27 ortalamasının üzerinde ise ve diğer ulusal kaynaklar kayıtdışı istihdamın boyutunun AB-27 ortalaması üzerinde olduğunu gösterir ise,
- ya da
- (ii) KDV uyum boşluğu önemli ölçüde AB-27 ortalamasının üzerinde ise

Bu kriterlere göre, Belçika, Bulgaristan, Yunanistan, Macaristan, İtalya, Litvanya, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovenya, İspanya ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi'nin bu alanda çalışmalar yapması gerekmektedir.

Çeşitli politik araçlar vergi uyumunu arttırmak için kullanılabilir. Kutu 1.2 vergi uyumunun geliştirilmesi için önemli pratik önlemlere genel bir bakış sağlar. Her bir önlemin etkililiği, uyumsuzluğun altında yatan nedenlere dayanır. Ayrıca, vergi sistemindeki farklılıkları, idari kapasitenin gelişiminin evrelerini ve vergiden kaçınmanın çeşitleri ve boyutunu yansıtan reform öncelikleri ülkeden ülkeye değişmektedir. Reformlar her bir üye ülkenin koşullarına uygun olmalıdır. Az gelişmiş üye ülkelerdeki geniş vergi uyumu boşluğu ve düşük gelir verimliliği bu ülkelerde uyumu artırma girişimleri ile potansiyel olarak daha fazla gelir artışının sağlanacağına işaret etmektedir. Bu ülkeler için mükellef hizmetleri ve etkili denetim ve yaptırım ilk adım olmalıdır.⁶¹



⁶¹ Ülke adlarına ait kısaltmaları Bültenin sonunda yer alan ekte bulabilirsiniz.

Kutu 1.2 Vergi Uyumunu Artırmak ve Vergi İdaresinin Etkinliğine Katkıda Bulunmak İçin Seçilen Önlemler

Uyum Stratejisi ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Çabalarının Geliştirilmesi

Kapsamlı bir uyum stratejisi geliştirmek, mükelleflerin vergiye uyumunun ve vergi otoritelerinin gelir toplama gücünün artırılması açısından son derece önemlidir.⁶² Uyum stratejisinin amacı; vergi toplama sistemindeki en önemli riskleri belirlemek, bunlara cevap verebilmek ve gönüllü uyumun mümkün olan en geniş etkisine ulaşabilmektir. Bu yaklaşımı benimseyen gelir idareleri tüm beyanname türlerinin veya birçok vergi beyanname türünün gözden geçirildiği idari değerlendirme sistemlerinden uzaklaşarak, vergiden kaçınma ihtimalinin azaltılmasına ve vergi idaresinin müdahalesi olmadan mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamaya dayanan bir sisteme geçmişlerdir. Gönüllü uyum; hedeflenen denetimlerin uygun ve dengeli olması, mükelleflere eğitim ve destek verilmesi, mükelleflerin haklarını ve ödevlerini anlama ve yerine getirmeleri konusunda yardım edilmesi yoluyla teşvik edilmiştir.

Mükelleflerde, vergiden kaçınmanın tespit edilme ihtimalinin yüksek olduğuna ve bariz şekilde uyumsuz olan mükelleflerden hesap sorulduğuna dair bir algılama mevcut ise vergiye uyumları daha olası olmaktadır. Risk yönetimi yaklaşımlarının kullanılması, uyumsuzluğu azaltmak için kullanılan hedeflenen denetimler yoluyla vergiye uyumu artırmaktadır. Mükelleflerin uyum piramidi de denilen 4 uyum kategorisine (uyumlu, uyum gösterme eğiliminde fakat başarısız olan, uyum göstermeyen ve bilinçli olarak sahtecilik yapan) ayırmak vergi idarelerine; mükelleflere hizmet ve kontrol etme yöntemleri ile yaklaşıp yaklaşılmayacağı ile vergi kaçakçılığı araştırmalarında yardımcı olmaktadır. Bu sınıflandırmanın dışında, mükelleflerin gelir ve varlıklarına ilişkin bilgileri içeren veri tabanlarının oluşturulması ve mükellef işaretleme sistemi (flag system) gibi sistemler, vergi idarelerine mükellefe yaklaşımda ve mükellefin denetiminde yol gösterebilmektedir. Mükellef işaretleme sistemi; hangi bireylerin veya şirketlerin en büyük sapmayı göstereceği ve hangi grubun denetiminden en yüksek faydanın sağlanacağı konusunda nokta atışı yapmak için eldeki mevcut veriyi kullanmaktadır. Mükellef işaretleme sistemi; gelirin kaynağı, gelirin düzeyi, gelirin değerlendirilmesi, gelir ve tüketim düzeylerindeki uyumsuzluk ve hatta sosyo-ekonomik faktörlere ilişkin verilere dayanmaktadır.

Üçüncü Şahıs Bilgileri

Gelirin üçüncü şahıslar tarafından bildirilmesi etkin bir vergi idaresi için çok önemli bir unsurdur. Çünkü bu sayede bir mükellefin gelirini eksik beyan etmesi ve vergi kaçırma ihtimali azaltılmış olur. Örneğin işverenlerin; çalışanlarının vergilendirilebilir gelirini alacaklı detayı ile birlikte gelir idarelerine bildirmeleri mecburidir. Daha sonra üçüncü şahıs bilgilerini içeren vergi beyannamesinin ilgili alanları kilitli olacak ve böylece mükellef bilgileri değiştirilemeyecektir. Bu durum, mükelleflerin gelir ve indirimlerini kendilerinin bildirdikleri kişisel beyana dayalı sisteme zıtlık oluşturmaktadır. Kleven ve arkadaşlarının 2011 yılındaki Danimarka verileri üzerine detaylı çalışmasında, üçüncü şahıslar tarafından bildirilen gelir tipi ile gelir tipine göre vergi kaçırma oranı arasında önemli derecede negatif ilişki bulunmuştur.

Birçok üye ülkede işverenler çalışanlarının vergilendirilebilir ücretini ve gayrimaddi hak bedellerini (parasal olmayan ücret unsurları da dahil) gelir idarelerine bildirmekle yükümlüdür. Bazı üye ülkeler bu yükümlülükleri genişletmiştir: hesap sahibinin faiz ödemeleri, kâr payları, bono iratları, bono ve hisse senedi alış ve satış fiyatları gibi üçüncü şahıs bildirimlerini finansal kurumlara iletmektedirler. Bu demek oluyor ki mükellefin sermaye kazanç ve gelirlerinin büyük kısmı vergi idareleri tarafından otomatik olarak hesaplanabilmektedir. Bazı üye ülkelerde sendika aidatı, çocuk bakım harcamaları gibi indirilebilir giderler üçüncü şahıslar tarafından doğrudan vergi dairelerine bildirilmektedir.

⁶² Bu bölüm Jensen ve Wöhlbier tarafından 2012'de yapılan çalışmalara dayanılarak hazırlanmıştır. Jensen, J. and F. Wöhlbier (2012), Improving taxgovernance in EU Member States: Criteria for successful policies, European Economy.

Önceden Hazırlanmış Vergi Beyannameleri

Beyannamenin önceden hazırlanması, gelir vergisi tahsilâtının etkinliğinin artırılmasında başarılı bir yoldur. Önceden doldurulan vergi beyannameleri birçok ülkede gelir idarelerinin e-devlet stratejilerinin önemli bir parçası haline gelmiştir. Üçüncü şahıs bilgileri ile önceden hazırlanmış vergi beyannameleri vergi uyumu üzerinde de önemli bir etkiye sahiptir ve mükellefe, uyum ve vergi ödeme konularında yardımcı olmaktadır.

Beyannamenin önceden hazırlanmasında gelir idareleri kendileri tarafından hali hazırda tutulmakta olan bilgileri kullanırlar (örneğin mükellefin kimlik numarası, mükellefin geçmiş bilgileri ve üçüncü şahısların bildirdiği gelir ve indirim bildirimleri gibi). Bu bilgiler beyannamelere yerleştirilerek mükelleflerin kontrolüne hazır hale getirilir. Gelişmiş yapılarda vergi beyannamesinin hazırlanmasında tamamen otomasyona geçilmiştir. İskandinav ülkelerinde, vergi beyannamesi verme yükümlülüğü olan birçok gelir vergisi mükellefi için vergi idareleri yıl sonunda elektronik ortamda ve/veya kağıt ortamında tamamen doldurulmuş gelir vergisi beyannamesi hazırlamaktadır. Diğer gelir vergisi mükellefleri için ise kısmen doldurulmuş vergi beyannamesi hazırlanmaktadır.

Önceden hazırlanmış vergi beyannamesini alan mükelleflerin düzeltme yapma ya da yeni bir beyanname hazırlama imkanları bulunmaktadır. Mükelleflerin hazırlanan son beyannamelerde yapabileceği değişiklikler teknik olarak sınırlandırılmıştır; vergi idarelerinin üçüncü şahıslardan güvenilir bilgi alamadığı gelir unsurları ve indirimler gibi konularda mükellefler değişiklik yapabilmektedir.

Kayıtdışı Ekonomiye Tespit Edebilmek İçin Alınan Önlemler

AB üyesi birçok ülkede kayıtdışı ekonominin (kayıt dışı çalışma) vergi kaçakçılığının büyük bir kısmını oluşturduğu kabul edilmektedir. Kayıtdışı çalışmanın tespit edilme olasılığının artması veya cezaların artırılması, kayıtdışı ekonomiden beklenen geliri azaltarak caydırıcı etkiye sahip olmaktadır. Bununla birlikte, kontrol önlemlerini artırmak elde edilen gelir ile kıyaslandığında oldukça maliyetli olabilmektedir. Yıllık vergi beyannameleri incelenirken gelirin eksik veya indirimlerin gereğinden fazla beyanından farklı olarak, kayıtdışı olarak elde edilen gelirin üçüncü şahıslardan elde edilmesi mümkün olmadığından ve faaliyetin genellikle hem bu işi yapan kişi hem de müşterisi tarafından saklanmasından dolayı beyan edilmeyen gelirin saptanması vergi daireleri için daha zordur.

Etkili yöntemlerden biri kayıtdışı faaliyetin müşterisine (yani alıcıya) suçlu muamelesi yapılması olacaktır. Bazı çalışmalar göstermiştir ki kayıtdışı faaliyetin alıcısı, kaçırılan vergilerin büyük bir kısmını düşük bir fiyatla kazanmaktadır. Bu yüzden de satıcının kazancı ile potansiyel cezası arasında orantı bulunmamaktadır.

İtalya'da kayıtdışı alım yapmak kanuna aykırıdır. Bununla birlikte, cezai sorumluluktan kaçınmak için alıcının; yapılan işe ait bir fatura göstermesi yeterlidir. Diğer üye ülkelerde faturaların bir süre için saklanması zorunludur (örneğin Almanya'da iki yıl). Bununla birlikte, bu sistemler fatura takip eden alıcı için idarî bir maliyet yaratmaktadır.

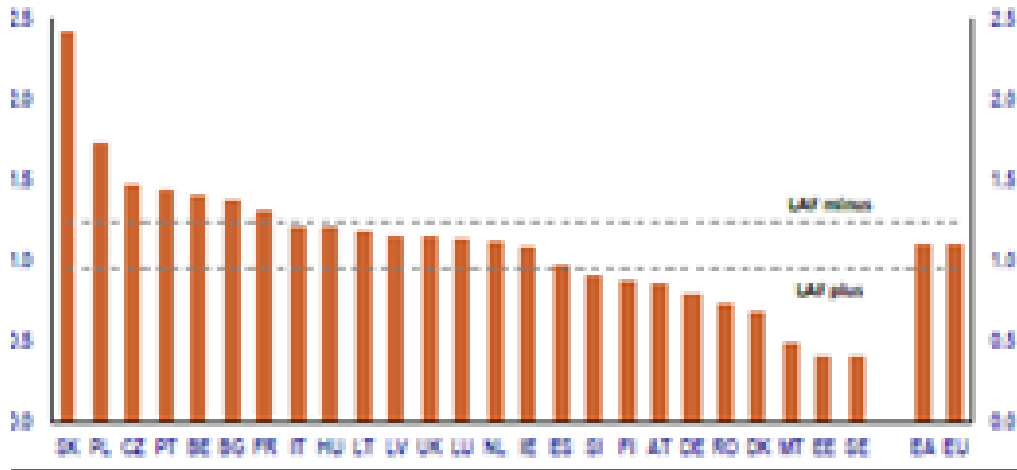
Alıcılara elektronik ortamda ödeme yapma zorunluluğu getirilmesi, alıcıları kayıtdışı hizmetlerin cezaî sorumluluğundan kaçınmak için tercih edilebilir. Bu sistem örneğin halen Norveç'te uygulanmakta olup, Danimarka'da da uygulanmaya başlanacaktır.

Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede genel bir önlem; belirli bir eşiği aşan alımlarda elektronik olarak ödeme yapılmasının zorunlu olmasıdır. Çünkü bu şekildeki ödemenin izi sürülebilmektedir. Bu sistem örneğin İtalya (1000 Avro ve üzeri) ve Yunanistan'da (1500 Avro ve üzeri) uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçıların tespit etmeye ilişkin bir önlem; kişinin elektronik işlemlerine ilişkin veriden faydalanmak ve bunu kişinin beyan ettiği gelir ile karşılaştırmaktır. Eğer bir kişi hem düşük beyanda bulunuyor, hem de yüksek bir özel tüketimi varsa, bu durum, kişinin yakın denetim gerektirdiği konusunda bir gösterge olabilir. İtalya, "gelir ölçer (income-meter)" diye adlandırılan bu stratejiyi ciddi şekilde takip etmektedir. Danimarka ve İsveç de mükelleflerin denetiminde elektronik olarak yapılan alımlara ait veriden yararlanmaktadır.

Vergi ahlâkı vergiye uyumda önemli bir faktördür. Zayıf vergi ahlâkı çabuk yayılan bir özelliğe sahiptir. Eğer bir kişi yaptığı vergi kaçakçılığını herkesin yaptığı gerekçesiyle aklarsa, kaçakçılık ileriki zamanlarda da hile yapılması açısından bir güdü haline gelir. Bu yüzden devletler, vergi ahlâkını korumalı ve iyileştirmelidir. Bu, incelenme riskinin vurgulanması ile başarılabılır.

Grafik 1 Toplanan net gelir başına idari gider
(100 birim gelir başına,2009) (*)



2.1.2 Vergi İdaresinin Kalitesi

Vergi yönetimi alanında önemli bir soru vergi tahsilâtının idareye maliyetidir. OECD'ye göre (2011a) AB üyesi 27 ülkenin ortalama vergi tahsilâtı maliyeti 100 birim gelir başına 1.1 Avro'dur (bkz. Grafik 1). 2005-2009 dönemi için açık bir trend görülmemektedir. 2009'da Polonya, Çek Cumhuriyeti, Portekiz, Belçika, Bulgaristan ve Fransa vergi tahsilâtında yüksek maliyetlerle karşılaşmıştır. Slovakya'nın 2007 yılına kadarki verileri mevcuttur ve bu yılda vergi tahsilâtı maliyeti yüksektir.

Gelir idarelerinin kalitesini gösteren detaylı göstergeler oluşturmak genel olarak zordur. Bununla birlikte, vergi idarelerinin etkinliği ile ilgili olarak bazı belirli alanlar için karşılaştırmalı veriler mevcuttur:

- çalışan sayısı ve kişi başına düşen yerel idare sayısı,
- mükelleflerin vergilendirilebilir faaliyetlerine ilişkin bilgi elde edebilmek için üçüncü şahıs bilgilerinin kullanımı ve
- önceden hazırlanmış vergi beyannamesi kullanımı.

Vergi İdarelerinin Organizasyonu ve Büyüklüğü

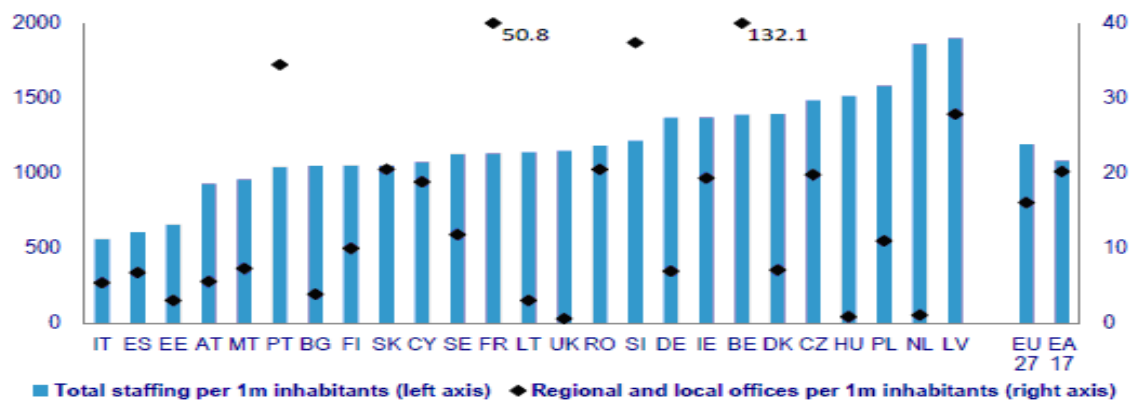
Vergi idarelerinin organizasyonu ve büyüklüğü üye ülkelerde çeşitlilik göstermektedir. Bu farklılıkların nedeni, sosyal sigorta katkı payları, gümrük vergileri ve tüketim vergilerinin idaresinin farklı şekillerde organize edilmesidir. Bütünleşik bir vergi ve sosyal sigorta katkı payları tahsilat organı kurulması, etkinliği ve etkililiği artıracak ve işletmeler için uyum yükünü azaltacaktır. Her şeyden önce farklılıklar, vergi idarelerinin toplam istihdamını etkilemektedir. Bu, İtalya, İspanya ve Estonya'da kısmen daha az, Hollanda ve Litvanya'da oldukça yüksektir. Bir vergi idaresinin ideal büyüklüğü konusunda bir kural olmamakla birlikte, Avusturya, Finlandiya, İsveç ve Birleşik Krallık örnekleri göstermektedir ki bir milyon kişi başına yaklaşık 1000'in üzerindeki bir çalışan sayısı ile vergi idaresinin etkin olarak çalışması mümkündür (bkz. Grafik 2).

Maliyet etkinliği ve çalışan uzmanlaşmasını sağlamak için saha ofisleri coğrafi olarak çok fazla dağınık olmamalıdır. Küçük üye ülkelerde yerel vergi merkezleri tüm fonksiyonları barındırmamalıdır. Kurumlar vergisi, büyük işletmeler veya sınırda vergi mükellefleri (bir üye ülkede gelir elde eden fakat başka bir üye ülkede ikamet eden mükellefler) gibi bazı özel fonksiyonlar yalnızca bir fizikî adreste toplanmalıdır.

Yerel ve bölgesel vergi idareleri ile şubelerinin sayısı, üye ülkelerde oldukça farklılık göstermektedir. Birleşik Krallık'ta 35, Fransa'da 3271 ve Belçika'da 1421 tanedir.⁶³ Mükellefler ile idareyi birbirine bağlayan bilgi

⁶³ Fransa'daki iki ana mali idare 2008'de birleştirilmiştir.

Grafik 2 Vergi dairelerinin büyüklüğü (toplam çalışan sayısı) ve yerel ofislerin sayısı



Not: Ortalamalar ağırlıklandırılmamıştır.

Kaynak: OECD (2011a).

teknolojilerinin giderek artan bir rol oynaması ile birlikte az sayıdaki yerel vergi daireleri (1 milyon kişi başına 10'dan az) profesyonel yetkiye sahip olacak, hizmet kalitesi korunacak ve idari maliyet etkinliği artacaktır.

Üçüncü Şahıs Bilgileri ve Vergi Bildiriminde Kolaylıklar

AB'de üçüncü şahıs bilgilerinin kullanımına ilişkin olarak Fiscalis Risk Yönetimi Platformu (AB Komisyonu, 2012e) tarafından yapılan gözden geçirmede, gelir vergisine ilişkin olarak üçüncü şahıs bilgilerinin yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir (bkz. Tablo 2). Bu kaynağa göre, 10 üye ülke (Belçika, Danimarka, Finlandiya, Litvanya, Malta, Hollanda, Portekiz, Romanya, İspanya ve İsveç) önceden hazırlanan vergi beyannamelerinde bu bilgileri kullanmaktadır. Diğer kaynaklar da Fransa ve bazı diğer ülkelerde önceden

Tablo 2 : AB üye ülkelerinde üçüncü şahıs bilgilerinin kullanımı

| ÜLKE | P: önceden hazırlanmış beyannameler | | A: Denetim/Kontrol | R: Risk Analizi | | | |
|------|--|-----------------|---|-----------------|-------------|---------------------------------------|------------------|
| | Ücretler ve maaşlar (işveren tarafından bildiriliyor, geliri işletme ödüyor) | İşletme payları | Finansal bilgiler (finans kuruluşu ve sigorta şirketleri tarafından bildirilen) | Faiz ödemeleri | Kar payları | Satışlar ve finansal varlıkların alış | Şüpheli işlemler |
| BE | P, A, R | | | A, R | | | |
| DE | NA | NA | | NA | NA | NA | NA |
| EE | A, R | | | | | | R |
| IE | R | | | R | | | A, R |
| EL | | | | | | A | A |
| ES | P, R | | | P, R | | R | |
| FR | NA | NA | | NA | NA | NA | NA |
| IT | A, R | | | A, R | | | A, R |
| CY | A, R | A, R | | | | | |
| LU | NA | NA | | NA | NA | NA | NA |
| MT | P, R | | | P, R | P, R | | |
| NL | P, R | | | P, R | P, R | A | R |
| AT | R | | | | | | |
| PT | P, R | | | | | A | |
| SI | A, R | A | | | | | R |
| SK | | | | | | A, R | A, R |
| FI | P, A, R | P, R | | P, R | | P, R | |
| BG | | | | | | | |
| CZ | NA | NA | | NA | NA | NA | |
| DK | P | P | | P | P | P | |
| LV | R | R | | R | | | |
| LT | P, R | P, A | | | | A | |
| HU | A, R | | | A, R | | A, R | A, R |
| PL | A, R | | | A | | | |
| RO | P | | | A | | A | A |
| SE | P | P | | P | P | P, R | |
| UK | R | | | R | | | |

Not: Önceden hazırlanan beyannameleri temsil eden "P" harfleri, bu ölçütün önemini belirtmek için kalın yapılmıştır. Danimarka için, Avrupa Komisyonu 2012'e'de finansal bilgede kayıp bir "P" gözlem eklenmiştir.

Kaynak: Avrupa Komisyonu (2012e).

hazırlanan beyanname sisteminin kullanıldığını göstermektedir.⁶⁴ Beyannamenin önceden hazırlanması, gelir vergisi tahsilâtının etkinliğinin artırılmasında başarılı bir formül olarak görünmektedir. Üçüncü şahıs bilgilerini içeren önceden hazırlanmış vergi beyannameleri mükellefler için uyumu ve vergi ödemeyi kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda, eğer üçüncü şahıslar tarafından bildirilen alanlarda beyanname üzerinde düzeltmeye izin verilmiyorsa, önceden hazırlanmış vergi beyannameleri mükellefin yanlış beyân ve vergi kaçırma ihtimalini de az veya çok da olsa ortadan kaldırmaktadır. Birçok üye ülke üçüncü şahıs bilgilerini denetim veya kontrol amaçlı olarak kullanmaktadır ve diğer birçok ülke de bu bilgileri risk analizinde kullanmaktadır. Üçüncü şahıs bilgileri ayrıca borç tahsilâtında da önemli bir kaynaktır.

Beyannamelerin önceden hazırlanmadığı durumda, mükelleflerin beyannamelerini kendilerinin doldurması da aynı kolaylıkta olmalıdır. Bazı durumlarda karmaşık vergi kuralları önlenememekle birlikte, uygun bilgi teknolojileri beyanname doldurma sürecini basitleştirmede kullanılmalıdır.

Vergi İdaresinin Etkinliği Hakkında Genel Sonuçlar

Üye ülkelerin idari sisteminin iyileştirilmesi konusunda özel bir ihtiyacı ya da kapsamı olup olmadığı konusunda değerlendirme yaparken aşağıdaki dört kriter göz önüne alınır:

- i) net gelir tahsilatı başına idari maliyetler AB-27 ortalamasının önemli derecede üzerinde,
- ii) orta ölçekli işletmeler için vergi sisteminin idari yükü AB-27 ortalamasının önemli derecede üzerinde,
- iii) önceden hazırlanmış vergi beyannameleri için üçüncü şahıs bilgisi kullanılmıyor ve
- iv) e-beyanın kapsamı AB ortalamasının önemli derecede altında.

Tablo 3 bu dört göstergeye ait genel bir bakış sunmaktadır. İlk iki kritere veya bu dört kriterden üçüne uyan üye ülkelerin, vergi idarelerini yeniden değerlendirmede sorun yaşadığı söylenebilir. Bu ülkeler Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Yunanistan, Portekiz, Polonya ve Slovakya'dır.

Tablo 3 : Vergi idaresi zorluklarının genel tablosu

| Ülke | Gelir toplamının maliyeti | Vergi ödeme maliyeti | Üçüncü şahıs bilgisi kullanımı | E-beyanname kullanımı | Toplam zorluk |
|------|---------------------------|----------------------|--------------------------------|-----------------------|---------------|
| BE | X | | | | |
| DE | | X | NA | X | |
| EE | | | X | | |
| IE | | | X | | |
| EL | NA | X | X | X | X |
| ES | | | | | |
| FR | X | | NA | | |
| IT | | X | X | | |
| CY | NA | | X | X | |
| LÜ | | | X | X | |
| MT | | NA | | X | |
| NL | | | | | |
| AT | | | X | | |
| PT | X | X | | | X |
| SI | | X | X | | |
| SK | X | X | X | X | X |
| FI | | | | X | |
| BG | X | X | X | X | X |
| CZ | X | X | NA | X | X |
| DK | | | | | |
| LV | | X | X | | |
| LT | | | | | |
| HU | | X | X | | |
| PL | X | X | X | X | X |
| RO | | X | | X | |
| SE | | | | | |
| UK | | | X | | |

Not: Dört ve beşinci sütunlardaki "X" sırasıyla üçüncü şahıs bilgisi ve e-beyannamenin AB üye ülkelerinde kullanılmadığını ifade etmektedir.

Kaynak: Komisyon servisleri.

⁶⁴ OECD'ye göre; beyannamelerin önceden (tamamen veya kısmen) hazırlanan beyanname sistemini Belçika, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Litvanya, Hollanda, Portekiz, Slovenya, İspanya ve İsveç kullanmaktadır (bkz. OECD, 2011a).

PORTRE

LEONARDO DA VINCI

Dünyanın belki de en çok tartışılan ve en gizemli kişiliklerinden biri olan Leonardo da Vinci 1452 yılında bir avukatın çocuğu olarak İtalya Toskana'da dünyaya geldi. Tam adı **Leonardo di ser Piero da Vinci'dir**. Heykeltıraş ve ressam olan Andrea del Verrocchio tarafından eğitilen Da Vinci 1478'de usta haline geldi. 1483'de Milan'a hükmeden Milan Dükü Sforza'nın hizmetine girerek heykeltıraş, ressam, mühendis ve mimar olarak çalışmaya başladı. Ünlü tablosu "Son Akşam Yemeği"ni burada yaptı. Da Vinci Fransızlar tarafından şehir işgal edilip Sforza ailesi kaçmaya mecbur bırakılana kadar bu şehirde yaşadı. 1503-1506 yılları arasında Floransa'da geçirdiği zamanlarda birkaç tane tablo yapmasına rağmen bu dönemden tek kurtulan tablosu "Mona Lisa" dır. 1517'de Fransa Kralı I. Francis'in daveti ile Fransa'ya giden Leonardo öldüğü tarih olan 2 Mayıs 1519'a kadar burada kaldı.



Da Vinci'nin günümüze kadar gelen tablolarının ünü onun öncelikle bir ressam olduğunu göstermekle birlikte, günümüze kalan jeoloji, anatomi, yerçekimi, optik, uçuş hakkındaki bilgilerden oluşan 4000 sayfadan fazla olan el yazması notları onun aynı zamanda bir bilim adamı olduğunu göstermektedir. Da Vinci'nin bisiklet, uçak, helikopter ve paraşütü 500 yıl önce icat ettiği söylenmektedir.

Da Vinci'nin, notlarını bir ansiklopedi olarak bastırmak istediği ama diğer birçok işleri gibi yarım kaldığı söylenir. Da Vinci'nin el yazmaları, sadece sağdan sola doğru yazılmış, ayna yazısı olan metinler olduğu için değil aynı zamanda alışılmadık yazı tipi ve kullanılan kısaltmalar nedeniyle de okuması oldukça güç

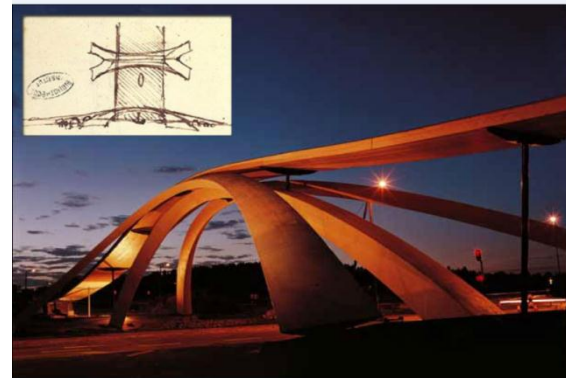
metinlerdir. Da Vinci'nin ölümünden sonra bu notlar Avrupa'daki kütüphanelere ve koleksiyonculara dağıtıldı. 1651'de teknik çizimlerinin bir kısmı basılmış olmakla beraber, birçok bilimsel çalışması 19.yüzyıla kadar gün ışığına çıkmamıştır.

Da Vinci 1502 yılında İstanbul'da Avrupa ile Asya kıtasını birleştiren bir köprü çizimi yapıp bunu Sultan II.Bayezid'a göndermiş ise de Da Vinci'nin bu çalışması teknik olarak yapılması mümkün görülmediği için beğenilmemiştir.

Bugün Avrupa Birliği'ne üye ve aday ülkelerin mesleki eğitime yönelik politikalarını desteklemek ve geliştirmek amacıyla kurulmuş olan bir programa Da Vinci'nin adı verilmiştir. Leonardo da Vinci Programı; kurumlara Avrupa çapında ortaklarla birlikte çalışma, yenilikçi metot ve uygulamaları paylaşma, çalışanlarının bilgi, beceri ve uzmanlıklarını artırma fırsatı sağlar.



Fransa'nın Nantes kentinin bir halk kütüphanesinin deposunda unutulmuş ve 2010 yılında ortaya çıkartılan Da Vinci'ye ait el yazması.



Da Vinci'nin İstanbul'da yapmak istediği köprü tasarımı 2001 yılında Norveç'te hayata geçirilmiştir.

BİZDEN HABERLER

VERGİ HAFTASI

24. Vergi Haftası bu yıl 25 Şubat - 3 Mart 2013 tarihleri arasında tüm yurttan çeşitli etkinliklerle kutlanmıştır.

Bu kapsamda, illerinde 2012 yılında verilen beyannamelerde ilk 5'e giren gelir ve kurumlar vergisi rekortmenlerine ve diğer mükelleflere yönelik düzenlenecek toplantılarda vergi haftası için hazırlanmış plaketler verilmiş ve Türkiye genelinde 449 vergi dairesi, ödev ve yükümlülüklerini zamanında yerine getiren yaklaşık 6.000 mükellefi hafta boyunca işyerlerinde ziyaret ederek beklenti ve önerilerini paylaşmıştır. Ayrıca, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar bünyesinde üniversiteler, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve diğer meslek odaları ile işbirliği yapılarak vergi konulu seminer ve paneller düzenlenmiştir.

- Vergi Haftası için hazırlanan;
 - **Verginle Güvendesin**
 - **Daha Güçlü Bir Türkiye İçin Vergilendirilmiş Kazanç**
 - **Fişsiz Kaçak Olur, Kayıt Dışına Alet Olma**
 - **Fiş Almazsak Kaçak Olur**

sloganlarının yer aldığı kağıt afişler hazırlanarak, tüm illerde vatandaşların yoğun olarak buldukları kamu kurum ve kuruluşları, meslek odaları ve toplu taşıma araçları vb. yerlere asılmıştır.

Ayrıca futbol, basketbol ve voleybol müsabakalarında sporcular tarafından "Verginle Güvendesin" yazılı pankartlarla maçlara çıkılmış ve 25 Şubat - 3 Mart 2013 tarihleri arasında 15 ulusal radyoda Vergi Haftası sloganları ile alışverişlerde fiş almayı teşvik eden reklam spotları yayınlanmıştır.

Vergi bilincinin geliştirilmesi konusunda bilgilendirmek amacıyla yaklaşık 145.000 öğrenci vergi dairelerine davet edilerek veya okullarında ziyaret edilerek vergi konulu konferanslar verilerek, öğrencilere çeşitli hediyeler verilmiştir.

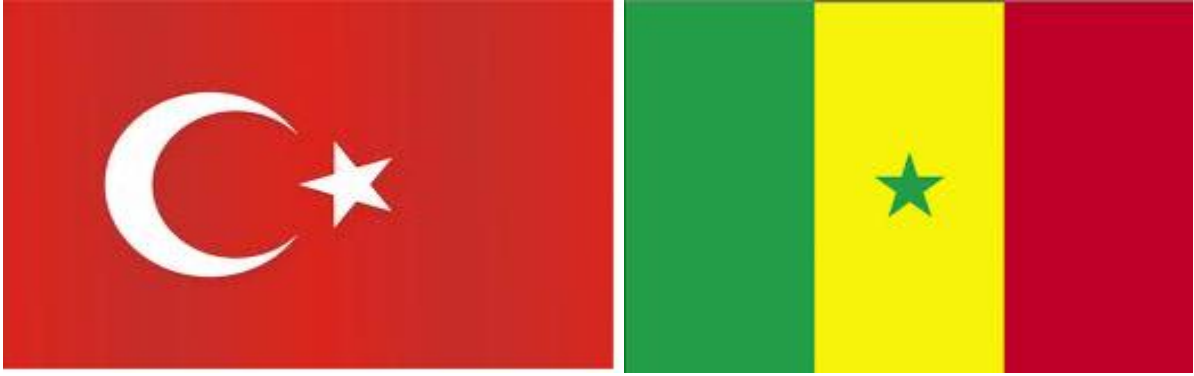
Vergi Haftası boyunca Milli Eğitim Bakanlığı ile işbirliği çerçevesinde Türkiye genelindeki ilköğretim okullarının 3-4.sınıf ve ortaokulların 5-8.sınıflarındaki öğrencilere Vergi Bilincini Geliştirme Eğitimleri verilmiştir. Ayrıca, okullara "Verginin Meyvesi Hizmettir" sloganının yer aldığı kağıt afişler asılmıştır. Türkiye genelinde vergi konusunun işlendiği 24 ildeki ilkokulda resim, 30 ildeki ortaokulda şiir, 27 ildeki lise ve dengi okullarda sloganlı afiş veya kompozisyon yarışması düzenlenmiştir ve dereceye giren öğrencilerden birincilere notebook, ikincilere fotoğraf makinası, üçüncülere ise MP4 müzik çalar düzenlenen törenlerle verilmiştir.



Türkiye ile Senegal Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Müzakereleri Başladı

Türkiye Cumhuriyeti ile Senegal Cumhuriyeti arasında akdedilmesi öngörülen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına ilişkin birinci tur müzakereler 25-28 Mart 2013 tarihleri arasında Ankara'da gerçekleştirilmiştir. Türkiye adına Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı Sayın Mehmet ATUĞ, Senegal adına ise Senegal Ekonomi ve Maliye Bakanlığı Mevzuat Müdürü Sayın El Hadji Ibrahima DIOP başkanlığında yürütülen müzakereler olumlu bir atmosfer içerisinde gerçekleştirilmiş olup Anlaşmanın büyük bir bölümü üzerinde uzlaşmaya varılmıştır. Anlaşmada uzlaşılmayan konularda her iki taraf pozisyonunu tekrar değerlendirecek ve bunu müteakip ikinci tur müzakereler, tarafların mutabakata varacağı ileri bir tarihte gerçekleştirilecektir.

Anlaşmanın tamamlanarak yürürlüğe girmesi halinde her iki ülkenin girişimcileri bakımından vergisel yönden istikrarlı bir yatırım ortamı sağlanmış olacaktır.



OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi'nde Seminerler Düzenlendi

Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin ve Sovyetler Birliği'nin dağılması ile oluşan Yeni Bağımsız Devletlerin piyasa ekonomisine geçiş sürecinde teknik bilgi yardımı sağlamak amacıyla OECD üyesi ülkelerin öncülüğünde, söz konusu ülkelerin üst düzey vergi memurlarına vergi alanında bilgi değişimi ortamı sağlamak üzere OECD bünyesinde vergi merkezleri kurulmuştur.

Başkanlığımızca yönetilen OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi, OECD ile T.C. Dışişleri Bakanlığı'nın ortaklaşa düzenlediği bir protokol çerçevesinde TİKA ve Maliye Bakanlığı'nın ev sahipliğinde 1993 yılında kurulmuş olup bu merkezde özellikle Orta Asya ve Kafkas ülkeleri ile Doğu Avrupa ve Afrika Ülkelerinden gelen üst düzey vergi memurlarına vergi eğitimi verilmektedir.

OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi faaliyetleri çerçevesinde, 28 Ocak – 01 Şubat 2013 tarihleri arasında “Transfer Fiyatlandırma ile İlgili İhtilafların Çözümlemesi” konusunda yapılan seminere Arnavutluk, Hindistan, Kosova, Moğolistan, Fas, Nepal, Rusya Federasyonu, Suudi Arabistan ve Tunus'tan toplam 17 kişi, 11-15 Mart 2013 tarihleri arasında yapılan “Küçük ve Orta Ölçekli Şirketlerin Denetimi” konulu seminere Arnavutluk, Azerbaycan, Ermenistan, Beyaz Rusya, İran, Kazakistan, Kosova, Moğolistan, Fas, Nepal, Rusya Federasyonu, Suudi Arabistan, Tacikistan ve Tunus'tan toplam 23 kişi katılmıştır.



EK

| Ülke Adı | Kısaltması |
|---------------------------|------------|
| Belçika | BE |
| Bulgaristan | BG |
| Çek Cumhuriyeti | CZ |
| Danimarka | DK |
| Almanya | DE |
| Estonya | EE |
| İrlanda | IE |
| Yunanistan | EL |
| İspanya | ES |
| Fransa | FR |
| İtalya | IT |
| Güney Kıbrıs Rum Yönetimi | CY |
| Letonya | LV |
| Litvanya | LT |
| Lüksemburg | LU |
| Macaristan | HU |
| Malta | MT |
| Hollanda | NL |
| Avusturya | AT |
| Polonya | PL |
| Portekiz | PT |
| Romanya | RO |
| Slovenya | SI |
| Slovakya | SK |
| Finlandiya | FI |
| İsveç | SE |
| Birleşik Krallık | UK |





VERGİNLE GÜVENDESİN

gi T.C. MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ
BAŞKANLIĞI
www.gib.gov.tr

VERGİ İLETİŞİM MERKEZİ
444 0 189

24.
VERGİ HAFTASI
23 EKİM - 29 EKİM 2023