



**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI**

**TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ**  
**UYGULAMASINDA TEK ORANLI YAPI ÖNERİSİ VE**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**İBRAHİM BURAK YAŞAR**

**BURSA – 2022**





**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINDA  
TEK ORANLI YAPI ÖNERİSİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**İbrahim Burak YAŞAR**

**Danışman:**

**Şükrü DOKUR  
Adnan GERÇEK**

**BURSA – 2022**

T. C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701918005 numaralı İbrahim Burak YAŞAR' ın hazırladığı "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Tek Oranlı Yapı Önerisi Ve Değerlendirilmesi" başlıklı yüksek lisans tezi ile ilgili savunma sınavı, ...../...../2022 günü ..... - ..... saatleri arasında yapılmıştır. Alınan cevaplar sonunda adayın ..... (başarılı / başarısız) olduğuna ..... (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav  
Komisyonu  
Başkanı)

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Soyadı

Akademik Unvanı, Adı

Üniversitesi

Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

22/06/ 2022

### **Yemin Metni**

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Tek Oranlı Yapı Önerisi Ve Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

**Adı Soyadı: İbrahim Burak YAŞAR**

**Öğrenci No: 701918005**

**Anabilim Dalı: İşletme**

**Programı: Muhasebe ve Denetim**

**Tezin Türü: Yüksek Lisans**

## ÖZET

<b>Yazar adı soyadı</b>	İbrahim Burak YAŞAR
<b>Üniversite</b>	Bursa Uludağ Üniversitesi
<b>Enstitü</b>	Sosyal Bilimler Enstitüsü
<b>Anabilim dalı</b>	İşletme
<b>Bilim dalı</b>	Muhasebe ve Denetim
<b>Tezin niteliği</b>	Yüksek Lisans Tezi
<b>Mezuniyet tarihi</b>	.../.../2022
<b>Tez danışmanı</b>	Şükrü DOKUR, Adnan GERÇEK

### **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Tek Oranlı Yapı Önerisi Ve Değerlendirilmesi**

**Katma Değer Vergisi; kamu gelirleri içerisindeki sahip olduğu yüksek pay ve uygulanış biçimi bakımından oldukça önemli bir maliye politikası aracıdır. Lakin tüketim odaklı bir dolaylı vergi olması sebebiyle, düşük gelirli olanların üzerinde yarattığı ekonomik yük hususunda çoğu zaman eleştirilmiş ve bu durum çeşitli korumacı uygulamalar doğurmuştur.**

**Hâkim görüş olarak kabul edilen KDV modeli; yüksek bir standart oran, geniş tabanlı indirimli oranlar ile çok sayıda muafiyet ve istisnalardan teşekkül bir yapıdır. Fakat yapılan pek çok araştırmada ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde; çoklu oran sisteminin düşük gelirli olanların üzerindeki korumacı etkisinin istenilen etkiyi veremediği; çeşitli mal ve hizmet gruplarını birden fazla vergi oranına göre tasnif etmenin ve bunları sık sık değiştirmenin yanı sıra beraberinde çok sayıda istisna ve muafiyet getirmenin, vergi adaletine hizmet etmediği, hatta mevzuatı ve uygulamayı oldukça karmaşık bir yapıya sokarak uygulayıcılar nezdinde oldukça zorlu bir durum yarattığı belirtilmektedir. Bütün bunlar, vergi uyumunu düşürerek potansiyel matrahın vergilendirilmesinde istenilen etkinliğin sağlanamamasına yol açmaktadır.**

**Bu çalışmada; çeşitli dünya ülkelerindeki KDV rejimleri ve oran uygulamaları mukayeseli olarak değerlendirilerek çoklu oran ile tek oran uygulamaları çeşitli yaklaşımlarla incelenmiş ve tekli oran sisteminin üstün yanları**

belirtilmiştir. Ülkemizdeki KDV uygulamasında yaşanan belli başlı problemler irdelenerek, çok oranlı ve karmaşık bir vergi sisteminin, mükellefler ve vergi idaresi nezdinde yarattığı sorunlara değinilmiştir. Hâlihazırda yaşanan indirimli oran iade ve vergi yükü problemleri ile mükelleflerin vergi uyumundaki eksikliklerine karşın, tek oranlı basit ve sade bir KDV sistemi, çözüm önerisi olarak sunulmuştur.

**Anahtar kelimeler:** *Katma Değer Vergisi, KDV Oranları, Tek Oranlı KDV, Adil Vergilendirme,*

## ABSTRACT

### **Single Rate Building Proposal And Evaluation In Value Added Tax Implementaion In Turkey**

**Value-added tax; It is a very important fiscal policy tool in terms of its high share in public revenues and its flexible implementation. However, since it is a consumption-oriented indirect tax by its nature, it has often been criticized for the economic burden it creates on low-income people, and this situation has led to various protectionist practices in the eyes of the states.**

**VAT model accepted as the prevailing opinion; It is a structure made up of a high standard rate, broad-based discounted rates, and numerous exemptions and exceptions. However, in many studies and evaluation of application results; the protectionist effect of the multiple rate system on low income earners could not have the desired effect; It is stated that classifying various groups of goods and services according to more than one tax rate and changing them frequently, as well as bringing many exceptions and exemptions, does not serve tax justice, and even creates a very difficult situation for practitioners by making the legislation and practice quite complex. All these reduce tax compliance and lead to the inability to achieve the desired efficiency in taxation of the potential base.**

**In this study; VAT regimes and rate practices in various world countries**

were evaluated comparatively, and the multiple rate and single rate practices were examined with various approaches and the superior aspects of the single rate system were indicated. By examining the main problems in VAT practice in our country, the problems created by a multi-rate and complex tax system for taxpayers and tax administration are mentioned. A simple and plain VAT system with a single rate has been presented as a solution proposal, despite the current reduced rate refund and tax burden problems and the deficiencies of taxpayers in tax compliance.

**Keywords:** *Value Added Tax, VAT Rates, Single Rate VAT, Fair Taxation*



## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın her aşamasında fikirleri, danışmanlığı ve yönlendiriciliği ile işimi kolaylaştıran, kıymetli hocalarım Sayın Prof. Dr. Adnan GERÇEK ve Dr. Şükrü DOKUR'a, yetişmemde katkı sağlayan tüm vergi müfettişi üstatlarıma ve hiçbir konuda desteğini esirgemeyen aileme sonsuz şükran ve minnetlerimi sunarım.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	İ
ABSTRACT .....	İİ
ÖNSÖZ .....	İV
İÇİNDEKİLER.....	V
TABLO LİSTESİ.....	X
GRAFİK LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR .....	XII
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE GELİŞİMİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I- KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ .....	3
A. Kavram Olarak Katma Değer ve Katma Değer Vergisi .....	3
B. KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	
4	
1. Katma Değer Vergisi Türleri.....	4
a. Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi.....	5
b. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi .....	5
c. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi.....	6
d. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi.....	6
2. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri.....	7
a. Toplama Yöntemi .....	7
b. Çıkarma Yöntemi.....	8
(1) Dolaysız Çıkarma Yöntemi .....	8
(2) Dolaylı Çıkarma Yöntemi .....	8

C. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ .....	9
D. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN ETKİLERİ İLE AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI .....	16
1. Katma Değer Vergisinin Ülke Ekonomileri Üzerindeki Genel Etkileri.....	16
a. KDV'nin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri.....	16
b. KDV'nin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri .....	18
2. Katma Değer Vergisinin Başlıca Avantaj ve Dezavantajları .....	19
a. Katma Değer Vergisinin Avantajları .....	20
b. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları .....	21
II- ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GELİŞİMİ VE UYGULAMA BİÇİMLERİ .....	22
A. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ.....	22
1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi'nin Gelişimi ve Uygulaması ....	24
2. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Gelişim Süreci ve Uygulaması .....	27
B. Diğer ülkelerdeki kdv gelişim süreci ve uygulaması.....	32
1. OECD Ülkelerinde KDV Uygulamalarının Gelişim Süreci.....	33

## İKİNCİ BÖLÜM

### ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE' DE KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I- ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ KDV ORANLARININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	37
A. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE KDV ORANLARININ BELİRLENMESİ.....	37
B. OECD ÜLKELERİNDE KDV ORANLARININ BELİRLENMESİ .....	46
II- TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV ORANLARININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	53
A. KDV ORANLARININ YASAL SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KDV ORANLARINDAKİ DEĞİŞİMİN İNCELENMESİ .....	53

1. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Oranlarının Gelişim Süreci.....	53
2. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Oranlarının Mevcut Durumu .....	56
a. %1 İndirimli Oranı Uygulanan Mal ve Hizmetler (I Sayılı Liste) .....	57
b. %8 İndirimli Oranı Uygulanan Mal ve Hizmetler (II Sayılı Liste).....	58
c. Geçici Olarak Uygulanan KDV Oranları .....	64
III- TÜRKİYE’DE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ GENEL HATLARI VE DEĞERLENDİRMESİ .....	66
A. İndirimli Oran Uygulamasına İlişkin Mevzuatın Değerlendirilmesi.....	66
1. İndirimli Oran Uygulamasına İlişkin Genel Hükümler.....	66
2. İadesi Talep Edilebilir Tutarın Hesaplanması .....	69
B. İndirimli Oran Uygulamasının Yarattığı Sorunlar.....	72
1. İndirimli Oran Uygulamasının Vergi Uyumu Açısından Yarattığı Sorunlar 72	
2. İndirimli Oran Uygulamasının Vergi İadeleri Açısından Yarattığı Sorunlar 76	
a. İade Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar.....	77
(1) İade Talebinde Sınır Uygulaması .....	77
(2) İadeye Konu Tutarın Hesaplanmasına İlişkin Diğer Problemler.....	79
b. Vergi İdaresinin Uygulamalarından Kaynaklı Sorunlar .....	80
3. İndirimli Oran Uygulamasının Muhasebe Yükümlülükleri ve Uygulamalarında Yarattığı Sorunları.....	83
a. İade Başvuru Safhasındaki Liste Problemleri .....	83
b. Yüklenen KDV Listesine İlişkin Problemler.....	84
c. Maliyet Muhasebesi Hesaplamalarında Karşılaşılan Sorunlar.....	84
d. İade Talebinin Tasdik Raporuna Bağlanması Safhasındaki Karşıt İnceleme Yükümlülüğü ve Bunun Yarattığı Sorunlar .....	85
4. İndirimli Oran Uygulamasının Yarattığı Sorunların Genel Değerlendirmesi 87	

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KDV ALANINDA TEK ORANLI YAPININ UYGULANABİLİRLİĞİ

I- KDV' DE TEK ORAN UYGULAMASININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....	89
A. Katma Değer Vergisinde Tek Oranlı Yapı Uygulayan Ülkelere Genel Bakış	90
B. Katma Değer Vergisinde Tek Oran Uygulayan Ülkelerin incelenmesi .....	93
1. KDV' de Tek Oran Rejimini Benimseyen Belli Başlı Ülkelerin Uygulamaları .....	95
a. Yeni Zelanda .....	95
b. Avustralya.....	97
c. Kanada.....	98
d. Danimarka.....	99
II- KDV' DE TEK ORAN UYGULAMASININ ETKİLERİ .....	100
A. Adil Vergi Yüğü Dağılımına Etkisi.....	101
B. Basit ve Sade Vergi Uygulamasına Etkisi .....	103
C. Etkin Vergilendirmeye Etkisi .....	106
D. Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.....	111
1. Muhasebe Uygulayıcıları Açısından Etkisi .....	112
2. KDV İadeleri Süreçlerine Etkisi.....	113
E. İşletmelerin Vergi Yönetimine Etkisi.....	114
1. İşletmeler Açısından Vergi Yönetiminin Önemi.....	114
2. Vergi Mevzuatının Agresif Vergi Planlamasına Etkisi .....	115
3. Tek Oranlı KDV Sisteminin Vergi Yönetimi Sürecine Etkisi .....	116
III- TÜRKİYE'DE TEK ORANLI KDV ÖNERİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	117

1. Tek Oran Sisteminin Vergi Uyumuna Sağlayacağı Katkılar.....	118
2. Tek Oran Sisteminin Vergi Adaletine Sağlayacağı Katkılar .....	121
3. Tek Oran Sisteminin Etkin Vergilendirmeye Sağlayacağı Katkılar.....	122
4. Tek Oran Sisteminin Vergi Yükü ve İade Mekanizması Üzerindeki Olumlu Etkisi	124
5. Türkiye’de Tek Oran Sistemine Geçişin Gereklilikleri.....	126
<b>SONUÇ .....</b>	<b>129</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>133</b>

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1-</b> Katma Değer Vergisinin Aşamalı Yayılımı ve Yüklenimi - 1 .....	10
<b>Tablo 2-</b> Katma Değer Vergisinin Aşamalı Yayılımı ve Yüklenimi - 2 .....	12
<b>Tablo 3-</b> Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-2020).....	30
<b>Tablo 4-</b> Avrupa Birliği Ülkelerinde İndirimli Oranların Uygulanabileceği Mal ve Hizmet Malzeme Listesi.....	39
<b>Tablo 5-</b> Avrupa Birliği Ülkelerinde Uygulanmakta Olan KDV Oranları.....	40
<b>Tablo 6-</b> Avrupa Birliği Üyesi Seçilmiş Bazı Ülkelerin İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetleri.....	42
<b>Tablo 7-</b> AB Hariç OECD Üyesi Ülkelerde Uygulanan İndirimli Oranlar .....	49
<b>Tablo 8-</b> Türkiye’ de KDV Oranlarının Değişim Süreci.....	56
<b>Tablo 9-</b> İade Edilebilir KDV Tutarının Belirlenmesi.....	70
<b>Tablo 10-</b> Yıllar İtibariyle Belirlenen KDV İadesi Alt Sınırı.....	71
<b>Tablo 11-</b> KDV’ de Tek Oran Uygulayan Ülkeler .....	90
<b>Tablo 12-</b> 2010-2020 Tarihleri Arası KDV’ ye Geçen Ülkelerin Oran Tercihleri .....	93
<b>Tablo 13-</b> Tek Oran Uygulayan Ülkelerin %0 Vergiye Tabi Mal ve Hizmetleri ile KGO Eşleştirmeleri .....	110

## GRAFİK LİSTESİ

<b>Grafik 1-</b> KDV Tahsilatı ile GSYH Artış Oranlarının Mukayesesi (1999-2020) .....	32
<b>Grafik 2-</b> Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdelik Gelişimi .....	34
<b>Grafik 3-</b> OECD Ülkelerinin KDV Genel Oranlarının Gelişimi – OECD Ortalaması 1976-2020 .....	47
<b>Grafik 4-</b> OECD Ülkelerinde Standart KDV Oranları 2020 .....	48
<b>Grafik 5-</b> 2010-2020 Tek Oran Rejimindeki Ülkelerin Standart Oran Tercihleri.....	94
<b>Grafik 6-</b> Ülkelerin Standart KDV Oranları Ve KDV Verimlilik Oranları Mukayesesi .....	108
<b>Grafik 7-</b> KDV Gelir Rasyosu Türkiye Ve OECD Ülkeleri Mukayesesi .....	123



## KISALTMALAR

a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AB	Avrupa Birliği
ATUS	Artırımlı Teminat Uygulaması
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GST	Goods And Services Tax
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
HİS	Hızlandırılmış İade Sistemi
HST	Harmonized Sales Tax
IMF	İnternational Monetary Fund
İTUS	İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVİRA	Kdv İadesi Risk Analiz
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KGO	Kdv Gelir Oranı
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
OECD	Organisation For Economic Co-Operation And Development
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PST	Provincial Sales Taxes
QST	Quebec Sales Tax
RST	Retail Sales Tax
S.	Sayfa
YMM	Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Vergi gelirleri, konuları ve yüklenicileri bakımından kategorize edilmişlerdir. Statü olarak Katma Değer Vergisi; değişim sürecinin her aşamasında salınan bir yayılı muamele vergisidir. İşleyiş biçimi olarak bu vergi, nihai tüketime kadar yansıtılmakta olup temel anlamda harcamaların vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır.

Tabana yayılı ve adil vergilendirme, modern devletlerin mali gelir politikalarındaki birincil önceliklerdendir. Dolaylı vergiler, harcamaların vergilendirilmesi prensibine dayandığından, gelirin ölçüsüne bakılmaksızın doğrudan nihai tüketimi konu edinmektedir. Harcamanın vergilendirilmesinde gelir düzeyine bağlı olarak, zorunlu tüketimin hane gelirine oranı arttıkça, vergi yükünde de nispi olarak artış gözlemlenecektir.

Katma Değer Vergisinin uygulanmasında etkinliğin ölçütü; kayıt dışılığın mümkün olan en düşük düzeyde olması, vergi adaletinin sağlanması, tabana yaygınlaştırılması ve piyasa aktörleriyle uyumun sağlanması gibi parametreler değerlendirilmektedir. Bu bakımdan, verginin salınacağı matrah, mükellef, istisna ve muafiyetler ile vergi sorumlularının belirlenmesi kadar vergi oranının tayini de etkinliğin sağlanmasındaki en önemli faktörlerden biridir.

Bu araştırmanın amacı, ülkemizdeki KDV uygulamasında çoklu oran sisteminin yarattığı sorunlara karşılık, tek oranlı basit ve sade bir vergi uygulamasının bir çözüm önerisi olarak sunulmasıdır. Genel oran ve indirimli oran ayırımının istenilen etkiyi verip vermediğinin araştırılması ve alternatif olarak önerilen tek oranlı sistemin vergilendirmenin temel hedeflerini ne ölçüde karşılayabileceğine dair fikir oluşturulması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada; hem Türkiye hem de diğer ülkelerin kamu gelirlerinde önemli bir paya sahip olan Katma Değer Vergisinin etkinliğinin sağlanmasında vergi oranlarının payı irdelenecek olup, mevcut uygulamalar birbirleriyle mukayese edilerek değerlendirilecektir.

Birinci bölümde; katma değer kavramı ve Katma Değer Vergisinin; tanımı, özellikleri, avantaj ve dezavantajlarına değinilerek genel kavramsal çerçevesi çizildikten sonra Türkiye ve diğer Dünya ülkelerindeki Katma Değer Vergisi uygulamalarının gelişim süreçleri irdelenecektir.

İkinci bölümde; Avrupa Birliği ve diğer OECD ülkelerinin KDV oranlarının belirlenmesinden ve bu uygulamaların gelişim süreçlerinden bahsedilecektir. Türkiye için ise ayrı bir başlık açılarak, Türkiye'deki KDV oranlarının belirlenmesinde geçmişten bu güne kadar izlenen yol yasal düzenlemeler ve bilimsel çalışmalarla beraber incelenecek, mevcut uygulamaya değinilerek hali hazırda uygulanmakta olan indirimli oran uygulamasının ne gibi sorunlara yol açtığı detaylı bir şekilde irdelenecektir.

Üçüncü bölümde; Dünyanın pek çok ülkesinde ağırlıklı olarak tercih edilen ve Türkiye'de de uygulanmakta olan çoklu oran uygulamasına alternatif olarak KDV'de tek oran uygulamasının etkileri günümüzde de bu sistemi uygulayan ülkelerin aldığı sonuçlarla beraber değerlendirilecektir. Tek oranlı KDV uygulamasının makro boyutta adil vergi yükü, sade, etkin ve tabana yayılı vergilendirme yönünden, mikro boyutta ise verginin mükellefi ve sorumlusu olan işletmeler nezdindeki muhasebe ve yönetsel işlemleri üzerindeki muhtemel etkileri yönünden değerlendirilecektir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE GELİŞİMİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR**

#### **I- KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ**

##### **A. KAVRAM OLARAK KATMA DEĞER VE KATMA DEĞER VERGİSİ**

Katma Değer Vergisi (KDV), ticari faaliyetin her aşamasında yaratılan katma değer üzerinden alınan bir yayılı muamele vergisidir. Bir başka deyişle KDV, yaratılan katma değer vergilendirilmesi esasına dayanır.

İktisadi açıdan katma değer kavramı, mal ve hizmete ilişkin muamelede yaratılan ve nihai fiyata yansıyan ilave değerdir. Oluşan katma değer tespiti, her işletme veya iş kolu açısından subjektif yaklaşımlarla farklı değerlendirmelere sebep olabilmektedir. Bu sebeple vergi kanunlarında katma değer kavramının tanımına rastlanılmamaktadır. Genel geçerliliğin sağlanması açısından, fiyattaki müspet değişikliğe yol açacak ilave değer olarak yaklaşılmaktadır. Bu bağlamda, mal veya hizmetin temini safhasında katlanılan maliyet ile satış fiyatı arasındaki müspet fark, temel olarak yaratılan katma değere tekabül etmektedir.

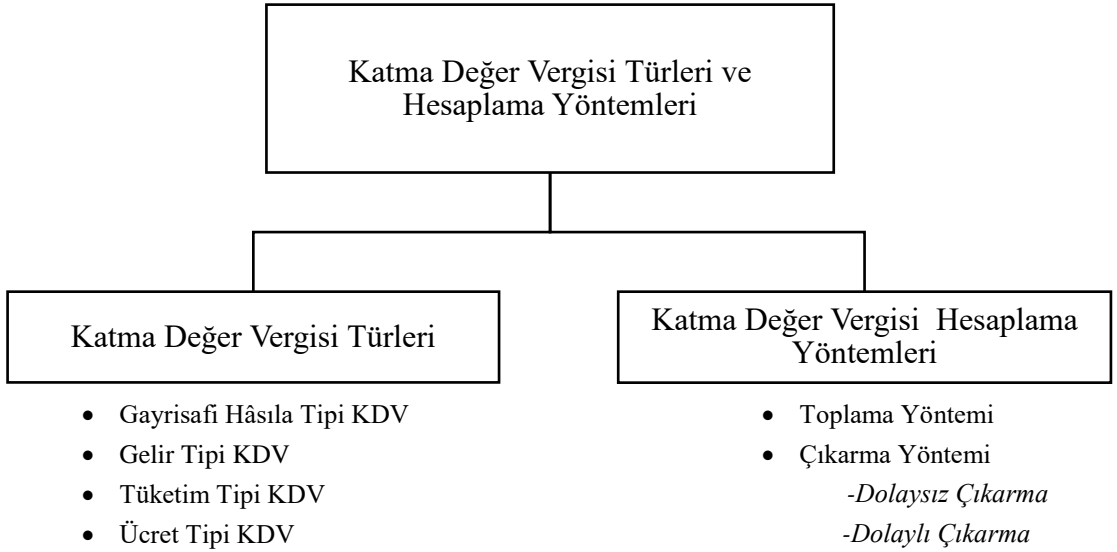
Anlaşılabacağı üzere KDV; üretim-tüketim zincirinin her aşamasında mal ve hizmetlerin satışından alınan yayılı muamele vergisidir. Katma Değer Vergisi; iktisadi faaliyetin belirli aşamalarında oluşturulan mal veya hizmete, iktisadi aktörlerin kendi faaliyetleri sonucu eklediği değer artışı olan katma değerden ibarettir.

Esas anlamda KDV'nin, yaratılan katma değeri vergilendirmesi prensibi, doğru işleyen bir indirim mekanizması ile temin edilmektedir. En genel anlamda, verginin üzerinden hesaplanacağı matrah, teslim veya hizmetin karşılığı olarak para veya para ile temsil edilebilen menfaatlerin teşkil ettiği toplam bedeldir. Bu bağlamda, satış bedeli

üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, alış anında ödenen katma değer vergisinin kanuni ilkeler uyarınca indirilmesi suretiyle, verginin, ortaya çıkarılan fark katma değere tekabül edecek kısmı satıcı üzerinde kalmaktadır. Bu fark tutar esas anlamda satıcı üzerinde kalan bir vergi yükü anlamına gelmemektedir. Zira nihai tüketime kadarki ara safhalarda vergi satıcılar tarafından satış bedeliyle beraber alıcılardan tahsil edilmektedir. Muamelenin her safhasında aynı süreç işlemekte, verginin nihai yüklenicisi ise mal veya hizmetin son safhadaki tüketicisi olmaktadır.

## B. KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Katma Değer Vergisinde, vergiye konu işlemin matrahının belirlenmesi ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine müteakip verginin ne şekilde hesaplanacağına dair farklı yaklaşımlar söz konusudur. Katma Değer Vergisinin türleri ve hesaplama yöntemleri aşağıdaki şemada gösterildiği gibidir.



### 1. Katma Değer Vergisi Türleri

Katma Değer Vergisine tabi işlemin matrahının belirlenmesi sırasında işletmeye dâhil yatırım mallarının matrahtan veya bu malların iktisabı sırasında yüklenilen

verginin indiriminin kabul edilip edilmemesine göre KDV dört farklı tipte kategorize edilmektedir.

### ***a. Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi***

Bu KDV türüne “gayrisafi hâsıla tipi” denilmesinin sebebi, bu şekilde belirlenen katma değer yönteminde ülke genelindeki KDV matrahlarının toplamının, o ülkenin gayri safi milli hasılasına tekabül edecek bir yapıda olmasıdır. Bu türdeki bir KDV uygulamasında, vergi matrahının hesabına iktisap edilen sermaye malları dâhil edilmez. Sermaye malları yani yatırım mallarının amortismanına tabi iktisadi kıymet olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, bu KDV tipinde sermaye yoğun çalışma metoduna sahip işletmeler açısından dezavantajlı bir durum ortaya çıkabilmektedir.

Ülke genelindeki toplam katma değer, gayri safi yurt içi hâsıla kadar olduğu kabulü esas alındığında;  $(GSYH=Matrah= Tüketim + Yatırım + (İhracat-İthalat) + Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman)$  toplam potansiyel katma değerdir.

Günümüzde ülkemiz dâhil KDV uygulanan çoğu ülkede amortismanına tabi kıymetlerin ve sermaye mallarının KDV’leri indirim konusu yapıldığından, sermaye malları ve amortismanlarına yönelik bir ayırıştırma yapılmayan bu KDV tipinin uygulama alanı sınırlıdır.<sup>1</sup>

### ***b. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi***

Gayri safi hâsıla tipi KDV’de olduğu gibi gelir tipi KDV’de de satın alınan sermaye malları bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilememektedir. Ancak, gayrisafi hâsıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından indirilmektedir. Böylece sermaye mallarına kısmen indirim tanınmaktadır.<sup>2</sup>

Sermaye mallarının amortismanlarının genel matrah hesabında indirim hakkı tanınmasıyla, ülke geneli milli hâsıla ve üretilen toplam katma değer eşit olduğu

---

<sup>1</sup> Enver Arslan, *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, t.y. , s.5

<sup>2</sup> Arslan, a.g.e., s.6

yaklaşımında gelir tipi katma değer vergisinde matrah şu şekilde hesaplanmaktadır; (GSYH=Matrah= Tüketim + Yatırım – Amortismanlar + (İhracat-İthalat) + Ücret + Kar + Faiz + Rant)

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin tükenme değerlerinin de hesaba katılması, gerçek duruma daha yakın bir hesaplama imkânı vermektedir. Yine de bu yöntem, sermaye mallarına ilişkin iktisap değerini hesaba katmadığından kısmi bir değerlendirme sağlamaktadır.

### ***c. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi***

Ülkemizde de dâhil olmak üzere çeşitli ülkelerde yaygın olarak kullanılan bu KDV tipinde, sermaye mallarına ilişkin yüklenilen verginin veya iktisap bedelinin tamamının, vergi hesaplama yöntemine bağlı olarak indirilmesine imkân verilmektedir.

Bu yöntemde, iktisap bedeli tam kapsamla değerlendirmeye alındığından amortismanlar vergi matrahının hesabında dikkate alınmamaktadır. Bu şekilde yatırım malları üzerinde yüklenilen vergi oluşmamakta ve vergilendirme yalnızca tüketim malları üzerinde kalmaktadır. Bu sebeple bu metot “Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi” olarak isimlendirilmektedir.<sup>3</sup>

Tüketim tipi katma değer vergisinde matrah şu şekilde hesaplanmaktadır; (Matrah= Tüketim = (İhracat-İthalat) + Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman - Yatırım)

### ***d. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi***

Bu KDV türünde, yatırım mallarının iktisap bedelleri ya da amortismanları yerine bu malların gelir unsurları dikkate alınmaktadır. Üretim faktörlerinden toprak, girişim ve sermayenin getiri karşılıkları olan rant, kar ve faiz yatırım malları veya sermayenin karşılığı olduğundan matrah, emeğin karşılığı olan ücretten teşekkül etmektedir. Buna göre ekonomideki toplam ücret, toplam matrahı oluşturmaktadır;

---

<sup>3</sup> Arslan, a.g.e., s.6

$$\text{Matrah} = \text{Ücret} = \text{GSMH} - \text{Faiz} - \text{Rant} - \text{Kar}$$

Bu yöntem, gerçek ücretin beyanında ve ücret artışlarında aksamalar yaratabileceği, emek yoğun girişimlerin yerine sermaye yoğun girişimlerin artışına teşvik edeceğinden istihdam üzerinde de olumsuz etkiye sebep olabileceğinden tercih edilmemektedir.

KDV'yi uygulayan bütün ülkeler tüketim tipi KDV'yi kullanmaktadır. Ülkemizde uygulanan KDV türü, Gelir Tipi KDV ile Tüketim Tipi KDV'nin karışımı şeklinde iken, Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 31'inci maddesi reform yasası olarak ta anılan 4369 sayılı yasa ile 31.12.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmasıyla tamamen tüketim tipi KDV sistemine geçilmiştir.<sup>4</sup>

## 2. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri

Katma Değer Vergisinin toplama ve çıkarma olmak üzere iki farklı hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Çıkarma yöntemi de kendi içinde dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki farklı metoda ayrılmaktadır.

### a. *Toplama Yöntemi*

Bu yöntemde; katma değer kavramının, üretim faktörlerinin getirilerinin toplamından ibaret olduğu varsayımıyla, bir ekonomide belirli bir dönemdeki toplam katma değer vergisi matrahının; ücret, kar, faiz ve kiranın toplamı olduğu kabul edilir. İşletmeler açısından da vergi, üretim faktörlerinin getirilerinin toplamı üzerinden hesaplanmaktadır.

Bu yöntem gelir tipi KDV için uygun görülmektedir. Çünkü matrah bütün üretim faktörlerine yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Tüketim türü KDV uygulamasında ise toplama metodunun uygulanması uygun olmamaktadır.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Arslan, a.g.e., s.7

<sup>5</sup> Kevser Şenocak, *Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Adalet Ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Erzincan: Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 56



## ***b. Çıkarma Yöntemi***

Bu yöntem, KDV'ye tabi işlemin teslim veya ifasında satış fiyatı veya hesaplanan vergiden iktisabı sırasında ödenen alış bedeli ya da verginin mahsubuyla üretilen katma değer belirlenmesi esasına dayanır.

Çıkarma yöntemi, dolaylı çıkarma yöntemi ve dolaysız çıkarma yöntemi olmak üzere iki farklı metotta değerlendirilir.

### ***(1) Dolaysız Çıkarma Yöntemi***

Bu yöntem; doğrudan mal veya hizmetin satış fiyatından alış fiyatının çıkarılması ile elde edilen müspet farkın matrahı oluşturduğunu kabul ederek, vergi oranının bu matraha uygulanmasıyla verginin hesaplanması prensibine dayanır. Vergi teslim ve ifa ile doğmakta, vergi tutarının hesaplanması ise vergiye tabi mal ve hizmetin alış/satış fiyat farkının tespiti ile gerçekleştirilmektedir. Yöntemin “dolaysız” olarak isimlendirilmesinin sebebi ise, çıkarma usulü ile doğrudan katma değer hesaplanması ve verginin bu katma değer üzerinden hesaplanmasıdır.<sup>6</sup>

### ***(2) Dolaylı Çıkarma Yöntemi***

Dolaylı çıkarma yönteminde, vergiye tabi işlemin yarattığı katma değer hesaplanmaz. Bu yöntemde alış ve satış esnasındaki vergi tutarları esas alınmaktadır. Teslim veya ifası gerçekleştirilen mal veya hizmetin satışı anında hesaplanan vergiden, iktisap için ödenmiş olan verginin mahsubu ile kalan müspet fark, yaratılan katma değer üzerinden doğan vergiye tekabül etmektedir. Yöntemin “dolaylı” olarak isimlendirilmesinin sebebi, doğrudan katma değer hesaplanması yerine, hesaplanmış olan vergi tutarlarının esas alınmasıdır.

---

<sup>6</sup> Şenocak, a.g.e. 57

Dolaylı çıkarma yönteminin diğer yöntemlere üstünlükleri ise şöyle sıralanmaktadır.<sup>7</sup>

- Muhasebe tekniği açısından uygulanması oldukça basittir.
- Alışların indirimine konu edilebilmesi için faturalı olması gerektiğinden belge düzeni kuvvetlenir.
- Fatura sistemi belli bir üretim dalında ara üretim aşamalarının vergi oranlarının farklılaştırılabilmesini mümkün kılar. Bu duruma dikey farklılaştırma adı verilir. Örneğin lüks tüketim yapısına geçildikçe vergi oranı yükseltilebilir. Benzer şekilde yatay farklılaştırma da mümkündür.
- Karşılıklı zıt çıkar ilişkisinin varlığı oto kontrolü sağlar.

Dolaylı çıkarma yönteminde belge üzerinde vergi oran ve tutarının gösterilmesi zorunludur. Bu durum verginin şeffaflığı özelliğini pekiştirmenin yanı sıra oran farklılaştırmasının da önünü açmaktadır. Günümüzdeki KDV uygulamalarında ülkemiz dâhil pek çok ülkede bu yöntem kabul edilmektedir.

### C. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Katma değer vergisi yayılı bir muamele vergisi olarak mükellefi ve yüklenicisinin birbirinden farklı olduğu spesifik bir tüketim vergisidir. İmalattan nihai tüketime kadarki safhaların tamamında vergi hesaplanmakta olup, ara safhaların her birinde muameleyi üstlenenler tahsil ettikleri vergiden ödedikleri verginin mahsubunu yapıp aradaki müspet farkı vergi idaresine beyan ve ödemekle mükelleftir. Fakat esas anlamda verginin yükü son safhadaki nihai tüketicide kalmakta böylece ancak nihai tüketim vergilendirilmektedir.

Örnek olarak, ticari muameledeki her bir safhada verginin yayılımı ve yüklenimi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

---

<sup>7</sup> Celalettin Odabaşı, *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.10

**Tablo 1-** Katma Değer Vergisinin Aşamalı Yayılımı ve Yüklenimi - 1

İşlem Safhaları	Satış Bedeli	KDV Oranı (%)	Hesaplanan KDV	KDV Dâhil Fiyat	İndirilebilir KDV	Devlete Ödenen KDV	Yaratılan Katma Değer
Maden Ocağı İşletmesi Çıkarılan Cevheri İşlemek Üzere A Üreticisine Satmıştır.	1.000	1	10	1.010	0	10	1.000
A Üreticisi İşlediği Madeni B İmalatçısına Hammadde Olmak Üzere Satmıştır	1.500	8	120	1.620	10	110	500
B İmalatçısı C Toptancısına Mamul Satışı Gerçekleştirmiştir.	2.000	18	360	2.360	120	240	500
C Toptancısı D Perakendecisine Ticari Mal Satışı Yapmıştır	2.500	18	450	2.950	360	90	500
D Perakendecisi Nihai Tüketici E ye Ticari Mal Satışı Yapmıştır	3.000	18	540	3.540	450	90	500
TOPLAM	10.000	-	1.480	-	940	540	3.000

Yukarıdaki tabloda, hammadde olarak kullanılan bir madenin cevher aşamasından nihai tüketiciye mamul olarak gelene kadarki süreç temsili olarak gösterilmiştir. (KDV'nin indirim ve yansıtma mekanizmasının anlaşılabilirliği açısından vergi oranı her safhada farklı belirlenmiş, maden ocağının arama, hazırlık ve geliştirme safhalarındaki muhtemel indirimleri ihmal edilmiştir.). Muamele sürecindeki vergilendirmeden de anlaşılacağı üzere Katma Değer Vergisinin başlıca temel özellikleri aşağıda belirtilmiştir.

1- Katma Değer Vergisi yayılı muamele vergisidir.

Genel anlamda muamele vergileri, elde edilen gelir veya servetin harcanmasıyla doğar. Bu anlamda harcama vergileri olarak anılsalar da muamele vergileri çok daha geniş bir kapsamı ihtiva etmektedir. Türk vergi sisteminde muamele vergisi; üretim, el değiştirme ve tüketim safhalarını içeren iktisadi muamele vergileri ve hukuki muamelelerden doğan vergiler olarak sınıflandırılabilir. Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Özel İletişim Vergisi gibi vergiler iktisadi muamele vergilerine örnek oluştururken Damga Vergisi ve Harçlar ise hukuki muamelelerden doğmaktadır.

Harcama muamelelerinden doğan vergiler, vergilendirmenin tek bir safhada yahut her bir safhada ayrı ayrı olmak üzere gerçekleşmesine bağlı olarak sınıflandırılmaktadır. Toplu muamele vergileri mal veya hizmetin iktisadi süreçlerinde yer alan üretimden nihai tüketime kadarki tüm safhaların sadece birinde topluca vergilendirir. Yayılı muamele vergileri ise ekonomik süreç içinde yer alan bütün safhaların her birinde ayrı ayrı vergilendirir.

Katma Değer Vergisi, teslim veya ifanın gerçekleştiği her safhada doğan yapısı gereği bir yayılı muamele vergisi sınıfında yer almakta olup, kanun sistematüğinde yer alan indirim mekanizması ile vergi piramitleşmesinin önüne geçerek şahsına münhasır bir yayılı muamele vergisi haline gelmektedir. Bu şekilde işleyen “vergiden vergi indirimi” sistemi KDV’nin temel taşıdır.<sup>8</sup>

2- Verginin fiili yüklenicisi nihai tüketicidir.

Tabloda görüldüğü üzere, KDV her teslim safhasında hesaplanmış olsa da devlete ödenen vergilerin toplamı olan 540,00 TL, nihai tüketiciye satış fiyatı olan 3.000,00 TL’ye genel oran (%18)’den hesaplanan tutara tekabül etmektedir. Ara safhalardaki mükellefler, satış fiyatlarına yansıttıkları KDV’yi alıcılardan tahsil

---

<sup>8</sup> Nuri Değer, *Açıklamalı Ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, 5 b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 87

etmekte, kendi alış fiyatlarına yansıtılan ve ödedikleri KDV'yi mahsup edip aradaki müspet farkı vergi idaresine beyan edip ödemektedirler.

KDV'nin işleyiş sistemi ile iktisadi süreçlerin aktörleri, vergiyi doğuran olaya müteakiben vergiyi doğru bir şekilde hesaplamak, tahsil etmek ve beyan edip ödemekle mükelleftirler. Nihayetinde ideal işleyen bir sistemde, mükellefler verginin yüklenicisi değil tahsildarlarıdır. Vergilendirmenin hedefinde son aşamadaki tüketim bulunmaktadır. Diğer safhalardaki sanayiciler, toptancılar ve perakendeciler vergi ödüyorlar gibi görünse de, esasında verginin tüm yükü nihai tüketicinin üzerindedir.

3- Ara safhalardaki oran farklılaşması tahsil edilecek kümülatif vergiyi etkilemez. Vergi miktarını son aşamadaki vergi oranı belirler

Örnek uygulamamızda maden cevherinin teslimi ile işlenmiş madenin ilk teslimleri %1 ve %8'lik indirimli oranlarda gösterilmiştir. Aynı uygulamada bu iki teslim safhasının da diğerlerindeki gibi genel orana tabi tutulmuş hali de aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 2-** Katma Değer Vergisinin Aşamalı Yayılımı ve Yüklenimi - 2

İşlem Safhaları	Satış Bedeli	KDV Oranı (%)	Hesaplanan KDV	KDV Dâhil Fiyat	İndirilebilir KDV	Devlete Ödenen KDV	Yaratılan Katma Değer
Maden Ocağı İşletmesi Çıkarılan Cevheri İşlemek Üzere A Üreticisine Satmıştır.	1.000	18	180	1.180	0	180	1.000
A Üreticisi İşlediği Madeni B İmalatçısına Hammadde Olmak Üzere Satmıştır	1.500	18	270	1.770	180	90	500
B İmalatçısı C Toptancısına Mamul Satışı Gerçekleştirmiştir.	2.000	18	360	2.360	270	90	500

C Toptancısı D Perakendecisine Ticari Mal Satışı Yapmıştır	2.500	18	450	2.950	360	90	500
D Perakendecisi Nihai Tüketici E ye Ticari Mal Satışı Yapmıştır	3.000	18	540	3.540	450	90	500
TOPLAM	10.000	-	1.800	-	1260	540	3.000

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, ilk tabloda farklı olarak maden ocağının çıkarılan cevheri işlemek üzere A üreticisine satışı anında uygulanan KDV oranının %1 yerine %18, A üreticisinin işlediği madeni B imalatçısına hammadde olmak üzere satışındaki KDV oranı %8 yerine %18 olarak uygulanmış olmasına karşın, toplamda devletin tahsil ettiği KDV tutarında herhangi bir değişiklik oluşmamıştır.

Ara safhalardaki vergi oranındaki değişikliğin toplam vergi tahsilatını etkilememesi, vergi tahsilat tutarının nihai perakende satıştaki vergi oranıyla ilişkili olması, KDV'nin nihai tüketimi hedef alan yapısı gereğidir. Evvelki safhalardaki oran değişikliklerinin fiskal açıdan herhangi bir etkisi bulunmamakla birlikte indirim ve iade mekanizmasından kaynaklı çeşitli külfetli uygulamalar doğurmaktadır.

4- Katma Değer Vergisi oranları mal ve hizmet gruplarına göre çeşitlilik arz edebilir.

Katma Değer Vergisi uygulayan ülkelerin büyük bir çoğunluğunda, çeşitli gerekçelerle genel oran ve indirimli oran ayrımı ile oran farklılaştırmasına gidilmiştir. Bunun gerçekleştirilmesindeki en temel çıkış noktası, KDV'nin sosyolojik ve iktisadi bir ayırım yapmaksızın bütünüyle tüketimi takip etmesi ve farklı gelir düzeylerine sahip kişiler için farklı vergi yüküne sebebiyet vermesidir.

Yaygın uygulamalarda KDV'nin bu sistemde bir vergi yükü adaletsizliği yaratabildiğinden bahisle, farklı sosyal ve ekonomik gruplarının ağırlıklı tüketim mallarının farklı oranlarda vergilendirilmesiyle vergi yükü dağılımında daha adil bir durum ortaya çıkarılabileceği görüşü hâkimdir.

Bu şekilde, KDV uygulamalarında kanunla belirlenmiş olarak yahut kanunla vergi idaresine yetki tanınarak mal ve hizmet gruplarının vergi oranlarının farklılaştırılması temin edilmektedir. Ağırlıklı uygulama daha yüksek bir genel orana takiben, belirlenmiş mal ve hizmetlere daha düşük bir veya birden fazla indirimli oran belirlenmesidir.

5- Katma Değer Vergisi gider veya maliyet unsuru değildir.

Katma Değer Vergisi, işleyişi bakımından yansıtılabilir bir yapıdadır. Vergilendirilen esas safha olan son tüketime kadar vergi yükü, doğru işleyen bir indirim mekanizması ile üretim-tüketim zincirinin diğer safhalarında aktarılabilir.

KDV, satış bedelini matrah olarak esas aldığından, satış fiyatının belirlenmesi sürecinde maliyete dahil olan bir unsur değildir. Maliyeti oluşturan hammadde ve ara malların temini safhalarında ödenen KDV, mamulün satışı safhasında hesaplanıp alıcıdan tahsil edilen KDV'den mahsup edilmekte ve bu sayede mükellefler nezdinde herhangi bir yük yaratmamaktadır.

Katma Değer Vergisi sisteminde indirilecek vergi kanuni ölçütlerle belirlenmekte olup indirimi kabul edilen veya edilmeyen KDV'lerin tayininde farklı uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Burada en temel yaklaşım mükelleflerin iktisap ettikleri vergiye tabi kıymetlerin, kendi iktisadi ve ticari faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olup olmadığı bahsidir. Bu yönde bir ilişki bulunmadığı durumda, firmanın tüzel kişiliğinden ziyade ortak veya çalışan gerçek kişilerin nihai tüketici vasfı ile gerçekleştirdikleri alışlar olarak değerlendirilmeli ve verginin bu safhada yüklenilmesi gerekliliğidir. Bu temel yaklaşıma ilave olarak farklı prensiplerle indirilemeyecek Katma Değer Vergisi belirlemeleri yapılabilmektedir. İade konu olmayan ve indirimi kabul edilmeyen Katma Değer Vergisi tutarlarının gider olarak değerlendirilmesine cevaz veren özellikli uygulamalar da mevcuttur.

6- KDV, vergiyi doğuran olay ile kendini gösterir.

KDV, tüketimi konu alan bir harcama vergisi olması sebebiyle, gelir veya servet vergilerindeki gibi bir takvim yılı dâhilinde elde edilmiş olması ile değil, teslim veya ifa muamelelerinin gerçekleşmiş olması yahut gerçekleşmiş sayılması şartına bağlıdır.

KDV esas itibariyle belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Kendinden beklenen direkt ve endirekt fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için mutlaka her işlemde belge düzenlenmesi zorunludur.<sup>9</sup> Buna göre belge düzenlenmiş olması halinde, belgeyi alan taraf için indirim hakkı doğduğundan belgeyi düzenleyen taraf için de vergi her halükarda doğmaktadır. Bunun tersi olarak da belge düzenlenmiş olmasa da teslim veya ifa gerçekleşmişse vergiyi doğuran olay sağlanmıştır.

#### 7- KDV tarafsız ve şeffaf bir vergidir.

Katma Değer Vergisinin doğumu için teslim veya ifaya tekabül edecek tetikleyici bir unsurun varlığı şarttır. Vergi, durum ile değil işlem ile kendini gösterir. Verginin temel prensibinde, işlemi gerçekleştirenin kimliği, vatandaşlık mensubiyeti veya gelir durumunun hiçbir önemi yoktur. KDV, farklı sektörlere veya toplumun sosyolojik kesimlerine karşı tamamen tarafsızdır. Tek önemli kaide, vergiye tabi işlemin o ülkenin sınırları içerisinde gerçekleşmiş olmasıdır.

Gerek mükellefler gerekse yükleniciler tarafından ödenecek verginin belirliliği KDV'yi şeffaf bir vergi kılmaktadır. Şeffaflık ve öngörülebilirlik, KDV'nin üretim süreçleri ve tercihleri üzerindeki etkisini minimize etmektedir. Ara safhaların sayısının ve vergi oranlarının nihai vergi tahsili üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmaması ve vergi tutar ve oranı üzerindeki kesinlik üretimden tüketime kadarki süreçler üzerinde müdahaleci bir etki yaratmamakta ve entegrasyon maliyetlerini düşürmektedir.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Değer, a.g.e. s.87

<sup>10</sup> Değer, a.g.e. s.88



## D. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN ETKİLERİ İLE AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Maliye politikasının en temel aracı hiç şüphesiz vergidir. Yatırım, büyüme, kalkınma, üretim ve tüketim gibi başlıca iktisadi unsurlar üzerinde her vergi türünün farklı etkileri mevcuttur.

Vergiler türü itibariyle; konusu, mükellefi, matrah, oranı, muafiyet ve istisnalarıyla, toplumların sosyal ve iktisadi hayatları üzerinde farklı etkilere yol açmakta, iktisadi faktörlerin davranışlarını doğrudan etkilemektedir.

Katma Değer Vergisi de, tüketim tipi yayılı bir muamele vergisi olarak, imalatçıdan perakendeciye kadar ekonominin her safhasında kendini göstermekte, nihai tüketimi hedef alarak toplumun her kesimine sirayet etmektedir.

### 1. Katma Değer Vergisinin Ülke Ekonomileri Üzerindeki Genel Etkileri

KDV, bireylerin tüketimlerini etkileme ve yönlendirme özelliğine sahiptir. Tüketime doğrudan tesiri olan bir vergi uygulamasının, dolaylı yoldan ekonomideki büyüme, enflasyon, gelir dağılımı, kaynak dağılımı gibi makro verilere tesirinin olacağı da vakidir.

#### *a. KDV'nin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri*

Tüm dünyada ve özellikle de gelişmekte olan ülkelerde, ekonomik büyüme oldukça önemsenen bir makro veridir. Ekonomik büyümenin temini için tasarruf ve sermaye birikiminin sağlanması kadar yatırım kararları üzerindeki baskılayıcı etkilerin ortadan kaldırılması da bir o kadar önemlidir. Devletler için, kamu harcamalarının finansmanı adına kaçınılmaz olan vergilerin, bu makro dengeler gözetilerek verimli bir maliye politikasıyla toplanması gerekmektedir.

Bozucu vergiler, ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyen ve piyasa aktörlerinin kararlarını değiştiren vergiler olarak tanımlanmaktadır. Dolaysız vergiler olan gelir ve servet üzerinden alınan vergiler genellikle sermaye birikimini, tasarrufları, hammadde ve istihdam düzeyini etkilediğinden bozucu vergiler grubunda yer almaktadır. Tüketim üzerinden alınan ve genellikle de fiyatın içerisine gizlenen dolaylı vergiler ise bozucu olmayan vergiler olarak değerlendirilmektedir. İkinci gruptaki vergilerin büyümenin kaynakları üzerindeki olumsuz etkileri daha azdır. Bu kapsamda gelir üzerinden alınan vergiler büyümeyi yavaşlatan bozucu vergiler, tüketim üzerinden alınan vergiler ise gelirlerin iyi kullanılması durumunda ve işgücü arz esnekliğine bağlı olarak bozucu olmayan vergiler olarak ifade edilmektedir.<sup>11</sup>

Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler, fiyatlar genel düzeyi üzerinde yaratacağı etki ile tüketimin baskılanmasına ve tasarrufun teşvik edilmesine yardımcı olabilir. Mal ve hizmetler üzerine salınan dolaylı vergiler, tüketimin maliyetini artırarak bu tür mallara yapılan harcamaları kısıtlayabilir ve bu kaynakların yatırım harcamalarına aktarılmasına neden olabilir.<sup>12</sup>

Katma Değer Vergisi, harcama üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olarak tasarruf ve sermaye birikimini doğrudan etkilemediğinden dolayı ekonomi üzerindeki bozucu etkisi sınırlı düzeydedir. İlaveten, KDV harcama odaklı bir vergi olarak tüketimin maliyetini yükselten bir yapıdadır. Bu durum KDV'nin özellikle lüks tüketimi sınırlandırırken, tasarrufa yönelik ise teşvik edici bir etkisinin olabileceğini göstermektedir. Birikmiş tasarrufların potansiyel yatırım sermayeleri olduğundan bahisle, KDV'nin büyümeye katkı sağlayabileceğinden de söz edilebilir. Bu bağlamda, türü ve işleyişi bakımından KDV, gelir ve servet üzerinden alınan doğrudan vergilere kıyasla yatırımlar ve büyüme üzerinde negatif baskılayıcılığı düşük olan bir vergidir.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Sevinç Yaraşır Tülümce, Ersin Yavuz, “Türkiye’de KDV’ nin Vergi Gelirleri Ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz (1985-2018)”, *Maliye Dergisi*, S. 176 (2019), s. 554

<sup>12</sup> Esra Sivrekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyümeye Ve Kalkınmaya Etkisi” *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 21 (2003), ss. 97-116.

<sup>13</sup> Sivrekli Demircan, a.g.m. s. 110

### ***b. KDV'nin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri***

Vergilendirme rejimlerinin; yatırım, istihdam, büyüme, dış ticaret gibi makro verilere etkileri olduğu gibi hem iktisadi hem de sosyolojik tesirleri olan gelir dağılımı üzerinde de etkisi yadsınamaz.

Bir ekonomide vergilerin, genel kabul görmüş kurallara bağlı olarak uygulanmaması, ekonomide yıpratıcı sonuçlara yol açabilmektedir. Bu durum sadece ekonomik büyüme üzerinde değil; aynı zamanda sosyal yapı üzerinde de olumsuzluklara neden olabilmektedir. Her şeyden önce toplumda gelir dağılımı bozulmakta ve vergilerin ekonomiye hizmet olarak geri dönmemesi istihdam yaratılmasına engel olmaktadır. Bununla birlikte, etkin olmayan vergileme; sosyal dengeyi bozarak, bireylerin vergi psikolojisini etkilemekte ve vergiye karşı direnci arttırmaktadır.<sup>14</sup>

Vergi politikaları, gelirin yeniden dağılımını sağlamaya yönelik olarak uygulanabilecek araçlardır. İzlenen vergi politikalarının, vergilemede ödeme gücünü dikkate alıp almadığı, vergi oranı, vergilerin niteliği (dolaylı-dolaysız ) ve yansıtılma imkânlarının varlığı gibi hususlara bağlı olup, bunların her birinin gelirin yeniden dağılımı üzerinde etkisi bulunmaktadır.<sup>15</sup>

Harcama vergileri doğası gereği harcayanın gelir durumuyla ilgilenmemektedir. KDV'nin en belirgin özelliklerden biri olarak sayılan "tarafsızlık" ilkesinin nihai bir sonucu olarak, teslim veya ifanın hangi gelir düzeyindeki bireye gerçekleştirildiğine bağlı olarak vergilendirme düzeyinde değişkenlik göstermemektedir. Harcamanın vergilendirilmesinde gelir düzeyine bağlı olarak, zorunlu tüketimin hane gelirine oranı arttıkça, vergi yükünde de nispi olarak artış gözlemlenecektir.

Vergi yükü ile gelir dağılımı arasında doğrudan bir ilişki olduğundan bahsedilebilir. Gelir dağılımındaki bozukluk, vergi yükünün toplumun çeşitli gelir düzeylerine sahip kesimlerinde farklı büyüklüklerde hissedilmesi sonucunu

---

<sup>14</sup> Demircan, a.g.m. s. 110

<sup>15</sup> Arslan, a.g.m. s.78

doğuracaktır. Bu durumda; gelir dağılımındaki bozukluk, KDV'nin vergi yükü dağılımında da adil olmayan bir yayılıma sebebiyet vereceği gibi, vergi yükü dağılımındaki dengesizlik de gelir dağılımındaki bozulmayı pekiştiren negatif bir sarmal yaratacaktır.

En nihayetinde, dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerinde oluşturabileceği olumsuz etkiler, o vergilerin dönüştürüldüğü kamu harcamaları ile giderilmelidir. Gelişmiş ülkelerde, minimum geçim düzeyi altında bulunan sosyal katmanlara gelirlerinin artırılması bağlamında geliştirilen direkt müesseseler ve bu mahiyetteki diğer uygulamalarla harcama vergileri şahsileştirilip bu vergilerin gelir bozucu özelliği ortandan kaldırılmaktadır. Bu durum göz ardı edilerek vergilerin yalnızca mali amacı ön plânda tutulması ve hiçbir şahsileştirme yapılmaksızın, yoksul zengin ayırımı gözetilmeden her kesime eşit olarak KDV tatbik edilmesi yoksul tabakaların marjinal harcamaları üzerindeki vergi yükünü artırırken varlıklı kesimin harcamalarının vergisini giderek hafifletecektir.<sup>16</sup>

KDV gibi dolaylı vergilerin yarattığı vergi yükü adaletsizliği, zorunlu tüketime konu mal ve hizmet gruplarında indirimli oranların uygulanmasıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Bu yaklaşımdaki temel anlayış, düşük gelir düzeyine sahip toplumsal tabakanın ağırlıklı olarak tükettiği malların vergi oranının düşük belirlenmesi ile vergi yükünün azaltılacağıdır.

## **2. Katma Değer Vergisinin Başlıca Avantaj ve Dezavantajları**

Tüketimin vergilendirilmesi prensibine dayanan KDV, kendisine has iç dinamikleriyle bu türdeki vergiler içerisinde oldukça modern bir yapıdadır. Katma Değer Vergisi, farklılığını oluşturan kendisine has uygulamaları itibariyle bir takım avantaj ve dezavantajlara sahiptir.

---

<sup>16</sup> Mehmet Palamut Ve Mehmet Yüce; "Türkiye'de 1980–2000 Döneminde Gerçekleşen Gelir Dağılımının İstenen Vergi İle Eğitim Ve Sağlık Harcamaları İlişkisi", *16. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirisi*, Antalya: Celal Bayar Üniversitesi, 2001, s. 3.

### *a. Katma Değer Vergisinin Avantajları*

Katma Değer Vergisi; işleyiş mekanizması ile tüketicinin vergilendirilmesinde kapsayıcı, piyasa dinamikleriyle uyumlu ve fiskal beklentileri karşılayabilen modern bir vergi türüdür. KDV'nin uygulanmasını avantajlı kılan bazı etkenler şunlardır:

- Katma değer vergisi, “teslim ve ifa” odaklı oldukça geniş ve kapsayıcı bir vergi konusuna sahiptir. Kapsam genişliği, potansiyel vergi matrahını ve tahsil edilebilecek vergi tutarını da milli hasılaya oranla oldukça büyük kılmaktadır.
- Sahip olduğu indirim ve iade mekanizması ile Katma Değer Vergisi, yatırımlar üzerinde negatif bir baskı oluşturmaz. Uluslararası ticaretteki vergilendirmede varış ilkesi esası ile ihracat vergiden istisna kılınarak ülkelerin serbest piyasalarının ihracat odaklı bir ekonomik denge sağlamaları yönünde teşvik edici bir etki sağlar.
- Belge ile doğma, belge ile indirim hakkı alınması ve belge üzerinde gösterme yükümlülükleri ile fatura vb. belgelendirme odaklı bir sisteme sahip olan KDV, ekonomideki kayıt dışılığın önüne geçme noktasında etkin bir role sahiptir.
- Karma Değer Vergisi, üretim ve dağıtım aşamalarında yüklenilmediğinden, sektörler arası rekabet eşitsizliği yaratmayan tarafsız bir vergidir. Teorik olarak, serbest piyasanın kendi dinamikleriyle bulacağı optimum denge noktasını saptırıcı bir etkisi bulunmamaktadır. Bununla beraber ara safhaların azaltılması yönünde teşvik edici bir etkiye sahip olduğundan yenilikçi gelişmelere zemin hazırlar
- Katma değer vergisi, ekonomideki mal ve hizmetin değişimi ve üretimini doğrudan takip ettiğinden, fiyat ve üretim artışları toplam vergiyi doğrudan etkiler. Artan milli gelire paralel olarak vergi tahakkukunu da artırır.
- KDV, tüketim odaklı bir vergi olduğundan anti-enflasyonist bir etkiye sahiptir. Nihai tüketiciye yansıtılan verginin büyüklüğü, fiyat artışlarını

takip edeceğinden, ekonominin aşırı ısındığı talep kaynaklı yüksek enflasyonist ortamlarda baskılayıcı bir etkiye sahip olacaktır.

- KDV, bir yayılı muamele vergisi olarak tüm iktisadi safhalarda hesaplanmasına karşın, indirim mekanizması yoluyla daha önceden ödenen vergi bir sonraki safhaya dâhil edilmemekte, böylece vergi piramitleşmesi doğurmamaktadır.

#### ***b. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları***

Katma Değer Vergisi; sahip olduğu avantajlarının yanı sıra, uygulanış biçiminde değişiklik imkânı tanıyan yapısı gereği, vergi idaresi tarafından arızı veya kalıcı politikalarla piyasaya yön verici bir mali araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Temelinde basitlik ve sadelik olmasına karşın, verginin konusu, oranı ve kapsayıcılığı hususlarında sık sık değişiklik yapılabilmesi, vergi uyumu ve adil vergilendirme gibi hususlarda problemler doğurabilmektedir. KDV'nin uygulanış biçimine bağlı olarak doğabilecek dezavantajlar şu şekilde sıralanabilir:

- Katma Değer Vergisinin özgün uygulamaları, muhasebe tekniği açısından bir takım zorluklar çıkarabilmektedir.
- KDV, niteliği gereği teslim veya ifanın taraflarının kimliğiyle veya söz konusu vergiye tabi işlemin gerekçeleriyle ilgilenmemektedir. Bu durum çeşitli muafiyet ve istisnaları gerekli kılmaktadır. Muafiyet ve istisnaların kapsamı genişledikçe, buna bağlı olarak gelişecek uygulamalar, mükellefler ve yükleniciler nezdinde karmaşık işlemlere sebebiyet verebilmektedir. Bu durum, verginin idaresi açısından kamuya ilave külfet doğurmaktadır.
- KDV'nin, farklı mal ve hizmet gruplarına çeşitli gerekçelerle birden fazla vergi oran uygulanmasına imkân veren yapısı, KDV sisteminin işleyişini bozabilmekte vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilmektedir.
- Katma Değer Vergisi, harcama odaklı bir vergi türü olarak, gelir düzeyi ile vergi yükü arasında ters korelasyona sebebiyet vermektedir. Tarafsız

vergi prensibinin doğal bir sonucu olarak, zaruri harcamalarda dahi gelir düzeyi düştükçe katlanılan vergi yükü artmaktadır.

## II- ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GELİŞİMİ VE UYGULAMA BİÇİMLERİ

### A. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Düşünsel olarak KDV'nin temel fikrinin Alman işadamı Von Siemens tarafından 1918/1920'lerde yazıldığı ve yine yakın tarihlerde (1920/1921) Thomas S. Adams tarafından önerilen fatura-kredi metodu ile gelişme sağlandığı kabul edilmektedir. Thomas S. Adams önerisini "Tadil Edilmiş Kurumlar Vergisi" adı altında yapmıştır. Wilhelm Von Siemens'in önerisi ise "geliştirilmiş Muamele Vergisi-İmproved Turnover Tax" adını taşımaktadır.

Adams ve Siemens'in önerileri o tarihte idari çevrelerde herhangi bir destek görmedi. Siemens'in önerisi devrin Maliye Bakanı tarafından bir kenara atılarak yerine, daha etkili bir gelişme olduğu iddiası ile mevcut kümülatif vergi nispetlerinin indirilmesi yoluna gidildi. Bununla beraber bir muamele vergisi çerçevesinde katılan değer vergilendirilmesi fikri ortaya çıktı. Arjantin, Şili, Yunanistan, Hollanda, Filipinler ve Türkiye'de; ikinci dünya savaşından sonra da Fransa'da muamele vergileri sisteminde bu yaklaşıma uygun vergilendirmeler uygulanmaya başlandı. Bu ülkelerin muamele vergileri uygulamasında, katma değer vergisinin indirim mekanizmasından faydalanıldı.<sup>17</sup>

Zamanla katma değeri vergilendirme ilkesi, üretim ve dağıtımın tüm aşamalarına uygulanarak günümüzdeki mükemmel sisteme ulaşmıştır. Modern şekli ile katma değer vergisini uygulama teşebbüsüne girişen ilk ülke Japonya olmuştur. Vergi sistemine reform getirmek üzere Japon hükümetince çağırılan Prof. Cari Shoup başkanlığındaki uzmanlar grubunun tavsiyesi üzerine Japonya, 1950 yılında katma değer vergisi

---

<sup>17</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, *Türk Katma Değer Vergisi*, İstanbul: Temel Yayınları, 1985. s.25.

kanununu çıkarmış, fakat büyük bir muhalefetle karşılaşıldığından uygulama iki kez ertelenmiş, sonunda hiç uygulamaya konulamadan yürürlükten kaldırılmıştır. İkinci uygulama 1953 yılında Birleşik Amerika'nın Michigan eyaletinde olmuş ve bu teklif “İşletme Faaliyeti Vergisi – Business Activities Tax” adı ile yürürlüğe konulmuştur.(1953-1967).<sup>18</sup>

Avrupa’da KDV’nin ilk uygulaması ise 1948’de Fransa’da ortaya çıkmıştır. Başlangıçta üretim aşamasında uygulanan ve sermaye malları için indirim hakkı verilmeyen bu vergi, 1954’de tüketim tipi KDV’ye dönüştürülmüştür. Daha sonra 1967 de Danimarka, 1968 de Federal Almanya, 1969 da İsveç, Norveç, Belçika, 1970 te Hollanda, 1971 de Lüksemburg ve 1973 de İtalya ve Avusturya bu vergiyi kabul etmişlerdir. İngiltere’nin de 1974 yılı itibariyle bu sistemi kabulü ile Finlandiya, Yunanistan, Portekiz ve İspanya dışında bütün batı Avrupa ülkeleri katma değer vergisi uygulamasına geçmişlerdir.

Diğer ülkeler bazında bakıldığında, üretim aşamasının vergilendirilmesi 1960’ta Fildişi Sahili’nde (Côte d’Ivoire) ve 1960’ların sonlarında Senegal’de uygulanmıştır. 1960’ların sonlarından başlayarak KDV’nin yaygınlaşmasıyla beraber Brezilya 1967’de Güney Amerika’yı KDV ile tanıştırmış, aynı yıl Avrupa’da Danimarka bu vergiyi benimsemiştir. 1970’lerin sonuna kadar KDV’nin uygulama temposu hızlı devam etmiştir.<sup>19</sup>

Amerika Birleşik Devletlerinde de federal devlette, katma değer vergisinin kısmen ya da tümüyle kurumlar vergisi yerine geçirilmesi yolunda bir fikir akımı bulunmaktadır. 1965 yılında Louisiana eyaleti bir yandan perakende satış vergisinin kapsamını biraz daha genişletirken, bir yandan da vergiye katma değer vergisi niteliği verdi. Bu arada Lâtin Amerika ülkeleri de katma değer vergisine ilgi göstermeğe başladı. 1965 yılında Brezilya, 1968 de Uruguay bu vergiyi kabul ettiler.

---

<sup>18</sup> Mualla Öncel, “Katma Değer Vergisi” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29, S.3 (1973), s. 290

<sup>19</sup> Ceyhan İnaltong, “*Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri*”, (Doktora Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s.5



## 1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi'nin Gelişimi ve Uygulaması

Avrupa Ekonomik Topluluğu ve ardından gelen Avrupa Birliği, temelde iktisadi saiklere dayanarak örgütlenmiş yapılarıdır. Prensip olarak dış ticarete serbest dolaşım ilkesinin benimsenmesiyle üye ülkeler arasında yürütölen aktif dış ticarete, gümrük konularına ilişkin uyuşmazlıklar zamanla giderilmiştir. Ancak birliğe üye ülkelerin farklı vergi rejimleri tatbik etmesi, dış ticarete rekabet eşitliğini bozan durumlar ortaya çıkarmaktaydı. Özellikle harcama üzerinden alınan vergilerde farklı oranlar tatbik edilmesi, istisna ve muafiyet uygulamaları arasında ciddi farklılıkların bulunması bu problemin başlıca unsuruydu.

Buna ilişkin olarak, üye ülkeler nezdinde bağlayıcı nitelikte çeşitli direktifler ve standartlar geliştirilerek harcama vergileri üzerinde tek tipleşme ve uyumlaşma sağlanmaya çalışılmıştır. Evvela 1967 yılında harcama vergisi olarak KDV'nin üye ülkelerce benimsenmesi ve geçişi sağlanmıştır. Geçiş aşamasına müteakip KDV'ye yönelik muhasebe ve kayıt düzeni, matrah, istisna ve muafiyetler gibi genel çerçeveler çizilmiş ve üst norm olarak standartlar belirlenmiştir. Bu direktifler doğrultusunda genel çerçevenin içerisinde üye ülkelerin, bilhassa vergiye tabi mal ve hizmetlere ilişkin uygulayacakları vergi oranı gibi konularda kendi mevzuatlarını tatbik edebilmeleri benimsenmiştir.<sup>20</sup>

Özellikle dış ticarete Katma Değer Vergisi yönünden bakıldığında, vergilendirme hakkının çıkış ülkesinde mi yoksa varış ülkesinde mi olduğu bir sorun olarak ortaya çıkmıştır.

Uluslararası ticarete, küresel anlamda uygulanacak tek tip vergi oranı ve istisnaların uygulanmadığı durumda, çıkış ilkesine göre vergilendirmede farklı vergi yüklerinden kaynaklı olarak aynı ürünlere yönelik çeşitli fiyatlandırmaların oluşabileceği ve üretim verimsizliklerinin doğabileceği kabul edilmektedir. Bununla beraber, varış ilkesinin benimsenmesinde ülkelere vergilendirmede daha fazla hareket

---

<sup>20</sup> Murat Yılmaz, Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri Ve Önemi İle Reform İhtiyacı, Ankara: *Vergi Raporu Dergisi*, S.219 (2017), s. 62

alanı sağladığından bahisle bu ilke günümüzde Avrupa Birliği üye ülkeleri dâhil KDV'nin uygulandığı ülkelerde benimsenen en geçerli yöntemdir.

1 Ocak 1993 tarihinde yürürlüğe konulan geçici KDV rejiminde, 1996 yılı sonuna kadar KDV'nin varış ülkesinde vergilendirileceği, 1997 yılının başından itibaren ise çıkış ülkesinde vergilemenin yapılacağı belirtilmiştir. Ancak bu duruma, bazı üye ülkelerin karşı çıkması nedeni ile çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine geçilememiştir.<sup>21</sup>

Varış ilkesinin benimsenmesine müteakip, Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi konusunda önem arz eden konulardan birisi de mal teslimi ve hizmet ifalarında bu teslim ve ifaların yapıldığı yerin tespiti olarak gösterilebilir. Bu bağlamda teslim yeri kavramını; hizmet ifaları, mal teslimleri, birlik içi alımlar ve ithalatlar açısından ayrı ayrı ele almak gerekmektedir. Hizmet ifalarında, araç kiralaması, elektronik ortamda sunulan hizmetler gibi bir takım hizmetler dışında genel kural; hizmetten yararlananın KDV mükellefi olduğu durumlarda hizmetten yararlanan kişinin bulunduğu yerde, KDV mükellefi olmadığı durumlarda, hizmeti sunanın bulunduğu yerde vergilendirmenin yapılmasıdır. Mal teslimlerini ise Birlik İçi Alımlarla birlikte değerlendirmek gerekir. Mal teslimleri, ihracat teslimi olarak yapılıyor ve Birlik İçi Alım düzenlemesi dışında yer alıyorsa, bu durumda teslim yeri, mal sevkiyatının başladığı yer olacaktır. Aynı teslimler Birlik İçi Alım düzenlemesi kapsamında yapılıyorsa, bu durumda mal sevkiyatının sona erdiği ülke ile KDV mükellefiyet numarasının kayıtlı olduğu ülke KDV'yi tahsile yetkili ülkeler olacaktır. AB dışından AB'ye yapılan mal ithalatlarında ise bu malların Birliğe ilk girişte buldukları ülke teslim yeri olarak kabul edilmekte, mallar AB'ye girdikten sonra transit ticaret gibi bir takım rejimler kapsamına alınıyorsa, malların bu rejimlerden çıkarıldığı ülke (ithalat açısından) teslim yeri olarak kabul edilmektedir.<sup>22</sup>

Buna göre birlik içerisinde serbest dolaşım ilkesinin benimsenmesi ve gümrük muamelelerinin bulunmamasından dolayı, ithalde alınan vergilerde hali hazırda

---

<sup>21</sup> Yılmaz, a.g.e. s. 63

<sup>22</sup> Emre Betül Güçlü, "Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması-Iıı: Teslim Yerinin Belirlenmesi Ve Özellikli Konular", Ankara: *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 285 (2015), s. 151

uygulanmakta olan verginin gümrükte tahsili ve iç dolaşıma ancak bu koşulda sokulması gibi bir durum geçerli değildir. Hali hazırda birlik içi ticarete farklı ülkelerde kaim mükelleflerin birbirlerine gerçekleştirdikleri teslim ve ifalarda vergi, varış ilkesi prensibi gereğince satıcı mükellef tarafından hesaplanıp tahsil edilmez, ancak yüklenilen verginin indirim hakkı saklıdır. Alıcı olan mükellef ise, teslim konu malın muhatap olduğu oranda vergiyi kendisi hesaplayarak idareye öder. Birlik içi alım olarak gerçekleştirilen bu işlemlerde muamelelerinin hiçbirisi gümrük idarelerinde gerçekleştirilmez. İthalatçının vergiyi ödediğinin teyidi maksadıyla üye ülkelerle koordineli dijital kontrol mekanizması mevcuttur. Alıcı tarafın vergi mükellefi olmaması yani nihai tüketici olması durumunda, vergi satıcı tarafından hesaplanıp belge üzerinden gösterilerek fiyata yansıtılır ve alıcıdan tahsil edilerek satıcı tarafından bağlı bulunduğu mali idareye ödenir.

AB ile üçüncü ülkeler arasında cereyan eden mal alışverişleri ile ilgili KDV rejimi; üye ülkeler arası KDV rejiminden farklılık arz etmektedir. AB dışına ihracat yapan mükellefe bu ürünle ilgili ödediği KDV, gümrükteki işlemlerden sonra iade edilmektedir. Herhangi bir AB ülkesinin üçüncü ülkeden mal ithal etmesi durumunda da KDV, gümrükte ithalat işlemlerine paralel olarak tahsil edilmektedir.<sup>23</sup>

Avrupa Birliği'nde, ülke sınırları içinde yapılan işlemlere ilişkin istisnalar ile ithalat ve ihracatlara yönelik istisnalar bulunmaktadır. Ülke sınırları içerisinde uygulanan istisnalar genel olarak toplum yararına yönelik faaliyetler, ekonomik, siyasi ve askeri amaçlarla ilgili istisnalardır. Toplumsal fayda odaklı istisnaların başlıcaları arasında; çocuk ve gençlere yönelik okul ve üniversite eğitimi veya meslek eğitimleri, sosyal yardım kuruluşları tarafından sağlanan hizmetler, kamuya ilişkin posta hizmetleri gibi faaliyetler yer almaktadır. Bunların yanı sıra; arazi ve gayrimenkul kiralama işlemleri, para yatırma çekme ve kredi işlemleri, şans ve bahis oyunları, arsa ve arazi teslimleri de ülke içinde uygulanmakta olan istisnalardır. Temel olarak birlik içi ve birlik dışı ihracat teslimleri de istisna tutulmaktadır.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler İktisadi –Mali Konular)*, 3.b., Ankara: Seçkin Yayın Evi, 2007, s. 199

<sup>24</sup> Bilici, a.g.e. ss.200-201

Üye ülkelerini bazı teslim ve ifalara ilişkin uygulamak zorunda olduğu istisnalar ve ihtiyari istisnalar ile istisnalardan doğan yüklenilen verginin indirim konusu yapıp yapılamayacağı Birlik tarafından çıkarılan direktiflerce belirlenmiştir. Kısmi istisna muamelesi yapılabilecek olan indirim hakkı doğuran ve indirimle giderilemeyen verginin gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gibi hususlar ülkelerin iç mevzuatlarına bırakılmıştır. Genel olarak, indirim hakkı bulunan vergiden istisna olan işlemler, sıfır oranlı teslimler olarak değerlendirilmektedir.

Avrupa Birliği ortak KDV sistemi; yatırımların ileri düzeyde teşvikinin sağlanması amacıyla, yatırım malları alışlarında ödenen KDV'nin indirilmesini kabul ederek tüketim tipi KDV modelini benimser. Bununla birlikte indirimi kabul edilen KDV'nin sınırları oldukça geniştir. Bu indirimler, satın alınan mal ve hizmetin işletmenin vergilendirilen işlemleriyle ilgili olması şartıyla yapılabilmektedir. Kabul edilen indirimlerin arasında; zayı olan, kaybolan veya çalınan mallarla ilgili olan KDV, yurtdışında gerçekleştirilen teslimlere dair yüklenilen KDV, işletmeler için satın alınan binek otomobillere ilişkin ödenen KDV'de yer almaktadır.<sup>25</sup>

## **2. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Gelişim Süreci ve Uygulaması**

Yüzyılları aşan geçmişiyle Türk vergi sisteminde önemli bir yeri olan Aşar vergisinin 17.02.1925 tarih itibarıyla kaldırılmasından sonra, vergi gelirlerini artırmak amacıyla 1926 yılında uygulanmaya başlanan “Umumi İstihlak Vergisi”, bütün maddi malları ve bazı hizmetleri kapsayan ve pul yapıştırma usulü ile toplanan bir muamele vergisi türü idi. Kısa bir süre uygulanan Umumi İstihlak Vergisi kaldırılmış ve yerine 1927 yılında, sınaî işletmelerin satışları ile Türkiye'ye ithal edilen mamuller ve ihraç edilen mallar üzerinden bir verginin alınması şeklinde uygulanan “Muamele Vergisi” konmuştur. Bu verginin bir başka özelliği de, imal ve ithal sırasında önceden ödenmiş

---

<sup>25</sup> Bilici, a.g.e. ss.189-191

olan vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilebilmesidir ki bu açıdan bugünkü manada dünyada KDV'yi ilk uygulayan ülkenin Türkiye olduğu ifade edilmektedir.<sup>26</sup>

Umumi İstihlak Vergisi esas olarak satışları vergilendirdiğinden ayrıca hizmetleri hedef alan hususi istihlak ve eğlence vergisi kabul edilmiştir. Umumi istihlak vergisi, kapsamı oldukça geniş tutulmak istenen bir yayılı muamele vergisi niteliğindedir. Bu vergi ile her türlü iktisadi ve ticari faaliyet her aşamada vergilendirilmiş oluyordu. Günümüzde uygulanan katma değer vergisinin Türkiye'deki ilk şekli olarak kabul edilebilir. Ancak Türkiye ekonomisinin o günkü yapısı bu verginin başarılı biçimde uygulanmasına elverişli değildi. Bu sebeple 1927 yılında yapılan bir değişiklikle umumi istihlak vergisinin yerini 21.05.1927 tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu almıştır. Muamele vergisi, umumi istihlak vergisinin aksine toplu nitelikte idi. Bu vergi yabancı sermayeli işletmelerin ürünlerini ve banka, sigortacılık faaliyetlerini vergilendirmekteydi. Sanayi işletmelerini vergiden kaçınmak için ilkel üretim yöntemlerine ve küçük işletme tipine yönelttiği için ekonomi üzerinde olumsuz etki yaratmıştır.<sup>27</sup> Muamele Vergisi, 17 yıllık ömrünü 1957 yılında Gider Vergileri Reformu ile doldurmuş ve yürürlükten kaldırılmıştır.

1957 yılındaki Gider Vergileri reformu, Muamele Vergisi mükellefiyetini yeni baştan ülkemizin realitelerine uygun biçimde çözmek ve vergiyi sistemleştirmek amacıyla yönelik bir hareket olarak kabul edilmiştir. Gider Vergileri Kanunu; İstihlak Vergisi, Hizmet Vergisi ve Bina İnşaat Vergisi olmak üzere üç kısımdan kurulu bir sisteme dayanmaktadır. Gider vergileri reformunun ağırlık noktasını İstihlak Vergisi oluşturmuştur. Bu vergi, Muamele Vergisi uygulamalarında geçirilen uzun denemeler sonucunda ülkemizin ekonomik şartlarının etkisi altında geliştirilmiş bir sistem biçiminde özel bir yapıya sahiptir. Özünü İmalât Muamele Vergisinden almakla beraber onun dayandığı sınai müessese ve imalât esasından tamamen ayrılmış ve vergi, büyük istihlale konu teşkil eden ilk ve ana istihlak maddelerine oturulmuştur. Bu suretle küçük ve orta çaptaki tüm işletmeler mükellefiyet dışında bırakılmıştır. Ancak bu durum büyük ölçekli müesseselerin büyük ölçüde vergiden etkilenmesine neden olmuştur.

---

<sup>26</sup> Salih Turhan, *Vergi Teorisi Ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 148

<sup>27</sup> Yılmaz, a.g.m. s. 60

Ayrıca vergi oranlarının da oldukça yüksek tutulması şikâyetleri davet etmiştir. Bu durum birçok hallerde mükelleflerin vergi dışında kalma çabalarının artmasına yol açmıştır<sup>28</sup>

İstihsal vergisi, üretim malları ve üretim safhasında kendini gösteren ve sanayicinin üzerinde vergi yükünü hissettiren bir yapıya sahipti. Yatırım malları için iktisapta ödenen vergi, bütünüyle sanayicinin üzerinde kalmakta ve satışta düzenlenen faturada mahsup hakkı bulunmamaktadır. İmalatçılar için yatırım mallarının büyük ehemmiyet taşıması sebebiyle, yeni yatırımlarda müteşebbisler yüklenecekleri vergi yükünü de hesap etmek durumunda kalmakta ve bu sebeple vergi geriletici bir etki doğurmaktaydı. İlâveten istihsal vergisi, vergiye tabi ilk üretim mallarını üreten sanayi kollarının üzerinde ağırlığını hissettirmekte, mal üreten sanayiciler vergiyi bütünüyle yüklenmekteydi. Verginin üretim safhalarında eşit dağılmaması, sanayi odaklı iktisadi büyümenin önünde engel teşkil etmekteydi.<sup>29</sup>

Ayrıca, istihsal vergisi uygulaması; ilave yaratılan değer kavranmaması, indirim mekanizmasında indirime esas alınan tutarın ödenmiş olduğunun farzı ile herhangi bir ispat vesikası aranmaması ve belge şartına dayanmaması ile kayıt dışılığın önlenmesini güçleştiren bir etki yaratmaktaydı.

Zamanla değişen şartlara paralel olarak, vergilerin çağın ekonomik, mali ve sosyal koşullarına uyumunun artırılması ve ihtiyaçları karşılama adına gerçekleştirilen mali dönüşümler ışığında, Avrupa Birliği entegrasyon çalışmalarının bir ayağı olarak 01.01.1985 tarihi itibarıyla Katma Değer Vergisi ülkemizde uygulanmaya başlanmış olup muadili sekiz farklı vergi türü (şeker ve tuz tüketim vergisi, dahilde alınan istihsal vergisi, ithalde alınan istihsal vergisi, PTT hizmetleri vergisi, spor toto vergisi, işletme vergisi, nakliyat vergisi, perakende satış vergisi,) yürürlükten kaldırılarak harcamaların vergilendirilmesinde daha sade ve modern bir yapıya geçilmiştir. Bu süreçle beraber dolaylı vergilerin ağırlığı merkezi yönetim bütçe gelirlerinde giderek artış göstermiştir.

---

<sup>28</sup> Medeni Derkunt, “Ülkemizde Dolaylı Vergiler Alanındaki Gelişmeler”, Ankara: *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 1982

<sup>29</sup> Kemal Serkan Keskin, “Katma Değer Vergisi İle İstihsal (Üretim) Ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj Ve Dezavantajlar”, Ankara: *Vergi Raporu Dergisi*, S. 219 (2017), ss. 21-22

Kalkınma Bakanlığının verileri esas alındığında, 2020 yılına ilişkin OVP tahmininde dolaysız vergilerin GSYH içindeki payının %6,1 iken dolaylı vergilerin %12,6 seviyesine ulaşması öngörülmektedir.<sup>30</sup>

KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payını gösteren aşağıdaki tablo incelendiğinde, 1985 yılında %24,8 olan payı 1997 yılına kadar istikrarlı bir şekilde artış göstererek %33 düzeyine çıkmıştır. 1998 ve 1999 yıllarında ortalama %28,8 düzeyine gerilemiştir. En yüksek %34 lük paya çıkmış olan KDV, 1985'ten bu yana ortalama %31,6 ile ve en son 2020 yılı verilerine göre %33'lük pay ile vergi gelirleri içerisinde oldukça önemli bir yere sahiptir.

**Tablo 3-** Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-2020).

KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (1985 - 2020)			
Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Toplam KDV Tahsilatı (Bin TL)	KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
<b>1985</b>	<b>3.829</b>	<b>951</b>	<b>24,8</b>
1986	5.972	1.568	26,3
1987	9.051	2.567	28,4
1988	14.232	4.177	29,3
1989	25.550	6.461	25,3
1990	45.399	12.371	27,2
1991	78.643	22.832	29
1992	141.602	42.088	29,7
1993	264.273	81.877	31
1994	534.888	176.742	33
1994	587.760	176.742	30,1
1995	1.084.350	354.980	32,7
1996	2.244.094	743.026	33,1
1997	4.745.484	1.561.562	32,9
1998	9.228.596	2.725.083	29,5
1999	14.802.280	4.164.334	28,1
2000	26.503.698	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	12.438.860	31,3

<sup>30</sup> T.C. Kalkınma Bakanlığı, On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu, Ankara: 2018, s.33

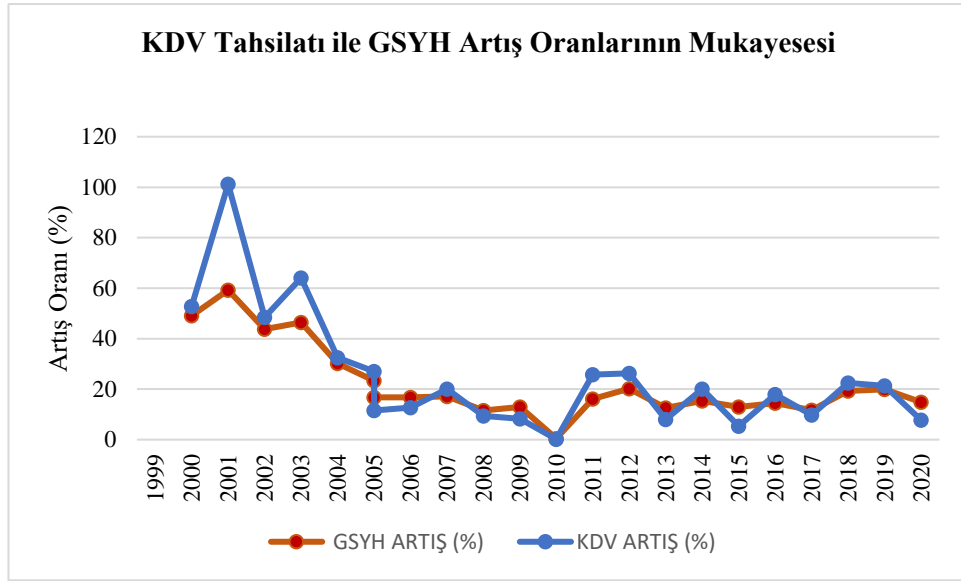
2002	59.631.868	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	34.325.208	34
2005	119.250.807	38.280.429	32,1
2005	131.948.778	42.263.650	32
2006	151.271.701	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	103.155.875	32,5
2.013	367.517.727	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	206.679.678	33
2018	738.180.401	250.661.593	34
2019	820.148.186	270.152.810	32,9
2020	983.258.493	324.038.872	33

**Kaynak:** www.gib.gov.tr adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Katma Değer Vergisi, harcamaların vergilendirilmesi prensibine dayanıyor olsa da, tüketimin gelirin bir fonksiyonu olması sebebiyle, gelir düzeyini de anlamlı bir korelasyonla takip etmektedir. Türkiye’de KDV’nin uygulamaya konulmasıyla, tüketimin vergilendirilmesinde daha modern bir anlayışa geçilmiş ve gelir artışı ile vergi tahsilatı arasında doğrudan bir ilişki kurulabilir hale gelmiştir.



**Grafik 1- KDV Tahsilatı ile GSYH Artış Oranlarının Mukayesesi (1999-2020)**



**Kaynak:** www.gib.gov.tr adresindeki verilerden faydalanılıp 2009 yılı verileri baz alınarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki grafikten de anlaşılacağı üzere; 2001 yılında GSYH'nin TL bazındaki %59,6'lık artışı KDV' deki %101,22'lik bir artış takip etmiştir. 2001 yılında gerçekleşen bu artış farkı ihmal edildiğinde GSYH' deki artış ile KDV tahsilatındaki artışın birbirine paralel düzeyde gerçekleştiği görülmüştür. Bu durum, dolaylı bir harcama vergisi olan KDV'nin Türkiye uygulamasında, geliri takip eden ve kavrayan bir yapıda olduğu, gelir düzeyi ile eş güdümlü bir tahsilat düzeyi izlenebildiği görülmüştür.

## B. DİĞER ÜLKELERDEKİ KDV GELİŞİM SÜRECİ VE UYGULAMASI

Diğer tüm vergi türlerine kıyasla oldukça genç sayılabilecek olan KDV, küreselleşme ve uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla her kıtadan farklı ülkelerde uygulanma alanı oldukça genişlemiş ve gün geçtikçe yayılarak tüketim vergileri türünde modern zamanın kabul görmüş en bilindik vergi sistemi haline gelmiştir.

## 1. OECD Ülkelerinde KDV Uygulamalarının Gelişim Süreci

30.09.1961 tarihinde kurulmuş olan ve Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün mirasçısı niteliğinde olan Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), ekonomik, sosyal ve istatistiksel verileri sağlayıp bunları yayınlayarak ülkeler nezdinde kalkınma odaklı bir çalışma yürütmektedir. 38 üye ülkenin yanı sıra pek çok ülkenin verilerinin temin edilip istatistiki olarak değerlendirildiği yayınları, dünya üzerinde tüketim vergilerinin eğilimi ve KDV'nin gelişim süreci üzerinde somut bir bilgi birikimi sunmaktadır.

2020 yılı itibariyle Dünya üzerinde 170 ülkede olmak üzere 38 OECD ülkesinin 37'sinde KDV uygulanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri KDV'yi kabul etmeyen tek OECD ülkesidir. 1975'te, mevcut OECD üye ülkelerinden on üçünde KDV vardı. Kolombiya, Yunanistan, İzlanda, Japonya, Meksika, Yeni Zelanda, Portekiz, İspanya ve Türkiye KDV'yi 1980'lerde uygulamaya koyarken, bunu kısa bir süre sonra İsviçre izledi. Orta Avrupa ekonomileri, 1980'lerin sonunda ve 1990'ların başında, gelecekteki AB üyeliği beklentisiyle genellikle Avrupa Birliği (AB) modelini temel alan KDV'yi uygulamaya koydu.<sup>31</sup>

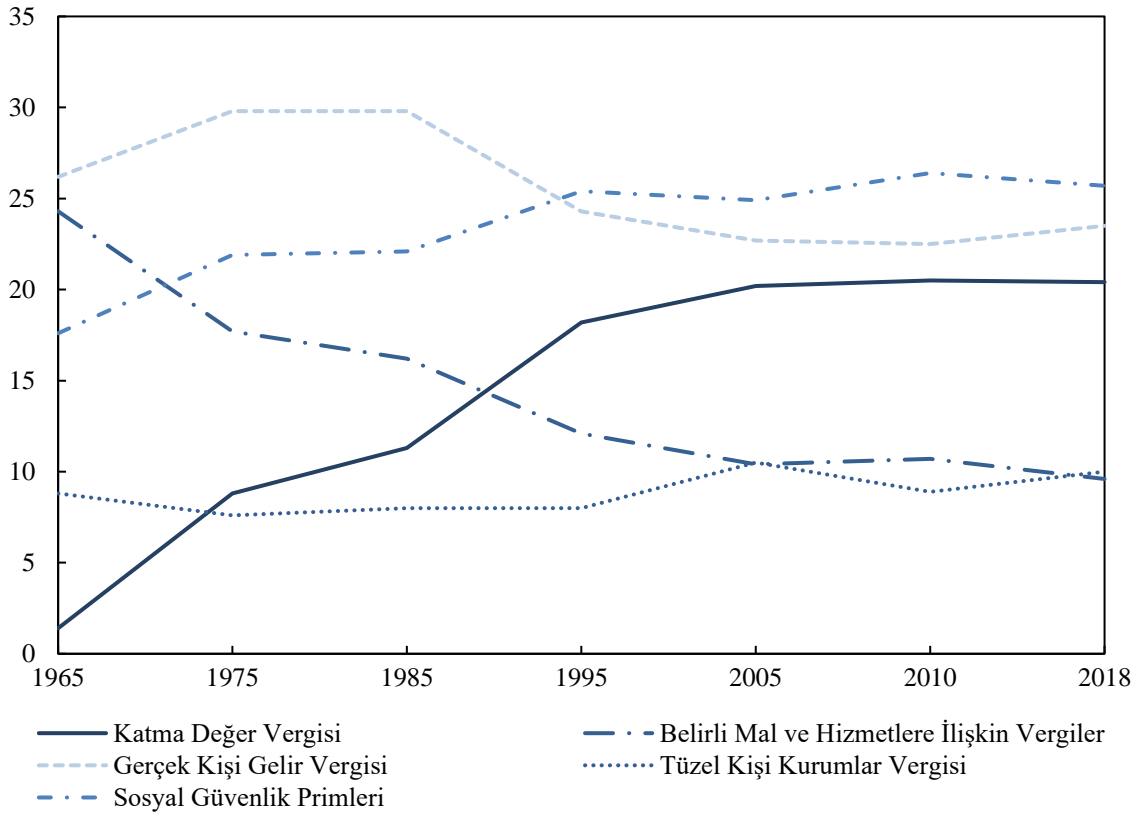
OECD verilerine bakıldığında, KDV uygulayan 37 OECD ülkesinin 31'inde KDV, toplam vergi gelirlerinin %15'ine veya daha fazlasına tekabül etmekte ve bu ülkelerin 21'inde toplam vergilendirmenin %20'sini aşmaktadır.

---

<sup>31</sup> OECD, Consumption Tax Trends Vat/Gst And Excise Rates, Trends And Policy Issues, y.y. 2020, s. 16

OECD gelir istatistikleri verileri baz alınarak oluşturulan aşağıdaki grafikte de görüleceği üzere, 1965' ten günümüz yıllarına doğru KDV'nin tüm vergi gelirleri içindeki payı istikrarlı bir artış göstermiş, muadili mal ve hizmet vergilerinde ise paralel bir azalış görülmüştür. Bu durum, tüketim vergilerinde zamanla KDV'ye doğru bir yönelim gerçekleştiğini göstermektedir.

**Grafik 2-** Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdelerdeki Gelişimi



**Kaynak:** Gelir İstatistikleri 2020, OECD Publishing

Küresel bazda tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, 2007-2009 küresel ekonomik krizi dışında, 1995'ten bu yana nispeten sabit kalmıştır. 2008 de kendini gösteren finansal kriz kaynaklı bu düşüş, büyük ölçüde KDV gelirlerinin azalmasından kaynaklandığı ve hem tüketim vergilerinin hem de KDV gelirlerinin ancak 2012 yılında kriz öncesi seviyelerine dönebildiği belirtilmektedir. Bununla birlikte genel olarak, KDV ve diğer tüketim vergilerinden elde edilen gelirler, küresel

ekonomik krizden daha az etkilenecek zaman içinde kurumlar vergisi gibi diğer vergi gelirlerinden daha istikrarlı bir seyir izlemiştir.

KDV'nin uluslararası ticari işlemlerde kullanılmasına yönelik, OECD tarafından Uygulama Rehberi hazırlanmış, 17-18 Nisan 2014 tarihlerinde Tokyo'da gerçekleştirilen KDV Forumu'nda Rehber'in uygulanmasına ilişkin prensip kararları alınmıştır. OECD tarafından hazırlanan çalışmada, "Neutrality" ilkesi çerçevesinde 6, "Destination" ilkesi çerçevesinde 7 olmak üzere toplam 13 yönergeye yer verilmiştir. Bu yönergelerde belirtilen hususlar kısaca; vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalmasının temini için mükelleflere yüklenen KDV'nin indirim hakkının eksiksiz olarak sunulması, aynı sektörde faaliyet gösterip aynı işlem süreçlerine sahip işletmeler aynı vergi oranları tabi tutulması, KDV mevzuatı ticari kararlar üzerinde birincil etki doğurmayacak şekilde dizayn edilmesi, yabancı şirketler yerli şirketler karşısında, vergi yükü bakımından dezavantaj veya avantaja sahip olmaması, yabancıların indirimi mümkün olmayan KDV yüklenmelerinin engellenmesi için ülkelerin mali idareleri gerekli tedbiri alması, yabancı şirketler için spesifik idari zorunlulukların gerekli görülmesi halinde, bu zorunlulukların şirketlerin ticari ortama uyumu üzerinde yük oluşturmamasına özen gösterilmesi, uluslararası ticarete konu mal ve hizmetler tüketim esasına göre vergilendirilmesi, ticari işletmelerden ticari işletmelere yapılan (Dış ticarete konu) teslimlerde vergileme hakkı müşterinin bulunduğu ülkenin olması, Müşterinin kim olduğu ticari sözleşmeler ile belirlenmesi, müşterinin birden fazla yerde iş merkezi olması durumunda, vergileme hakkı dış ticarete konu mal ve hizmetlerin kullanıma konu edildiği ülkenin olması, dış ticarete konu hizmetin müşterinin birden fazla iş merkezi tarafından kullanılması halinde dağıtım anahtarlarına göre vergileme hakkının hangi ülke(ler)de olduğu tespit edilmeli, belirli şartlar altında, müşterinin bulunduğu ülke haricinde başka bir vergileme otoritesinin belirlenmesi mümkün olması, dış ticarete konu işletmeden işletmeye mal veya hizmet transferlerinin bir taşınmazın mütemmim cüzü veya ona ilişkin olması halinde vergileme hakkı taşınmazın bulunduğu ülkeye verilebilmesi olarak sıralanabilir.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> M. Mahmut Yılmaz, "OECD Uluslararası KDV Uygulama Rehberi Ve Küresel KDV Forumu (17-18 Nisan 2014) Sonuç Bildirgesi", Ankara: *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 396 (2014), s. 151

Uluslararası ticaretin hız kazanmasıyla KDV'nin uygulama alanı da giderek genişlemiştir. Günümüz itibariyle KDV'nin, dünyadaki tüm vergi gelirlerinin yaklaşık beşte birini oluşturduğu bilinmektedir. KDV, dünya çapında giderek daha önemli bir vergi geliri kaynağı olarak evrilmiş ve dünya ekonomik faaliyetinin giderek daha büyük bir payına uygulanmaya başlanmıştır. Bu duruma paralel olarak da küresel vergi politikası tartışmalarında önemini artırmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE' DE KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

#### I- ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ KDV ORANLARININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

KDV'de çeşitli mal ve hizmet gruplarının hangi oranda vergilendirildiğinin değerlendirilmesi, verginin uygulanmasındaki politika tercihi hakkında doğrudan bilgi verir. Bu bölümde; çeşitli bilimsel yayınlar ve raporlamalarla ışığında Avrupa Birliğine üye ülkeler ile çeşitli OECD ülkelerinin mal ve hizmet gruplarındaki katma değer vergisi oranları ve uygulanış biçimleri değerlendirilmektedir.

#### A. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE KDV ORANLARININ BELİRLENMESİ

Avrupa Birliği, temelinde ekonomik işbirliğine dayanan bölgesel bir kuruluş olarak, haksız rekabetin önlenmesi ve ticari faaliyetlerin belirlenmiş standartlar dâhilinde, öngörülebilir ve eşit koşullarda gerçekleştirilmesi gibi prensipleri benimsemektedir. Ülkelerin mali politikalarla rekabet eşitsizliği yaratacak durumlar oluşturmamaları için, vergi uygulamalarında da temel kaideler belirlenmiştir.

Katma Değer Vergisi oranları, tüketimin yönlendirilmesinde önemli bir araç olabileceği gibi, üretimin yönlendirilmesinde de belirleyici olabilir. Nitekim bir mal veya hizmetin, teslimi veya ifası daha düşük oranda vergilendirildiği ülkeler, bu ürünlerin üretimi ve sunulması için cazibe merkezi olacaktır. Bu durumun birlik içerisinde yatırımların kayması ve rekabetin bozulması gibi olumsuz makro etkileri olabileceğinden vergi oranlarının uyumlaştırılması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.

Avrupa Birliği KDV mevzuatı esas olarak direktiflere dayanmaktadır. Bunlar, her üye devlet için bağlayıcıdır. Ancak biçim ve yöntem seçimini, ülkelerin ulusal makamlarına bırakır. Bu bağlamda Avrupa Birliği, üye ülkelerde uygulanabilecek KDV oranlarıyla alakalı genel çerçeveyi belirleyip, vergi oranının düzeyinin belirlenmesi hususlarında ulusal hükümetlere bir özgürlük tanır.

Direktifler uyarınca uyulması gereken iki temel kural vardır;

1. Tüm mal ve hizmetler için bir standart oran
2. Yalnızca KDV Direktiflerinde listelenen mal veya hizmetlere uygulanması şartıyla bir veya iki indirimli oran

Avrupa Birliği KDV müktesebatı içinde en önemlisi sayılabilecek olanı 1978 tarihli 6. Direktiftir ki daha sonra bütün direktifler konsolide edilmiş ve 112 nolu genel direktif onun yerini almıştır. KDV oranları konusu da esas itibarıyla ilk defa 6. Direktifin 12. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; muaf olmayan tüm mal ve hizmetlere uygulanması zorunlu olan standart KDV oranı asgari %15 olarak belirlenmiş olmakla birlikte bir üst sınır konulmamıştır.<sup>33</sup>

Birlik ülkeleri bir veya iki adet indirimli oran uygulama seçeneklerine sahiptir. İndirimli oran uygulanabilecek mal ve hizmetler ilgili direktifin ekli listesinde belirtilmiş olup uygulanabilecek oran %5' ten daha az olamaz. Ancak söz konusu belirlemeler geçici rejim olma özelliğini korumaktadır. Ulusal yasaların KDV direktifleri ile kademeli olarak uyumlaştırılması sürecinde, sürekli rejim belirlenene kadar AB ülkelerinde uygulanmakta olan "özel oran" olarak tanımlanan %5'ten daha düşük olan uygulamalar varlığını devam ettirmektedir.

İlgili Direktife ekli listede belirtilen indirimli oranların uygulanabileceği mal ve hizmet gruplarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir;

---

<sup>33</sup> Bilici, a.g.e. 210

**Tablo 4-** Avrupa Birliği Ülkelerinde İndirimli Oranların Uygulanabileceği Mal ve Hizmet Malzeme Listesi

1	İnsan ve hayvan tüketimine yönelik gıda maddeleri (içecekler dâhil ancak alkollü içecekler hariç); normalde gıda maddelerinin hazırlanmasında kullanılması amaçlanan canlı hayvanlar, tohumlar, bitkiler ve bileşenler; normalde gıda maddelerini desteklemek için veya gıda maddelerinin yerine kullanılan ürünler;
2	Su temini;
3	Doğum kontrolü ve sıhhi koruma için kullanılan ürünler de dâhil olmak üzere, normalde sağlık bakımı, hastalıkların önlenmesi ve tıbbi ve veterinerlik amaçlı tedavi için kullanılan türden farmasötik ürünler;
4	Bu tür eşyaların onarımı ve çocuk oto koltuklarının temini de dahil olmak üzere, engellilerin münhasır kişisel kullanımını için normalde engelliliği hafifletmeye veya tedavi etmeye yönelik tıbbi ekipman, yardımcıları ve diğer cihazlar;
5	Yolcuların ve beraberindeki bagajların taşınması;
6	Kitaplar (broşürler, broşürler ve benzeri basılı materyaller, çocuk resimleri, çizim veya boyama kitapları, basılı veya el yazması formda müzikler, haritalar ve hidrografik veya benzeri tablolar dahil), gazeteler ve materyal dışındaki süreli yayınlar, kütüphaneler tarafından ödünç alınanlar da dahil olmak üzere temini tamamen veya ağırlıklı olarak reklama ayrılmış;
7	Konserler, tiyatrolar, gösteriler, panayırılar, sirkler, eğlence parkları, müzeler, hayvanat bahçeleri, sinemalar, sergiler ve benzeri kültürel etkinlik ve tesislere giriş;
8	Radyo ve televizyon yayın hizmetlerinin alımı;
9	Yazarlar, besteciler ve sahne sanatçıları tarafından hizmet sağlanması veya bunlardan kaynaklanan telif hakları;
10	Sosyal politikanın bir parçası olarak konut sağlanması, inşası, yenilenmesi ve değiştirilmesi;
11	Makine veya bina gibi sermaye malları hariç, normalde tarımsal üretimde kullanılması amaçlanan türden mal ve hizmetlerin tedariki;
12	Tatil konaklama sağlanması ve kamp veya karavan alanlarında yer verilmesi de dahil olmak üzere otel ve benzeri kuruluşlarda sağlanan konaklama;
13	Spor etkinliklerine giriş;
14	Spor tesislerinin kullanımı;
15	Üye Devletler tarafından sosyal refaha adanmış olarak tanınan ve refah veya sosyal güvenlik işleriyle uğraşan kuruluşlar tarafından, bu işlemlerin 132, 135 ve 136. maddeler uyarınca muaf tutulmadığı sürece mal ve hizmet tedariki;



16	Müteahhitler ve ölü yakma hizmetleri tarafından hizmet temini ve bunlarla ilgili mal temini;
17	132(1) maddesinin (b) ila (e) bentleri uyarınca muaf tutulmadığı sürece tıbbi ve dış bakımı ile termal tedavi sağlanması;
18	13. maddede atıfta bulunulan kuruluşlar tarafından bu tür hizmetlerin sağlanması dışında, sokak temizliği, çöp toplama ve atık işleme ile bağlantılı olarak sağlanan hizmetlerin sağlanması.

**Kaynak:** Official Journal of the European Union, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>, (E.T 30.10.2021)

KDV Direktifinin yeknesak bir şekilde uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için 15.03.2011 tarih ve 282/2011 sayılı Konsey Tüzüğü çıkarılmıştır. KDV Uygulama Tüzüğü üye ülkelerce doğrudan uygulanabileceği gibi, direktiflerden hangi durumlarda sapma yapılabileceği de istisnalar olarak belirtilmiştir. Her üye devlet, bu hükümlerin ulusal mevzuata aktarılmasından ve kendi topraklarında doğru uygulanmasından sorumludur. Bu hükümlerin yorumlanması ve uygulanması hakkında bilgi vermenin birincil sorumluluğu üye devletlere aittir.

Hâlihazırda Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 5-** Avrupa Birliği Ülkelerinde Uygulanmakta Olan KDV Oranları

Üye Ülke	Süper İndirimli Oran	İndirimli Oran	Genel (Standart) Oran
Belçika	-	6 / 12	21
Bulgaristan	-	9	20
Çek Cumhuriyeti	-	10 / 15	21
Danimarka	-	-	25
Almanya	-	7	19
Estonya	-	9	20
İrlanda	4.8	9 / 13.5	23
Yunanistan	-	6 / 13	24
İspanya	4	10	21
Fransa	2.1	5.5 / 10	20
Hırvatistan	-	5 / 13	25
İtalya	4	5 / 10	22
Kıbrıs	-	5 / 9	19
Letonya	-	5 / 12	21

Litvanya	-	5 / 9	21
Lüksemburg	3	8	17
Macaristan	-	5 / 18	27
Malta	-	5 / 7	18
Hollanda	-	9	21
Avusturya	-	10 / 13	20
Polonya	-	5 / 8	23
Portekiz	-	6 / 13	23
Romanya	-	5 / 9	19
Slovenya	-	5 / 9.5	22
Slovakya	-	10	20
Finlandiya	-	10 / 14	24
İsveç	-	6 / 12	25

**Kaynak:** VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2021

Standart oran uygulaması, Tablo-4'te belirtilenlerin dışında kalan mal ve hizmetlere uygulanmaktadır. Üye ülkelerin standart oranı belirlerken %15'lik asgari sınırın üzerine çıkma imkânları mevcuttur. Nitekim üye ülkelerin belirledikleri standart oranlar ortalama %21,51'e tekabül etmekte ve belirlenen bu alt sınırın oldukça üstüne çıktığı görülmektedir. Bu yönde alınmış bir karar olmasa da, %25 oranı uygulamada kabul gören üst sınır olarak ortaya çıkmakla birlikte günümüzde Macaristan %27'lik genel oran ile bu duruma istisna teşkil etmektedir. Ayrıca, üye ülkeler süper oran ve bazı bölgeler için özel bölgesel KDV oranlarına mevzuatlarında yer vermektedirler. Bununla birlikte rekabeti bozmaması kaydıyla özellikle sosyal amaç taşıyan konularda indirimli oranlar yoğun olarak uygulanmaktadır.

Tablo-5'e bakıldığında; en düşüğü %5, en yükseği %18 olmak üzere üye ülkelerden 7 tanesinin bir adet, 19 tanesinin iki adet indirimli oran uyguladığı, yalnızca Danimarka'nın tek oran sistemini benimsediği ve indirimli oran uygulamadığı görülmektedir. Buna ilaveten bazı üye ülkelerin, Avrupa Birliği'nin ilgili direktifinde tanınan indirimli orandaki %5'lik alt sınırın daha da altında bir oranı indirimli oran olarak uyguladıkları görülmektedir. Bunlar, belirlenen standartların altında olduğundan "süper indirimli oran" olarak kabul görmekte ve kesin rejime geçiş sağlanan kadar uygulanması kabul edilmektedir.

Tablo-5’te gösterilmemiş olsa da bazı Avrupa Birliği üyesi ülkeler, bir takım teslim ve ifalarda %0 vergi oranını tatbik etmektedirler. Bu oranda bir vergilendirme uygulamada istisna hükümlerinden farksız bir etki yarattığından bu vergi oranını indirimli oran olarak kabul etmek doğru bir yaklaşım olmamaktadır. Sübvansiyonlu KDV olarak isimlendirebileceğimiz “0” oranlı vergi günümüzde; Avrupa Birliği ülkeleri arasında Belçika, Danimarka, Estonya, Finlandiya ve İrlanda’da uygulanmaktadır. “0” oranlı vergilendirmede, son teslim ve ifa safhasında istisna uygulanmakta ve malın bünyesine giren KDV’lerin indirilmesine imkân tanınmaktadır.<sup>34</sup>

Aşağıdaki tabloda, seçilmiş beş üye ülkenin KDV uygulamalarındaki indirimli oran tatbik ettikleri mal ve hizmet grupları belirtilmiştir. Örneklem olarak alınan ülkelere süper indirimli oran uygulamasını tatbik eden, Fransa, İtalya ve İspanya da dâhil edilmiştir.

**Tablo 6-** Avrupa Birliği Üyesi Seçilmiş Bazı Ülkelerin İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetleri

Üye Ülke	İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler
Almanya	% 7: yiyecek; su tedarik etmek; engelliler için ekipman; tıbbi hizmetler (muaf değilse); kitaplar ve gazeteler; bazı elektronik yayınlar ve e-kitaplar, bitkiler; Çiçekler; belirli kültürel olaylar; müzeler; hayvanat bahçeleri; sirkler; hayır işleri (muaf değilse); yazarın hakları; bir belediye içinde veya kapsanan mesafe 50 km'den fazla değilse yerel toplu yolcu taşımacılığı; uzun mesafeli tren yolculuğu; otel konaklama; kesme çiçekler ve bitkiler; yaratıcısı veya halefleri tarafından koleksiyon eşyalarının başlığı ve ithalatı için tedarik edilen sanat eserleri; kadın hijyen ürünleri; demiryolu ile uzun mesafeli seyahat.
Fransa	% 2.1: gazeteler ve süreli yayınlar; ilaç.

<sup>34</sup> Bilici, a.g.e. ss. 233-234

	<p>% 5,5: çoğu gıda ürünü ve içecek (alkollü içecekler hariç); su tedarik etmek; engelliler için ekipman; kitaplar ve e-kitaplar; kültürel hizmetlere giriş; belirli koşullar altında 2 yaşın üzerindeki konutlarda çalışmak; evde bakım hizmetleri; doğal gaz ve elektrik şebekelerine üyelik ücretleri; Merkezi ısıtma; yaratıcıları tarafından yapılan sanat eserleri; kadın sıhhi ürünler; bazı sosyal konutlar</p>
	<p>% 10: yolcu taşımacılığı; toplu Konut; kültürel, rekreasyonel, eğitici veya mesleki nitelikteki sergilere, alanlara ve tesislere giriş; ödemeli TV; evde bakım hizmetleri; restoran hizmetleri ve yemek servisi (alkollü içecekler hariç); otel konaklama; çiftlik ürünleri; bahçeler, bitkiler ve çiçekler; atıkların işlenmesi; kanalizasyon; yolcu taşımacılığı; yazarın hakları.</p>
İtalya	<p>% 4: belirli yiyecekler; engelliler için ilaçlar ve sağlık ürünleri / hizmetleri ve ekipmanı; belirli konut yapıları için hizmetlerin temini; kitabın; gazeteler; haftalık dergiler; okullar, kantinler ve “çorba mutfaklarından” yiyecek temini.</p>
	<p>% 5: aromatik otlar, taze veya soğutulmuş yer mantarı, yaşlılar için sosyal hizmet ve sağlık hizmeti, uyuşturucu bağımlıları, göçmenler, mahkumlar, engelliler, AIDS hastaları, şehir içi su yollarında ulaşım hizmetleri (bkz. Nehir, göl veya lagün); gübrelenebilir kadın hijyen ürünleri.</p>
	<p>% 10: belirli yiyecek ve içecek, su temini; farmasötik ürünler (insanlar ve hayvanlar için); tıbbi hizmetler (muaf değilse); yolcu taşımacılığı; yemek pişirmek için yanıcı gaz; Mineral yağ; elektrik; gaz; kentsel atık; arıtma istasyonları; hayvan eti ve balık; yenilenebilir kaynaklı enerji; Sanat Eserleri; gösterilere ve kültürel etkinliklere giriş; işletme inşa ederek taşınmaz malların kiralanması; konut konutları için yenileme ve bakım çalışmaları; restoranlar; kentsel gelişimin inşası; otel ve benzeri konaklama hizmetleri.</p>

İspanya	<p>% 4: temel gıda maddeleri (ekmek, un, süt, peynir, yumurta, sebze ve meyve); engelliler için belirli malzemeler (örneğin tekerlekli sandalyeler); ; beşeri kullanım için ilaçlar ve diğer tıbbi cihazlar (örneğin lensler); kitaplar, gazeteler ve süreli yayınlar; sosyal konut ve sosyal barınma için yeni binaların temini; belirli ev kiralama kuruluşlarına konut arzı.</p>
	<p>% 10: gıda maddesi (insan veya hayvan tüketimi için); su tedarik etmek; hayvan kullanımı için ilaçlar; belirli tıbbi cihazlar ve belirli farmasötik ürünler; yolcu taşımacılığı; özel konut olarak kullanılmaya elverişli bina veya bina bölümlerinin satışı (aynı zamanda şartlar altında restorasyon veya inşaat işleri); özel konutlarda küçük işler; restoranlar ve yemek servisi; belirli kültür ve eğlence hizmetleri; otel konaklama ve benzeri; amatör spor etkinlikleri; ticari fuarlar; gıda maddeleri elde etmek için hayvanların yanı sıra tarım ve ormancılık ürünleri; çiçekler ve bitkiler dahil olmak üzere tarım, hayvancılık ve ormancılık işletmelerinde kullanılan mal ve hizmetler; atık arıtma; kamu kanalizasyonunun temizlenmesi; cenaze hizmetleri; halka açık alanların temizlik ve bakım hizmetleri.</p>
Yunanistan	<p>% 6: insan tıbbı için farmasötik ilaçlar ve aşılarda; kitabın; resimli çocuk kitapları; gazeteler, dergiler ve süreli yayınlar; tiyatrolara (tiyatro oyunları) ve konserlere giriş, doğalgaz ve elektrik temini ve bölgesel ısıtma.</p>

<p>% 13: temel gıda ürünleri (et ve mezbaha yan ürünleri; et müstahzarları; karaciğer, yumurta ve meni hariç balık, kalamar, ahtapot ve mürekkep balığı; süt ve süt ürünleri; kuş yumurtaları; doğal bal; sebzeler, bitkiler, bazı türleri kökleri ve yumrular; CN kodu 230990'a giren hayvansal yemler, yağlı kek, ekim tohumları; meyve ve kabuklu yemişler; tahıllar; un ve un ürünleri; zeytinyağı; fırınlanmamış veya doldurulmamış veya başka şekilde işlenmemiş makarnalar; ekmek; meyve ve sebze suları hariç standart orana tabidir: işlenmiş gıda türlerinin çoğu, genellikle çiftçiler ve tarım endüstrileri tarafından ara girdi olarak kullanılması amaçlanan çiftlik malzemeleri (makine veya bina gibi sermaye malları hariç); canlı bitkiler ve bunların kökleri, kesimleri ve fişleri farmasötik ürünler (% 6'ya tabi olanlar dışında);engelliler için tıbbi ekipman ve diğer cihazlar; rahim içi kontraseptifler; kateterler; şırıngaların beslenmesi; "Konuşan" sfigmomanometreler; insülin kalemleri ve diyaliz iğneleri için iğneler; su tedarik etmek; tatil amaçlı konaklama temini ve kamp veya karavan alanlarındaki yerlerin kiralanması dahil olmak üzere otellerde ve benzeri kuruluşlarda sağlanan konaklama; alkollü ve alkolsüz içeceklerin, meyve sularının ve içeceklerin bertarafı hariç olmak üzere gece kulüpleri hariç restoranlar ve benzeri işletmeler tarafından sağlanan hizmetler; evde yardım ve genç, yaşlı, hasta veya engelli bakımı gibi evde bakım hizmetleri; özürlü ve zihinsel engelli kişiler veya ruhsal bozukluklardan veya madde bağımlılığından muzdarip kişiler için emeklilik evleri ve kurumları tarafından sunulan hizmetler, bu işlemlerin KDV'ye tabi olması ve refah veya sosyal güvenlik işi olarak muaf tutulmaması; tarımsal üretim için hizmetlerin sağlanması (makine veya bina gibi sermaye malları hariç); bebek maması ve çocuk bezleri ve araba koltukları gibi diğer bebek ürünleri; bisiklet kaskları.</p>
--

Avrupa Birliği ülkeleri arasında KDV oranlarının uyumlaştırılması noktasında hala bir başarı sağlanamadığı görülmektedir. Hâlihazırda tek bir ülkede bile çok sayıda KDV oranı uygulanmaktadır. Tablo 5'den de anlaşılacağı gibi, standart oran

uygulamasında dahi en düşük ve en yüksek normal oranlar arasında 10 puanlık bir farklılık görülmektedir (Lüksemburg %17, Macaristan %27). Benzer nitelikte bir oran farklılaşması indirimli oran uygulamalarında da görülmektedir. Bu tür oran farklılıkları, etkin bir tek pazar düşüncesi ile bağdaşmamaktadır. Söz konusu oran farklılıkları üye devletlerarasındaki uyuşmazlıkların bir ürünü olarak ortaya çıkmaktadır. Geçmişten günümüze kadar yüksek oran uygulayan ülkeler diğer üyelerin de bu yüksek oranlar düzeyinde dengeye gelmesini isterken, geleneksel olarak farklı KDV oranları uygulayan ülkeler aynı beklentinin kendi oranlarına yakın bir düzeyde gerçekleşmesini talep etmektedirler.<sup>35</sup>

Bazı üye ülkeler kendi sosyal politikaları gereği belirlenmiş %5'lik asgari düzeyin altında süper indirimli oranları tatbik etmekte, farklı mal ve hizmet gruplarına oldukça fazla kabul edilebilecek çeşitlilikte indirimli oran uygulanmaktadır. Buna ilaveten standart oranlarda da büyük farklılıklar bulunmaktadır.

Yapılan açıklamalar ve paylaşılan tablolardan anlaşılacağı üzere; Avrupa Birliğinin vergilendirmeye yönelik müktesebatında, üretimde ve yatırımlarda rekabet eşitsizliği yaratılmaması ve özellikle dış ticarete uyumun sağlanması adına KDV uygulamalarında standartlar belirlemiş, bilhassa vergi oranlarında uyumlaştırma hedeflemiştir. Mevcut durumda, üye ülkelerin çok sayıda ve farklılıkta indirimli oranlar belirlediği, standart oran uygulamalarında dahi büyük farklılıkları bulunduğu görülmektedir.

## B. OECD ÜLKELERİNDE KDV ORANLARININ BELİRLENMESİ

Hemen hemen tüm ülkelerin vergi sistemlerinde tüketime yönelik bir vergilendirme mevcuttur. Bu ülkelerin çoğunluğu tarafından uygulanan genel tüketim vergisi, katma değer vergisidir. Mal ve hizmetlerin üretim ve dağıtım süreçlerinin tüm aşamalarında toplanan vergi olmasına karşın, işletmelerin girdileri üzerinden aldıkları vergiyi, çıktıları üzerinden tahsil ettikleri vergiden mahsup etmelerine olanak sağlayarak vergi piramitleşmesinin önüne geçen modern bir yapıya sahip olması, KDV'yi nispeten

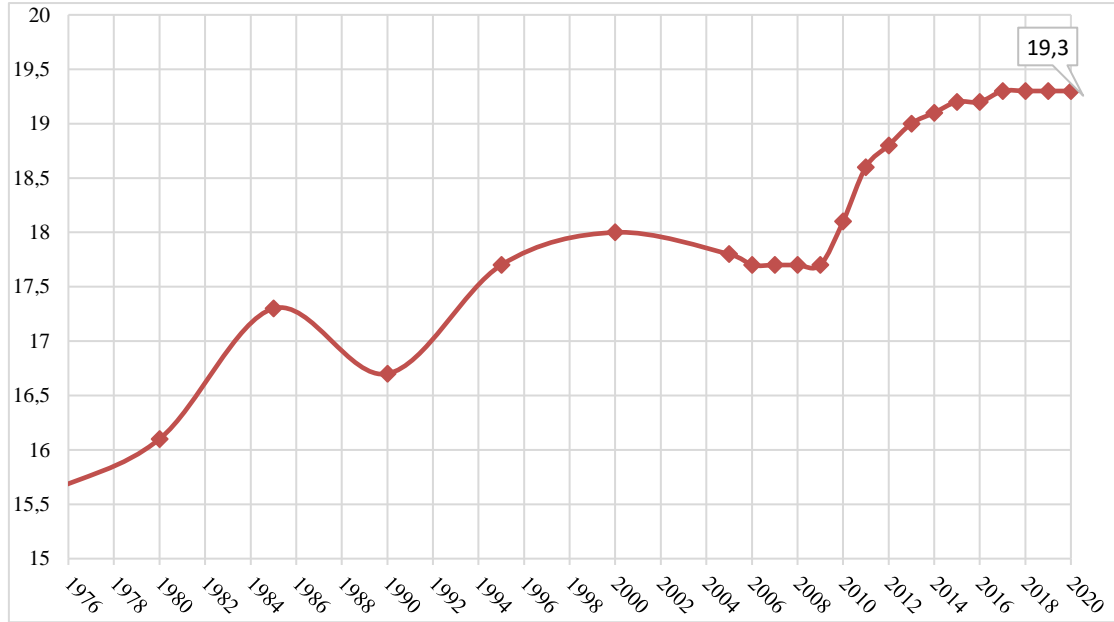
---

<sup>35</sup> Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", Ankara: *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 281 (2005), ss. 112-113.

daha uygulanabilir kılmaktadır. Az sayıda ülke (ve bazı alt ulusal kuruluşlar) perakende satış vergileri, yani nihai tüketicilere sağlanan mal ve hizmetlere tek aşamalı vergiler uygulamaktadır. Satış vergilerinin alt-ulusal düzeyde uygulandığı Amerika Birleşik Devletleri hariç, tüm OECD ülkelerinde KDV uygulanmaktadır.

OECD ülkelerindeki KDV sistemlerinin tasarımında önemli bir çeşitlilik vardır. Bu, belli başlı sektörleri desteklemek veya sosyal hedeflere ulaşmak için yaygın olarak kullanılan çeşitli indirimli oranlar, muafiyetler ve istisnalar gibi özel rejimlerle açıklanmaktadır. Üye ülkelerin KDV uygulamalarındaki genel oran ortalamaları 1970'lerde %15,6 düzeyindeyken 2000 yılında ortalama oranın %18,1'e yükseldiğini görüyoruz. Bu oran, 2008 yılında kendi gösteren ve takip eden yıllarda etkisi devam etmiş olan mali krizin etkisiyle düzenli olarak artış göstermiştir. OECD üyesi ülkelerin KDV genel oran ortalamasının yıllar içerisindeki gelişimini gösteren grafik aşağıda sunulmuştur.<sup>36</sup>

**Grafik 3-** OECD Ülkelerinin KDV Genel Oranlarının Gelişimi – OECD Ortalaması 1976-2020



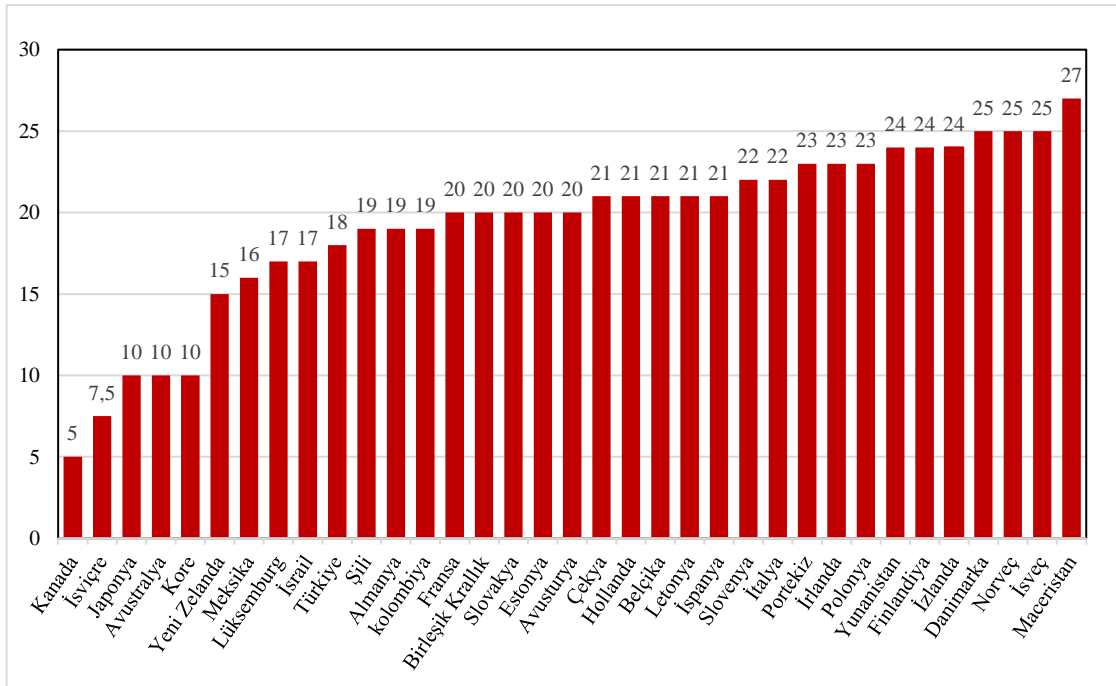
**Kaynak:** (OECD, Consumption Tax Trends 2020, Bölüm 2.2. Şekil 2.1.)

<sup>36</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, y.y., 2020, ss. 40-41



Yukarıdaki grafikte de görüldüğü üzere ülkelerin KDV uygulamalarındaki genel oranları yıllar itibariyle değişkenlik göstermiştir. 1975 ten 2000 yılına kadar kademeli bir artış yaşanırken 2000-2008 arası %0,3 lük bir sapmayla neredeyse sabit kaldığı görülmektedir. Ancak 2008 yılında yaşanan küresel finansal krizin etkisini göstermeye başlamasıyla KDV genel oranlarında gözle görülür bir artış yaşanmaya başlanmıştır. KDV, ekonomideki bozucu etkisi düşük olan ve kamu finansmanı adına en hızlı ek gelir yaratma imkânı sunan bir vergi türü olarak, 2008 küresel finansal krizinin devletlerin bütçelerinde yarattığı olumsuz etkiyi gidermede önemli bir araç olarak kullanılmıştır. KDV oranlarındaki bu artış trendi 2014'e kadar hızla devam etmiş, nihayetinde 2017 yılından itibaren mevcut oranlarda istikrar kazanarak ortalama %19,3 düzeyine gelmiştir. Bu oranlar, 2020 yılı itibariyle üye ülkelerde aşağıdaki grafikte görüldüğü gibidir.

**Grafik 4- OECD Ülkelerinde Standart KDV Oranları 2020**



**Kaynak;** OECD (Consumption Tax Trends 2020, Bölüm 2.2. Şekil 2.2.)

Yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere; 2020 yılı itibariyle OECD ülkelerindeki standart KDV oranı ortalaması %19,3'tür. Bu oranın üstünde olan ülkelerin sayısı altında olan ülkelerin sayısından oldukça fazladır. İstatistiği bu yönde etkileyen unsur %5 gibi oldukça düşük bir oran uygulayan Kanada, %7,5'luk oran ile İsviçre ve

nispeten düşük oran sayılabilecek %10'luk değerler ile Japonya Avustralya ve Kore'dir. Genel eğilim ise %20 ve üzerinde bir genel oran uygulanması yönündedir. En yüksek KDV oranı %27 ile Macaristan da uygulanmaktadır ki bu oran Avrupa Birliği ülkelerindeki teamülen %25'lik azami sınırın dahi üzerindedir.

Çoğu OECD ülkesi çok çeşitli indirimli KDV oranları ve muafiyetleri uygulamaya devam etmektedir. Şili hariç tüm OECD ülkeleri, çeşitli politika hedeflerini desteklemek için bir veya daha fazla indirimli oran uygulamaktadır. İndirimli oranların uygulanmasının önemli bir nedeni, eşitliğin teşvik edilmesidir. Ülkeler genel olarak, düşük gelirli hanelerin harcamalarında genellikle daha büyük bir pay oluşturan zorunlu mal ve hizmetler (örneğin gıda, su) üzerindeki KDV yükünü, onları tercihli bir KDV oranından vergilendirerek hafifletmeyi arzu edilir görmektedir. Çoğu ülke ayrıca ilaç, sağlık, eğitim ve barınma için indirimli KDV oranları veya muafiyetler uygulamaktadır. İndirimli KDV oranları, “değerli malların” (kültürel ürünler gibi) tüketimini teşvik etmek veya yerel olarak tedarik edilen emek yoğun faaliyetleri (örneğin turizm) teşvik etmek ve çevresel dışsallıkları ele almak için de kullanılmıştır.<sup>37</sup>

Avrupa Birliği üyesi hariç KDV uygulayan OECD ülkelerinde kullanılmakta olan indirimli oranlar aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir;

**Tablo 7- AB Hariç OECD Üyesi Ülkelerde Uygulanan İndirimli Oranlar**

Ülke	Yurt içi sıfır oranı 1 dahil olmak üzere indirimli KDV oranları
Avustralya	% 0: insan tüketimi için çoğu yiyecek ve içecek (hazır yiyecekler hariç); çoğu sağlık ve tıbbi malzeme; bazı eğitim kursları ve öğrenci konaklama; bazı çocuk bakım hizmetleri; bazı dini hizmetler; hayır kurumlarının bazı faaliyetleri; su (100 L'den az bir kapta temin edilmesi veya bu kaplara aktarılması hariç); kanalizasyon ve drenaj; devam eden endişeler olarak işletmelerin satışları; değerli metaller (arıtmadan sonra ilk tedarik); hükümetler tarafından mülkiyet ve benzeri çıkarlar; çiftlik arazisi; 57 466 AUD (genel) eşige tabi olan engelli kişilerin kullanımına yönelik arabalar; belirli operatörler tarafından emeklilik köyü sakinlerine konaklama ve yemek temini; belirli devlet hizmetleri; Avustralya'da küresel dolaşım düzenlemeleri kapsamında yapılan bazı telekomünikasyon malzemeleri; uluslararası posta; belirli adet ürünleri.
Kanada	% 0: reçeteli ilaçlar, temel yiyecekler; finansal kurumlar tarafından sağlanan belirli finansal hizmetler (genellikle mukim olmayanlara); belirli tarım ve balıkçılık ürünleri; belirli tıbbi cihazlar; uluslararası köprü veya tünel yetkilileri (yalnızca belirli satın alımlarda); değerli metaller; mekanik jetonlu cihazlarla yapılan satışlar

<sup>37</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s. 43

	25 sent veya daha az.
Şili	-
Kolombiya	% 0: insan tüketimi için gıda; ilaçlar, antibiyotikler ve kan gibi bazı sağlık ürünleri, tıbbi konsültasyonlar, teşhis görüntüleri, kitaplar ve gazeteler; kişisel hijyen ürünleri. % 5: belirli tarım ürünleri; tarımsal ekipman; bazı elektrikli veya hibrit araçlar; tarım ve sağlık sigortaları; güvenlik ve temizlik hizmetleri; şarap ve likörler; bazı gıda ürünleri; havacılık yakıtları. % 5: belirli tarım ürünleri; tarımsal ekipman; bazı elektrikli veya hibrit araçlar; tarım ve sağlık sigortaları; güvenlik ve temizlik hizmetleri; şarap ve likörler; bazı gıda ürünleri; havacılık yakıtları.
İzlanda	% 0: gemi ve uçakların gemi yapımı ve bakımı; İzlanda'da balık çıkarma ve satışıyla ilgili yabancı balıkçı gemilerine hizmetler; çiftçilere doğrudan ödemeler. % 11: yiyecek ve içecekler; yolcu taşımacılığı (muaf değilse); seyahat acenteleri, seyahat organizatörleri ve tur dernekleri hizmetleri; seyahat rehberliği; müzik kitapları ve e-kitaplar dahil kitaplar; kitapların ses kayıtları. Bu tür kitapların elektronik sürümlerinin yanı sıra metin içeren CD'ler ve benzeri ortamlar; metin içeren dergiler, gazeteler ve kırsal ve ilçe gazeteleri ile bu tür gazete ve dergilerin elektronik versiyonları; metin içeren süreli yayınlar ve bu tür süreli yayınların elektronik versiyonu; radyo ve TV abonelikleri; otellerin, konuk odalarının ve diğer misafir hizmetlerinin kiralanması; evlerin ve yüzme havuzlarının ısıtılmasında kullanılan sıcak su, elektrik ve fuel-oil; kara taşımacılığı projelerine giriş geçiş ücretleri; Görsel kayıtlar dışındaki CD diskler, kayıtlar, manyetik bantlar ve diğer benzeri müzik kayıt araçları. Müziğin görsel dışındaki elektronik versiyonu; prezervatif; çocuklar için bezler; hamamlara, hamamlara, saunalara ve kaplıcalara giriş ücretleri (muaf değilse); doğum kontrol ürünleri ve kadınlara yönelik hijyen ürünleri.
İsrail	% 0: yabancı turistler için otel konaklama ve diğer otel hizmetleri (yiyecek ve içecek servisi, çamaşırhane, havuz, spor salonu vb.); 50'den fazla yabancı turist katıldığı uluslararası bir konferansın biletlerinin yabancı bir turiste satışı; bir turiste araba kullanması için özel motorlu araç kiralama; turistlerin özel bir motorlu araç, otobüs veya uçakta taşınması; yabancı bir turistin hastaneye kaldırılması; meyve ve sebze satışı; bayi / bayi varlıklarının, varlık devrinden hemen sonra bayinin / bayinin oy gücünün % 90'ına veya daha fazlasına sahip olması koşuluyla, yalnızca şirketin hissesi karşılığında bir şirkete satışı; Şirketin tüm varlıklarının bir tasfiye sürecinde ortaklarına satışı, varlıklar, söz konusu hissedarlar arasında, sırasıyla sahip oldukları paylara orantılı olarak bölünür; İsrail'e giriş nedeniyle satış vergisinden muaf tutulacak malların tedariki (yeni göçmenlere ve yurtdışında eğitimden dönen öğrencilere belirli malların temini); yeniden yapılanmanın bir parçası olarak kar amacı gütmeyen bir kuruluş veya bir finans kuruluşu tarafından kâr amacı gütmeyen bir kuruluşa veya bir finans kuruluşuna bir gayrimenkul satışı; yerleşik olmayanlar tarafından sergi alanı kiralamak; İsrail'de film prodüksiyonu için İsraili bir yapım şirketi tarafından yerleşik olmayan birine verilen hizmetler; insan klinik araştırmalarıyla ilgili olarak yerleşik olmayanlara verilen hizmetler; Eilat'ta yerleşik bir bayi, Eilat'ta yerleşik olmayan bir kişiden mal satın alır. İsrail'e giriş nedeniyle satış vergisinden muaf tutulacak malların tedariki (yeni göçmenlere ve yurtdışında eğitimden dönen öğrencilere belirli malların temini); bir gayrimenkulün kar amacı gütmeyen bir kuruluş tarafından veya bir finans kuruluşu tarafından kar amacı gütmeyen bir kuruluşa veya yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak bir finans kuruluşuna satışı; yerleşik olmayanlar tarafından sergi alanı kiralamak; İsrail'de film prodüksiyonu için İsraili bir yapım şirketi tarafından yerleşik olmayan birine verilen hizmetler; insan klinik araştırmalarıyla ilgili olarak

	yerleşik olmayanlara verilen hizmetler; Eilat'ta yerleşik bir bayi, Eilat'ta yerleşik olmayan bir kişiden mal satın alır.İsrail'e giriş nedeniyle satış vergisinden muaf tutulacak malların tedariki (yeni göçmenlere ve yurtdışında eğitimden dönen öğrencilere belirli malların temini); yeniden yapılanmanın bir parçası olarak kar amacı gütmeyen bir kuruluş veya bir finans kuruluşu tarafından kâr amacı gütmeyen bir kuruluşa veya bir finans kuruluşuna bir gayrimenkul satışı; yerleşik olmayanlar tarafından sergi alanı kiralamak; İsrail'de film prodüksiyonu için İsraili bir yapım şirketi tarafından yerleşik olmayan birine verilen hizmetler; insan klinik araştırmalarıyla ilgili olarak yerleşik olmayanlara verilen hizmetler; Eilat'ta yerleşik bir bayi, Eilat'ta yerleşik olmayan bir kişiden mal satın alır.yerleşik olmayanlar tarafından sergi alanı kiralamak; İsrail'de film prodüksiyonu için İsraili bir yapım şirketi tarafından yerleşik olmayan birine verilen hizmetler; insan klinik araştırmalarıyla ilgili olarak yerleşik olmayanlara verilen hizmetler; Eilat'ta yerleşik bir bayi, Eilat'ta yerleşik olmayan bir kişiden mal satın alır.yerleşik olmayanlar tarafından sergi alanı kiralamak; İsrail'de film prodüksiyonu için İsraili bir yapım şirketi tarafından yerleşik olmayan birine verilen hizmetler; insan klinik araştırmalarıyla ilgili olarak yerleşik olmayan bir kişiye verilen hizmetler; Eilat'ta yerleşik bir bayi, Eilat'ta yerleşik olmayan bir kişiden mal satın alır.
Japonya	Abone olunan% 8 yiyecek, içecek (alkollü içecekler ve yeme-içme hizmetleri hariç) ve bazı gazeteler.
Kore	% 0: tarım için belirli makine ve malzemelerin tedariki; balıkçılık; hayvancılık ve ormancılık; tarım, balıkçılık ve ormancılıkta belirli amaçlar için kullanılan madeni yağ temini; engelliler için belirli ekipman.
Meksika	% 0: sanayileşmemiş hayvanların satışı (evde evcil hayvan olarak kullanılan köpekler, kediler ve küçük türler hariç) ve sebzeler (kauçuk hariç); patentli ilaçlar; Süt; şişelenmiş su; meyve suları, nektar ve konsantre meyve ve sebzeler; buz; gıda (restoranlarda ve gıda işletmelerinde işlenmiş gıda satışı, sakız, havyar, somon füme, yılanbalığı, evcil hayvan yemi ve alkolsüz içecekler hariç); tarımsal ekipman; makine ve balıkçı tekneleri; toptan altın; külçe altın (en az% 80 altın içerikli) ve mücevherat; bazı tarım ve balıkçılık hizmetleri; vergi mükellefinin kendisi tarafından basılan dergi, kitap ve gazeteler; evsel su temini; kongre, kongre ve fuarlara katılan yabancı turistlere sunulan otel hizmetleri; yurt dışında ikamet eden etkinlik organizatörleri tarafından kongre merkezlerinin kullanılması;Meksika'da işyeri bulunmayan yabancı bir mukimle sözleşmeli olduğu ve ödenmesi koşuluyla yurtdışından yapılan telefon görüşmeleri için çağrı merkezi hizmetleri % 8: malların satışı, bağımsız hizmetlerin sağlanması ve kuzey sınır bölgesinde bulunan bina veya tesislerde geçici olarak kullanım veya mallardan yararlanma hakkı verilmesi. Bu indirimli oran, belirli dijital ticaret işlemleri, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların satışı ve ithalat için geçerli değildir.
Yeni Zelanda	% 0: vergilendirilebilir faaliyet (işletme) arzının sürekliliği; bir kıymetli metal rafinerisinden bir kıymetli metal satıcısına kıymetli metal (altın, gümüş veya platin) tedariki; yerel makamların petrol vergisinin yerel makamlarca sağlanması; GST'ye kayıtlı işletmelere finansal hizmetlerin sağlanması. Alıcı, vergilendirilebilir malzemeler yapmak için kullanmayı planladığında ve ana ikamet yeri olarak kullanılması amaçlanmadığında (GST'ye kayıtlı kişiler arasındaki bu sıfır-oranlı vergilendirme, GST'ye kayıtlı kişiler tarafından ve GST'ye kayıtlı kişi tarafından geri tepki). Ticari bir konutta uzun süreli kalma; işgal hakkının bir parçası olarak sağlanan belirli hizmetler (arz değerinin% 60'ı üzerinden standart oranda vergilendirilir).

Norveç	<p>% 0: kitaplar; gazeteler; belirli süreli yayınlar ve yayınlar; belirli elektronik yayınlar ve e-kitaplar; elektronik haber hizmetleri; Finnmark, Troms ve Nordland ilçelerinde ev kullanımı için alternatif enerji kaynaklarından sağlanan elektrik ve enerji; elektrikli motorlu taşıtların ve pillerin satın alınması ve kiralanması / kiralanması; yeniden kayıt vergisi kapsamına giren ikinci el araçlar; belirli gemilerin, uçakların ve sondaj platformlarının tedariki ve bu tür gemilerin kiralanması; doğrudan elçilik binalarının inşası ile ilgili hizmetler (nihai tüketiciye); belirli uluslararası askeri kuvvetlere ve komuta birimlerine mal ve hizmetler; vergilendirilebilir faaliyet (iş) arzının sürekliliği; insan organlarının temini, kan; ölen kişilerin nakliyesi ile ilgili hizmetlerin cenaze müdürleri tarafından sağlanması.</p> <p>% 12: yurt içi karayolu ağıyla bağlantılı olarak araçların konaklama, yolcu taşımacılığı ve feribot veya diğer gemilerle taşınması; kamu yayıncılığı; spor etkinliklerine, müzelere, sinemalara ve eğlence parklarına giriş.</p> <p>% 15: yiyecek ve alkolsüz içecekler.</p>
İsviçre	<p>%2,5:musluk suyu; Gıda; sığırlar; kümes hayvanları; balık; taneler; tohumlar; ekim kökleri ve soğanları; canlı bitkiler; kırıntı; filizler ve kesme çiçekler ve dallar; hayvan yemi; silaj asitleri; hayvanlar için saçılmalar; gübreler; Tarım ilacı; malç; ilaç tedavisi; elektronik format dâhil olmak üzere kitaplar, gazeteler ve dergiler; radyo ve televizyon şirketlerinin ticari olmayan hizmetleri, tarımsal üretimle bağlantılı belirli malzemeler.</p> <p>% 2,5 oranı, doğrudan halka sağlanan belirli kültürel hizmetler, spor etkinlikleri için talep edilen hususlar, kültürel hizmetler ve tedarikçiler vergilendirmeyi seçtiğinde yaratıcıları tarafından yapılan eserlerin tedariki için de geçerlidir (aksi takdirde bu malzemeler kesinti hakkı olmaksızın muaftır).</p> <p>%3.7;konaklama,hizmetleri</p> <p>% 0: Seyahat acenteleri ve etkinlik organizatörleri tarafından, yurtdışında sağlanan üçüncü şahısların mal ve hizmet tedariklerinden yararlanırlarsa hizmet tedariki; uluslararası havayollarına belirli mal ve hizmet tedariki; devlet darp edilen altın sikkeler, yatırım amaçlı ince altın ve arıtma veya geri kazanım için ayrılmış altın.</p>
Birleşik Krallık	<p>% 0: yiyecek; hayır kurumlarına sağlanan belirli hizmetler ve ürünler; çocuk giyim; yolcu taşımacılığı; kitabın; gazeteler; evsel kanalizasyon ve su; reçeteli ilaçlar; ilaç; engelliler için belirli yardımlar ve hizmetler; yeni evlerin inşası dahil yeni konutlar; konut ve bazı hayır amaçlı binalar.</p> <p>% 5: evlerde ve hayır kurumlarında kullanım için yakıt ve elektrik; fayda alanlara montaj hizmetleriyle birlikte tedarik edilen belirli enerji tasarruflu malzemeler; hibe ile finanse edilen belirli ısıtma ekipmanı kurulumları; çocuk oto koltukları; belirli farmasötik ürünler.</p>

Dünya geneline baktığımız zaman 2020 yılı itibariyle KDV uygulanan 170 ülkenin 10 tanesinde yalnızca tek bir genel oran uygulanırken, 62 tanesinde genel oranın yanında yalnızca %0 oran uygulaması mevcuttur. Geri kalan 98 ülkede ise en az 1 en fazla 4 tane indirimli oran ya da artırımlı oran uygulanmaktadır. Oran farklılaştırması uygulamalarının genel olarak; gıda, sağlık ve tıbbi ürünler, eğitim, gazete, dergi ve kitap yayınları, kültür-sanat faaliyetleri, otel konaklamaları ve turizm faaliyetleri gibi teslim ve hizmetlerde tatbik edildiği görülmektedir.

OECD ülkelerindeki bu yoğun indirimli oran tercihinin ana etkeni, düşük gelirliilerin koruması ve kültür sana vb. değerli tüketimlerin teşvik edilmesi olarak açıklanmakta olsa da, yapılan çalışmalar istenilen etkilerin temin edilemediğini göstermektedir. İndirimli oran ve muafiyetlerin kapsamını önemli ölçüde azaltmanın siyasi zorluğu ve çoğu durumda zaten nispeten yüksek olan standart KDV oranlarını artırmanın sınırlı kapsamı göz önüne alındığında, ülkeler giderek artan şekilde KDV gelirini ve sistemlerinin verimliliğini artırmak için başka önlemlere bakıyorlar.<sup>38</sup>

## **II- TÜRKİYE’DE UYGULANAN KDV ORANLARININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bu bölümde; Türkiye’deki Katma Değer Vergisi mevzuatının kronolojik gelişim süreci ve vergi oranlarının uygulanmasındaki politika değişimleri irdelenecek ve mevcuttaki uygulamaya değinilerek geçmişten bu güne kadarki KDV oranlarındaki değişiklikler ve uygulanış biçimleri değerlendirilecektir.

### **A. KDV ORANLARININ YASAL SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KDV ORANLARINDAKİ DEĞİŞİMİN İNCELENMESİ**

#### **1. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Oranlarının Gelişim Süreci**

14.06.1984 tarihinde dönemin Başbakanının imzası ile yayımlanan Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu incelendiğinde; o zamana kadar yürürlükte bulunan harcama vergilerinin ahenkli ve müşterek bir yapıya sahip olmadıkları, ekonomik hedefleri gerçekleştirme noktasında uyumsuz olmaları ve istenilmeyen vergi yüklerinin ortaya çıkması gibi sorunların gözlemlendiği belirtilmiştir. Buna istinaden muamele vergileri içerisinde çağın en ileri vergi tekniğine

---

<sup>38</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s.44

sahip olan Katma Değer Vergisi yürürlüğe alınması ile mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde birlik sağlanması hedeflenmiştir.<sup>39</sup>

Kanun tasarında başlangıç olarak verginin tek oranlı bir yapıda yürürlüğe girilmesi öngörülerek birden fazla oranın uygulanmasından doğacak vergi tekniğine ilişkin sorunların önüne geçilebileceği belirtilmiştir. Birden fazla oran uygulamaya konulduğunda, kanunda yer alması gereken çok sayıda vergi hesaplama tekniği, mükelleflere muhasebe kayıt ve hesap düzeni açısından ilave külfetler getireceği, bu sebeple kolaylık, sadelik ve basitliğin temini adına tek oranlı bir yapının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Ayrıca mezkûr tasarının verginin nispetine ilişkin bölümünde; “*Katma Değer Vergisinde, işlemlerin niteliğine ve hitap ettiği tüketici gruplarına birden fazla nispet uygulanması teorik olarak mümkün olmakla birlikte, farklı nispet uygulamasının gerek vergi idaresi ve gerekse mükellefler nezdinde yarattığı güçlükler dikkate alınarak tek bir vergi oranının uygulanması uygun bulunmuştur. Ancak, işlemlerin niteliği ve hitap ettiği tüketici grupları yönünden gerekli olan sosyal ve kültürel istisnalar ile tek vergi nispetinin sakıncaları giderilmiştir.*”<sup>40</sup> İbaresine yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi 3065 sayılı Kanunun ile Türkiye’de ilk defa yürürlüğe girdiğinde, kanunun 28 inci maddesine göre KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)’e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Kanunun gerekçesinde vergi oranına ilişkin belirtilen irade ve görüşlere aykırı olarak, Bakanlar Kurulu kendisine tanınan vergi oranlarını belirleme ve çeşitlendirme yetkisini pek çok kere kullanmıştır. İlk defa 1986 yılında %0, %1 ve %5’lik indirimli oranlar belirlenmiştir. Bundan iki yıl sonra standart oran %12’ ye yükseltilmiş, indirimli

---

<sup>39</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları Millet Meclisi S. 130 (1984), s.315

<sup>40</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları, s. 334

oranlara %8'lik farklı bir liste ilave edilmiş ve ilk defa %15'lik artırımlı oran uygulamaya konulmuştur.<sup>41</sup>

En kapsamlı değişikliklerden biri, 31.12.1992 tarih ve 21452 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 22.12.1992 tarih ve 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıdır.<sup>42</sup> Kararda dört farklı ekli liste belirtilmiş. I'den IV'e kadar sıralanan ekli listelerde sırasıyla %1, %6, %20 ve %13, ekli listeler dışında kalan mal ve hizmetler için ise %12'lik bir vergi oranı belirlenmiştir.

Takip eden yılda değişiklikler durmayarak 30.10.1993 tarih ve 21743 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 20.10.1993 tarih ve 93/4932 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında,<sup>43</sup> 92/3896 sayılı karardaki %1'lik vergi oranı ile IV sayılı liste yürürlükten kaldırılmış, genel oran %15 olarak belirlenmiş ve diğer listelerdeki vergi oranları %8 ve %23 olarak değiştirilmiştir.

Bakanlar Kuruluna tanınan vergi oranlarını belirleme yetkisi mal ve hizmetleri farklı farklı listelerde tasniflemiş, bir kısmını önce indirimli sonra genel orana tabi tutmuş, çok çeşitli indirimli oranlara ek bir o kadar daha çeşitli artırımlı oranlar uygulanmıştır. Hatta %40 a varan artırımlı oranların uygulandığı görülmüştür. Ancak 2002 yılında Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) yürürlüğe girmesi ile beraber, mal ve hizmet gruplarının belirlendiği listeler sadeleşmiş, artırımlı oranlar kaldırılmış ve nihai olarak genel oran % 18'e ek, %8 ve %1'lik iki adet indirimli oran uygulamaya konulmuştur. KDV oranlarının değişimine ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

---

<sup>41</sup> Kemal Oktar, "KDV 30 Yaşında", 2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kdv-30-yasinda/25693> , (15.04.2022)

<sup>42</sup> 22.12.1992 Tarih Ve 92/3896 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (T.C. Resmi Gazete, 31.12.1992, 21452)

<sup>43</sup> 20.10.1993 Tarih Ve 93/4932 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (T.C. Resmi Gazete, 30.10.1993, 21743)



**Tablo 8-** Türkiye’de KDV Oranlarının Değişim Süreci

Yürürlüğe Giriş	İndirimli Oranlar	Genel Oran	Artırmalı Oran
01.01.1985	0	10	-
01.07.1986	0-1-5	10	-
01.01.1988	1-3-5-8	12	15
01.11.1988	1-3-5	10	15
15.10.1990	1-3-5-8	11	20
01.12.1990	1-6	12	20
01.01.1992	1-3	12	13,5 – 20
29.02.1992	1-3	12	13- 20
01.11.1993	1-8	15	23
01.01.1996	1-8	15	23- 40
13.12.1999	1-8	17	25- 40
15.05.2001	1-8	18	26 -40
01.08.2002	1-8	18	-

**Kaynak:** OKTAR, a.g.e.

## 2. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Oranlarının Mevcut Durumu

Mal teslimlerine ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları, 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 Sayılı Kararnamenin ekli listeleri ile belirlenmiştir. Bu Karar'da çeşitli tarihlerde çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ve Cumhurbaşkanlığı Kararları ile çok sayıda değişiklikler yapılmıştır. KDV sistemimizde 1991 yılından beri %1 ve %8’lik iki ayrı indirimli oran uygulanmaktadır. İlk defa 2002 yılından itibaren artırmalı oran uygulaması sonlandırılmıştır. Nihayetinde ülkemizde %18’lik genel oranla beraber 3 farklı KDV oranı uygulanmaktadır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetler mezkûr kararnamenin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen (I) ve (II) sayılı listelerde sayılmıştır. Kararın ilgili bölümü aşağıdaki gibidir;

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18
- b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
- c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8

**a. %1 İndirimli Oranı Uygulanan Mal ve Hizmetler (I Sayılı Liste)**

“1- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,

2- Listede tek tek sayılmış pek çok tohum ve Meyan kökü, meyan balı, meyan hülhasası, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı vb. türevleri

3- Buğday, bulgur, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, pirinç, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil), tavuk yumurtası,

4- Buğday unu, yufka, ekmek

5- Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları,

6- İlgili mevzuata göre; toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri, toptancı halleri ve su ürünleri toptan satış yerlerinde faaliyette bulunanlara yapılan balık teslimleri ile bu malların bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine teslimi,

8- Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,

9- Gazete ve dergiler

10- Ekli listede detay tanımı yapılmış olan kullanılmış araçlar

11- Ekli listede detayları belirtilmiş net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri

12- Cenaze hizmetleri

13- Ekli listede detayları belirtilmiş Gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan ve amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansal kiralamaya konu olması

14- "Yenilenmiş Ürünlerin Satışı Hakkında Yönetmelik" kapsamında en az bir yıl öncesine ilişkin data, ses ya da kısa mesaj kullanım trafiği bulunan

*kullanılmış cep telefonlarının yenilenmek ve sertifikalandırılmak kaydıyla yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar tarafından yenilenmiş ürün garantisi verilerek teslimleri”*

Yukarıda sayılan ve kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alıp % 1 oranında vergilendirilen teslim ve hizmetlerden anlaşılacağı üzere; temel gıda ve gıda hammaddesi ürünler, toptancı safhasında ki temel tarım ürünleri gibi ürünlerin bu kapsama alınması ile temel beslenme ihtiyacının giderilmesindeki fiyat düzeylerinin vergilendirmeden fazla etkilenmemesi amaçlanmıştır. Nitekim gazete ve dergiler, ulaşım ile ilgili bazı araç ve malzemeler, ikinci el araç satışları, 150 m2 altı konut teslimleri, sosyal hizmetler, cenaze hizmetleri, sanayi imalat makineleri ve tarım üretim araçları ile ilgili teslimlerin de bu kapsama alınması ile verginin geriletici etkisinin zayıflatılması hedeflenmiştir.

***b. %8 İndirimli Oranı Uygulanan Mal ve Hizmetler (II Sayılı Liste)***

Mezkûr karara ekli II sayılı liste; (A) Gıda maddeleri ve (B) Diğer Mal ve Hizmetler olmak üzere iki ana grup olarak tasnif edilmiştir. Özellikle (A) grubu indirimli orana tabi malların belirlenmesinde bütünüyle 22/12/2006 tarihli ve 2006/11437 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveline atıf yapılmakta, pozisyon numaralı ve fasıl numaraları ile çok sayıda mal belirtilmiş olmasına karşın hiçbirisinin doğrudan ismine yer verilmemektedir. II sayılı liste kapsamında indirimli orana tabi gıda maddelerinin teyit edilmesi için bu listenin gümrük tarife cetveli ile birlikte çapraz kontrollü sağlanmalıdır. Bu durum dahi başlı başına mükellefler nezdinde ilave bir külfet yaratmaktadır.

Genel olarak %8 indirimli orana tabi mal ve hizmetlere bakacak olursa;

- 1- *“Canlı Atlar, Eşekler, Katırlar ve Bardolar, Canlı büyükbaş hayvanlar, Canlı Domuzlar, Canlı Koyunlar ve Keçiler, Canlı Kümes Hayvanları Canlı Tavşanlar, Geyikler, Dağ Keçisi, Keklik, Devekuşu, Bildircin, Çulluk, Yabani Ördek ve Kazlar, Sülün ve Beç Tavuğu,*
- 2- *Canlı Balıklar (Süs Balıkları Hariç) Balıklar (Taze ve Soğutulmuş) Balıklar (Dondurulmuş) Balık Filetoları ve Diğer Balık Etleri (Taze, Soğutulmuş veya*

*Dondurulmuş) Balıklar (Kurutulmuş, Tuzlanmış veya Salamura Edilmiş) Kabuklu Hayvanlar (Canlı, Taze, Soğutulmuş, Dondurulmuş, Salamura Edilmiş, Buharda veya Suda Pişirilmiş) Yumuşakçalar (Canlı, Taze, Soğutulmuş, Dondurulmuş, Salamura Edilmiş, Buharda veya Suda Pişirilmiş) Kabuklu hayvanlar ve yumuşakçaların dışında kalan suda yaşayan omurgasız hayvanlar ve bu hayvanların tütsülenmiş olanları*

- 3- *Süt ve Krema Yayı Altı, Pıhtılaştırılmış Süt ve Krema, Yoğurt, Kefir ve Diğer Fermente edilmiş veya Asitliği Artırılmış Süt ve Krema. Peynir Altı Suyu, Sütten elde edilmiş Tereyağı ve Diğer Katı ve Sıvı Yağlar ile Sürülerek Yenilen Süt ürünleri, Peynir ve Pıhtılaştırılmış Ürünler, Kuş ve Kümes Hayvanları Yumurtaları Kuş ve Kümes Hayvanlarının Kabuksuz Yumurtaları ve Sarıları (İnsan Gıdası olarak kullanılmaya elverişli olmayanlar hariç) Tabii Bal Tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan hayvansal menşeli yenilen ürünler*
- 4- *Tam veya Parça Halinde Hayvan Bağırsakları, Mesaneleri ve Mideleri (Balıklara ait olanlar hariç) (Taze, Soğutulmuş, Dondurulmuş, Tuzlanmış, Salamura Edilmiş, Kurutulmuş ve Tütsülenmiş)*
- 5- *Hindiba Bitkisi Hindiba Kökleri Köklendirilmiş Çelik ve Daldırmalar Meyveleri veya Sert Kabuklu Meyveleri Yenilen Ağaçlar ve Çalılar Mantar Miselleri Ananas Fidanı*
- 6- *Patates Domates Soğanlar, Şalotlar, Sarımsaklar, Pırasalar ve diğer Soğanımsı Sebzeler Lahanalarda, Karnabaharlar, Alabaşlar, Yaprak Lahanalarda ve benzeri yenilen Brassicalarda Marul ve Hindiba Havuçlar, Şalgamlar, Kırmızı Pancar, teke Sakalı, Kök Kereviz, Turplar ve benzeri yenilen kökler Hıyarlar ve Kornişonlar Baklagiller Diğer Sebzeler Sebzeler Geçici olarak konserve edilmiş fakat bu halleriyle derhal yenilmeye elverişli olmayan Sebzeler Kurutulmuş Sebzeler Kuru Baklagiller Manyok, Ararot, Salep, Yer Elması, tatlı Patates ve yüksek oranda nişasta veya inülin içeren benzeri kök ve yumruklar*
- 7- *Hindistan Cevizi, Brezilya Cevizi ev Kaju Cevizi Diğer Kabuklu Meyveler Muz Hurma, İncir, Ananas, Avokado Armudu, Guava Armudu, Mango ve Mangost. Turunçgiller Üzümler Kavunlar, Karpuzlar ve Papaya Armut ve*

*Ayva Kayısı, Kiraz, Şeftali, Erik ve Çakal Eriği Diğer Meyveler (Taze Meyveler (Pişirilmemiş veya buharda veya suda kaynatılarak pişirilmiş, dondurulmuş) (İlave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış olsun olmasın) Geçici olarak konsantre edilmiş fakat bu halleri ile derhal yenilmeye elverişli olmayan meyveler ve sert çekirdekli meyveler. Meyveler (Kurutulmuş) (Hindistan Cevizi, Brezilya Cevizi, Kaju Cevizi ve Üzümler Hariç) Turunçgillerin, Kavunların ve Karpuzların Kabukları*

- 8- *Kahve Çay Paraguay Çayı Piper cinsi Biber, Capsicum ve Pimenta cinsi Biberler Vanilya Tarçın ve Tarçın Ağacının Çiçekleri Karanfil Küçük Hindistan Cevizi, Küçük Hindistan Cevizi Kabuğu ve Kakule Anason, Çin Anasonu, Rezene, Kişniş, Kimyon veya Karaman Kimyonu Tohumları, Ardiç Meyveleri Zencefil, Safran, Zerdeçal (Curcuma), Kekik, Defne Yaprakları, Köri ve Diğer Baharat*
- 9- *Buğday ve Mahlut Çavdar Arpa Yulaf Mısır Pirinç Tane Darı (Koca Darı) Kara Buğday, Darı (cin ve kum darı), Kuş Yemi ve diğer Hububatlar*
- 10- *Buğday Unu veya Mahlut Unu Hububat Unları Hububatın Kabaca Öğütülmesinden Elde Edilen Küçük Parçalar, Hububat İrmikleri ve Pelletleri. Diğer Şekilde İşlenmiş Hububat Taneleri, Hububat Embriyonları Patates Unu, Ezmesi, Tozları, Flokonları, Granülleri ve Pelletleri Kuru Baklagillerin ile Sagunun ve Köklerin veya Yumruların Un, Ezme ve Tozları. Malt Nişastalar, İnülin Buğday Gluteni*
- 11- *Sebze ve Meyveler, bunların Tohum, Çekirdek ve Sporları, Nane, Şeker Kamışı, Pamuk Tohumu ve Çiğiti, Yağlı Tohum ve Meyvelerin Un ve Kaba Unları*
- 12- *İnsan Gıdası Olarak Kullanılmaya Elverişli Yağlar ile Bunların Üretiminde Kullanılmaya Elverişli Ham yağlar*
- 13- *Etten, Sakatattan veya Kandan Yapılmış Sosisler ve Benzeri Ürünler ile esas bu ürünler olan Gıda Müstahzarları Hazırlanmış veya Konserve Edilmiş Et, Sakatat ve Kan Et, Balık, Kabuklu Hayvanlar, Yumuşakçalar veya diğer su omurgasızlarının Hülasa ve Suları Hazırlanmış veya Konserve edilmiş Balıklar, Balık Yumurtalarından elde edilen Havyar ve havyar yerine*

*kullanılan ürünler Hazırlanmış veya Konserve Edilmiş Kabuklu Hayvanlar, Yumuşakçalar ve diğer Su Omurgasızları*

*14- Kamış ve Pancar Şekeri ve Kimyaca Saf Sakaroz Diğer Şekerler Şeker Ekstraksiyonundan veya Rafinajından elde edilen Melaslar Kakao İçermeyen Şeker Mamulleri*

*15- Kakao Dane ve Kırıkları Kakao Kabukları, İç Kabukları, Zarları ve Diğer Kakao Döküntüleri Kakao Hamuru Kakao Yağı Kakao Tozu Çikolata ve Kakao içeren diğer Gıda Müstahzarları*

*16- Malt Hülhası, Esasını Un, Hububatın Kabaca Öğütülmesinden elde edilen küçük parçalar, Kaba Un, Nişasta veya Malt Hülhası teşkil eden Gıda Müstahzarları Makarnalar ve Kuskus Tapyoka ve Nişastadan hazırlanan Tapyoka Benzerleri Hububat veya Hububat Ürünlerinin kabartılması veya kavrulması suretiyle elde edilen Gıda Mamulleri Ekmek, Pasta, Kek, Bisküvi ve diğer Ekmekçi Mamulleri Baklava, Kadayıf, Kurabiye ve Diğer Tatlılar*

*17- Sebzeler, Meyveler, Sert Kabuklu Meyveler ve Yenilen diğer Bitki Parçalarının Turşu ve Konserveleri Domates Turşu ve Konservesi Mantarlar ve Domalan Turşu ve Konserveleri Sebzeler, Meyveler, Sert Kabuklu Meyveler, Meyve Kabukları ve Diğer Bitki Parçalarının şekerle konserve edilmiş, suyu alınmış üstü şekerle kaplanmış ve kristalleştirilmiş mamulleri Reçeller, Jöleler, Marmelatlar, Meyve ve Sert Kabuklu Meyve Püresi, Meyve ve Sert Kabuklu Meyve Pastları Meyve ve Sebze Suları (Fermente Edilmemiş ve Alkol Katılmamış)*

*18- Kahve, Çay ve Paraguay Çayı Hülhası, Esans ve Konsantreleri Mayalar, Cansız Tek Hücreli Mikroorganizmalar ve Hazırlanmış Kabartma Tozları Soslar ve Müstahzarları, Çeşni ve Lezzet Verici Karışımlar, hardal unu ve İrmigi ve Hazır Hardal Çorbalar, Et Suları ve Müstahzarları, karışı halindeki Homojenize Gıda Müstahzarları Dondurma ve Yenilen Diğer Buzlar*

*19- Sular (Tabii ve suni mineral sular ve gazlı sular dahil), Buz ve Kar Sular (Tatlandırılmış ve Lezzetlendirilmiş) Alkolsüz Biralılar Alkolsüz Üzüm Şiraları Sirkeler ve Asetik Asitten elde edilen Sirke yerine geçen maddeler*

*20- Sade Gazozlar Meyveli Gazozlar Kolalı Gazozlar*

21- Zeytin Küspesi (Prina) Diğer Bitkisel yağ Üretimi Atıkları

22- Normal Sofra Tuzu Rafine Sofra Tuzu Diğer Sofra Tuzları

(II) sayılı listenin (B) Diğer Mal ve Hizmetler grubunda yer alanlar aşağıda sayıldığı gibidir;

- 1- Kütü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,
- 2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,
- 3- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler.),
- 4- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, votka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,
- 5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, votka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, şal, eşarp, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), omuz vatkası, astar, apolet, ilikleme tertibatı, cep, kol, yaka, rozet ve fırır ile bunların benzerleri havlu, bornoz, perde (montaj ve hareket ettirici mekanizması kısmen alüminyum, plastik ve benzeri malzeme içerenler dahil), çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç) ile

*kıymetli taş ve madenler hariç her nevi maddeden mamul fermuar, çitçit, düğme, kopça, boncuk ve benzerleri,*

- 6- *(20.07.2008'den itibaren) a) İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil), b) 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin "4302.19.95.00.19 Diğerleri" pozisyonunda yer alan eşyalardan yalnız sığırların (bufalo dahil) dabaklanmış ve aprelenmiş kürkleri*
- 7- *Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,*
- 8- *Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,*
- 9- *Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,*
- 10- *Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon, deri ve saya işleri,*
- 11- *3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,*
- 12- *13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 64 üncü maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takoğraf cihazı teslimleri,*
- 13- *Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,*
- 14- *Kitap ve benzeri yayınlar (Elektronik kitap (ekitap) ve benzeri yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap okuyucu, tablet ve benzerlerinin teslimi ile 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.) kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,*
- 15- *Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında*



- verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,
- 16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,
- 17- İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan komponentleri ile kan ürünleri, aşular,
- 18- Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler, bu ürünlerin terkinde bulunan etkin maddeler ve etkin madde üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 19- (20.07.2008'den itibaren) 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 0106.90.00.90.14 pozisyonunda yer alan biyolojik mücadelede kullanılan parazit ve predatörler ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri, bu ürünlerin terkinde bulunan aktif maddeler ve aktif madde üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 20- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç),
- 21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri"

### **c. Geçici Olarak Uygulanan KDV Oranları**

30.12.2007 tarih ve 2007/13033 Sayılı Mal Ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda, resmi gazetede yayınlandığı günden bu güne; 2008/13234, 2008/13426, 2008/13902, 2008/14092, 2009/14812, 2009/15200, 2011/1673, 2011/2466, 2011/2604, 2012/2697, 2012/2931, 2012/3594, 2012/4116, 2013/4345, 2013/5595, 2015/7205, 2015/8353, 2016/8705, 2016/8998, 2016/9153, 2016/9542, 2017/9759, 2017/10468, 2018/11333, 2018/11658, 2018/11674

ve 2018/11750 sayılı kararnamelerle 27 kez; 22, 287, 475, 535, 843, 845, 1013, 1594 1950, 1994, 2278, 2812, 2913, 3318, 3470, 3931, 4062, 4105, 4312, 4862 ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanını kararlarıyla 21 kez olmak üzere toplamda 48 seferde 80 adet değişiklik yapılmıştır.

Bu değişiklikler kimi zaman genel orana tabi bir mal veya hizmeti indirimli orana tabi kılmak, kimi zaman da bazı mal ve hizmetlerin tabi oldukları listeleri değiştirerek vergi oranlarında değişiklik yapmak üzerine olmuştur.

En son günümüzde dahi etkileri devam etmekte olan Covid-19 pandemisinde, salgının ekonomi üzerindeki daraltıcı etkilerinin azaltılması amacıyla 2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararına geçici 6. madde eklenmek suretiyle, bazı mal ve hizmetlerin tabi olduğu katma değer vergisi oranlarında 31.12.2020 tarihine kadar indirimine gidilmiştir. Bunlar özetle aşığıda belirtilmiştir;

- *“KDV Oranı %18’den %8’e İndirilen Mal ve Hizmetler; işyeri kiralama hizmeti, kongre fuar vs giriş ücretleri, düğün/nikah organizasyon hizmetleri, berberlik kuaförlük hizmetleri, terzilik, ayakkabı onarım hizmetleri, kuru temizleme vb. hizmetler, bisiklet, motosiklet bakım onarım, elektronik ürünlerin ve mobilya vb. ev döşemelerinin bakım ve onarım hizmetleri, Kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri gibi) ile lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde sunulanların dışında kalan yeme-içme hizmetleri (Alkollü hizmetler hariç), yolcu taşımacılığı hizmetleri,*
- *KDV Oranı %8’den %1’e İndirilen Mal ve Hizmetler; sinema, tiyatro vs. giriş ücretleri, yeme içme hizmetleri (alkollü hizmetler hariç), Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri.”*

Yukarıda belirtilen mal ve hizmetlerin KDV oranlarının tabi tutuldukları vergi oranları için yapılan bu geçici değişiklik ilk başta 31.12.2020 tarihine kadar geçerli olacağı belirtilmiş olsa da, 3318 sayılı karar ile 31.05.2021 tarihine kadar, 4062 sayılı karar ile 31.07.2021 tarihine kadar, 4312 sayılı karar ile 30.09.2021 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu tarihten itibaren yeni uzatma kararı alınmamış olup 01.10.2021 tarihi itibarıyla covid-19 salgını gereğiyle yapılan geçici KDV oranları uygulaması son bulmuştur.

### **III- TÜRKİYE’DE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ GENEL HATLARI VE DEĞERLENDİRMESİ**

Ülkemizde uygulanan KDV yapısının büyük ölçüde OECD ve AB ülkeleriyle paralellik gösterdiği söylenebilir. OECD ve AB ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de standart KDV oranının tabanı geniş tutulmakta olup, bunun yanında iki adet indirimli KDV oranı uygulanmaktadır. Ancak OECD ve AB ülkelerinin çoğunluğunda dolaylı vergilerde adalet olgusunu ön plana çıkarmak ve verginin geriletici etkisini yumuşatmak maksatlı olarak % 0 vergi oranına ek olarak sosyal ve kültürel pek çok mal ve hizmet teslimine ilişkin istisna uygulamaları mevcuttur.

#### **A. İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASINA İLİŞKİN MEVZUATIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

##### **1. İndirimli Oran Uygulamasına İlişkin Genel Hükümler**

İndirimli oran uygulaması vergi idaresi ve mükellefler nezdinde çeşitli yükümlülükler doğurmaktadır. Piyasa koşullarında, teslim ve ifaları indirimli orandan gerçekleştiren mükellefler, iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler veya diğer genel gider harcamaları yahut imalat safhasında temin edilen genel orana tabi hammadde ve yardımcı malzemelerden kaynaklı olarak yüklenilen indirilecek KDV toplamı, satış safhasında tahsil edilen KDV’den fazla olabilmektedir. Bu gibi

durumlarda mükelleflerin üzerinde yük olarak kalan ve mahsup yolu ile telafi edilemeyen KDV'nin iadesi maksadıyla çok sayıda prosedürün gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Uygulamanın kanuni alt yapısına bakıldığında, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu “Vergi İndirimi” başlıklı 29. Maddesinin (2) numaralı fıkrasında; “*Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*” hükmü yer almaktadır.

Buna göre; mükelleflerin indirim yoluyla gideremediği indirimli orana tabii teslimlerden kaynaklı KDV tutarı, Cumhurbaşkanının ilgili dönem için belirlediği tutarı aşan kısmı iadeye konu olabilmektedir. Tam istisna, kısmi istisna veya verginin konusuna girmeyen teslimlerden kaynaklı mükellefin uhdesinde kalan KDV tutarı bu kapsamdaki iadenin konusuna girmemektedir.

İadeler, mahsuben veya nakden gerçekleştirilir. İadenin gerçekleştirilmesi safhasında, iade şekli, iadenin konusu ve tutarına bağlı olarak; vergi dairesince

hazırlanan KDV İade Kontrol Raporuna istinaden, teminat karşılığı, YMM KDV İadesi Tasdik Raporları veya Vergi İnceleme Raporları ile yerine getirilir.

YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan iadelerde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme yapılmadan önce teminat gösterilmesi halinde iade bu teminata istinaden gerçekleştirilir. Mükellefler tarafından gösterilen bu teminatlar, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözülür.

İadesi talep edilen KDV'ye ilişkin gösterilmesi gereken teminatların tutarında ise mükellefler arasında farklı uygulamalarla gerçekleştirilmektedir. İade alınacak vergi tutarının tamamı kadar teminat gösterilmesi esastır. Ancak ilgili tebliğde belirtilen şartlara göre bazı mükelleflerin iade talepleri indirimli teminat, bazılarınıninkiler ise artırımlı teminat uygulamasına göre işlem görmektedir.<sup>44</sup>

YMM raporu ile gerçekleştirilen iadelerde, raporun indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Altı ay içerisinde rapor ibraz edilmemesi halinde teminatın çözümü ve iadenin temini için, mükellef iadesi talep edilen döneme ilişkin vergi incelemesine sevk edilir.

Mükelleflerin her ne şekilde olursa olsun iade talebi için; iade talep dilekçesi asgari olarak, ilgili döneme ilişkin indirilecek KDV listesi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin yüklenilen KDV listesi, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu, satış faturaları listesi gibi belgelerin temin etmeleri ve süresi dâhilinde ilgili vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir.

3065 sayılı Kanununun (29/2)'nci maddesine göre, *“Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin*

---

<sup>44</sup> Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğ İv/A-5.

*beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur.”<sup>45</sup>*

## **2. İadesi Talep Edilebilir Tutarın Hesaplanması**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında dikkate alınması gereken kıstaslar KDV Uygulama Genel Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır;

- (1) “Önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınacak,*
- (2) Daha sonra, indirimli oranda gerçekleştirilen teslim veya ifa ile doğrudan ilişkilendirilebilecek ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilecek,*
- (3) Stoklarda yer alan henüz satışı gerçekleşmemiş malların bünyesinde olan KDV tutarı, iade hesabına dâhil edilmeyecek,*
- (4) İndirimli orana tabi işlemlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu işlemlerde kullanılma oranıyla mütenasip pay verilecek,*
- (5) İndirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlemlerle ilgili olarak yapılan garanti, reklam, royalti, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar ve iskontolar nedeniyle satıcılar tarafından yüklenilen KDV iadeye esas tutarın hesabında dikkate alınacaktır.”*

Yukarıda açıklandığı şekilde bulunan ilgili dönem iadeye esas tutarın hesaplama tablosunda değerlendirmesi özet olarak aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanır;

- Hesaplamaya Ocak ayı itibariyle başlanır,

---

<sup>45</sup> Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğ İv/A-8.1

- Ay içinde iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla %1 veya %8 oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülecek ve ay içinde “İadeye Esas KDV ” tutarına ulaşılacak
- İadeye esas tutar “Ocak ayı devreden KDV” ile kıyaslanacak
- Eğer Sonraki Döneme Devreden KDV yoksa o dönem sonu iadeye esas KDV’den söz edilemez.
- Sonraki Döneme Devreden KDV varsa ve iadeye esas KDV’yi aşıyorsa; hesaplanan bu iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa sonraki döneme devreden KDV tutarı dikkate alınır.
- Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılacaktır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanacak ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılacaktır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu “İade Edilebilir KDV” tutarına ulaşılacaktır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

Şubat ayı itibariyle iadesi talep edilebilir KDV tutarının hesabı aşağıdaki tabloda açıklanmıştır;

**Tablo 9- İade Edilebilir KDV Tutarının Belirlenmesi**

Şubat sonu Sonraki Dön. Dev. KDV = Sıfır	İade yok
Şubat sonu Sonraki Dön. Dev. KDV > İadeye Esas KDV	İadeye Esas KDV = İade Edilebilir KDV
Şubat sonu Sonraki Dön. Dev. KDV < İadeye Esas KDV	Sonraki Dön. Dev. KDV = İade Edilebilir KDV

Eğer Şubat ayında indirimli orana tabi bir teslim veya ifada bulunulmadıysa, bu aya ilişkin iadeye esas KDV tutarı olmadığından iade talep edilebilir tutarın hesabında Şubat ayı sonraki döneme devreden KDV tutarı, Ocak ayı iadeye esas KDV tutarı ile mukayese edilir.

İade edilebilir tutar, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ile önceki dönem mahsuben iadesi talep edilen tutar toplamını aşmadığı sürece iade talebinde bulunulamayacaktır. Söz konusu alt sınır tutarları yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 10-** Yıllar İtibariyle Belirlenen KDV İadesi Alt Sınırı

Uygulanan Takvim Yılı	Yasal Dayanak (Bakanlar Kurulu – Cumhurbaşkanı Kararı/Yeniden Değerleme Oranı)	Belirlenen İade Sınırı/TL
1999	2000/1074 Sayılı B.K.K.	1.000 (1 milyar lira)
2000	2001/2185 Sayılı B.K.K.	2.000 (2 milyar lira)
2001	2002/3606 Sayılı B.K.K.	4.000 (4 milyar lira)
2002	85 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	6.400 (6,4 milyar lira)
2003	91 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	8.200 (8,2 milyar lira)
2004	92 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	9.100.-YTL
2005	98 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	10.000.-YTL
2006	2006/10379 Sayılı B.K.K.	10.000.-TL
2007	102 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	10.800.-TL
2008	107 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	11.600.-TL
2009	111 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	13.000.-TL
2010	113 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	13.300.-TL
2011	114 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	14.300.-TL
2012	116 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	15.800.-TL
2013	121 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	17.000.-TL
2014	123 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği	17.700.-TL
2015	KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 2)	19.500.-TL
2016	KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4)	20.600.-TL
2017	KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9)	21.400.-TL
2017	2017/9759 sayılı BKK ‘da 3 Şubat 2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 10.000 TL’ye indirilmiştir.	10.000.-TL
2018	KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16)	11.400.-TL



2019	KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 22)	14.100.-TL
2020	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 29)	17.300.-TL
2021	KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 33)	18.900.-TL
2022	KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 39)	25.700.-TL

Kaynak; <https://kpmgvergi.com/blog/indirimli-oran-kapsamindaki-kdv-iade-islemlerinde-alt-sinir-uygulamasi-sorunu/185> (20.11.2021)

## B. İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ YARATTIĞI SORUNLAR

Çeşitli mal ve hizmet gruplarına farklı vergi oranları belirlenmiş olması, en temelde iki ayrı problemi beraberinde getirmektedir. Bunlar; yarattığı karmaşıklıktan doğan uyum sorunu ve adeta zorunluluk arz eden iade uygulamaları sorunlarıdır.

### 1. İndirimli Oran Uygulamasının Vergi Uyumu Açısından Yarattığı Sorunlar

Katma Değer Vergisi, harcamaların vergilendirilmesi esasına dayalı olarak, harcama kalemlerini kategorize edip her birini farklı oranlarda vergilendirme esnekliği sunabilen bir yapıdadır. Bu imkânı, dünyanın pek çok ülkesinde oldukça sık bir şekilde kullanılmaktadır. Öyle ki, KDV'nin avantajlarının sayıldığı pek çok çalışmada bu hususa değinilmiş ve bu uygulama bir zaruret olarak değerlendirilmiştir.

Oran farklılaştırmasının uygulanmasındaki en temel gaye, vergi yükü adaletinin teminidir. Harcamanın vergilendirilmesinde, harcamayı gerçekleştirenin gelir düzeyi ile vergi yükü arasında ters orantılı bir ilişki olduğu vakidir. Bunun çözümü adına düşük

gelir gruplarının harcamalarının ağırlıklı kalemini oluşturan zorunlu tüketim mallarının vergi oranlarının düşürülmesi ile bu yükün nispeten hafifletilmesi yoluna gidilmektedir.

Vergi oranları, ekonomideki arızı konjonktürel dalgalanmalarla da sık sık değiştirilmektedir. Tüketime yönlendirilmesi veya fiyat düzeylerinin kontrolü adına indirimli orana tabi mal ve hizmet grupları zaman zaman genişletilmekte, vergi oranları değiştirilmekte, geçici süreli veya kalıcı olarak çeşitli değişikliklere gidilmektedir.

Ülkemizde uygulanan %1 ve %8'lik indirimli oranlara tabi mal ve hizmet gruplarını belirleyen 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 Sayılı Mal Ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda, yayınlandığı günden bu güne 80 kez değişiklik yapılmıştır. Bazı vergi oranlarındaki değişiklikler geçici süreli yapılmış ve bu süreler 5 aylık veya 2 aylık periyotlarla defalarca uzatılmıştır. En son, Covid-19'un ekonomik etkilerinin hafifletilmesi adına yapılan vergi oranlarındaki geçici değişimin süresi 3 kez uzatılmış ve son geçerlilik tarihinde piyasada sürenin tekrar uzatılacağına yönelik kuvvetli bir beklenti olmasına karşın 01.10.2021 tarihinde geçerlilik süresi son bulmuştur.

Vergi oranlarındaki bu sık değişim, kısa süreli uygulamalar ve bu uygulamalarının süresinin uzatılıp uzatılmayacağına ilişkin belirsizlikler hem mükellefler hem vergi idaresi açısından takibi güç bir durum yaratmaktadır.

İlaveten, aynı sektörde hatta aynı iş kolunda faaliyet gösteren mükelleflerin farklı mamullerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi hatta aynı amaçla kullanılan benzer ürünlerin farklı vergi oranlarına tabi tutulması gibi karmaşık durumlar da geçerliliğini sürdürmektedir.

Örnek vermek gerekirse; en temel ihtiyaçlardan biri olan barınmanı temini için elzem olan konut teslimlerinde dahi birbirinden farklı çeşitli parametrelerle vergi oranı belirlenmektedir. 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7. Maddesiyle, 2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1'inci maddesine eklenen fıkra ile konut teslimlerinde üç farklı KDV oranı uygulanmaktadır. Kararname, 150 metrekarenin üstündeki yapılarda uygulanan %18'lik genel oranda bir değişiklik yapmamıştır. Lakin

net alanı 150 metrekarenin altındaki konutlarda vergi oranlarının belirlenmesinde çeşitli kıstaslar çerçevesinde farklılaştırmaya gidilmiştir.<sup>46</sup> Şöyle ki;

- Yapı ruhsatı 01.01.2013 yılından sonra alınmış olma (inşaatın ne zaman sonlandığına bakılmaksızın),
- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki illerde olma,
- Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler arasında olmayan,
- Lüks veya birinci sınıf olarak inşa edilmiş olma

Şartlarının tamamını taşıyan konutların KDV oranları, arsa birim metrekare vergi değerleri esas alınarak belirlenecektir. Söz konusu değerlere göre uygulanan vergi oranları şöyledir:

- 1000 TL ve üzerinde olması halinde % 18,
- 500- 999 TL arasında olması halinde % 8,
- 500 TL'nin altında olması halinde ise % 1

Yukarıda sayılan şartlardan herhangi birini taşımayan 150 metrekarenin altındaki konutların tesliminde %1 KDV oranı uygulanacaktır. Yapı ruhsatı 01.01.2017 tarihinden sonra alınan konut projeleri için,

- 2000 TL ve üzerinde olması halinde % 18,
- 1000- 1999 TL arasında olması halinde % 8,
- 1000 TL'nin altında olması halinde ise % 1,

---

<sup>46</sup> İbrahim Burak Yaşar, "Konut Teslimlerinde Kdv Oranının Belirlenmesi", Ankara: *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 337 (2016), s. 77

Şartlarına göre vergi oranları belirlenmektedir. Bu uygulamada, afet rezerv alanlarının tespiti, inşa edilen konutların lüks veya birinci sınıf statülerinin belirlenmesindeki “Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel”e göre yapılacak kapsamlı değerlendirme, inşa edilen konut statüsündeki bağımsız birimlerin net alanının hesaplanmasındaki incelikli kıstaslar ve nihayetinde arsa birim metrekare vergi değerinin hesaplanması gibi kapsamlı ve karmaşık değerlendirmelerin neticesinde ancak konut tesliminde uygulanacak KDV oranı belirlenebilmektedir.

Son olarak 29.03.2022 tarih ve 31793 sayılı Resmi Gazetede mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranlarının tespitine dair 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanmıştır.

5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile;

- Konut teslimlerindeki KDV oranı yeniden düzenlenerek konutların net alanının 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmı için %8 (6306 sayılı Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutlarda %1), 150 m<sup>2</sup>'nin üzerindeki kısımlar içinse (6306 sayılı Kanun kapsamındakiler dahil) %18 olarak belirlenmektedir.

- Arsa ve arazi teslimlerinde KDV oranı %18'den %8'e indirilmektedir.

- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından sertifikalandırılan tüm tohumluk ve fidanların KDV oranı %1'e indirilmektedir.

- İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden mükelleflerce özel matrah uygulanarak yapılan kullanılmış araç teslimlerinde KDV oranı %18 olarak belirlenmektedir.

- Yatlar, kotralar, tekneler ve gezinti gemilerinin KDV oranı %18 olarak belirlenmektedir.

- Tarife ve GTİP bazlı %8 KDV oranı uygulanan tıbbi cihazlar için, güncel mevzuat düzenlemeleri esas alınarak Sağlık Bakanlığı uygulamaları ile uyum sağlanmaktadır.

- Yeme içme hizmetlerindeki birinci sınıf işletme, üç yıldız ve üzeri otel gibi yerler için yapılan ayırım kaldırılarak bu hizmetlerin tamamında KDV oranı %8 olarak belirlenmektedir.

- %8 oranına tabi tarım makinelerinin kapsamına bir takım makinalar dahil edilmektedir.

- Sabun, şampuan, deterjan, dezenfektanlar, ıslak mendil, tuvalet kağıdı, kağıt havlu, kağıt mendil ve peçete ile bebek ve yetişkin bezleri, hijyenik ped vb. ürünlerin teslimlerinde KDV oranı %18'den %8'e indirilmektedir.

İndirimli oran uygulamasının, bu oranlara tabi olarak mal teslimi veya hizmet ifası sunan mükellefler nezdinde oldukça karmaşık bir durum yarattığı görülmektedir. Uygulamanın bu hali, mükellefler nezdinde vergi uyumunu düşürecek ölçüde zorlayıcı ve karmaşıktır. Vergi tahakkuk ve tahsilatının düzeyi, verginin yüklenicisi ve ödeyicileri nezdindeki kabulü ve uyumu ile doğrudan ilişkilidir. Vergi yükünde adaletin temini adına yapılan bu tarz düzenlemelerin, vergi uyumunu sarsacak boyutta olması, verginin en temel gayesi olan “kamu geliri” fonksiyonunda olumsuz etkiler yaratması beklenir. Zira, vergi oranının hatalı belirlenmesi, vergi tahakkuk ve tahsilatını olumsuz etkileyebildiği gibi, mükellefler için de haksız bir yükü oluşturabilmektedir. Bu denli çeşitlendirilmiş olan vergi oranlarının mevzuata tam olarak uyumunun takibi, hem mükellefler hem vergi idaresi açısından ilave bir külfet ve yükümlülük doğurmaktadır.<sup>47</sup>

## **2. İndirimli Oran Uygulamasının Vergi İadeleri Açısından Yarattığı Sorunlar**

İndirimli oran uygulaması kaçınılmaz olarak tahsil edilen KDV ile ödenen KDV arasında mükellef üzerinde kalan bir vergi yükü oluşturmaktadır. Mükellefler için, tahsil ettiğinden daha fazla KDV yüklenilmesi, giderek büyüyen bir devreden KDV problemi

---

<sup>47</sup> Oğuz Altun, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesinin Bazı Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi”, *Ekonomi, İşletme Ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.1 (2022), s.6

yaratmaktadır. İndirimli orana tabi teslimlerde bulunan mükelleflerin üzerlerinde haksız vergi yükü oluşturulmaması adına etkin ve hızlı bir vergi iadesi sistem zorunludur. Vergi iadesi sisteminin arzu edildiği şekilde etkin ve verimli çalışmaması mükelleflerin devreden KDV yükünün giderilmesinde gecikmeler yaratabileceği gibi, haksız iadelerin onaylanması ise hazine zararına sebebiyet verecektir.

İndirimli oranda gerçekleştirilen teslim ve ifalara yönelik mükelleflerin iade taleplerine yürütülmesinde vergi idaresinin belirlediği bir takım kıstaslardan ve uygulama yöntemlerinden kaynaklı olarak piyasa aktörlerince eleştirilen bir takım problemler mevcuttur.

#### ***a. İade Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar***

Vergi iadelerinin doğru hesaplanması, iade sürecinin doğru ilerletilmesi hem mükellefler hem vergi idaresi açısından hiç şüphesiz zorlu bir süreçtir. İndirimli oran KDV iadesi ise, tüm iadeler içerisinde en kapsamlı ve en karmaşık kuralları ve kıstasları içeren geniş bir mevzuattır. Buna yönelik vergi idaresi, çok sayıda tebliğ, sirküler, özelge, genelge vb. ikincil mevzuatlar ve çok sayıda rehberler çıkarmış ve halen daha çıkarmaya devam etmektedir. Uygulamayı zorlaştıran, fakat hazine zararı doğuracak haksız iadenin önüne geçmeyi amaçlayan bazı durumlara aşağıda değinilmiştir.

#### ***(1) İade Talebinde Sınır Uygulaması***

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle bir vergilendirme döneminde iade edilebilecek vergi tutarına sınırlama getirilmiştir. Tebliğin (2.1) bölümünde yapılan açıklama uyarınca; “*indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, % 1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin % 17'sini, % 8'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin % 10'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmeyecektir. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınacak, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmeyecektir. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade*

*talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.”* doğrudan yüklenilen vergilerin tamamı her halükarda iade olarak talep edilebilir. Bu şekilde zaten belirlenen sınırın aşılması mümkün değildir. Üst sınır uygulaması, genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden iadeye konu işleme pay verilmesi halinde uygulanmaktadır.

İadeye konu olabilecek azami tutar hesabındaki sıralamada, tebliğin açıklamasından öncelikle işleme doğrudan dâhil olan vergi daha sonra genel giderlerden yüklenilen vergi en son olarak da ATİK’lerden kaynaklı yüklenilen verginin dikkate alınacağı anlamı çıkıyor olsa da, bu açıklamanın kanunu daraltan bir yorum olduğu ve sıralamanın ATİK ve genel giderlerden yüklenilen vergi ile başlatılması durumunda, işleme doğrudan dâhil olan KDV’nin her halükarda iade alınabileceği esası ile daha avantajlı bir durum yaratabileceği yorumu da yapılmaktadır. Ayrıca, azami tutarı aşan yüklenilen vergilerin devreden vergi olarak takibinin devam etmesi, diğer dönemlerde bu tutarların iade hesabına dâhil edilip edilemeyeceği de net olarak belirtilmeyen ve yorum ile sonuca varılan bir gri alandır. En nihayetinde, azami tutarın aşılması halinde mükellefin iadede ısrar etmesi durumunda, bu iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirileceği belirtilmektedir.

Üst sınır uygulamasına ilave olarak, kanunda Cumhurbaşkanına verilmiş bir yetki ile, iade talep edilebilir tutara ilişkin alt sınır uygulaması da mevcuttur. Bu uygulamada idarenin gerekçesi, oldukça zahmetli olan indirimli oran iade talep kontrollerinin düşük tutarlar için gerçekleştirilmemesi ve idarenin bu anlamda yükünün hafifletilmesidir. Buna göre, indirimli orana dayalı teslim ve ifalardan kaynaklı vergi yükü, o yıl için belirlenmiş alt sınırı aşmadığı takdirde mükellefler için iade hakkı doğmamaktadır.

Alt sınır tutarı, vergi idaresi açısından “iade edilmeyecek tutar” olarak görülmektedir. KDVGUT III/B-3.4.7. bölümünde “*İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dâhil edilmez, devreden KDV hesabında muhafaza edilir. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir.*” olarak belirtildiği üzere, her bir yılın alt sınırı

o yıl için devreden vergi hesabına dahil edilir ve iadesi talep edilemez. İade hakkı, alt sınır aşıldığı takdirde doğmakta ve alt sınırı aşan tutarı iadeye konu olmaktadır.

Bu uygulama, düzenli iade alan mükellefler açısından kümülatif olarak bakıldığında azımsanamayacak bir vergi yükü oluşturmaktadır. Bu uygulama nedeniyle devletin sosyal nedenlerle indirimli oranlı KDV uyguladığı mal ve hizmetleri satan mükellefler devletin sosyal politikalarının finansörü haline gelmektedir. Diğer bir ifade ile devlet tarafından alıcıdan tahsil edilmeyen KDV işletmelerden uzun vadeli faizsiz borç olarak tahsil edilmiş olmaktadır. Bu durum özellikle münhasıran indirimli orana tabi mal satan mükelleflerin aleyhine sonuç doğurmaktadır. Bu durumdaki mükellefler indirimli orana tabi mallarının tamamını satsalar dahi devletten alacaklı olarak kalmakta, ancak söz konusu KDV nakden veya mahsuben iade edilmemektedir.<sup>48</sup>

## **(2) İadeye Konu Tutarın Hesaplanmasına İlişkin Diğer Problemler**

Mevcut uygulamalarda görüldüğü üzere mükellefler özellikle indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi için hazırlaması gereken tabloları hatalı veya eksik olarak hazırlanabilmekte ve hatalı veya eksik olarak hazırlanan tablolarla iade talebinde bulunulmaktadırlar. Hal böyle olunca KDV İade Kontrol Raporlarında da aşağıda maddeler halinde sayılan bu hatalar tespit edilmekte ve hataların tamamının ortadan kaldırılması için çok sayıda rapor üretilmektedir. Tespit edilen tüm olumsuzluklar ortadan kaldırılana kadar iade talebi gerçekleşmemektedir.<sup>49</sup> Bütün bu hataların tespiti, değerlendirmeye alınması, mükellef ile idare arasında yazışmaların yapılması vs. gibi uygulamalarla iade süreci sürüncemede kalabilmektedir. Bahse konu hesap hataları ve eksiklikler şu şekilde olabilmektedir;

- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV Beyannamesi, Hesaplama Tablosu Ve Satış Faturası Listesi Bedellerinin Uyumlu Olmaması

---

<sup>48</sup> Sakıp Şeker, “İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İadesinde Alt Sınır Sorunu”, Ankara: *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 288 (2012), s.26

<sup>49</sup> Celalettin Odabaşı, *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Kdv İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.114



- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu Yüklenilen KDV İle Yüklenilen KDV Listeleri Belgenin Yüklenime Konu Edildiği Dönemlerin Uyumlu Olmaması
- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu İle İade Edilebilir KDV Tutarsızlığı
- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Mahsubu Gerçekleşen İade Tutarsızlığı
- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Devreden KDV Kontrolü Ve İade Tutarının Devreden KDV'den Daha Yüksek Olması
- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Düzeltme Beyannamesi İle İade Talebinde Bulunulması veya İade Tutarı Artırılması Sonucu Yaşanılan Sorunlar
- İade Edilebilir KDV Tutarı İle Hesaplama Tablosu İade Edilebilir KDV Tutarının Karşılaştırılması Konusunda Yaşanılan Sorunlar

#### ***b. Vergi İdaresinin Uygulamalarından Kaynaklı Sorunlar***

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde katma değer vergisi iadesi, belli başlı problemler ile yürütülmektedir. Yasalar ve idari problemlerle iade süreci uzamakta ve sürecin mükellefle birinci dereceden muhatabı olan maliye idaresi meslek mensupları ile mükelleflerin yasalara uygun olmayan bürokratik engellerine neden olmakta bu engeller katma değer vergisi iade sürecindeki, katma değer vergisi kontrol raporları ile mal ve hizmet alımında ödenen kredi maliyetleri, yeminli mali müşavir raporları, mali müşavirlik hizmet bedelleri, kırtasiye, teminat mektubu komisyon ücretleri, vb. maliyetler ile iadesi gereken katma değer vergisi gerçek anlamda eriyerek mükellefe ulaşmaktadır.<sup>50</sup>

Vergi İdaresi, iade taleplerinin gecikmeli olarak yerine getirilmesinden kaynaklı olarak, mükellefler üzerinde zaman ve finans yükünü hafifletmek amacıyla iadelerin hızlandırılması için çeşitli atılımlar gerçekleştirmiştir. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS), İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS), Artırımlı Teminat Uygulaması Sistemi (ATUS), Vergi Denetim Kurulu bünyesinde iade incelemelerine yoğunlaşan

<sup>50</sup> Nevzat Ay, *Türkiye'de Katma Değer Vergisi İadesi Uygulaması Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri*, (Dönem Projesi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 43

daire başkanlıklarının kurulması, vergi incelemelerine dayalı iadelerde inceleme sürelerinin 3 ay ile sınırlandırılması, ihtisas vergi dairelerinin açılarak uzmanlaşmış personel ile daha verimli ve hızlı hizmet verilmesi, KDVİRA gibi sistemlerle raporlama ve kontrol mekanizmasının dijitalleşmesi vb. girişimler ile bu amaca yönelik ciddi bir eğilim olduğunu görmekteyiz.

Lakin sayısal veriler, indirim ve iade mekanizmasında sistemsal bir probleme işaret etmektedir. Günümüz itibariyle Devreden KDV tutarının 200 milyar lirayı aştığından bahsedilmektedir. Bunun ne kadarının iade edilebilir KDV'den kaynaklı olduğuna dair bir veri bulunmamaktadır.

İade süreçlerinde; gümrük idaresi, Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı gibi birden fazla kamu kurumunun müdahil olduğu durumlarda, kurumlar arasındaki etkileşimin ahenkli ve hızlı olmaması, iletişim ve bilgi paylaşımının yeterli düzeyde olmaması iade süreçlerini aksatmakta ve yavaşlatmaktadır. Nitekim her idarenin farklı yaklaşımı olabileceği gibi, her vergi dairesinin hatta vergi dairelerindeki memurların dahi farklı beklenti ve uygulama şekilleri olabildiği görülmektedir.

Genel olarak kontrol mekanizmasının işleyişinde; birinci alt firma ile ikinci alt firma arasındaki beyan tutarsızlıklarının giderilmesinin istenilmesi, sistem tarafından fatura ve belgelerin veri ambarında olup olmadığı kontrolünde faturaların seri ve sıra numaralarının yanlış girilmesi, önceden bastırılan faturaların kullanılması veya belirli mükelleflere noterler kanalıyla onaylatılan fatura ve belgelerin kullanılmasından kaynaklı hataların düzeltilmesi, mükelleflerin, şirketlerin kanuni temsilcileri ve ortaklarının, ortak olunan şirketlerin ve dahi şirket olan tüzel kişilerin ve birinci alt mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme fiili işleyip işlemediklerinin veya defter ve belge ibraz zorunluluğunu yerine getirip getirmediğinin, adres yoklamalarında ulaşılabilirlik durumlarının kontrolü gibi uygulamalar ve bu uygulamalar sonucu çıkan hataların uzun yazışmalarla ve tekrar

tekrar analize sokularak değerlendirilmesiyle çözülmesi gibi prosedürler KDV iadesi isteyen mükelleflerin iade süreçlerini uzamakta ve mağdur duruma düşürmektedir.<sup>51</sup>

Bununla beraber iade sisteminin uygulanışına ilişkin diğer sistemsel problemler aşağıda sıralanmıştır;

- “KDV iade taleplerinde ibrazı talep edilen belgelerin çokluğu, çeşitliliği ve mükerrerliği, iade işleminin gerçekleşme sürecini uzatmaktadır.
- İade işlemleri sırasında, iade talep edenlere şüpheli gözüyle bakılmaktadır.
- Yeterli sayıda uzman personeli bulunmamaktadır.
- İşlemi yürütecek ilgililerin izinli olması veya başka nedenlerle idarede bulunmaması durumunda, yerine bakabilecek başka ilgilinin bulunmayıp, işlemin bekletilmesi.
- İade sürecinde, kontrol sistemlerinin ya hiç olmaması, yada yetersiz olması. Süreçte en alttan en üste; memur, şef, müdür yardımcısı ve müdür silsilesinde, bir kontrol sistemi bulunmadığından, her aşamada, her birimin her şeyi yeniden incelemek istemesi.
- Vergi dairesinden, vergi dairesi başkanlığına gönderilen iade işlemlerinde, olaya sıfırdan yaklaşılarak, her şeyin bu defasında da, başkanlıkça aynı silsile ile kontrol edilmek istenmesi ve vergi dairesindeki geciktirici etkenlerin bu defa, başkanlıklarında ortaya çıkması.
- Yapılan kontrol işlemleri sırasında, olayın özü (yani iade doğuran işlemin gerçek olup olmadığı, iade tutarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı gibi temel konular) atlanarak, şekilsel ve sonucu etkilemeyecek hususlara takılıp kalınması nedeniyle süreç uzayabilmektedir.
- KDVİRA tarafından ilgililer için üretilen raporlarda, mükelleflere ilişkin ayrıntılı bilgiler sunulmasına rağmen, bu bilgilerin kağıt ortamında tekrar ilgililerden talep edilmesi, KDV iade sürecinin gereksiz yere uzamasına sebep olabilmektedir.

---

<sup>51</sup> Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 24), (T.C. Resmi Gazete, 20.02.2019, 30692)

- YMM'lere, süreç içerisinde yeterince güven duyulmaması nedeniyle, bu kişiler tarafından vergilen bilgi ve raporlarda, her defasında detaylı kontrol yapılmak istenmesi, süreci uzatmaktadır.”<sup>52</sup>

### **3. İndirimli Oran Uygulamasının Muhasebe Yükümlülükleri ve Uygulamalarında Yarattığı Sorunları**

İşletmeler açısından ise KDV iadeleri önemli bir finansman kaynağı teşkil etmektedir. Ancak uygulamadaki teferruatlı işlemlerin fazlalığı ve iadelerinin gecikmesi gibi sorunlardan yakınılmaktadır. Özellikle muhasebeciler ve yeminli mali müşavirler iade sürecinde yaşanan sorunlara direkt olarak maruz kaldıkları için sadece işletmeler değil bu meslek mensupları da KDV iadesi ve muhasebeleştirilmesi sürecinde karşılaşılan sorunlardan etkilenmektedirler. Devletin yetkili organlarının, KDV iade sürecinin hızlandırılması yönündeki açıklamaları ve icraatları sonucunda muhasebe meslek mensuplarına bir dizi yeni prosedür getirilmektedir. Bu durum KDV iadelerinin hızını arttırmamakta tam aksine daha da yavaşlatmaktadır.<sup>53</sup>

İade süreci boyunca işletmeler ve muhasebe meslek mensupları açısından karşılaşılan problemler, aşağıdaki alt başlıklarda kısaca açıklanmıştır.

#### ***a. İade Başvuru Safhasındaki Liste Problemleri***

İade talebinde bulunan mükelleflerin, iade başvurularında yüklenilen KDV listesi, İndirilecek KDV listesi, satış faturaları listeleri, her bir faturanın; seri/sıra numarası, tarihi, muhteviyatı, miktarı, KDV hariç tutarı gibi bilgileri içerecek detayda belirtilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu listeler hazırlanırken tutar ve miktar ayrımı yapılmaksızın her detayın belirtilmesi ve gerektiğinde bu belgelerin ibrazı istenilmektedir. Her ne kadar e-arşiv ve e-defter uygulamalarının yaygınlaşması ile bu yükümlülüklerin kolaylaşması hedeflense dahi, bu detaydaki bilgi ve belge temini,

---

<sup>52</sup> Ferhat Kurç, *Türk Katma Değer Vergisi İade Sisteminin Analizi*,(Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, ss. 86-87

<sup>53</sup> Ozan Yıldırım, *İndirimli Oranlı İşlemlerde Kdv İadesi Ve Muhasebesinde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri*,(Yüksek Lisans Tezi), Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, ss. 116-117

işletmeler ve muhasebe meslek mensupları için ilave külfetler doğurmaktadır. Vergi idaresi açısından bakıldığında, iade kontrol raporunun sağlıklı sonuç vermesi ve haksız iadelerin önüne geçilebilmesi için bu bilgilerin temini zaruridir. Ancak bu verilerin hazırlık aşaması kadar kontrol edilmesi de ek külfetler doğurmaktadır.<sup>54</sup>

### ***b. Yüklenilen KDV Listesine İlişkin Problemler***

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri KDV'yi “doğru olarak hesaplamak zorunda” oldukları belirtmektedir. Gerek tam istisna kapsamındaki gerekse indirimli orana tabi işlemlerde yüklenilen KDV'nin %100 doğrulukta hesaplanması, mevzuat hükümleri ile piyasa gerçeklerinin uyumsuzluğundan ötürü mümkün değildir. İade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren KDV'nin doğru şekilde hesaplamasının yapılamayacağı, bunun bir ideal olmaktan ileri gidemeyeceği görüşü hâkimdir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçıların, yükledikleri katma değer vergisini aynı ilkeler ışığında hesaplamaları gerekmektedir. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin hesabında da aynı usulün kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu sistemde, özellikle imalat işletimlerinde birebir belgeye dayalı yüklenilen KDV hesaplaması fiili olarak oldukça zor ve hatta varsayıma dayalı olmak durumundadır.<sup>55</sup>

### ***c. Maliyet Muhasebesi Hesaplamalarında Karşılaşılan Sorunlar***

Yüklenilen KDV listesinin oluşturulması safhasındaki tebliğin koyduğu ilkeler ile, imalatçı firmaların maliyet muhasebelerini uygulayış şekilleri arasında bir takım uyumsuzluklar doğabilmektedir. Özellikle hem genel oran hem indirimli orandan satış yapan imalatçı firmalar, kullanılan hammadde ve girdilerin hangilerinin kesin olarak indirimli orana tabi teslim ile ilişkilendirileceğinin hesaplaması noktasında maliyet muhasebesi tekniklerinde problemlerle karşılaşabilmektedirler.

---

<sup>54</sup> Yıldırım, a.g.e., ss. 117-118

<sup>55</sup> Sebahattin Kadem, “Kdv İadelerinde Yaşanan Sorunlar”, 2014, <https://www.verginet.net/dtt/1/kdv-iade-sorunlar.aspx>, (10.05.2022)

Vergi Usul Kanununda stok maliyetlerinin tespitinde temel yöntemin fiili maliyet yöntemi olduğu belirtilmekle birlikte, misli mallarda stok maliyetlerinin basit ortalama veya hareketli ağırlıklı ortalama yöntemine göre hesaplanmasına da izin verilmektedir. Bir imalat işletmesinin mamul maliyetlerini ortalama maliyet yöntemine, iade alınacak KDV tutarını ilk giren ilk çıkar yöntemine göre hesaplaması muhasebenin tutarlılık ilkesi ile bağdaşmamaktadır Ortalama maliyet yöntemini kullanan imalatçı ve imalatçı ihracatçıların, yüklenilen KDV tutarını tebliğ hükmüne uygun olarak hesaplayıp vergi dairesine bildirme olanakları olmadığına göre bu mükellefler ya tebliğe aykırı hareket edip kullandıkları maliyet yönteminden bağımsız olarak yükledikleri KDV'yi hesaplayacaklar, ya da tebliğe uygun davranarak hesapladıkları yüklenilen KDV'yi forma aktaramayacakları için KDV iadesi alamayacaklardır.<sup>56</sup>

***d. İade Talebinin Tasdik Raporuna Bağlanması Safhasındaki Karşıt İnceleme Yükümlülüğü ve Bunun Yarattığı Sorunlar***

İndirimli orana tabi olsun veya olmasın, iade talep eden mükellefin alışlarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu gerçek durumun tespiti; alış yapılan mükellefin mali yükümlülüklerinin güvenilirliği, gerçekleşen alış işleminin tutar ve miktar itibariyle düzenlenen belge ile uyumu, teslim veya ifanın gerçekleştiğinin somut olarak delillendirilmesi ve ödemenin gerçekleştiğinin teyit edilmesi süreçlerini kapsamaktadır.

İade talep eden mükellefin alışlarının güvenilirliği alt mükelleflerin KDVGUT de belirtilen herhangi bir gerekçe ile özel esaslara tabi tutulup tutulmadığının kontrolü ile sağlansa da, bu nihayetinde bir ön kontrol aşaması olarak kalmaktadır. Esas olarak işlemin gerçekliğinin teyit edilmesi kapsamlı bir denetim ve onun vazgeçilmez unsurlarından biri olan karşıt inceleme ile mümkündür. Bu bağlamda, yeminli mali müşavirliklerce hazırlanacak iade tasdik raporlarında karşıt incelemeler önemli bir yer tutmaktadır.

Nitekim YMM'ler defter ve belge inceleme, defter ve belge ibrazı isteme, karşıt inceleme yapma, kamu idarelerinden bilgi isteme, vergi dairelerinden bilgi isteme gibi

---

<sup>56</sup> Yıldırım, a.g.e., ss. 121-122

vergi inceleme elemanının sahip olduğu bir kısım yetkilere sahiptir. YMM'lerin, söz konusu yetkilerini kullanırken caydırıcı bir müeyyide yaptırımını olmadığından bu yetkiler kısmen işlevsiz kalmaktadır. İade alacağıının doğru tespitinin sağlanması anlamında önemli bir yetki olan YMM karşıt incelemelerine cevap verilmemesinin herhangi bir caydırıcı yaptırımının olmaması, YMM'lerin gerçek durumu doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit edebilmelerinin önünde engeldir.<sup>57</sup>

Yukarıda değinilen sebeplerle YMM'ler karşıt incelemelerde ihtiyaç duydukları bilgilere erişmekte hem süre hem doğruluk açısından sorunlar yaşamaktadırlar. Mükellefler arasındaki ticari ilişkilerin bozulacağı kaygısı dahi bilgi alınmasını zorlaştırmaktadır. Bilgi verenler açısından bu karşıt incelemeler ekstra ve angarya bir iş olarak görülmektedir. Bu bakış açısı nedeniyle de karşıt inceleme talepleri dikkate alınmamakta veya geç cevap verilmektedir. Yeminli mali müşavirlerin bizzat giderek, yasal defter ve belgelerin ibraz edilmesi suretiyle alt incelemelerde bulunmaları gereken durumlarda günümüzde YMM'lerin çalışan personelleri aracılığıyla yapılmaktadır. Bu durum ise denetim ve tasdik yetkisi bulunmayan bu personellere bilgi vermekle yükümlü olmayan alt firmaların muhasebe sorumlularının, karşıt incelemelere gerekli özeni göstermekten kaçınmalarına hatta bazen cevap vermemelerine yol açmaktadır. Sonuç olarak KDV iadesi tasdik raporları gecikmekte, bu da KDV iadesi talebinde bulunan firmaların mağduriyetine sebep olmaktadır.<sup>58</sup>

İade taleplerinin belli bir denetim prosedüründen geçirilmeden gerçekleştirilmesi haksız iadelerle hazine zararına sebebiyet verebilir. Bu denetimde asli yetkili olan vergi idaresinin sahip olduğu denetim gücünün niceliksel kapasitesinin sınırlılığı, YMM'lik müessesini zorunlu kılmaktadır. Fakat bu uygulama da, YMM'lerin bilgi erişimine olan kısıtlılığı ve piyasada mevcut olan bir takım hatalı anlayışlar gereği, niteliksel olarak kamu denetimi yetkinliğinde gerçekleştirilememektedir.

---

<sup>57</sup> Büşra İlgar, "Katma Değer Vergisi İadelerinde Ymm İncelemeleri İle Vergi İncelemelerinin Etkinlik, Görev, Yetki, Sorumluluk Kapsamında Karşılaştırılması", Ankara: *Vergi Raporu Dergisi.*, S. 210 (2017), s.181

<sup>58</sup> Yıldırım, a.g.e. s. 135

#### 4. İndirimli Oran Uygulamasının Yarattığı Sorunların Genel Değerlendirmesi

İndirimli oranlar, mevzuatı anlaşılması güç bir boyuta taşımaktadır. Verginin konusunun, mükellefinin, matrahının tespitinin yanı sıra, oranının belirlenmesi dahi mesele olarak karşımıza çıkmaktadır.

Düşük gelir gruplarına sağlanan bir kamu sübvansiyonu mantığı ile yaklaşılsa da, indirimli orana tabi mal ve hizmetleri yalnızca düşük gelir grubuna dâhil insanların tüketmediği malumdur. Dünya ülkelerinde oldukça yaygın bir uygulama olmasına karşın tam olarak hedefe uygun bir vergi harcaması olduğu tartışmalıdır.

Ülkemizdeki indirimli oran uygulaması da kendi içinde oldukça girift bir hal almıştır. Benzer amaçla kullanılan mal ve hizmetlere farklı oranların uygulanması, oran belirlemelerinde gümrük tarife istatistik pozisyonu cetvellerinin temel alınması, vergi oranlarının uygulandığı cetvellerin sık sık değiştirilmesi, sistemin iade mekanizmasını zorunlu kılması, iade mevzuatının ve uygulamalarının ise oldukça karmaşık hesaplamalar ve çok fazla dokümantasyon ve idari prosedürü içermesi sistemi aksak çalışır bir hale sokmuş ve de mükellefler nezdinde tam anlamıyla nüfuz edilmesi imkânsız bir duruma getirmiştir.<sup>59</sup>

Bütün bunların yanı sıra, bir mal veya hizmetin teslimi veya ifasının indirimli olarak vergilendirilmesi sonucu mükellefler üzerinde oluşan haksız vergi yükü, devlet nezdinde de çeşitli sorumluluklar doğurmaktadır. Vergi idaresi, oluşan bu haksız vergi yükünü telafi edebilmek için, bu yöndeki kamu idari birimlerinin oluşturulması, çeşitli sistemsel alt yapıların kurulması ve geliştirilmesi, personel istihdamı ve yetiştirilmesi gibi maliyetlere katlanmak zorunda kaldığı gibi bütün bunlara rağmen haksız vergi iadelerinin gerçekleşmesi riskini de üstlenmek durumundadır.

---

<sup>59</sup> Muharrem Niyazoğlu, *Türk Katma Değer Vergi Sisteminde İndirimli Orana Tabi Teslimler Kapsamında Kdv İade Uygulaması, Özel İnşaatlarda Kdv İadesinin Hesaplanması, Raporlanması*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, ss.41-42



İlave vergi yüküne maruz kalan mükellefler ise; bu yükün iade vasıtasıyla giderilmesi noktasında bir dizi yasal prosedürler, asgari/azami sınırlar, asla iade alınamayacak tutarlar, iade işlerinin takibi için ilave personel istihdamı, yeminli mali müşavirlik hizmetinin maliyeti ile iadenin doğduğu tarih ile gerçekleştiği tarih arasındaki paranın zaman değerinden gerçekleşen finansal zarara katlanmak durumunda kalmaktadır.

Bu değerlendirmeye, kamunun indirimli oran tercihindeki getirilerin, kendi bünyesinde ve mükellefler nezdinde yarattığı ek yükümlülük ve külfetlere kıyaslandığında istenildiği etkinin sağlanabildiği şüphelidir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KDV ALANINDA TEK ORANLI YAPININ UYGULANABİLİRLİĞİ

#### I- KDV'DE TEK ORAN UYGULAMASININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Katma Değer Vergisinde çoklu oran uygulamasının amacı; verginin nihai tüketiciye yansıtılmasından kaynaklı olarak ortaya çıkan, özellikle de düşük gelirlilerin harcamalarının çoğunluğunu oluşturan zorunlu tüketim mallarına olan talepten doğan adaletsiz vergi yükü dağılımının etkisini azaltmaktır.

Oran farklılaştırması; gıda, giyim, eğitim, sağlık, barınma vb. temel yaşam ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olan teslim ve hizmetlere indirimli olarak tatbik edilir. Çoklu oran uygulamasının gelişimindeki teorik maksadın pratikte ne ölçüde temin edilebildiği tartışma konusudur. Nitekim sistemi zorlaştıran ve ek yükümlülükler doğuran bir tarafı olduğu da yadsınamaz. Bunun yanı sıra uluslararası alanda belirlenmiş bir takım performans ölçütlerine göre, tek oran rejimi tatbik eden ülkelerin başarılı sonuçlar aldığı da gözlenmektedir.<sup>60</sup>

Son yıllarda KDV uygulamasına geçişte Yeni Zelanda gibi tek oran rejimini başarıyla uygulayan ülkelerin örnek alındığı da bilinmektedir. 2018 ve 2019 yılında modern anlamda KDV uygulamasına geçen beş ülkeden yalnızca bir tanesi çoklu oran uygulamasını kabul ederken, geri kalan ülkeler tek oran uygulamasını tercih etmişlerdir. Bu durum; gelişmiş ülkelerin çoğunda indirimli oranlarla tatbik edilen KDV rejimine, tek oranlı bir yapının ciddi bir alternatif olarak değerlendirilmesini gerekli kılmış ve tek oran rejiminin muhtemel etkilerinin çoklu orana mukayeseli bir şekilde ele alınmasının faydalı olacağı sonucunu doğurmuştur.<sup>61</sup>

<sup>60</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s. 40-41

<sup>61</sup> Ali Çelikkaya, "Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme", *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C. 14, S.1 (2016), ss. 201-202

**A. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEK ORANLI YAPI UYGULAYAN  
ÜLKELERE GENEL BAKIŞ**

2020 yılı itibariyle Katma Değer Vergisi uygulanan 170 dünya ülkesinde tek oranlı yapının tercih edildiği ülkeler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

**Tablo 11-** KDV’de Tek Oran Uygulayan Ülkeler

Ülke	Uygulama Başlangıç Yılı	Standart Oran (%)	%0 Oran Uygulanan
Danimarka	1967	25	*
Ekvador	1970	12	*
Şili	1975	19	
İsrail	1976	17	*
Kore	1977	10	
Meksika	1980	16	*
Haiti	1982	10	
Bolivya	1986	13	*
Yeni Zelanda	1986	15	*
Çin Taipei	1986	5	*
Kenya	1990	14	*
Trinidadve Tobago	1990	12,5	*
Kanada	1991	GST / HST: 5, 13, 15	
Benin	1991	18	*
Peru	1991	16, 2	*
Güney Afrika	1991	15	*
Azerbaycan	1992	18	*
El Salvador	1992	13	*
Fiji	1992	9	*
Guatemala	1992	12	*
Kazakistan	1992	12	*
Türkmenistan	1992	15	*
Özbekistan	1992	20	*
Ermenistan	1993	20	*
Burkina Faso	1993	18	*
Faroe Adaları	1993	25	*
Gürcistan	1993	18	*
Madagaskar	1994	20	*
Nijerya	1994	7,5	*

Samoa	1994	15	*
Singapur	1994	7	*
Zambiya	1995	16	*
Gine	1996	18	*
Uganda	1996	18	*
Cook Adaları	1997	15	*
Nepal	1997	13	*
Mauritius	1998	15	
Moğolistan	1998	10	*
Tanzanya	1998	18	*
Vanuatu	1998	12,5	*
Kamboçya	1999	10	
Kamerun	1999	19.25	*
Kırgızistan	1999	12	*
Papua Yeni Gine	1999	10	*
Avustralya	2000	10	*
Namibya	2000	15	*
Sudan	2000	18	*
Ruanda	2001	18	*
Botsvana	2002	12	*
Lübnan	2002	11	*
Malawi	2002	16,5	*
Etiyopya	2003	15	*
Cape Verde	2004	15	*
Zimbabve	2004	14,5	*
Tonga	2005	15	
Bosna Hersek	2006	17	
Belize	2006	12,5	*
Guyana	2007	14	*
Jersey	2008	5	*
Niue	2009	12,5	*
Sierra Leone	2009	15	*
Lao Dem. Halk Cum.	2010	10	*
Kongo(Dem. Cumhuriyet)	2012	16	*
Eswatini	2012	15	*
Seyşeller	2012	15	*
Gambiya	2013	15	*
Kiribati	2014	12,5	*
Bahamalar	2015	12	
Bahreyn	2018	5	*
Suudi Arabistan	2018	5	*

Birleşik Arap Emirlikleri	2018	5	*
Angola	2019	14	

**Kaynak:** OECD Consumption Tax Trends 2020, Ek Tablo A A.1.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere; toplam 72 ülkede tek oranlı KDV sistemi uygulanmaktadır. Bunlardan; Angola, Bahamalar, Bosna Hersek, Kamboçya, Kanada, Şili, Haiti, Kore, Mauritius, Tonga olmak üzere 10 ülkede standart oranın yanında herhangi bir indirimli veya artırılmış oran uygulanmamakta iken, diğer 62 ülkede standart oranın yanı sıra %0 indirimli oranı uygulanmaktadır.

Genel oranla birlikte çeşitli mal ve hizmet gruplarında %0'lık indirimli oranın benimsendiği bir KDV sisteminde tek oranlı yapıdan sapıldığı söylenemez. Sübvansiyonlu KDV oranı olarak da anılan %0'lık oran, uygulanış şekil olarak ayrıcalıklı bir vergi istisnası hükmündedir. Özünde vergiye tabi tutulan mal ve hizmetlerden bir kısmı, devletlerin sosyo-politik tercihleri doğrultusunda %0 orana tabi tutularak vergi dışına çıkarılmakta ve tüketiminde teşvik sağlanmakta yahut bu uygulama ile iktisadi ve sosyal adaletin iyileştirilmesi hedeflenmektedir.

Bazı mal ve hizmet gruplarının doğrudan kanunda tanımlanmış bir istisna olarak belirlenmesine kıyasla, "0" oranlı vergilendirme daha esnek ve uygulaması kolay bir yöntem olarak tercih edilmiştir. Bu şekilde vergilendirilen mal ve hizmetlerin teslimine yönelik beyan yükümlülüğü aynen devam etmektedir. Oranın "0" olarak belirlenmesinde ise bu malların iktisabında ödenen verginin yüklenimine yönelik bir kolaylık vardır. Genel anlamda KDV kanunlarındaki kısmi istisna uygulamalarının temel prensibinde; teslimi istisna tutulmuş spesifik mal ve hizmetlere yönelik ödenen KDV'nin indirimi kabul edilmemektedir. Oysa "0" orana tabi mal ve hizmetlerin iktisabında ödenen KDV'nin ilgili dönemde mahsubunun önünde bir engel bulunmamaktadır.

Buna göre, tek oran rejimini benimseyen ülkeler arasında, sağladığı avantajlar gereği, teşvik ve vergi yükü adaletinin temini adına yaygın istisna ve muafiyetler yerine "0" oranlı vergi uygulaması pek çok ülkede tercih edilmektedir. Yapısı gereği %0 vergi oranı bir indirimli oran olarak kabul edilmemektedir. Her ne kadar teslim veya ifa

vergiye tabi tutulsa da, hesaplanan vergi doğmamasının yanı sıra mükelleflere indirim imkânı tanınması, bu uygulamayı ayrıcalıklı bir istisna statüsünde kılmaktadır. Dolayısıyla standart oranın yanı sıra tek başına %0 vergi oranını da sistemlerinde uygulayan ülkelerin çoklu oran yapısında olduğu düşünülemez. Standart orana ilave %0 oranı uygulayan ülkelerin “Tek Oranlı KDV Sistemi” ni benimsedikleri söylenebilir.

## B. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEK ORAN UYGULAYAN ÜLKELERİN İNCELENMESİ

Katma Değer Vergisinin son 10 yıllık yayılım sürecine bakılacak olursa, sistemine bu vergiyi dâhil eden ülkelerin çoğunlukla tek oranlı yapıyı tercih ettikleri görülmektedir. Aşağıdaki tabloda 2010-2020 yılları arasında KDV’yi uygulamaya başlayan ülkelerin oran rejimleri gösterilmektedir.

**Tablo 12-** 2010-2020 Tarihleri Arası KDV’ye Geçen Ülkelerin Oran Tercihleri

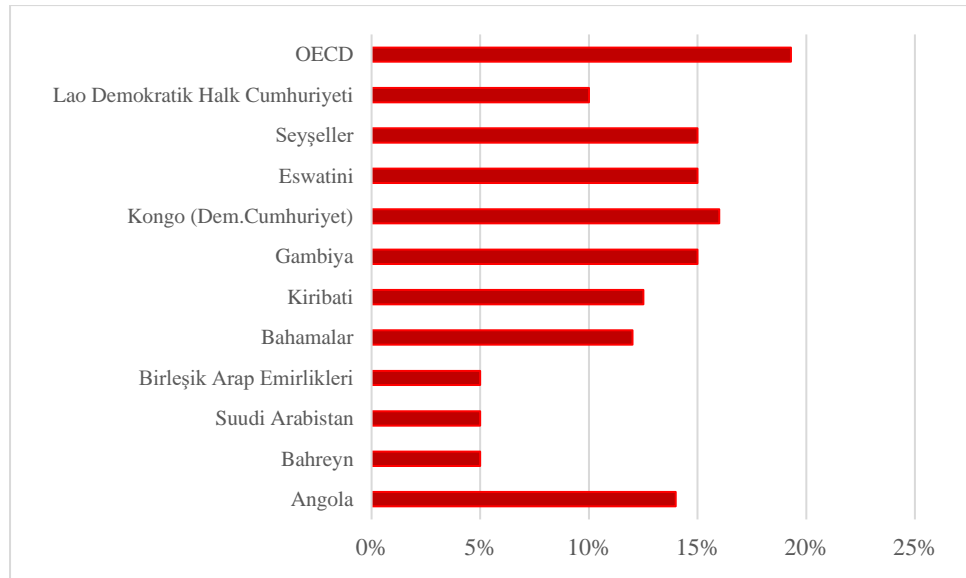
Ülke	Uygulama Başlangıç Yılı	Standart Oran	İndirimli Oran	İndirimli Oran	İndirimli Oran	İndirimli Oran	Artırılmış Oran
Angola	2019	14	-	-	-	-	-
Kosta Rika	2019	13	4	2	1	-	-
Bahreyn	2018	5	0	-	-	-	-
Suudi Arabistan	2018	5	0	-	-	-	-
Birleşik Arap Emirlikleri	2018	5	0	-	-	-	-
Mısır	2017	14	0	5	-	-	-
Hindistan	2017	12, 18	0	5	-	-	28
Bahamalar	2015	12	-	-	-	-	-
Kiribati	2014	12,5	0	-	-	-	-
Gambiya	2013	15	0	-	-	-	-
Andorra	2013	4,5	0	1	2	5	9,5
Kongo (Dem. Cumhuriyet)	2012	16	0	-	-	-	-
Eswatini	2012	15	0	-	-	-	-
Seyşeller	2012	15	0	-	-	-	-
Saint Lucia	2012	16	0	10	-	-	-
Maldivler	2011	6	0	-	-	-	12

Lao Dem. Halk Cumhuriyeti	2010	10	0	-	-	-	-
Grenada	2010	15	0	10	-	-	20
Saint Kittsve Nevis	2010	17	10	-	-	-	-

Tablo-12’ de görüldüğü üzere; 2010-2020 yılları arasında toplam 19 ülke KDV rejimine geçmiştir. Bunlardan Angola ve Bahamalar herhangi bir ilave oran olmaksızın tek bir KDV oranı uygulamaya koymuştur. Bahreyn, Suidi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri, Kribati, Gambiya, Kongo Demokratik Cumhuriyeti, Eswatini, Seyşeller, Lao Demokratik Halk Cumhuriyeti olmak üzere 9 ülke tek bir standart orana ilave olarak %0’lık oran uygulamasını benimserken geri kalan 7 ülke indirimli oran, 1 ülke ise artırımlı oran uygulamasını benimsemiştir. Buna göre; son 10 yılda tüketim vergisinde KDV rejimine geçiş yapan ülkelerin %57,9’u, son 5 yılda KDV rejimine geçiş yapan 8 ülkenin ise %62,5’i tek oranlı vergi sistemini kabul etmişlerdir.

Son 10 yılda KDV’ye geçen ülkelere tek oran rejimini uygulayanların tercih ettikleri standart oranın OECD ortalaması ile mukayesesi aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

**Grafik 5-** 2010-2020 Tek Oran Rejimindeki Ülkelerin Standart Oran Tercihleri



2020 yılı itibariyle OECD standart oranı ortalaması %19,2'dir. 2010-2020 yılları arası KDV rejimine geçen tek oran uygulamasını kabul eden ülkelerin belirledikleri standart oranın ortalama %11,31 ile OECD ortalamasının oldukça altında olduğu görülmektedir. Tablo-11'de sunulan dünya genelinde tek oran uygulayan 72 ülkenin standart oran ortalaması ise %14 düzeyindedir. 2010 dan öncesinde ise bu oran %15,26'dır. Bununla birlikte çoklu oran uygulayan 90 ülkenin standart oran ortalaması %18 düzeyindedir.

Yukarıda sunulan tablo ve grafikler birlikte değerlendirildiğinde; genel ortalamaya göre tek oran rejimini tercih eden ülkelerin uyguladıkları standart oranların çoklu oran uygulayan ülkelere kıyasla daha düşük düzeyde seyrettiği, son yıllarda KDV rejimini tercih eden ülkelerin çoğunlukla tek oran sistemini kabul ederken standart vergi oranlarını da nispeten düşük düzeylerde uygulama eğiliminde oldukları görülmüştür.

## **1. KDV'de Tek Oran Rejimini Benimseyen Belli Başlı Ülkelerin Uygulamaları**

Bu bölümde, KDV'de tek oran rejimini benimsemiş ülkeler arasından, OECD verilerine göre en yüksek vergilendirme başarısına sahip olan Yeni Zelanda, bu ülkeyi örnek alarak küçük farklılıklarla kendi tek oranlı rejimini uygulamaya koyan Avustralya, federal devlet yapısına rağmen tek oranlı KDV sistemini benimsemiş ve başarıyla uygulamaya devam eden Kanada ile tek oranlı KDV uygulayan ülkeler arasında en yüksek vergi oranına sahip ve aynı zamanda Avrupa Birliği üyesi olan Danimarka'nın KDV rejimleri ve oran uygulamalarına değinilecektir.

### ***a. Yeni Zelanda***

Tüketimin vergilendirilmesi adına uygulanan toptan satış vergisiyle başarılı sonuçlar alamayan Yeni Zelanda; daha dengeli, adil, yürütülmesi ve anlaşılması kolay, üretim ve tüketim süreçlerinde bozulmalara yol açmayacak geniş tabanlı bir vergi reformu arayışına girmiştir. Bu anlamdaki ihtiyacı karşılayacak sistem olarak tek oranlı ve geniş tabanlı KDV rejimini 1986 yılında uygulamaya koymuştur.



Potansiyel matrahın büyük bir kısmının istisna veya indirimli oranlarla vergi dışı bırakan sistem yerine, zorunlu gıda maddelerinin dahi vergilendirildiği bir rejime geçiş için kamuoyuna yönelik yaklaşık iki yıllık bir ikna ve bilinçlendirme çalışmaları yürütülmüştür.

Halkın ikna edilmesin yönelik en önemli argüman; gıda maddelerine tanınan indirimli oranlardan en fazla yüksek gelir gruplarının yararlandıklarına dair bulgulara değinen bilimsel araştırmalardır. Bu ispat ve ikna çabalarının neticesinde tek oranlı KDV modeli (diğer adıyla GST) halk tarafından geniş bir kabul görmüş ve 1 Ekim 1986 tarihinde %10 olarak uygulanmaya başlanmıştır. Yeni Zelanda modelinde; gıda, çocuk giyim, tıbbi bakım, eğitim, enerji gibi yaşamsal ihtiyaçlar da KDV'ye tabi tutulmaktadır.<sup>62</sup>

Yeni Zelanda'da KDV oranı hâlihazırda %15 olarak uygulanmaktadır. Vergi istisnaları yerine, bazı mal ve hizmetlere %0 oranlı vergilendirme tercih edilmiştir. Bunlar genel olarak; "2018 Gümrük Tüketim Yasası" (Customs and Excise Act 2018) uyarınca gerçekleştirilen ihracat ve ihracata yönelik tedarikler, kıymetli metallerin (altın, gümüş veya platin) rafineri çıkışı ve tedariki, ülke içinden ülke dışına veya ülke dışından ülke içine gerçekleştirilen yolcu ve yük taşımacılığı, bir takım finansal hizmetler, hizmet ihracatı, denizaşırı telekomünikasyon hizmetleri sağlanması gibi teslim ve hizmetlerdir. Bir takım işlemler de vergiden muaf tutulmuştur. Bunlar, finansal hizmet sağlanması, konaklama maksatlı kiralama işlemleri, kar amacı gütmeyen kuruluşlara gerçekleştirilen bağış ve yardımlar, %0 oranında vergilendirilmemiş finansal hizmet arzı ve kıymetli metal arzları olarak belirlenmiştir.<sup>63</sup>

Yeni Zelanda, geniş tabanlı tek oranlı KDV sisteminde elde ettiği başarı ve yüksek KDV gelir rasyosuyla, özellikle Afrika ülkelerine olmak üzere, KDV'ye geçiş için model arayışında olan ülkelere emsal teşkil etmiştir. Zira OECD verilerine göre Yeni Zelanda, KDV rejimini en başarılı şekilde uygulayan ülke konumundadır.

---

<sup>62</sup> Çelikkaya, a.g.e., s.201

<sup>63</sup> Parliamentary Counsel Office New Zealand Legislation, "Goods And Services Tax Act 1985, Version As At 28, y.y., 2021

## *b. Avustralya*

Avustralya, tek oranlı ve geniş tabanlı vergi rejimini benimsemektedir. Vergi oranı, kanunun 1 Temmuz 2000’de uygulamaya konulmasından bu güne %10 olarak tatbik edilmektedir. İndirimli oran bulunmama ile birlikte Avustralya’da sıfır oranlı vergilendirme mekanizması da kullanılmamaktadır.

Avustralya’daki KDV rejimi, ülkeye ithal edilen ve iç pazarda tüketilen tüm mal ve hizmetlere uygulanan geniş tabanlı bir vergilendirme sistemidir. Vergilendirme; esas yüklenimin işletmeler yerine, fiyatlar vasıtasıyla yansıtılarak nihai tüketicide olacak şekilde tasarlanmış ve bu sayede tarafsızlığın sağlanacağı bir dolaylı vergi rejimi oluşturulmuştur.

Mükellefiyeti olan kurumlar; doğası gereği özel veya yerel olmadıkça veya girdi vergili (kredisiz muaf) malzemelerin yapımında kullanılmadıkça, faaliyetleriyle ilgili satın almalar veya ithalatlar üzerinden yüklendikleri vergiyi mahsup etme hakkına sahiptir. İşletme, bir girdi vergi kredisi talebini destekleyici çeşitli ispat vesikalarına sahip olmalıdır. Bunlar; vergiye tabi ithalatlar için gümrük belgeleri ve vergiye tabi satın almalar için faturalardır. Vergilendirmede “Avustralya ile bağlantılı” olma kavramı kullanılır. Buna göre; Avustralya’da tüketilecek bir arzın tedarikinin Avustralya ile ilgili olup olmadığı veya ihracata konu olup olmadığı sorgulanır. Tedarik Avustralya ile bağlantılı değilse veya KDV’den muafsa, tedarikçinin KDV ödemesi gerekmez.<sup>64</sup>

Asya Pasifik Bölgesinde Avustralya, Singapur ve Papua Yeni Gine de benzer tek oranlı KDV modelleri uygulamaktadır. Ancak bu ülkeler arasında bir takım farklılıklar söz konusudur. Örneğin Avustralya’da, Yeni Zelanda’dan farklı olarak; temel gıdalar, su ve kanalizasyon, sağlık, eğitim ve çocuk bakımı vergiden istisna edilmiştir. Nitekim,

---

<sup>64</sup> Rebecca Millar And Denis Mccarthy, The Future Of Indirect Taxation: Recent Trends In Vat And Gst Systems Around The World –Australia, Hollanda: *Sydney Law School Legal Studies Research Paper No. 12/40*, 2012, ss. 72-73

Avustralya’da 2004 yılında gıda ve alkolsüz içecekleri kapsayan bir araştırma istisnanın adalet amacına ulaşmada başarılı olmadığını göstermiştir <sup>65</sup>

### *c. Kanada*

Kanada; parlamenter demokrasi ve anayasal monarşi ile yönetilen federal bir devlet yapısına sahiptir. Dolayısıyla kendi içindeki federatif yapılarda ulusal birimlerin kendi KDV'lerine, bazılarının da kendi perakende satış vergilerine sahip olduğu ve bazılarında ise hiç satış vergisinin olmadığı karmaşık bir yapı söz konusudur.

Kanada’da uygulanan tüketim vergisi, Federal Mal ve Hizmetler Vergisi (The Federal Goods And Services Tax) ile Uyumlaştırılmış Satış Vergisi (Harmonized Sales Tax), federal hükümet tarafından toplanan tüketim vergileridir. GST ülke genelinde geçerlidir. HST; belli başlı eyaletler tarafından uygulanan tüketim vergisidir ancak Kanada’nın merkezi gelir idaresi tarafından yönetilir. Mevzuat kapsamı da GST ile aynıdır.

GST ve HST’nin yanı sıra, belli başlı eyaletlerde uygulanan Eyalet Satış Vergileri (provincial sales taxes) ve Perakende Satış Vergileri (Retail Sales Tax) ve yalnızca Quabec eyaletinde uygulanan Quabec Satış Vergisi (Quebec Sales Tax) gibi satış vergileri mevcuttur. Geçmişte farklı uygulamalar olsa da günümüz de eyalet vergileri GST’siz fiyat üzerinden uygulanmaktadır. Buna ilaveten GST/HST ve QST uygulanış şekli itibariyle katma değerli vergilendirme sistemi içermekteyken PST ve RST’de indirim mekanizması bulunmamakta ve kademeli vergilendirme uygulamaktadır.<sup>66</sup>

KDV, Kanada’da 1991 yılında %7 lik bir genel oran ile uygulamaya konulmuştur. 2006 yılında, politik bir vaadin yerine getirilmesi adına bu oran %6’ya düşürülmüş olup nihayetinde 2008 yılından itibaren %5 olarak devam etmektedir. Yeni eyalet KDV'si, federal KDV ile aynı temele dayalı olarak uygulanmaktadır. Ayrıca,

---

<sup>65</sup> Çelikkaya, a.g.m., s. 202

<sup>66</sup> Richard M. Bird, “The Gst/Hst: Creating An Integrated Sales Tax In A Federal Countrycountry”, ICEPP Working Papers, 2012, [https://scholarworks.gsu.edu/icepp?utm\\_source=scholarworks.gsu.edu%2Ficepp%2F80&utm\\_medium=PDF&utm\\_campaign=PDFCoverPages](https://scholarworks.gsu.edu/icepp?utm_source=scholarworks.gsu.edu%2Ficepp%2F80&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages) , ss.14-25, (04.05.2022)

federal hükümet Uyumlaştırılmış Satış Vergisi adı altında hem federal hem de eyalet KDV'lerini toplamaktadır.<sup>67</sup>

Tüketim vergileri her eyalette farklılık gösterebilmektedir. Bazı eyaletlerde yalnızca GST veya HST uygulanırken; PST, RST ve QST uygulanan eyaletlerde GST ve HST ye ilave olarak bu vergiler de uygulanır. İlave uygulanacak eyalet vergileri, GST hariç satış fiyatı üzerinden hesaplanır ve vergilendirilen mal veya hizmetin matrahı üzerinden iki vergi ayrı ayrı hesaplanarak tatbik edilir. Bu tarz uygulamalarda o ürün için vergi oranı GST/HST'nin yanında uygulanan vergi oranının toplamı kadar bir vergilendirme gerçekleştirilmiş olur. Her halükarda uygulanan bütün tüketim vergileri tek oranlı bir yapıdadır. Federal hükümetin uyguladığı GST oranının %5 gibi oldukça düşük bir oranda olması, eyaletlerce uygulanacak ilave tüketim vergilerine alan açmaktadır.

#### *d. Danimarka*

Bir Avrupa Birliği ülkesi olan Danimarka, tek oran uygulayan ülkeler arasında %25 ile en yüksek standart oranı uygulamaktadır. Aynı zamanda KDV uygulamasını ilk kabul eden ülkelerdendir. 1967 yılında KDV rejimine geçişte %10'luk bir genel oranı kabul etmiş, daha sonra bu oranı kademeli olarak %15, %22 gibi oranlara çıkararak nihayetinde %25 gibi oldukça yüksek bir oranda sabit tutmuştur.

Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında yalnızca Danimarka'nın tek oran sistemini benimsediği ve indirimli oran uygulamadığı görülmektedir. İlgili yasaya göre yalnızca Danimarka'da gerçekleşen teslim ve ifalar KDV'ye tabi tutulmakla birlikte diğer AB ülkelerinden vergiye tabi mal alımları ve AB dışındaki yerlerden mal ithalatı da vergiye tabidir.

Prensip olarak, Danimarka'da mal ve hizmet tedarikine ilişkin KDV'yi toplamak ve bildirmek tedarikçinin sorumluluğundadır. Bununla birlikte, vergiye tabi bir müşteri/alıcı, yurt dışından mal ithalatı veya satın alımının yanı sıra, yabancı

---

<sup>67</sup> Richard M. Bird And Pierre-Pascal Gendron, "Sales Taxes In Canada: The Gst-Hst-Qst-Rst 'System'" Presented At An American Tax Policy Institute Conference Structuring A Federal Vat: Design & Coordination Issues, Washington, D.C., (2009) s.4

tedarikçilerden çoğu hizmet türünün satın alınmasına ilişkin KDV'yi bildirmekten de sorumludur. KDV'nin nihai tüketici dışında herhangi biri tarafından üstlenilmemesi için, vergi mükellefi niteliği taşıyanlar, satın almaların KDV'ye tabi işlemlerle ilgili olması kaydıyla, bazı istisnalar dışında tedarikçileri tarafından fatura/kredi yöntemine göre kesilen KDV'yi geri alabilirler. KDV, ya dönemsel KDV beyannamesi ile (ödenecek KDV'den mahsup olarak) ya da özel başvuru yapılarak geri alınır.<sup>68</sup>

Danimarka yüksek KDV oranı uygulamasının yanı sıra vergi tabanını da oldukça geniş tutarken, muafiyet ve %0 vergi oranı uygulamasının kapsamını ise sınırlı tuttuğu görülmektedir. Buna göre; AB üyesi ülkelere müktesebat dahilinde gerçekleştirilen teslim ve ifalar ile AB dışı ülkelere gerçekleştirilen ihracat teslim ve ifaları, elektronik ortamda dağıtılan gazeteler dahil olmak üzere, genellikle ayda en az bir sayı olarak yayınlanan gazetelerin teslimi ve teslimi yurt içinde muaf tutulmuş ithalat tedarikleri vergi den muaf tutulurken hastane tedavisi; sigorta ve reasürans hizmetleri; para yatırma ve kredi verme dahil olmak üzere çoğu finansal faaliyetler %0'lık orana tabi tutulmuştur.<sup>69</sup>

## II- KDV'DE TEK ORAN UYGULAMASININ ETKİLERİ

OECD'nin 1980'li yıllardan beridir hazırladığı raporlar tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV'nin ideal olduğu yönündedir. Bu görüş yakın dönemde yapılan çok sayıda bilimsel çalışma tarafından da desteklenmiştir. Ancak buna rağmen birçok ülkede düşük gelirlerinin harcamalarının büyük kısmının zorunlu mallara yöneldiği varsayımı ile indirimli oran uygulanması haklı gösterilmeye çalışılmaktadır. Bir başka deyişle farklı oran tercihinin temel nedeni düşük gelirliilerin vergi yükünü azaltmaktır.<sup>70</sup>

<sup>68</sup> Pwc Denmark, Corporate - Denmark Other Taxes, 11.01.2022, <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/corporate/other-taxes> , (02.05.2022)

<sup>69</sup>Skatteministeriet, Bekendtgørelse Af Lov Om Merværdiafgift (Momsloven), 2019, <https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2019/1021#id25ce4698-5745-4e9e-96df-99b2b1aa57ba> ,(24.03.2022)

<sup>70</sup> Ali Çelikkaya “Tek Oranlı Katma Değer Vergisi Reformları Üzerine Bir Değerlendirme”, İstanbul: *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 362 (2011), ss. 86-94

Buna ek olarak çoklu oran uygulaması; zamanla değişen arızı veya kalıcı ekonomik koşullara göre, verginin yönlendirici, teşvik edici veya zorlaştıracı etkisini en hızlı şekilde kullanabilme esnekliğini sağlamasıyla da devletler tarafından ağırlıklı olarak tercih edilmektedir.

Ancak çoklu oran uygulamasının yarattığı karmaşıklıktan kaynaklı olarak verginin idaresinin ve mükellef yönünden uyumunun zorlaşması da değerlendirilmesi gereken bir ek maliyettir. Ayrıca son yıllarda yapılan pek çok ampirik çalışma; çoklu oran uygulamasının en büyük dayanağı olan “yeniden dağıtım” yani adil vergi yükü yaklaşımının pratikte geçerliliğinin zayıf kaldığı yönünde bulgular göstermektedir.

Nihai olarak devletlerin modern vergilendirme anlayışındaki vazgeçilmez asli unsurlar olan adil, basit ve etkin bir yapının KDV sisteminde de temin edilmesine yönelik olarak, tek oranlı yapının muhtemel sonuçlarının değerlendirilmesi gerekir.

#### A. ADİL VERGİ YÜKÜ DAĞILIMINA ETKİSİ

Vergi oranlarının mal ve hizmet gruplarına yönelik çeşitlendirilmesi ve istisnaların artırılmasıyla vergi yükünde farklı gelir gruplarında daha adil bir dağılım hedeflenmektedir. Fakat istisnalar ile vergi oranlarının sayısının artması verginin idaresini güçleştiren bir ek maliyettir. Bu hususlar birlikte göz önünde tutularak ülkemizde de KDV kanununun ilk aşamalarında sadelik ve kolaylık ön planda tutulmuştur.

OECD tarafından yürütülen araştırmalar, indirimli KDV oranlarının çok zayıf bir dağıtım aracı olmaya devam ettiğini göstermiştir. Bunun nedeni, daha iyi durumda olan hane halklarının düşük gelirli hane halklarına göre indirimli oranlardan mutlak anlamda daha fazla yararlanma eğiliminde olmasıdır. Daha zengin hane halkları yoksul hanelere göre daha fazla tüketme eğiliminde olduğundan, indirimli oranlara tabi mal ve hizmetlerin tüketimi genellikle yoksul hanelere göre daha fazladır. Araştırmalar ayrıca istihdamı (örneğin turizm veya konaklama sektörlerinde) teşvik etmek veya kültürel faaliyetleri (örneğin tiyatro) desteklemek veya diğer dağıtım dışı hedefler peşinde

koşmak için tercihli KDV oranlarının, düşük gelirli kategorilere göre zengin hane halklarına açıkça daha fazla fayda sağladığını göstermiştir.<sup>71</sup>

Bahse konu araştırmada, indirimli oran uygulamasının toplam ve mutlak fayda analizinde; indirimli oranlarla gerçekleştirilen vergi harcamasının büyüklüğünün ampirik olarak hesaplanması durumunda, restoran, kafe, bar vb. eğlence yerlerinde verilen bir takım hizmetler ile turizm, otel ve konaklama hizmetleri, kitap, dergi veya tiyatro, sinema vb. kültür sanat etkinliklerinin yüksek gelir grupları tarafından oransal olarak daha fazla eğilim gösterilmesi ve tüketim büyüklüğünün mutlak olarak daha fazla olmasından kaynaklı olarak, indirimli oran hizmetlerinden kaynaklı vergi harcamasının yüksek gelir gruplarının tüketiminden kaynaklı olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmanın sonucuna göre, yüksek gelir sahiplerinin en kötü ihtimalle düşük gelir sahipleriyle eşit düzeyde fayda sağlarken olağan sonuca yaklaşıldıkça yüksek gelirli olanların daha fazla fayda sağladığı anlaşılmıştır.<sup>72</sup>

Dar gelirli olanların zorunlu tüketim malları üzerindeki vergi yükünü hafifletmek adına indirimli oran uygulamasının, KDV'nin gerileyici etkisini azaltmak yönünde istenildiği etkiyi vermediği, Latin Amerika ülkelerini (Kostarika, Şili, Uruguay) kapsayan bir araştırmada da ortaya konmuştur. ( Barreix, A.,Towards Sufficient Neutrality And Equity Personalized VAT) Araştırma sonucunda, düşük oran ve istisnalardan yüksek gelir gruplarının beş kat daha fazla yararlandığı ve düşük gelir gruplarına katkısının sınırlı olduğu belirtilmiştir.<sup>73</sup>

İndirimli oranların, piyasa koşullarına göre arızeli etkenlere bağlı olarak aşağı yönlü değiştirilmesindeki talebe ve nihai tüketiciye olan etkisinin sınırlı olduğu görülmüştür. Örneğin; 2011 yılında yapılan bir araştırmada restoran ve yemek hizmetlerini desteklemek amacıyla 2009'da Fransa'nın KDV'yi %19,6'dan %5,5'e düşürme kararı ele alınarak söz konusu vergi indiriminin fiyata olan etkisi gözlemlenmiştir. Fransız Ulusal İstatistik Enstitüsüne göre, restoran fiyatlarının Temmuz 2009'da %1,1'den fazla düşmediği hatta Ekim ayına kadar bir miktar artış

<sup>71</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s. 42

<sup>72</sup> OECD and Korea Institute of Public Finance, *The Distributional Effects Of Consumption Taxes In Oecd Countries*, OECD Tax Policy Studies, , OECD Publishing, 2014, s. 67

<sup>73</sup> Çelikkaya, *Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme*, s. 204

gösterdiği belirtilmiştir. Araştırmalarda, KDV indiriminin yalnızca %30'unun müşterilere yansıtıldığı ve tüm uygulamanın hükümete gelir kaybıyla sonuçlandığını göstermiştir.<sup>74</sup>

Bu durumda, değişik mal ve hizmet gruplarında yaratılan vergi indirimlerinin nihai tüketiciye yansıtılmadığı, vergi yükü dağılımına bir etki yaratmadığı, bu yönde yapılan değişikliklerin mal ve hizmet sunucularına indirilen vergi kadar kar marjı avantajı sağlamaktan ibaret olduğu sonucuna varılmıştır.

İndirimli oranların ulaşım, temel gıda, tıbbi malzeme vb. nispeten daha fazla eşitlik sağlayıcı kalemlerde gerçekleştirilen harcama büyüklüğünün, yüksek gelir gruplarınca daha fazla tüketilen harcama kalemlerindeki tüketim boyutunun gerisinde kalması halinde, indirimli oran uygulamasının prensipteki en temel gayesi olan adil vergi yükü dağılımı etkisini geriye çektiği düşünülmektedir. Buna göre yeniden dağıtım etkisinde, indirimli oran uygulamasının arzu edilen etkiye sahip olmadığı sonuçlarına varılmıştır.

## B. BASİT VE SADE VERGİ UYGULAMASINA ETKİSİ

Açıklık veya sadelik, Adem Smith'ten bu yana klasik ve modern iktisatta vergilendirmeye yönelik değişmez kurallardan biri olagelmıştır. Vergi kanunlarının etkin uygulanmasında, bu kanunların anlaşılıp uygulanmasının belirli bir zümrenin tekeline bırakılmasındansa gerek mali idare gerek vergi sorumluları ve mükellefleri dâhil her türlü muhatabın, rahat bir şekilde nüfus edebileceği ve tatbik ederken zorlanılmayacağı ölçüde bir anlaşılabilirlik düzeyi gerekir.<sup>75</sup>

Hiç şüphesiz vergi kuralları açık ve anlaşılır olmalıdır. Anlaşılabilirlik düzeyi, verginin konusuna, matrahının ve verginin hesabında kullanılacak oranın belirlenmesine, beyanına ve ödenmesine yönelik birincil ve ikincil mevzuatın, ortalama

---

<sup>74</sup> Jeffrey Owens, Alain Chartet, "Vat's Next Half Century: Towards A Single-Rate System?", ISSN: 0029-7054, y.y. (2011), S. 284, ss. 20-23

<sup>75</sup> Bahadır Sazak Doğan, "Karmaşık Vergi Sistemi Ve Maliyetleri", *Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 2020, ss. 130-131



eğitim düzeyine sahip mükellefler tarafından ne ölçüde idrak edilebildiği iken, basitlik ise uygulamada herhangi bir zorlukla karşılaşmadan mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirebilmesidir.

Yani, mevzuat dilinin anlaşılır ve akıcı olması yanı sıra uygulama hükümlerinin de zorlaştırıcı yükümlölükler içermemesi bir bütündür. Verginin toplama maliyetinin asgari düzeyde tutulması, kamuoyunun o vergiyi kabullenmesiyle sağlanabilir.

Katma Değer Vergisi, tanımı, dönemi ve tabanının belirlenmesi hususlarında gelir üzerinden alınan vergilerden daha basit olmasına karşın pek çok ülkede kendi içerisinde zorlaştırıcı uygulamalar içerir. Muafiyet ve istisnaların genişliği ve birden fazla vergi oranlarının uygulanması, verginin tabanını daralttığı gibi yükümlölükleri genişleten ve zorlaştıran bir etkidir.

OECD ve IMF (International Money Fund) gibi kuruluşların KDV'ye yönelik sadeliğin temini için;<sup>76</sup>

- Çoklu oran yerine tek oran
- Şeffaflık ve basitlik için minimum muafiyetler ve geniş taban

önerilerine değinmektedirler. İndirimli orana ilişkin hâkim görüş; bu sistemin adil vergi yükü dağılımının sağlanmasında en iyi yol olmamasının yanı sıra, işletmeler için karmaşıklığı ve uyum maliyetlerini artırarak ekonomik bozulmalar yarattığı yönündedir. Son zamanlarda çıkan ulusal ve uluslararası yayınlarda vergi oranlarındaki sadeliğin önemi bilhassa vurgulanmaktadır. Çoklu oran yapısı gereksiz bir karmaşıklığa, belirsizliğe ve etkinsizliğe yol açtığı görüşü uluslararası kuruluşların raporlarında oldukça yaygın belirtilen bir görüştür. Buna ilişkin değinilen başlıca sakıncalar;

- İmalat aşamasında çoklu oran uygulanması üretici tercihlerini çarpıtabilir,
- Çoklu oran uygulaması tanımlama ve sınıflandırma problemlerinin doğmasına neden olabilir,

---

<sup>76</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax International Practice And Problems, International Monetary Fund, International Monetary Fund, 1988, ss. 42-48*

- Çoklu oranlar zenginleri de koruduğu için fakirleri korumanın etkin bir yolu değildir<sup>77</sup>

Vergi uygulamalarının karmaşıklık düzeyi tüm paydaşlar açısından önemli bir etkidir. Vergi kanunlarının gerek hacim gerekse dil ve anlatım açısından karmaşık ve zor olması, verginin tarafları için sorun oluşturmakta ve verimi düşürmektedir. Mevzuatın sade olması, sıklıkla değiştirilmemesi, lafzi yapısının mevzuat metinlerine vakıf olma ve uygulama açısından esneklik ve kolaylık sağlaması gerekmektedir. Ne var ki mevzuat zorlaştıkça; basitlik ve açıklıktan uzaklaşmakta, vergi uyumu zedelenmekte, agresif vergi planlaması ortaya çıkmakta, vergi maliyetleri artmakta ve temel vergileme ilkelerinin uygulanması da zorlaşmaktadır.<sup>78</sup>

University of New South Wales tarafından KPMG işbirliğinde 2019 yılında OECD üyesi 13 ülkeyi kapsayan ve belirlenmiş çeşitli faktörler esas alınarak ülkelerin KDV uyum yüküne yönelik yürütülmüş pilot çalışmalar ve araştırmalarda, bir KDV rejimindeki oranların sayısı ne kadar fazlaysa, bu rejimin olası karmaşıklığının da o kadar büyük olduğunu ve dolayısıyla potansiyel uyum yükünün o kadar yüksek olduğunu göstermiştir. Ankete katılan ülkelerin yaklaşık dörtte üçü, bazı durumlarda mal ve hizmet ihracatı dışındaki tedarikler için sıfır oran dâhil olmak üzere, 2017'de iki veya daha fazla indirimli oranlı bir vergi yapısına sahipken üçte birinden fazlasının üç veya daha fazla indirimli oranı olduğu tespit edildi. Ağırlığı Avrupa'da olan bu ikinci kategorideki ülkeler; Avusturya, Belçika, Fransa, Macaristan, İrlanda, Lüksemburg, Norveç, İsveç ve İsviçre ile Arjantin'i içeriyordu. Yalnızca bir veya iki oranı olan ülkeler arasında Avustralya, Kanada, Şili, Danimarka, Endonezya, Japonya, Kore, Peru ve Singapur bulunmaktadır.<sup>79</sup>

Araştırma sonucu yapılan uyum yükü endeksinde uyum yükünün en düşük olduğu ülkelerin başlıca, Singapur, Yeni Zelanda, Avustralya, Güney Afrika, Kanada ve

---

<sup>77</sup> Çelikkaya, Tek Oranlı Katma Değer Vergisi Reformları Üzerine Bir Değerlendirme, s. 93

<sup>78</sup> Cem Barlas Arslan "Vergilemede Açıklık Ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme" *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.13, S. 4 (2020), s. 688

<sup>79</sup> C. Evans; R. Highfield; B. Tran-Nam; M. Walpole (2020), "Diagnosing The Vat Compliance Burden: A Cross-Country Assessment", UNSW Business School/Taxation and Business Law, <https://ssrn.com/abstract=3726376> (20.05.2022), s.11

Japonya gibi tek oranlı rejimi tatbik eden ülkeler olduğu görülmüştür. Bu ülkeler tek oranlı rejime tabi oldukları gibi aynı zamanda nispeten daha düşük bir genel oran uygulamaktadırlar. Aynı araştırmada vergi uyumluluğunun düzeyi ile ülkelerin gelişmişlik düzeyleri arasında anlamlı bir korelasyon tespit edilmiştir. Buna göre Gayri Safi Milli Hasılası yüksek ülkelerin vergi uyumunun daha yüksek düzeyde olduğu sonucuna varılmıştır. Buna göre; basit ve sade bir vergi yapısı vergi uyumunu artırmaktadır. Vergi uyumunun artışı ise ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ve gayri safi milli gelirleriyle pozitif korelasyondadır.

Muaf ürün ve hizmetlere ek olarak standart oranın ötesinde ek KDV oranlarının varlığı, KDV sisteminin karmaşıklığını ve işletmelerin uyum yükünü artırır. Bu göstereyi destekleyen varsayım, öngörülen endüstriler için basitleştirilmiş bir kuralın varlığının, buna erişebilen işletmeler için daha düşük uyum maliyetlerine yol açacağıdır. Netice olarak tek ve düşük oranlı KDV modelinin ürünlerin tanımlanmasındaki idari güçlükleri ortadan kalkacağı, satışların indirimli sektörlere kaydırılmasını engelleyeceği ve verginin denetiminin kolaylaşacağı düşünülmektedir.

### C. ETKİN VERGİLENDİRMEYE ETİSİ

KDV'nin performansının ölçümüne ilişkin çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Bunlardan biri ve en yaygın olanı “verimlilik oranı”dır. Verimlilik oranı, KDV gelirlerinin GSYİH'ye oranının genel orana bölünmesiyle bulunmaktadır. Bu yöntemde, ülke genelindeki toplam katma değer, gayri safi yurt içi hâsıla kadar olduğu kabulü esas alınmaktadır. Bu bakış açısına göre;  $(GSYH = \text{Matrah} = \text{Tüketim} + \text{Yatırım} + (\text{İhracat} - \text{İthalat}) + \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant} + \text{Amortisman})$  toplam potansiyel katma değerdir. Bu yöntemde üretim tipi ve tüketim tipi KDV ayrımı bulunmadığı gibi sermaye malları ve amortismanlarına yönelik bir ayrıştırma da yapılmamaktadır. Günümüzde ülkemiz dâhil KDV uygulanan çoğu ülkede amortismanına tabi kıymetlerin

ve sermaye mallarının KDV'leri indirim konusu yapıldığından, verimlilik oranının geleneksel yöntemle hesaplanması gerçeğe en yakın sonucu vermemektedir.<sup>80</sup>

OECD tarafından modern performans ölçütü olarak kabul edilen KDV Gelir Oranı (KGO)<sup>81</sup> uygulamasında, ülkelerin standart vergi oranları GSYH'ye değil potansiyel vergi matrahı üzerine uygulanarak verimlilik ölçütü hesaplanmaktadır. Bu yöntemdeki teorik hesaplama şu şekildedir;

$$KGO = \frac{\text{Gerçek KDV Geliri}}{\text{Standart KDV Oranı X Potansiyel Matrah}}$$

Potansiyel vergi matrahı, nihai tüketim harcamalarını ifade eder. Bu değer KDV hariç olması gerekir ki bu hesaplama doğru sonucu versin. İndirimli oranların ve istisnaların yaygınlığı, bu hesaplamada KDV'nin verimliliğini düşük gösterecektir.<sup>82</sup> Yukarıdaki formülle yapılan hesaplamada Katma Değer Vergisinin verimlilik oranı OECD genelinde ortalama 0,56 düzeyinde hesaplanmaktadır. Bu tahmin, teorik potansiyel KDV gelirinin ortalama % 44'ünün tahsil edilmediğini göstermektedir.

Muafiyet ve istisnaların yaygınlığı ile genel oranın altında belirlenen indirimli oranların geniş bir mal ve hizmet tabanına yayılması, potansiyel matrah üzerinden tahsili mümkün olan vergi tutarını düşürmektedir. KDV uygulayan OECD üyesi ülkelerinin 30'u 0,65'in altında bir verimliliğe sahiptir. Bu ülkelerden on birinin oranı 0,50'nin altındadır. Bu hesaplamalar, potansiyel KDV gelirinin önemli bir kısmının birçok OECD ülkesinde tahsil edilmediğini göstermektedir. Üye ülkelerdeki verimlilik oranı seviyeleri, indirimli oranlar ve muafiyetler gibi tercihli muamelelerin hala yaygın olarak kullanıldığı gerçeğini yansıtmaktadır.<sup>83</sup>

Yapılan analizlerde varılan bir diğer sonuç ise, standart KDV oranı seviyesi ile verimlilik oranı arasında doğrudan bir ilişkinin olmadığıdır. Ülkemizde %18 ile daha düşük standart KDV oranı uygulanmasına karşın OECD ortalamasının oldukça altında

---

<sup>80</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s. 50

<sup>81</sup> VAT Revenue Ratio (VRR)

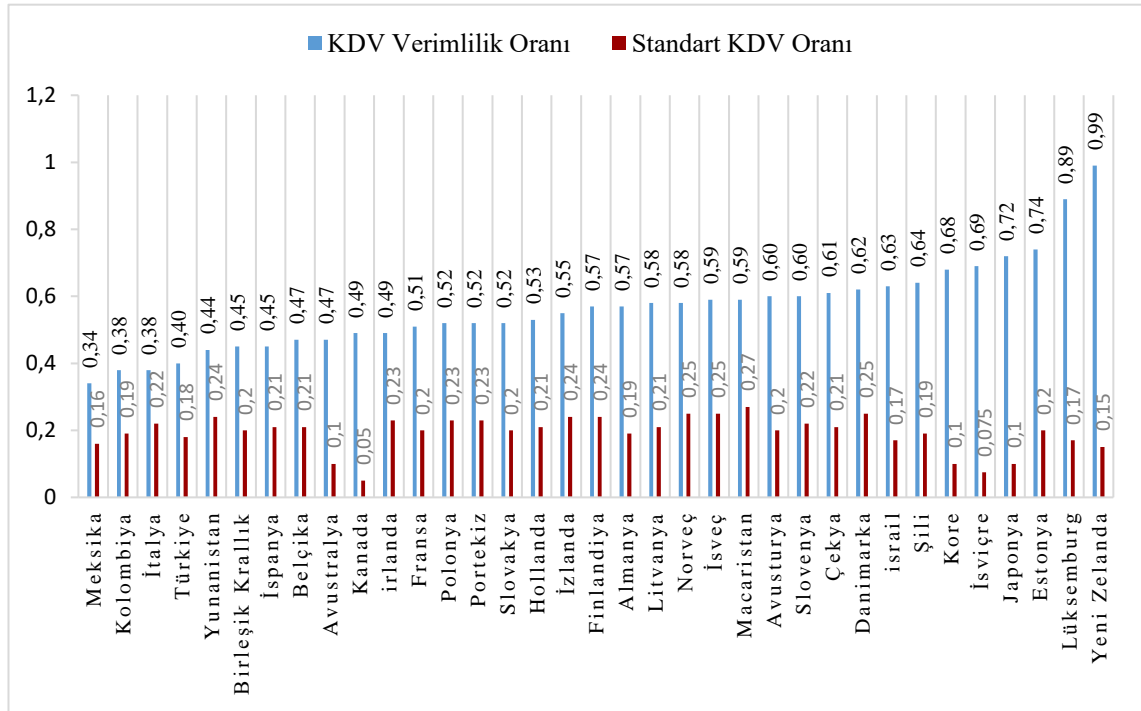
<sup>82</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s. 51

<sup>83</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, ss. 53-54

(0,40) bir orana sahip olduğunu görüyoruz. Yine Japonya’da<sup>84</sup> %8’lik bir genel oranın olması ve indirimli oranların olmayışına karşın nispeten yüksek bir verimlilik oranına (0,72) sahiptir.

OECD üyesi bazı ülkelerin uyguladıkları standart KDV oranları ile hesaplanan verimlilik oranlarının dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

**Grafik 6-** Ülkelerin Standart KDV Oranları Ve KDV Verimlilik Oranları Mukayesesi



Yukarıda sunulan 6 nolu grafik, OECD üye ülkelerinin ortalama KDV genel oranlarının %19,3, KDV verimlilik oranlarının ise 0,56 olduğu göz önünde bulundurularak yorumlandığında, potansiyel matrahın en yüksek etkinlikte vergilendirilmesi ile genel vergi oranının yüksek veya düşük olması arasında doğrudan bir ilişkinin bulunmadığı görülmektedir. Çok farklı KDV oranlarına sahip ülkelerin benzer KGO'lara sahip olabileceği gibi, benzer vergi oranlarına sahip ülkelerin çok farklı KGO'lara sahip olabildiği görülmüştür. Örneğin; Kanada ve İrlanda'nın KDV

<sup>84</sup> Japonya, 2019 Yılında Kdv Genel Oranını %8' Den %10' A Yükseltmiştir. Grafikte Güncel Oran Dikkate Alınmıştır.

genel oranları sırasıyla %5 ve % 23 gibi oldukça farklı olmasına karşın ikisinin de KGO'larının 0,49 düzeyinde olduğu, yine İtalya ve Slovenya' da %22 ile aynı KDV genel oranı uygulanmasına karşın KGO'larının sırasıyla 0,38 ve 0,60 ile oldukça büyük bir farklılık arz ettiği görülmüştür.

Yukarıdaki grafikte tek oran veya genel orana ek yalnızca %0 oran uygulayan, Avustralya (%10), Danimarka (%25), İsrail (%17), Güney Kore (%10), Meksika (%16), Yeni Zelanda (%15) gibi ülkelerin ortalama KGO rasyoları 0,62 ile OECD ortalamasının üstünde olduğu gözlemlenmiş olsa da, bu grupta değerlendirilen Meksika'nın 0,34 ve Avustralya' nın ise 0,47 ile ortalamasının altında seyrettiği, yine bu gruptaki Yeni Zelanda'nın 0,99'luk oranı ile ortalamayı yukarı çektiği görülmüştür. Anlaşılacağı üzere, 3 nolu grafikte yer alan ülkelere KDV Gelir Oranı en düşük olan ülke ile en yüksek olan ülkede tek oran rejimi uygulanmaktadır. Bu analize göre, verginin verimliliğinin bütünüyle tek oran uygulamasıyla ilgili olduğunu söylenemese de, bu iki uç örneğin dışındaki ülkelerin ortalama KGO'larının 0,60 ile OECD'nin üzerinde olduğu görülmektedir.<sup>85</sup>

Bir diğer çarpıcı veri ise Şili'de karşımıza çıkmaktadır. AB dışı ülkelerin KGO performansları esas alındığında, Şili 0,64' lük bir oranla Norveç, İsviçre, Kore, Japonya gibi gelir ve refah düzeyi yüksek ülkelerin verimlilik oranlarına yakın bir düzeyi yakaladığı görülmektedir. Şili'nin KDV rejiminde Japonya, Kore ve KGO'su 0,60'ın üstünde yer alan İsrail ve Yeni Zelanda ile ortak yanı tek bir vergi oranı uygulamasıdır.

Tek oran uygulayan ülkelerin vergi rejimlerine bakıldığında, tabanın genişliğinin pekiştirilmesi adına muafiyet ve istisnaların da nispeten daha kısıtlı tutulduğu, vergi yükü ayarlaması adına standart orana ilave olarak %0 vergi oranının tercih edildiğini görüyoruz. OECD üyesi ülkelerin içerisinde tek oran uygulayanların KGO oranları ile standart oran ve %0 vergi oranı uygulanan mal ve hizmetleri gösteren tablo aşağıda sunulmuştur.

---

<sup>85</sup> Oecd, Consumption Tax Trends 2020, Annex Table A A.1. Countries And Territories Operating A Vat

**Tablo 13-** Tek Oran Uygulayan Ülkelerin %0 Vergiye Tabi Mal ve Hizmetleri ile KGO Eşleştirmeleri

Ülke	Uygulamaya Başlangıç Yılı	KGO	%0 Oran Uygulanan Teslim ve Hizmetler
Yeni Zelanda	1986	0,99	Değerli madenler (altın, gümüş veya platin) tedariki; yerel makamların petrol vergisinin yerel makamlarca sağlanması; KDV' ye tabi işletmelere finansal hizmetlerin sağlanması, Alıcı, vergilendirilebilir malzemeler yapmak için kullanmayı planladığında ve ana ikamet yeri olarak kullanılması amaçlanmadığında (GST'ye kayıtlı kişiler arasındaki bu sıfır-derecelendirme, GST'ye kayıtlı kişiler tarafından ve GST'ye kayıtlı kişi tarafından geri tepki).
Güney Kore	1977	0,68	Tarım için belirli makine ve malzemelerin tedariki; balıkçılık; hayvancılık ve ormancılık; tarım, balıkçılık ve ormancılıkta belirli amaçlar için kullanılan madeni yağ temini; engelliler için belirli ekipmanların teslimi
İsrail	1976	0,63	Yabancı turistler için otel konaklama ve diğer otel hizmetleri (yiyecek ve içecek servisi, çamaşırhane, havuz, spor salonu vb.) ile; turistik konferanslar ve turistlere yapılan bir takım teslim ve hizmetler, bayi / bayi varlıklarının bir şirkete satışı; Şirketin tüm varlıklarının bir tasfiye sürecinde ortaklarına satışı; İsrail'e giriş nedeniyle satış vergisinden muaf tutulacak malların tedariki (yeni göçmenlere ve yurtdışında eğitimden dönen öğrencilere belirli malların temini); yerleşik olmayanlar tarafından sergi alanı kiralamak; İsrail'de film prodüksiyonu için İsrailli bir yapım şirketi tarafından yerleşik olmayan birine verilen hizmetler; insan klinik araştırmalarıyla ilgili olarak yerleşik olmayanlara verilen hizmetler; yeni göçmenlere ve yurtdışında eğitimden dönen öğrencilere belirli malların temini; bir gayrimenkulün kar amacı gütmeyen bir kuruluş tarafından veya bir finans kuruluşu tarafından kar amacı gütmeyen bir kuruluşa veya yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak bir finans kuruluşuna satışı;
Danimarka	1967	0,62	Gazeteler ve süreli yayınlar.
Kanada	1991	0,49	Reçeteli ilaçlar, temel yiyecekler; finansal kurumlar tarafından sağlanan belirli finansal hizmetler (genellikle mukim olmayanlara); belirli tarım ve balıkçılık ürünleri; belirli tıbbi cihazlar; uluslararası köprü veya tünel yetkilileri (yalnızca belirli satın alımlarda); değerli metaller; mekanik jetonlu cihazlarla yapılan satışlar 25 sent veya daha az.
Avustralya	2000	0,47	Temel gıda mamülleri (hazır yiyecekler hariç); sağlık ve tıbbi malzeme; bazı eğitim kursları ve öğrenci konaklama hizmetleri; bazı çocuk bakım hizmetleri; bazı dini hizmetler; hayır kurumlarının bazı faaliyetleri; kanalizasyon ve drenaj, işletmelerin satışları; değerli metaller (Rafine ham tedarik); hükümetler tarafından mülkiyet ve benzeri çıkarlar; çiftlik arazisi; engelli kişilerin kullanımına yönelik arabalar; belirli operatörler tarafından emeklilik köyü sakinlerine konaklama ve yemek temini; belirli devlet hizmetleri; Avustralya'da küresel dolaşım düzenlemeleri kapsamında yapılan bazı telekomünikasyon malzemeleri; uluslararası posta hizmetleri

Meksika	1980	0,34	Sanayileşmemiş hayvanların satışı (evde evcil hayvan olarak kullanılan köpekler, kediler ve küçük türler hariç) ve sebzeler (kauçuk hariç); patentli ilaçlar; Süt; şişelenmiş su; meyve suları, nektar ve konsantre meyve ve sebzeler; buz; gıda (restoranlarda ve gıda işletmelerinde işlenmiş gıda satışı, sakız, havyar, somon füme, yılanbalığı, evcil hayvan yemi ve alkolsüz içecekler hariç); tarımsal ekipman; makine ve balıkçı tekneleri; toptan altın; külçe altın (en az% 80 altın içerikli) ve mücevherat; bazı tarım ve balıkçılık hizmetleri; vergi mükellefinin kendisi tarafından basılan dergi, kitap ve gazeteler; evsel su temini; kongre, kongre ve fuarlara katılan yabancı turistlere sunulan otel hizmetleri; yurt dışında ikamet eden etkinlik organizatörleri tarafından kongre merkezlerinin kullanılması;Meksika'da işyeri bulunmayan yabancı bir mukimle sözleşmeli olduğu ve ödenmesi koşuluyla yurtdışından yapılan telefon görüşmeleri için çağrı merkezi hizmetleri.
---------	------	------	---

Bu hesaplama yöntemiyle değerlendirilen bir etkinlik analizinde en yüksek verim, potansiyel matrahın genel oranla vergilendirilmesi, istisnaların asgari düzeyde tutulması, yüklenen vergi problemini en az düzeye çekecek %0 vergi uygulaması alternatifi, mükellef uyumu ve yüksek tahsilat performansı ile elde edilmektedir. Bu yöntem OECD ve IMF gibi kuruluşlarda kabul gören en sağlıklı etkinlik analizi olarak uygulanmakta ve politika tercihlerinde ve gelir analizlerinde aktif olarak değerlendirilmektedir.

#### D. MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ

İndirimli orana tabi teslim ve ifalardan kaynaklı olarak işletmelerin bünyelerinde iadeye konu yük olarak kalan KDV tutarları, finansman açısından da problem teşkil etmektedir. Çalışmamızda detaylıca değerlendirildiği üzere; iade süreci oldukça katmanlı ve karmaşık bir sürece tabi olduğu ve aynı zamanda vergi idaresinin bu konuda oldukça hantal kaldığı görülmektedir. Buna göre, tabiatı gereği yavaş ve hataya açık bir şekilde ilerleyen bu süreç, işletmeler açısından bir finansman yükü doğurmaktadır.



## 1. Muhasebe Uygulayıcıları Açısından Etkisi

Zorlu iade hesaplamaları ve süreçlerinin idare edilebilir ve makul ölçülerde tutulabilmesi için muhasebe meslek mensupları ve yeminli mali müşavirler pek çok problemi aşmak adına yoğun bir iş yüküne tabi kalmaktadır.

Hâlihazırda iade başvurusunda bulunan mükelleflerin; yüklenilen KDV listesi, İndirilecek KDV listesi, satış faturaları listeleri, her bir faturanın; seri/sıra numarası, tarihi, muhteviyatı, miktarı, KDV hariç tutarı gibi bilgileri içerecek detaylı dökümler sunması gerekmektedir. Bu detaydaki bilgi ve belge temini, işletmeler ve muhasebe meslek mensupları için ilave külfetler doğurmaktadır.<sup>86</sup>

Bunun yanı sıra, indirimli orana tabi işlemlerde iade edilebilir tutarın belirlenmesinde, özellikle imalat işletmelerinin maliyet muhasebesi uygulamaları açısından karmaşık hesaplamalara girilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin mevzuat çerçevesinde gereklilik gördüğü hususlara riayet edilirken, hataya açık ve varsayım dayalı yüklenilen KDV hesaplamalarına girilmekte ve bu durum mali tabloların gerçek durumdan uzaklaşmasına sebebiyet verebilmektedir. Özellikle de hem genel oran hem indirimli orandan satış yapan imalatçı firmalar, kullanılan hammadde ve girdilerin hangilerinin kesin olarak indirimli orana tabi teslimle ilişkilendirileceğinin hesaplaması noktasında maliyet muhasebesi tekniklerinde problemlerle karşılaşabilmektedirler.

Tek oranlı KDV rejiminin en büyük iddiası olan; “basit, anlaşılır ve uyumu yüksek vergi uygulaması” anlayışı, verginin uygulayıcıları açısından muhakkak hissedilir bir dönüşüm olacaktır. Kayıt ve belge düzenindeki sadeleşme, mali tabloların ve maliyet muhasebesi uygulamalarının daha sağlıklı ve anlaşılır sonuçlar vermesini temin edecektir.

---

<sup>86</sup> Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğ İv/A-7.

## 2. KDV İadeleri Süreçlerine Etkisi

İadeye konu teslimle alakalı olarak yüklenim listesinin fatura bazında netleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlar vardır. Vergi idaresindeki liste ve fatura esaslı bu yaklaşım muhasebe yöntemlerinden oldukça kopuk bir bakış açısıdır. Muhasebenin seyri açısından teslimi gerçekleştiren bir malın maliyetinin oluşması ve stokların değerlemesi dönem boyu işleyen bir süreçtir. Bu bakımdan teslimi gerçekleştiren malların maliyetinin firmalar bazında belge belge tasnif etmek teknik açıdan gerçekçi bir yaklaşım değildir. Özellikle yüzlerce alt yüklenicisi olan ve binlerce faturanın işlem gördüğü büyük sanayi işletmeleri için böyle bir liste yapmak imkansızdır. Bunun yanı sıra, büyük ölçekte çalışan işletmelerde iadeye konu KDV yükünün önceki dönemden kalma stoklardan kaynaklanması durumunda, bu stokların hangi firmalardan temin edildiğinin bilinmesi için standart maliyet muhasebesi yöntemlerinin üzerinde bir kontrol ve kayıt mekanizması gerekmektedir.<sup>87</sup>

Ayrıca, yüzlerce alt tedarikçisi bulunan büyük şirketlerin mal alışı yaptığı bazı firmaların herhangi bir sebepten özel esaslara alınmış olması sık rastlanabilir bir durumdur. Vergi idaresi, iadeye konu olan KDV'deki yüklenimin hangi mükelleflerden kaynaklandığını net bir şekilde belirlenmesi yönündeki kıstasının gerekçesi de buradan kaynaklanmaktadır. Nitekim belirttiğimiz üzere, belirli bir ölçeğin üzerinde işlem hacmi olan firmalarda yüklenim listesinin tam ve net olarak belirlenmesi ilave iş yükü ve istihdam gerektirmektedir.

Mevcut uygulamada; KDV iadesi alan firmaların, KDV indirim hesabını doğrudan yüklenimler, genel giderlerin KDV'leri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisap veya imal/inşa KDV'leri şeklinde üçlü ayırımı tabi tutmaları, indirim KDV hesaplarının iade edilebilir ve iade edilemez KDV yüklenimler şeklinde ayrımlı olarak izlenmesini sistematik olarak zorunlu tutmaktadır.<sup>88</sup>

Katma Değer Vergisini tek oranlı bir yapıda uygulamanın sağlayacağı sadelik ve kolaylık, bu tarz ilave ayırıştırıcı tasnif kayıtlarına olan gerekliliği ortadan

<sup>87</sup> Kadem, a.g.e., <https://www.verginet.net/dtt/1/kdv-iade-sorunlar.aspx> , (16.05.2022)

<sup>88</sup> Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğ IV/A-1

kaldıracaktır. İktisap ve teslimin farklı vergi oranlarıyla gerçekleşmesinin ortadan kalkacağı bir sistemsel dönüşüm, hiç şüphesiz muhasebe meslek mensupları ve vergi idaresinin memurları açısından çoklu oranın getirdiği ilave külfetlerin ortadan kalkması sebebiyle memnuniyetle karşılanacaktır.

## E. İŞLETMELERİN VERGİ YÖNETİMİNE ETKİSİ

Katma Değer Vergisinin mal ve hizmet gruplarına göre farklılık arz eden oranlarla uygulanması, bu oranların gerek konjonktürel gerek kalıcı politikalarla sık sık değiştirilmesi, çok sayıda istisna ve muafiyetin olması, mevzuatın devamlı genişlemesi ve karmaşıklığını artırması işletmelerin vergi uyumunu olumsuz etkileyen bir risk unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Hata yapmaya oldukça açık bir ortam sunan mevcut vergi uygulamaları, işletmelerin vergi yönetimi sürecini sistemlerine entegre etmelerini zorunlu kılmıştır.

### 1. İşletmeler Açısından Vergi Yönetiminin Önemi

Mevcuttaki bu sistem, işletmelerin yönetim planlamalarında vergiyi dikkate almalarını zorunlu kılarak “vergi yönetimi” kavramını beraberinde getirmiştir. Vergi yönetimi, işletmelerin KDV dâhil olmak üzere tüm vergilerin mali yükünü doğru planlamalarını, olası risklerin öngörülmesini ve ortaya çıkabilecek mevzuat uyumsuzluklarının önüne geçilmesini sağlamayı hedefler.

Vergi yönetiminin doğru yapılmaması, kamu açısından vergi ziyayı, işletme açısından ise fazladan vergi yükü gibi riskleri açığa çıkarır. Ayrıca, kanunlarda tanınmış bir takım avantajları da doğru analiz edememeleri durumunda, işletmeler fazladan vergi yükü problemiyle karşılaşabilmektedirler.

Vergi idaresinin mükelleflere yönelik gerçekleştirdiği vergi denetimlerinden doğabilecek cezalı tarhiyatların önlenmesi açısından da; muhasebe ve raporlamalar yoluyla mali tablolardaki hata, hile ve eksiklerin önceden görülüp giderilmesi ve

tekrarının önlenmesi adına, işletmelerin vergi yönetimi kritik bir önem arz etmektedir. Muhasebe ve finans işlemlerinin vergi mevzuatıyla uyumluluğunun sağlanması, bu bağlamdaki bir takım fırsat ve tehditlerin yönetilmesi açısından işletmelere yol haritası sağlamaktadır.

Ülkemizde mevzuatın açık, anlaşılır, şeffaf olmasına yardımcı olacak uygulamaların etkinliği konusu da vergi yönetimi açısından önemlidir. Bu konuda atılmış önemli adımlardan biri Türk Ticaret Kanununun yenilenmesidir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bu bağlamda incelendiğinde, uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerine yönelik düzenlemelerin de mevcut olduğu görülmektedir. Uluslararası standartlarda denetim olgusunun belirlenmesi adına Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması, bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi ve buna yönelik mevzuatın geliştirilmesiyle süreç ilerlemiştir. Standartlar kapsamında bağımsız denetçinin amacının, işletmenin finansal tablo ve yönetiminde hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve ortadan kaldırmak olduğunun kabulüyle bağımsız denetçinin vergi yönetiminde de sorumlu birim olarak rol oynadığı söylenebilir.<sup>89</sup>

## **2. Vergi Mevzuatının Agresif Vergi Planlamasına Etkisi**

Vergi yönetimi, mükelleflerin kanunlarda hak olarak tanınmış muafiyet ve istisnaları doğru bir şekilde kullanmak suretiyle yasal olarak vergiden kaçınma yöntemlerini içerir. Lakin, vergi ödemeye direnç gösteren mükelleflerin vergi yönetimini yasal olmayan yöntemlere daha yakın bir seyirde göstererek, işletmeler vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasında bir tutum olarak “agresif vergi planlaması” yöntemlerini tercih edebilmektedirler.

Vergi oranlarının yüksekliği, vergi yükünün ağırlığı ve vergi kanunlarının karmaşıklığı, mükelleflerinin agresif vergi planlaması yolunu kullanmaları ile doğrudan

---

<sup>89</sup> Mehmet Yüce Ve Dilşad Keleş, “İşletmelerde Vergi Yönetimi Ve Konuya İlişkin Uluslararası Gelişmeler”, *Maliye Çalışma Dergisi-Jurnal Of Public Finance Studies*; S.65 (2021), s. 171

ilişkilidir. Özellikle de karmaşıklık vergi yasalarını yorumlamada zorluklar yaratabilmekte ve ayrıca belirsizlik yaratarak vergi riski kaynağı oluşturabilmektedir.<sup>90</sup>

Bu bağlamda, Türkiye’de KDV dahil olmak üzere vergi kanunlarının karmaşıklığı, işletmelerin belirsiz vergisel işlemlerinin açıklanamaması, agresif vergi planlaması yapmalarını engelleyici, kontrol edici düzenlemeler ile iş birliği ve uyum çalışmalarının olmaması, vergi yönetim kavramının göz ardı edilmesi büyük bir eksikliktir. Hâlihazırda mevcut muhasebe ve raporlama faaliyetlerine ilişkin mevzuatların etkinliği de tartışmalıdır. Ayrıca ülke kanunlarının karışık olması ile agresif vergi planlamasının doğrudan ilişkili olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, ülkemiz açısından etkin bir vergi yönetim sürecinin olmadığını da söylemek mümkündür.<sup>91</sup>

### **3. Tek Oranlı KDV Sisteminin Vergi Yönetimi Sürecine Etkisi**

KDV yönünden işletmelerin vergi yönetimine, mevcuttaki vergi mevzuatımız açısından bakacak olursak; verginin doğmasından ödenmesine kadar ki süreçte, matrahın doğru tayin edilmesi, vergi oranının doğru belirlenmesi, tevkifat yükümlülüğünün irdelenmesi, teslimde istisna hallerinin değerlendirilmesi, yüklenilen verginin doğru bir şekilde hesaplanması, indirilecek verginin kanundaki şartlara uyumlu olması, iade edilebilir verginin hesaplamasının doğru yapılması, iade sürecindeki evrak ve süre prosedürlerinin gözetilmesi gibi pek çok unsurun bütünleşik halde değerlendirildiği zorlu bir süreç yönetiminden bahsetmek gerekir.

KDV kanunun mükellefler açısından uygulanmasını zorlaştırıcı kılan ve karmaşıklığı artırıcı en önemli faktör olarak karşımıza çıkan çok oranlı vergilendirme yani indirimli oran uygulaması, her ölçekten işletmenin vergi uyumunu zedeleyen, vergi

---

<sup>90</sup> Barış Yıldız, “Agresif Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi: Çift İrlanda-Hollanda Sandviç Yöntemi” Ankara: *Vergi Raporu Dergisi*, S. 241 (2019), s. 32

<sup>91</sup> Yüce Ve Keleş, a.g.m. s. 172

yönetimi sürecini zorlaştıran, zaman ve kaynak anlamında yönetim maliyetini artıran, hata yapma riskini yükselten bir sistemdir.<sup>92</sup>

İşletmelerdeki vergi stratejileri, vergi uyumsuzluk, süreç ve risk yönetimi ile vergi planlaması, muhasebesi ve raporlama faaliyetleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, tek oranlı KDV sisteminin sağlayacağı sadelik ve basitlik, hiç şüphesiz vergi uyumuna pozitif bir katkı sağlayacak olup işletmelerin vergi yönetimi süreçlerini daha kontrol edilebilir, anlaşılır ve öngörülebilir kılarak, vergiye uyum sağlayamamanın getirdiği bir takım riskleri minimize edecektir.

İşletmelerin vergi planlamalarını ve yönetimlerini başarıyla yürütebilmeleri için vergi mevzuatına uyumlarının artırılması gerekmektedir. Bu bağlamda KDV mevzuatının şeffaf, açık ve anlaşılır olması işletmelerin vergi planlamasını kolaylaştırdığı gibi bu yönde sarf edecekleri çaba ve mali yükü de azaltacaktır. Vergilendirmenin de sık sık değişen farkı oranlarla yapılması yerine, tek ve değişmez bir oranla yapılması bu anlamda önemli bir katkı sağlayacaktır.<sup>93</sup>

### **III- TÜRKİYE’DE TEK ORANLI KDV ÖNERİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Katma Değer Vergisinin yürürlüğe konuluşuna ilişkin Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan tasarıda %10’luk tek oran öngörülmüştür. Gerekçesinde ise birden fazla oran uygulanmasından doğabilecek vergi tekniğine ilişkin sorunların en aza indirilmesi olduğu belirtilmiştir. Dönemin başbakanının imzası ile meclis komisyonuna sunulan tasarıda; birden fazla oran uygulamasına gidildiği takdirde kanunda yer alması gerekecek çok sayıda vergi hesaplama tekniklerinin mükelleflere muhasebe kayıt düzeni açısından ağır yükler getirebileceği belirtilerek; “Kolaylık ve basitliği sağlamak üzere tek oran tercihi yapılmıştır. Katma Değer Vergisinde, işlemlerin niteliğine ve hitap ettiği tüketici gruplarına birden fazla nispet uygulaması teorik olarak mümkün olmakla birlikte, farklı nispet uygulamasının gerek vergi idaresi ve gerekse mükellefler nezdinde

---

<sup>92</sup> Yüce Ve Keleş, a.g.m. s. 156

<sup>93</sup> M. Erkan Üyümez, “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.8, S.1 (2016), ss. 86-87

yarattığı güçlükler dikkate alınarak tek bir vergi oranının öngörülmesi uygun bulunmuştur. Ancak, işlemlerin niteliği ve hitap ettiği tüketici grupları yönünden gerekli olan sosyal kültürel istisnalar ile tek vergi nispetinin sakıncaları giderilmiştir.” ibaresine yer verilmiştir.<sup>94</sup>

Dağınık ve çok sayıdaki muamele vergisinin yerine getirilen KDV'nin konuluşundaki maksatların başında harcama ve muamelelerin vergilendirilmesinde modern ve sade bir yapıya geçmek vardır. Bu anlayışa paralel olarak kanunun kabul edilen ilk tasarısında vergi tekniğinde basitlik ve sadeliğin temini adına tek oran öngörülmüştür.

Fakat kolaylığın ön planda tutulduğu tek oranlı yapının ömrü uzun sürmemiş ve bilindiği üzere, KDV kanununun yürürlüğe girişinin ertesinde bakanlar kuruluna verilen yetki üzerine oran farklılaştırılmasına gidilmiştir. Ülkemizde hâlihazırda üçlü oran uygulaması mevcuttur. Genel oranın yanı sıra; verginin artan oranlı etkisini hafifletmek, vergi yükünün adaletsiz dağılımının önüne geçmek ve tüketim katsayısı yüksek toplumsal ve bireysel zaruri tüketim malları ve hizmetlerinin üzerindeki enflasyonist etkinin kısıtlanması adına %1 ve %8'lik iki ayrı indirimli oran uygulanmaktadır.

### **1. Tek Oran Sisteminin Vergi Uyumuna Sağlayacağı Katkılar**

KDV'nin çok sayıda mala ve mükellefe uygulanması sebebiyle ‘tek oranlı’ bir sistemin yönetim kolaylığı bakımından daha avantajlı olduğu genel geçer bir kanı olarak kabul edilmiş ve kanunun yürürlüğe konuluşundaki gerekçede dahi belirtilmiş olsa da, hali hazırda çeşitli nedenlerle birden fazla oran uygulanmakta ve çok sayıda istisnaya

---

<sup>94</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı Ve Plan Ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498), T.C. Başbakanlık Kanunlar Ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı, S. K.K.T.D.18/101-1711/03260 (1984), s. 6

yer verilmektedir. Bu da esasen zor olan KDV uygulamasını daha da zorlaştırmaktadır.<sup>95</sup>

Oran farklılaştırmansın farklı sektörlerdeki yarattığı karmaşıklığı örneklendirilecek olursak; çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri %8 vergiye tabi iken bunların tamamlayıcı ve vazgeçilmez unsuru olan yatak, şilte vb. %18 vergi oranına tabi olması, basılı kitap, dergi ve yayınlar tam istisna iken bunların ambalaj veya poşetlenerek satılanları ile sesli kitap, e-kitap ve benzerlerinin vergi oranının %18 olması, kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyaların indirimli orana, uçlu kalem, pilot kalem, tükenmez kalem gibi kararnameye ekli cetvelde açıkça sayılmamış diğer kırtasiye ürünlerinin genel orana tabi olması, kafe, lokanta, kebabçı gibi yemek hizmeti sunan yerlerde verilen hizmetler indirimli orana tabi tutulurken aynı yerlerde alkollü içecek sunulması halinde bu hizmetin ayrıca genel orandan vergilendirilmesi, yeme içme hizmetlerinin üç yıldız ve üzeri oteller ile tatil köyleri veya birinci sınıf ya da lüks sayılan işletmelerde verilmesi halinde %18 oranın uygulanması, her türlü bambu ahşap plastik ve metal iskeletli ev ve ofis mobilyalara indirimli oran uygulanırken bahçe mobilyalarının genel orana tabi tutulması...

29.03.2022 tarihli resmi gazetede ilan edilen 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile pek çok mal ve hizmet gruplarının KDV oranları bir kez daha değiştirilmiş ve yeme içme hizmetlerindeki birinci sınıf işletme, üç yıldız ve üzeri otel gibi yerler için yapılan ayırım kaldırılarak bu hizmetlerin tamamında KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.

İndirimli oran uygulamasının yanı sıra, mevzuatımızda çok sayıda istisna yer almaktadır. Kanunun 5 ayrı maddesinde (11, 13, 14, 15 ve 17/4-s) ayrı ayrı belirtilen ayrıca geçici maddeler ve uluslararası anlaşmaların alt başlıklarıyla beraber tanımlanmış 35 adet “tam istisna”, kültür ve eğitim, sosyal ve askeri amaçlı 6 adet ve diğer istisnalarda 28 adet, geçici maddelerde ve uluslararası anlaşmalarla tanımlanmış çok sayıda “kısmi istisna” bulunuyor. Kısmi istisnaların uygulanmasında indirim hakkı olanlar olmayanlar gibi farklı durumlar da mevcuttur. Buna ilave, vergi idaresinin bu

---

<sup>95</sup> Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Dora Yayınları, 1.b., 2010, s. 211.



konuyla ilgili açıklık getirmek zorunda olduğu hususlara ilişkin sirküler, özelge, genelge, genel yazı gibi çok sayıda ikincil mevzuat çıkarılmak durumunda kalmıştır.

KDV'nin etkinliğinin ve uyumunun ideal seviyelerden uzaklaşmasında, indirimli oranların vergi tabanındaki ağırlığı ile istisnaların yaygınlığından doğan sistemsal karmaşıklığın önemli bir katkısı olabileceği bilimsel açıdan ortaya konmuş bir veridir. Bu sistemsal karmaşıklık mükelleflerin vergi mevzuatını tam olarak anlayıp uygulayabilmesinin önünde engel teşkil etmekte olup bu da vergiye uyum problemini ortaya çıkarmaktadır.

Mükelleflerin farkında olmadan kasıtsız olarak uyumsuzluk sergilemesi gayri iradi uyumsuzluk olarak tanımlanır. Mükellef için gayri iradi uyumsuzluk; KDV'nin yapısal özelliklerinden ve değişen KDV kanununu takip edememesinden ya da KDV'nin karmaşık yapısından ve vergi bilincinin eksik ya da hiçbir fikrinin olmamasında kaynaklandığını söyleyebiliriz.<sup>96</sup> Çoklu oran uygulamasının doğal bir sonucu olan, mal ve hizmetlerin tabi oldukları vergi oranlarında sık sık değişikliğe gidilmesi, mükelleflerde takip edememe, vakıf olamama ve anlayamama gibi problemler doğurup gayri iradi bir vergi uyumsuzluğu doğurur.

Çeşitli mal ve hizmetlerin sıklıkla değişen farklı oranlarla vergilendirilmesi mevzuatın uygulanması noktasında basitliğin önünde önemli bir engeldir. Özellikle iktisap veya imalat ile teslim safhalarındaki oran farklılaşmasının yarattığı problemler hem mevzuatı hem uygulamayı oldukça zorlu ve girift bir hale getirmiştir. Bu durum, her ölçekten mükellefin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Tüm mal ve hizmetleri kapsayan tek bir vergi oranı, kanundaki karmaşık uygulamaların kendiliğinden mülga olmasına, mevzuatın sadeleşmesine, anlaşılabilirliğin artmasına ve nihayetinde uyum maliyetlerinin düşmesine yarayacaktır.

Anlaşıldığı üzere, tek oran rejiminin en önemli avantajı olan basitlik ve kesinliğe ülkemizde de ihtiyaç vardır. Nihayetinde verginin etkinliğinin ölçümünde; tarafsızlık, esneklik ve adalet gibi unsurların yanı sıra basitlik ve kesinlik de önemlidir.

---

<sup>96</sup> Recep Yücedğru, Gülcan Ören, "Katma Değer Vergisi'nde Vergi Uyumunu Ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi", *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, ICMEB17 Özel Sayısı, s. 946

## 2. Tek Oran Sisteminin Vergi Adaletine Sağlayacağı Katkılar

Uluslararası çalışmalar; mutlak tüketim miktarları esas alındığında, uygulanan indirimli vergi oranlarından kaynaklı vergi harcamasının çoğunluğunun yüksek gelir sahibi kişilerin tüketimlerinden kaynaklı olduğuna dair somut veriler sunmaktadır. Düşük gelirli kişilerin lehine bir tutum olarak uygulanan indirimli oranlardan, yüksek gelirli kişilerin daha fazla istifade ettiği, bu sebeple indirimli oranların vergi yükü dağıtımına olan etkisinin düşünüldüğü kadar adil olmadığı belirtilmektedir. Ülkemizde de bu çalışmalara paralel araştırmalar yapılarak indirimli oranların vergi yükü dağılımına olan etkileri değerlendirilmelidir.

Görüldüğü üzere çoklu oran uygulamasının en temel dayanağı olan yeniden dağıtım etkisi, uluslararası yayınlarda eleştirilmiş ve etkinsizliğine yönelik ampirik bulgular sunulmuştur.<sup>97</sup> Buna karşın çoklu oran uygulamasının yarattığı uyum zorluğu ve maliyeti, bireylerin ve kurumların gündelik hayatlarında gözlemlenebilir ölçüdedir. Bunun temelinde bir takım oran farklılıştırmalarının maksadının tam anlaşılabilmesi ve benzer amaca hizmet eden türev malların farklı oranlarda vergilendirilmesi gibi durumlar yatmaktadır. Özellikle gıda sektöründe aynı ürünün toptan ve perakende teslimlerinde farklı oranların uygulanması bu sektörde faaliyet gösterenler için anlaşılması güç durumlar yaratabilmektedir.

Bunu örneklendirmek gerekirse; kuruyemişin toptan satışında %1, perakende satışında %8 oran uygulanırken, aynı kuruyemiş ürünlerinin üzeri soya veya şekerle kaplanınca %18 KDV oranına tabi tutulması, un; %1 KDV ile alınıp ekmekek yapılarak satılırsa %1 ancak simit yapılarak satılırsa %8 KDV uygulanması gibi durumları sayabiliriz. Buna benzer oran karmaşası toplu taşıma, konut teslimleri, turizm ve hizmet sektörlerinde de kendini göstermektedir.

---

<sup>97</sup> Ine Lejeune, *The Vat Reader: What A Federal Consumption Tax Would Mean For America*, Tax Analysts ,2011, ss. 276-277

Şöyle ki; KDV ilke olarak tek oran üzerinden uygulanması gereken ve oran değişikliğine tahammülü olmayan bir vergi türüdür. Ancak KDV kanununda Bakanlar Kuruluna oran değiştirme yetkisi verilmiştir.<sup>98</sup> Mevcut yönetim sistemimizde bu yetki Cumhurbaşkanına aittir. Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı bu yetkisini birçok kez kullanmıştır. Oysaki söz konusu oran değişikliklerinin piyasa üzerindeki düzenleyici, teşvik edici, fiyat istikrarına katkı sağlayıcı etkilerinin istenildiği gibi olmadığı, hatta kalıcı olarak bu yönde herhangi bir somut gelişmenin sağlanamadığı gözlemlenmiştir. Radikal bir kararla tüm mal ve hizmetlerin tek bir KDV oranına tabi kılınması daha isabetli olacağı görüşü giderek yaygınlaşmaktadır.

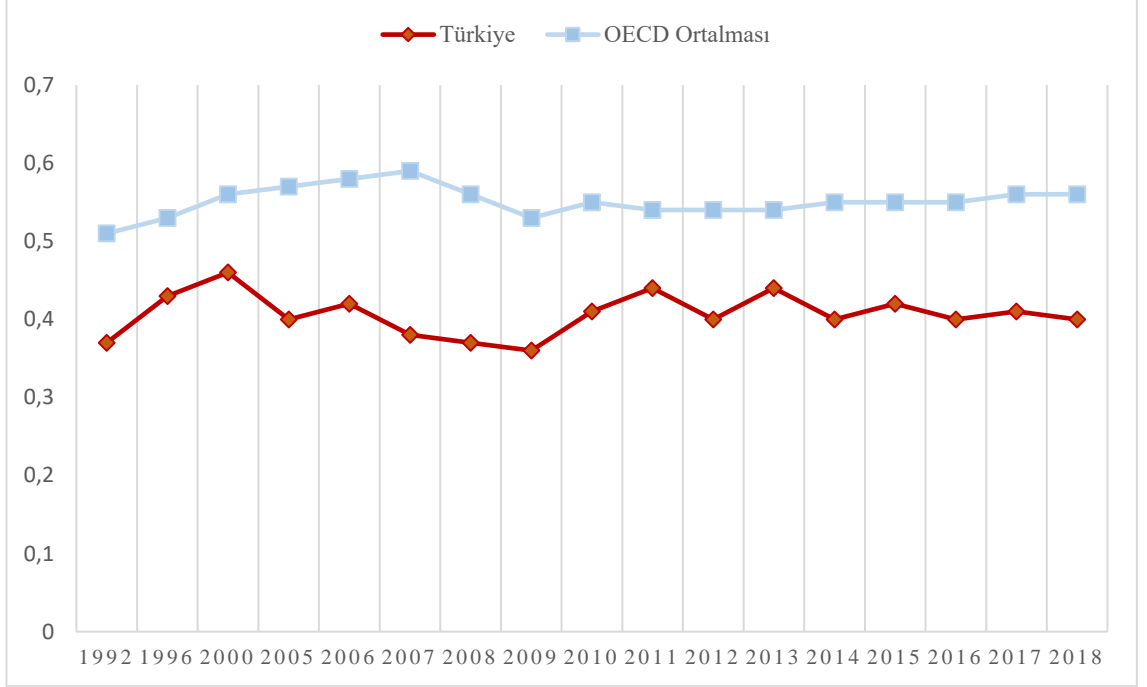
### **3. Tek Oran Sisteminin Etkin Vergilendirmeye Sağlayacağı Katkılar**

Mevcut KDV uygulamamızın ölçümlenebilir başarı durumuna ilişkin önemli bir veri olarak, güncel OECD raporlarındaki ülkemize dair yapılmış olan KGO hesapları ile OECD ortalamalarının karşılaştırmasına baktığımızda, Türkiye'nin ortalamanın altında seyrettiğini görüyoruz. Ülkemiz ve OECD ülkelerinin ortalamasının mukayesesi aşağıdaki grafikte sunulmuştur.

---

<sup>98</sup> Maç, Mehmet, "Düşük Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan Kdv İade Tutarının Tespit Şekli Ve Önerimiz" *Diyalog Dergisi*. S.233 (2007), s. 133-2.

**Grafik 7- KDV Gelir Rasyosu Türkiye Ve OECD Ülkeleri Mukayesesi**



KDV Gelir Oranın yüksekliği, verginin geniş bir tabanda ve sabit bir oranda uygulanıp tahsilinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir. Bu orandaki düşüklük, indirimli oran ve istisnaların yaygınlığı ile verginin tahsilindeki güçlüğü göstermektedir. Ayrıca bu oranı etkileyen bir diğer faktör de kamu harcamalarının KDV karşısındaki durumunun ülke mevzuatında nasıl belirlendiğidir. Nihai tüketimde kamunun önemli bir paya sahip olmasına karşın tanınmış muafiyet veya istisnaların varlığı bu oranı aşağı çeken bir etken olacaktır. Ayrıca, genel tüketim içerisindeki indirimli orana sahip mal ve hizmet gruplarının ağırlığının artması ile mükelleflerin genel olarak vergi uyumunun düşük olması verimlilik oranını aşağı çekecek yapısal etkenler olduğu gibi, iade mekanizmasının aksak çalışması ve dış ticaretteki varış ilkesi (KDV'nin ithalat safhasında uygulanması) prensibi verimlilik oranını suni olarak yükseltecek etkenlerdir.

Araştırmalar, KGO' nun oransal büyüklüğünün, istisnaların ve indirimli oranların vergi tabanına ne ölçüde hâkim olduğuyla ilişkili olduğunu, bu tarz tercihli

uygulamaların ve vergi harcamalarının yaygınlığının potansiyel matrahın vergilendirilme ölçütünü anlamlı bir şekilde azalttığını göstermektedir. Yukarıda sunulan 7 numaralı grafikte de görüleceği üzere, ülkemizin KDV gelir rasyosu 0,37 ile 0,45 arası dalgalı bir görüntü vermekte olup her dönemde OECD ortalamasının altında seyretmektedir. 2018 yılında ölçümlenen 0,40 oranı, potansiyel matrahın %60'nın vergilendirilmediğini göstermektedir. Buna göre, ülkemizin KDV gelir oranının OECD üyesi diğer ülke ortalamalarından oldukça düşük bir düzeyde seyretmesinin vergi tabanının ideal etkinlikte vergilendirilmediğini ve vergi uyumunun istenilen düzeyde olmadığını göstermektedir.<sup>99</sup>

Tek oran uygulayan ülkelerin KGO analizlerine bakıldığında 0,62 ile OECD ortalamasının üstünde olduğu gözlemlenmiştir. Özellikle tek oran uygulayan ülkeler arasında emsal gösterilen Yeni Zelanda'da 0,99 gibi neredeyse kayıpsız bir oranın yakalandığı görülmüştür. Nitekim indirimli oranın bir vergi harcaması statüsünde olduğu da göz önüne alınarak, Türkiye uygulamasında tek ve kapsayıcı bir vergi oranının etkin bir vergilendirme için önemli bir araç olacağı değerlendirilmelidir.

#### **4. Tek Oran Sisteminin Vergi Yükü ve İade Mekanizması Üzerindeki Olumlu Etkisi**

Çoklu oran uygulamasının eleştirildiği en temel husus, KDV'nin mükellefler üzerinde vergi yükü olarak kalmasına yöneliktir. Şöyle ki; KDV'nin asıl yüklenicileri tüketiciler olmasına rağmen indirimli orana sahip teslim ve hizmetler nedeniyle mükellef tarafından yüklenilen KDV tüketicilere yansıtılmamakta ve bu da sonraki döneme devreden KDV'nin artmasına neden olmaktadır. İndirimli oran sisteminin işleyişi sonucu doğal olarak ortaya çıkan bu problem iade mekanizmasını zorunlu kılmıştır. Ancak vergi iadesinin mali idare açısından hazine zararı riski doğuran bir yönü olduğundan bu süreç katı kurallar ve kontrollere bağlanmıştır. İade alınabilir KDV'nin hesaplanmasında yaşanan zorluklar, iade alınabilecek tutar için bir alt sınır

---

<sup>99</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2020 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, ss. 52-53

belirlenmiş olması, iade sürecinin uzaması gibi problemler KDV'nin mükellefler üzerinde yük olarak kalmasına neden olmaktadır.<sup>100</sup>

Türkiye'deki mevcut Katma Değer Vergisi Kanunu; indirimli orana tabi mal ve hizmet gruplarının tesliminden doğan vergi yükünün doğru bir şekilde hesaplanması ve iadesinin temini için katlanılan yükümlülüklerin yanı sıra oldukça fazla sayıda belirlenmiş ve geniş bir tabana yayılmış istisnalar ve bu istisnalara ilişkin spesifik uygulamalarla birlikte, ortalama eğitim seviyesindeki mükelleflerin yanı sıra muhasebe meslek mensupları ile vergi dairesi personelleri tarafından dahi anlaşılması ve uygulaması zor bir hal almıştır.

Geniş indirimli oran tabanı ve mevzuatta tanımlanmış çok sayıdaki istisna, iade mekanizmasını zorunlu kılmış olup sistem, işleyişi bakımında hem mali idareye hem de mükelleflere bir takım yükümlülükler getirmektedir. Kayıt dışı ekonominin %30'a varan bir oranda seyrettiği<sup>101</sup>, vergi uyumunun ve vergi ödeme bilincinin düşük olduğu bir mali ekosistemde haksız vergi iadeleri ile hazine zararı doğurulmaması adına uygulanan oldukça katı kontrol ve denetim süreçleri, mali idare açısından da büyük bir iş yüküdür. Diğer taraftan, oran farklılaştırmasından doğan ve indirim mekanizması ile giderilemeyen vergi yükünün yanı sıra, bu verginin iadesinin gerçekleştirilmesi için şart koşulan bir takım ek sorumluluk ve ödevler ile iade edilmesi gereken tutarın reel değerindeki kayıp mükellefler için kimi zaman ağır bir külfettir.

Uygulamada görüldüğü üzere iade sisteminin etkinliği tartışmalı bir durumdur. İadelerin nakden veya mahsuben, vergi incelemesi ya da YMM tasdik raporlarına bağlı olarak teminat karşılığı vb. farklı metot ve şekillerde gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. YMM tasdikine bağlanmasına bağlı olarak bu hizmetten faydalanılması için katlanılan maliyetler ya da bu sürecin vergi incelemesine bağlanması mükellefler açısından zorlayıcı bir durumdur. Ayrıca vergi dairelerindeki uzayan kontrol işlemlerinden kaynaklı olarak katlanılan süre de finansman anlamında ek yüküdür.

---

<sup>100</sup> Yılmaz a.g.m., s. 71

<sup>101</sup> Hünkar Güler, Ekrem Toparlak, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü Ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.11, S.1 (2018), s. 219

İade sisteminin daha etkin ve hızlı şekilde gerçekleştirilmesi adına hızlandırılmış iade sistemi, artırımlı teminat uygulaması, incelemelerin 3 ayda tamamlanması mecburiyeti, teminat karşılığı iadenin gerçekleştirilmesi ve kontrol/inceleme gibi işlemlerin teminat çözümü için yürütülmesi gibi önlemler idare tarafından alınmış olsa da uygulamada bunun etkinliği tartışmalıdır. Bunun yanı sıra iade sistemi oldukça karmaşık bir mevzuata tabidir. Bu durum mükelleflerin iadelerine ilişkin tahsil ve takip maliyetlerini artırarak vergi uyumunu güçleştirmektedir.

Nitekim indirimli orandan teslim gerçekleştiren işletmelerin, buna bağlı olarak doğan vergi yükünün iadesinin sağlanabilmesi adına, mevzuatın ve vergi idaresinin uygulamalarının getirdiği yükümlülükler, muhasebe meslek mensupları açısından da katlanılması giderek güçleşen bir zorluğa dönüşmüştür. Yüklenen ve iade edilebilir verginin doğru belirlenebilmesi adına uygulanmak durumunda kalan zorlu hesap takipleri ve girift hesaplamalar, hata riskini artırmakta ve işletmelerin vergi yönetimi süreçlerini güçleştirmektedir.

Ülkemizde indirimli oran uygulamasının kaldırılmasında sağlanacak en büyük fayda, mükelleflerin vergi yüküne maruz kalacak durumlarının azaltılması olacaktır. Tek oran uygulaması, indirimli orandan doğan vergi yükü meselesini ve bu yükün iadesi için gösterilen çabayı ortadan kaldırarak vergi idaresinin, mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının iş yüklerini önemli ölçüde hafifletecek ve potansiyel verimliliklerini artıracaktır.

## **5. Türkiye’de Tek Oran Sistemine Geçişin Gereklilikleri**

Bu gün itibariyle Ülkemizde 220 milyar lirayı aşkın devreden KDV biriktiği belirtilmektedir. Bu tutar gün geçtikçe de artmaktadır. Devreden KDV’nin bu ölçüde yüksek olmasının sebepleri arasında sahte belge kullanımının ve kayıt dışılığın halen oldukça yaygın olmasının yanı sıra, indirimli oranların tabanının ve istisnaların kapsamının genişletilmesi de yer almaktadır.

KDV uyumu ve etkinliği yüksek olan ülkelere kıyasla bu durum eleştirilebilecek bir konu olmasına karşın, tüm teslim ve ifaların genel orandan vergilendirilmesi piyasa gerçekleriyle örtüşmeyecek bir yaklaşım olur. İhracat, milli güvenlik, stratejik ve jeopolitik önem arz eden teslim kalemleri, büyüme ve istikrar tabanlı teslim ve hizmetler gibi harcamaların istisna tutulması tüm ülke uygulamalarında mevcuttur.

Buna ilaveten, tek oranlı vergi rejimini uyguladığı kabul edilen ülkelerin çoğunda genel orana ek olarak istisna yerine %0'lık vergi oranının tatbik edilmesi, vergi iadelerinde yüklenilen KDV hesaplamaları yerine doğrudan devreden KDV'nin iade işlemine tabi tutulması gibi uygulamalar mevcuttur.<sup>102</sup>

Günümüzde çoklu oran rejimi, geleneksel form kabulü ile çoğunlukla AB ve OECD üyesi ülkelerde kullanılmaktadır. Ancak bu rejimi uygulayan ülkelerin, mali kriz ve diğer öngörülemeyen durumlarda KDV oranlarını artırma eğiliminde oldukları görülmüştür. Bu ülkeler, düşük gelir gruplarına yönelik olarak da çok sayıda indirimli oran uygulamaktadırlar. Buna karşın, indirimli oran uygulamasının, verginin tabana eşit şekilde yayılmasına hizmet etmediğı görüşü ampirik çalışmalarla desteklenmektedir.

Değişkenlik ve karmaşık iade/indirim mekanizmaları ile geniş istisna ve muafiyet uygulamaları, mükellefler ve uygulayıcılar bakımından vergiye hâkimiyeti zorlaştırmakta ve bu da uyum problemleri doğurmaktadır. Makul seviyede belirlenecek tek bir genel oran ile geniş tabanlı bir vergilendirme rejiminde, oran farklılaştırması ve buna benzer arızı ve kalıcı değişikliklere gidilmesi mecburiyeti azalacaktır.

Verginin etkinliğinin en önemli unsuru hiç şüphesiz kendisinden vergi toplanılacak olan mükelleflerin uyumu ve kabullenmesidir. Tek oran sisteminin en büyük avantajı da sağladığı basitlik, sadelik ve kesinlik ile uyumu kolaylaştırması ve verginin tabana eşit ve geniş bir şekilde yayılmasıdır.

Yerleşik ve kabul görmüş bir KDV sistemi temin etmenin yegâne yolu, kamuoyu tarafından anlaşılması ve uygulaması kolay bir vergi rejimi oturtmaktır.

---

<sup>102</sup> Vergi Konseyi Katma Değer Vergisi Çalışma Grubu Raporu (Tartışmaya Açık Taslak Metin), Ankara-İstanbul, (2017), ss. 54-58



Bunun için de KDV'deki en iyi alternatifin geniş tabanlı tek ve düşük oranlı bir model olduğu görüşü ağırlık kazanmıştır. Nitekim KDV'nin potansiyel matrahının vergilendirilme oranı ve buna bağlı olarak vergi tahakkuk ve tahsilatları arttıkça, genel oranın yüksek düzeylerde olmasına ihtiyaç kalmayacaktır.

Ülkemizdeki gibi, sürekli değişen vergi oranları, iç içe geçmiş çok sayıdaki istisnalar, yüklenim ve iade problemlerinin olduğu KDV sistemlerinin toplumda kabul görüp yaygınlaşması ve genel vergi uyumunun sağlanması mümkün değildir. Bu bağlamda mevzuatın sadeleşmesi, hem mükellefler hem idare nezdinde uygulamanın kolaylaşması için istisnaların azaltılması ve tek oranlı mümkün olan en geniş tabanlı KDV sistemine dönüş yapılması gerekmektedir.

Başlangıçta bu tarz bir uygulamanın hali hazırda ülkemizde %1 ile %8 gibi oranlarla vergilendirilen temel gıda ve ihtiyaç malzemeleri üzerinde enflasyonist baskı oluşturabileceği de ihmal edilmemelidir. Bu risk; temel hammadde, gıda, ilaç ve medikal malzemelerin tesliminde %0 oran uygulaması ile aşılabilir. Buna ilaveten, tek oran rejiminin olgunlaştırıldığı uygulamalarda, temel ihtiyaç malzemelerine erişiminde adaletsiz vergi yüküne maruz kalmasından endişe duyulan gelir gruplarına yönelik olarak doğrudan ve ölçülebilir etki doğuracak ek uygulamalar konulmuştur. Bu gelir gruplarına gelir vergisi yönünden sağlanacak kolaylık ve avantajlarla, vergi adaletinin harcama safhasında değil, gelirin elde edilmesi safhasında temin edilebileceği değerlendirilmelidir.

## SONUÇ

En iyi KDV sisteminin dizaynında Őu üç paydaŐın iktisadi hedefleri dođrultusunda bir denge aranmalıdır; hųkųmet, iŐ dųnyası ve vatandaŐlar. Hųkųmetlerin, KDV'den beklentisi geniŐ tabanlı ve kayıp kaçađın minimize, tahsilatın maksimize edildiđi bir gelir kalemi olmasıyken, sistem içerisinde vergi toplayıcısı ve sorumlusu durumunda olan iŐ dųnyası aktųrlerinin beklentisi ise, mal ve hizmetlerine KDV uygulanması ile sųrdųrųlebilir karlılıklarının devamı, vergi yųkųne maruz kalmamak ve verginin toplanması ve beyanına yųnelik yųkųmlųlųklerinin mųmkųn olan en asgari dųzeyde tutulmasıdır. VatandaŐların beklentisi ise, verginin adil olması ve enflasyonist baskı yaratmaması ile toplanan verginin somut karŐılıđının gųrųlebilmesidir.

Modern dųnyada KDV; kamu gelirleri içerisindeki payına bakıldıđında vazgeçilmez bir gelir unsuru olmasının yanı sıra, dolaylı ve yayılı muamele statųsųnde bir harcama vergisi olması sebebiyle, vergilendirmenin hakkaniyeti noktasında da dųnden bu gųne hep tartıŐma konusu olmuŐtur. Ayrım gųzetmeyen nihai tųketicici odaklı yapısı, dųŐųk gelirlilerin ųzerindeki yarattıđı yųk noktasında çođu zaman eleŐtirilmiŐ ve bu durum verginin sistematiđinde korumacı ve yeniden dađıtıcı çeŐitli uygulamalar dođurmuŐtur. Geleneksel olarak kabul edebileceđimiz yaygın ve uzun sųredir kullanılan KDV modelinin temel yapısal ųzellikleri; yųksek bir standart oran, geniŐ tabanlı indirimli oranlar ve yaygın muafiyet ve istisnalardır. Buradaki temel motivasyon ise dųŐųk gelirlilerin temel ihtiyaçları ųzerindeki vergi yųkųnų hafifletmektir.

GeliŐmiŐ ve kųklų mali yapılarla sahip çođu ųlkede dahi KDV veya mal ve hizmet vergisi statųsųndeki vergiler, bahse konu yeniden dađıtım ve adil vergi yųkų kaygısı ile dųŐųk gelir gruplarının ađırlıklı tųketicim harcamalarını oluŐturan mal ve hizmetlere eriŐim kolaylıđı sađlanması adına dųŐųk vergi oranları uygulamayı tercih etmiŐtir. Avrupa Birliđi, buna iliŐkin mųktesebatında haksız rekabetin ųnlenmesi için asgari ve azami oran sınırlamaları getirerek ųyelerin vergi yapısına mųdahil olmuŐtur. Ancak dųŐųk gelir gruplarının ųzerindeki vergi yųkųnų hafifletmek için gerçekleŐtirilen

oran indirimlerinin adil vergi yükü dağılımına istenildiği gibi hizmet etmediği, yüksek gelir düzeyine sahip kişilerin bu uygulamadan daha fazla fayda sağladığına yönelik uluslararası araştırma sonuçları mevcuttur. Ayrıca arazi korumacı politikalarla KDV oranlarında sonradan yapılan indirimlerin, mal ve hizmet sunucuları tarafından fiyatlara yansıtılmadığından tüketiciler nezdinde bir fayda yaratmadığı gözlemlenmiştir.

Günümüzde AB üyesi ülkelerde yalnızca Danimarka tek oran rejimini uygulamaktadır. Nitekim OECD raporlarında yer alan KDV Gelir Oranı analizlerinde Danimarka 0,62'lik oran ile AB ortalaması olan 0,56'nın üzerinde bir etkinlik performansı göstermektedir. Buna karşılık Avrupa Komisyonu 2010 Aralık ayında yayınladığı "Green Paper on the Future of VAT" bildiriminde daha basit, daha sağlam ve verimli KDV mottosuyla öneri olarak; "Geniş tabanlı ve tek oranlı KDV sistemi, uyum maliyetini en aza indiren ideale en yakın saf bir tüketim vergisi" fikrini sunmuştur.

Son yıllarda yapılan araştırmalar ve bilimsel yayınlar ile çeşitli uluslararası kuruluşların raporlarında; milli hâsıla içerisinde oldukça yüksek oranlara sahip olan KDV'nin daha etkili ve ekonominin aktörleri açısından daha uyum sağlanabilir bir yapıya dönüştürülmesi adına basitlik, sadelik ve kesinliğin, korumacılık ve yeniden dağıtım adına oluşturulan karmaşık uygulamalardan çok daha etkin ve faydalı olacağı görüşü hâkimdir. Dijitalleşmenin her türlü iktisadi faaliyette kendini giderek daha fazla hissettirdiği çağımızda KDV'nin geleceği; sayısı giderek artan istisnalar ve tabanı genişletilmiş indirimli oranlarda değil; tek oran, geniş taban, yüksek uyum, minimum tahsil ve takip maliyeti prensiplerine dayandırılmaktadır.

Son 10 yılda tüketim vergisinde KDV rejimine geçiş yapan ülkelerin %57,9'u, son 5 yılda KDV rejimine geçiş yapan ülkelerin %62,5'i tek oranlı vergi sistemini kabul etmişlerdir. 2010-2020 yılları arası KDV rejimine geçen ve tek oran uygulamasını kabul eden ülkelerin belirledikleri standart oranın ortalama %11,31 ile OECD ortalamasının oldukça altında olduğu görülmektedir. Dünya genelinde tek oran uygulayan 72 ülkenin standart oran ortalaması ise %14 düzeyindedir. Buna göre KDV'de tek oran tercihi, günümüzde yükselen bir trend olmasıyla birlikte, verginin tabanının geniş

tutulması sayesinde standart oranın nispeten daha düşük düzeylerde tutulabildiği görülmektedir.

Tek oran uygulayan ülkelerin ortalama KDV Gelir Oranlarının 0,62 ile OECD ortalamasının üstünde olduğu görülmektedir. Bu ülkelerin vergi rejimlerine bakıldığında, tabanın genişliğinin pekiştirilmesi adına muafiyet ve istisnaların da nispeten daha kısıtlı tutulduğu, vergi yükü ayarlaması adına standart orana ilave olarak %0 vergi oranının tercih edildiğini görüyoruz. Tek oran uygulayan ülkelerin %86'sı standart oranın yanı sıra %0 indirimli oranı uygulanmaktadır

Türkiye için de KDV'yi tek oranlı bir sisteme dönüştürmenin maliyet ve faydalarının dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Bu bağlamda;

- Yapılacak etki analizleriyle efektif bir vergi oranı belirlenmelidir.
- Muafiyet ve istisnalar daraltılarak verginin tabanı geniş tutulmalıdır.
- Vergi reformu, toplumsal mutabakatın sağlanacağı şekilde kamuoyuna yönelik ikna ve bilgilendirme çalışmalarıyla birlikte gerçekleştirilmelidir.

Bu yöndeki bir reform, gerçekleştirildiği andan itibaren sağladığı sadelik ve kolaylıkla, ek yükümlülükler ve ilave değişikliklere ihtiyacı azaltacak olmasına karşın bu reformun tek başına sadece KDV yönünden sağlanması bir takım olumsuzlukları beraberinde getirebilir. Mevcut uygulamadaki indirimli oranların tatbik edildiği temel ihtiyaç ürünlerinin standart oranlara çekilmesiyle oluşabilecek yeni fiyatlandırmaların, dar gelir grupları için mağduriyet yaratmaması adına, gelir üzerinden alınan vergilerde yapılacak “yeniden dağıtım” düzenlemeleri ile birlikte değerlendirilmelidir. Bu yönde yapılacak bir KDV reformu mutlaka gelir vergisi reformu ile desteklenmelidir. Düşük gelirlilerden daha düşük vergi alınması gibi temel ve adil vergi anlayışının, harcama üzerinden alınan vergilerden ziyade gelir üzerinden alınan vergiler yoluyla sağlanması, bu hedefin daha gerçekçi ve ölçülebilir şekilde temin edilmesini sağlar.

Etkinliğin ve yüksek uyumun sağlandığı tek oranlı yapıda verginin tabanının geniş tutulması da tamamlayıcı bir unsurdur. Buna göre, istisnaların karmaşıklaktan uzak, az sayıda ve sade bir yapıda olması gerekir. Tüketim eşitsizliğinin önüne

geçilmesi için hâlihazırda indirimli oranda vergilendirilen temel gıda ve ihtiyaç malları ile bunların hammaddelerinin tesliminin %0 orana tabi tutulması faydalı olacaktır.

Bu yönde yapılacak değişiklikler, öncesinde halk nezdinde yürütülecek geniş çaplı bir bilgilendirme ve ikna çalışmaları ile pekiştirilmelidir. Tek oranlı KDV, geniş tabanlı bir vergilendirme imkânı ile gelişmiş ülkelerdeki etkinliğin sağlanmasının yanı sıra, daha yüksek uyum düzeyi ile potansiyel matrahın vergilendirilme oranını ve toplanan vergi miktarını önemli ölçüde artırma ihtimali vardır. Bu; bürokratlar, akademisyenler ve iş insanlarının yanı sıra, verginin nihai yüklenicisi vatandaşlar nezdinde yürütülecek ortak akıl neticesinde yapılabilecek geniş çaplı, çok yönlü ve köklü bir reformdur.

## KAYNAKÇA

- ALTUN Oğuz, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesinin Bazı Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi”, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.1, 2022, ss. 1-15.
- ARSLAN Cem Barlas “Vergilemede Açıklık Ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme” *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:13(4), 2020, ss: 687-695.
- ARSLAN Enver, *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- AY Nevzat, *Türkiye’de Katma Değer Vergisi İadesi Uygulaması Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri*, (Dönem Projesi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019
- Aykut TAVŞANCI, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, Ankara: *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 281, 2005.
- BİLİCİ Nurettin, *Avrupa Birliği Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler İktisadi –Mali Konular)*,3.b, Ankara: Seçkin Yayın Evi, 2007.
- BİRD, Richard Miller and GENDRON, Pierre-Pascal, Sales Taxation in Canada: The GST-HST-QST-RST 'System', Washington D.C.: *Revision of paper present at American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues*, 2009, <https://ssrn.com/abstract=1413333> (20.05.2022).
- BİRD Richard M., “The GST/HST: Creating an Integrated Sales Tax in a Federal CountryCountry”, *Georgia State University Georgia ICEPP Working Papers International Center for Public Policy*, 2012, <https://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://en.wikipedia.org/&httpsredir=1&article=1070&context=icepp> Sf.14-25 (24.03.2022).

- ÇELİKKAYA Ali “Tek Oranlı Katma Değer Vergisi Reformları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.362, 2011, ss 86-94.
- ÇELİKKAYA Ali, “Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C.14, S.1, 2016, ss. 193-208.
- DEĞER Nuri, *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- DERKUNT Medeni, “Ülkemizde Dolaylı Vergiler Alanındaki Gelişmeler”, Ankara: *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 1982.
- DOĞAN Bahadır Sazak, “Karmaşık Vergi Sistemi ve Maliyetleri”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.2, S.2, 2020, ss. 129-139.
- EDİZDOĞAN Nihat, ÇELİKKAYA Ali, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Dora Yayınları 1.bs, 2010.
- EVANS Chris.; HIGHFIELD Richard; TRAN-NAM Binh; WALPOLE Michael, “Diagnosing the VAT Compliance Burden: A Cross-Country Assessment”, *UNSW Business School/Taxation and Business Law*, <https://ssrn.com/abstract=3726376> (20.05.2022).
- GÜÇLÜ Emre Betül, “Avrupa Birliği’nde KDV Uygulaması- III: Teslim Yerinin Belirlenmesi Ve Özellikli Konular”, Ankara: *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 285, 2015, ss.151-158.
- GÜLER Hünkar, TOPARLAK Ekrem, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü Ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.11, S.1, 2018, ss. 209-220.
- İLGAR Büşra, “Katma Değer Vergisi İadelerinde YMM İncelemeleri İle Vergi İncelemelerinin Etkinlik, Görev, Yetki, Sorumluluk Kapsamında Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 210, 2017, ss. 178-188.

İNALTONG Ceyhan, “*Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*” (Doktora Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

KADEM Sebahattin, “*KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar*” <https://www.verginet.net/dtt/1/kdv-iade-sorunlar.aspx>, (07.12.2021).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 24), (T.C. Resmi Gazete, 20.02.2019, 30692).

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, Millet Meclisi S. Sayısı: 130, 1984.

Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498), T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı, Sayı K.K.T.D.18/101-1711/03260, (1984).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

Kemal OKTAR, “*KDV 30 Yaşında*” <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kdv-30-yasinda/25693> (10.11.2021).

KESKİN Kemal Serkan, “*Katma Değer Vergisi İle İstihsal (Üretim) Ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj Ve Dezavantajlar*”, Ankara: *Vergi Raporu Dergisi*, S.219, 2017, ss. 9-36.

KOCAHANOĞLU Osman Selim, *Türk Katma Değer Vergisi*, İstanbul: Temel Yayınları, 1985.

KURÇ Ferhat, *Türk Katma Değer Vergisi İade Sisteminin Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

LEJEUNE Ine, *The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*, Tax Analysts, 2011, ss.257-282.

MAÇ Mehmet, “*Düşük Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan KDV İade Tutarının Tespit şekli ve Önerimiz*” *Diyalog Dergisi*, S.233, 2007, ss. 5-12.



MİLLAR Rebecca and MCCARTH Denis Y, “The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World –Australia”, *Sydney Law School Legal Studies Research*, C.12/40, 2012, ss. 21-96.

NİYAZOĞLU Muharrem, *Türk Katma Değer Vergi Sisteminde İndirimli Orana Tabi Teslimler Kapsamında KDV İade Uygulaması, Özel İnşaatlarda KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması*, (Yüksek Lisans Tezi), Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

ODABAŞI Celalettin, *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

ODABAŞI Celalettin, *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Kdv İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

OECD, *Consumption Tax Trends VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, 2020

OECD/KIPF, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies*, , OECD Publishing, 2014.

OWENS Jeffrey, CHARTET Alain, “VAT’S next half century: Towards a single-rate system?” ISSN: 0029-7054, y.y. (2011), S. 284, ss. 20-23.

ÖNCEL Mualla, “Katma Değer Vergisi” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29 S.3, 1973, ss. 289-312.

PALAMUT Mehmet ve YÜCE Mehmet; “Türkiye’de 1980–2000 Döneminde Gerçekleşen Gelir Dağılımının İstenen Vergi ile Eğitim ve Sağlık Harcamaları İlişkisi”, 16. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirisi, Antalya: Celal Bayar Üniversitesi, 2001.

Parliamentary Counsel Office New Zeland Legislation, “Goods and Services Tax Act 1985, Version as at 28 October 2021”,

<https://legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/DLM81035.html>  
,(22.03.2022).

PWC Denmark, Corporate - Denmark Other taxes, 2022,  
<https://taxsummaries.pwc.com/denmark/corporate/other-taxes>. (24.03.2022).

SİVEREKLİ DEMİRCAN Esra, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi” *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21, 2003, ss. 97-116.

Skatteministeriet, Bekendtgørelse Af Lov Om Merværdiafgift (Momsloven),  
<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1021#id25ce4698-5745-4e9e-96df-99b2b1aa57ba> (24.03.2022).

ŞEKER Sakıp, “İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İadesinde Alt Sınır Sorunu”, Ankara: *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 288, ss. 24-28.

ŞENOCAK Kevser, *Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Adalet Ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi) Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.

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

TAİT Alan A., *Value Added Tax International Practice And Problems, International Monetary Fund*, International Monetary Fund, 1988.

ÜYÜMEZ M. Erkan, “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.8, S.1, 2016, ss. 75-92.

YARAŞIR TÜLÜMCE Sevinç, YAVUZ Ersin, “Türkiye’de KDV’ nin Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz (1985-2018)” *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2019.

- YAŞAR İbrahim Burak, “Konut Teslimlerinde KDV Oranının Belirlenmesi”, Ankara: *Vergi Sorunları Dergisi*, S.337, 2016, ss. 75-81.
- YILDIRIM Ozan, *İndirimli ORANLI İşlemlerde KDV İadesi Ve Muhasebesinde Karşılaşılan SORUNLAR VE ÇÖZÜM Önerileri*,(Yüksek Lisans Tezi), Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- YILDIZ Barış, “Agresif Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi: Çift İrlanda-Hollanda Sandviç Yöntemi” Ankara: *Vergi Raporu Dergisi*, S.241, 2019, ss. 28-45.
- YILMAZ M. Mahmut., “OECD Uluslararası KDV Uygulama Rehberi ve Küresel KDV Forumu (17-18 Nisan 2014) Sonuç Bildirgesi”, Ankara: *Vergi Dünyası Dergisi*, S.396, 2014, ss. 150-153.
- YILMAZ Murat, Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri Ve Önemi İle Reform İhtiyacı, Ankara: *Vergi Raporu Dergisi*, S.219, 2017, ss 59-74.
- YÜCE Mehmet ve KELEŞ Dilşad, “İşletmelerde Vergi Yönetimi ve Konuya İlişkin Uluslararası Gelişmeler”, *Maliye Çalışma Dergisi-Jurnal of Public Finance Studies*; S.65, 2021, ss. 151-176.
- YÜCEDĞRU Recep, ÖREN Gülcan, “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyumu Ve Dünyada Kdv Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICMEB17 Özel Sayısı, ss.. 939-961.