

# DÜNYA VERGİ POLİTİKALARINDA YÜKSELEN BİR İMAJ: KATMA DEĞER VERGİSİ

A RISING IMAGE IN THE WORLD TAX POLICY:  
VALUE ADDED TAX



Sevinç DAŞDEMİR\*

## ÖZ

1980'li yıllardan itibaren kamu gelirlerinin büyük bir çoğunluğunu, her ülkede farklı oran ve yapıda ya da mal ve hizmet vergisi adı altında uygulanan katma değer vergileri oluşturmaktadır. 1960'lı yılların sonlarında bu vergiyi uygulayan 10 ülke bile yokken, günümüzde bu rakam 160'ları aşmıştır. Katma değer vergisinin bu kadar popüler hale gelmesinin nedenleri arasında ise katma değer vergisinin önemli birtakım özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerden bazıları; verginin tarafsızlığı, ekonomik ve mali etkinliği, idari imkanları, küresel avantajları ve vergiye uyuma olan etkileridir.

**Anahtar Kelimeler:** Katma Değer Vergisi, KDV, Mal ve Hizmet Vergisi, GST.

## ABSTRACT

Since the 1980s, the large majority of public incomes consists of the value added taxes applied different rates and structures in each country or applied in the name of goods and services tax. In the late 1960s, while there were not even 10 countries that imposed this tax, nowadays this number has exceeded to 160. Among the reasons why the value added tax has become so popular is that the value added tax has some important features. Some of these features are; the effects of tax neutrality, economic and financial efficiency, administrative possibilities, global advantages and tax harmonization.

**Keywords:** Value Added Tax, VAT, Goods and Services Tax

---

\* Vergi Müfettişi Yardımcısı

M.G.T.: 25.10.2017 / M.K.T.: 22.11.2017

## 1- GİRİŞ

Bazı ülkelerde mal ve hizmet vergisi (GST) olarak uygulanan katma değer vergisi (KDV), mal ve hizmet teslimlerinde, mal ve hizmetin üretiminden tüketimine kadar geçen süre içinde kazandığı her aşamadaki katma değer üzerinden, söz konusu mal ya da hizmeti teslim alanın teslim edene ödediği bir çeşit yayılı muamele vergisidir. KDV'nin diğer vergilerden ayrılmasını sağlayan en önemli özelliği, üretimin her aşamasında toplanması fakat firmaların kendi alımlarında ödeyip indirim konusu yaptıkları vergileri kendi satışlarında tahsil edip ödediği vergilerle dengelemesine olanak sağlamasıdır. KDV tüketim üzerinden alınan şekliyle ilk olarak 1954 yılında Fransa'da uygulanmıştır.<sup>1</sup>Ülkemiz Türkiye ise KDV uygulamasına ilk olarak 1985 yılında geçmiş olup, günümüzde de bu uygulamaya devam etmektedir.

KDV/GST 1960'lı yılların sonlarında 10'dan daha az ülkede uygulanan bir vergi türüyken, OECD'nin yayınladığı Tüketim Vergisi Trendleri 2016 Raporu'nda KDV'yi uygulayan ülke sayısı 167 olarak belirtilmiştir.<sup>2</sup>Mevcut durumda uluslararası ortamda tanınan 193 ülkenin 167'sinde KDV uygulanması şüphesiz ki bu verginin, dünya genelindeki vergi politikalarında artan bir uygulama trendine sahip olduğunu göstermektedir. Kaldı ki bu sayının 2017 yılında uygulamaya geçen Hindistan ve 2018 yılında KDV uygulamasına geçecek olan Körfez İşbirliği Konseyi üyesi ülkeleri de ilave ettikten sonra 170'i aşacağı bilinmektedir. Dolayısıyla, dünya genelinde artan KDV uygulamaları son yılların vergi politikalarında en önemli gelişmedir.<sup>3</sup> KDV'ye geçiş eğilimlerinin yüksek olmasının birçok nedeni bulunmaktadır. Bu nedenler KDV'nin sahip olduğu özelliklerle ve diğer satış vergileri karşısındaki avantajlarıyla doğrudan ilişkilidir.

Bu çalışmada, son dönemlerde KDV uygulamasına geçen ve geçmeyi planlayan ülkelere ilişkin bilgiler, geçiş nedenleri ve KDV'yi diğer satış vergileri karşısında avantajlı kılan hususlara yer verilmiştir.

## 2- SON YILLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINA GEÇEN ÜLKELERE İLİŞKİN BİLGİLER

Son 10 yıl trendine bakıldığında 20'yi aşkın ülkenin KDV uygulamasına geçmiş olduğu görülmektedir. Daha önce ifade edildiği üzere Körfez İşbirliği Konseyi üyesi ülkeler de 2018 yılında KDV uygulamasına geçmeyi planlamakta, yeni vergi sistemi ile ilgili düzenlemelerini sürdürmektedir.

Bu ülkelerin KDV uygulamasına geçiş tarihleri Tablo 1'de, 2017 yılı itibarıyla uyguladıkları mevcut KDV oranları da Şekil 1'de mevcuttur.

<sup>1</sup> L. Ebrill, & diğerleri. (2001). The Modern VAT. Washington D.C.: International Monetary Fund.

<sup>2</sup> (OECD, Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, 2016)

<sup>3</sup> M. Keen, B. Lockwood, (2010). The value added tax: Its causes and consequences. Journal of Development Economics, 138-151.

**Tablo 1:** Son 10 yılda KDV/GST Uygulamasına Geçen Ülkelere İlişkin Bilgiler

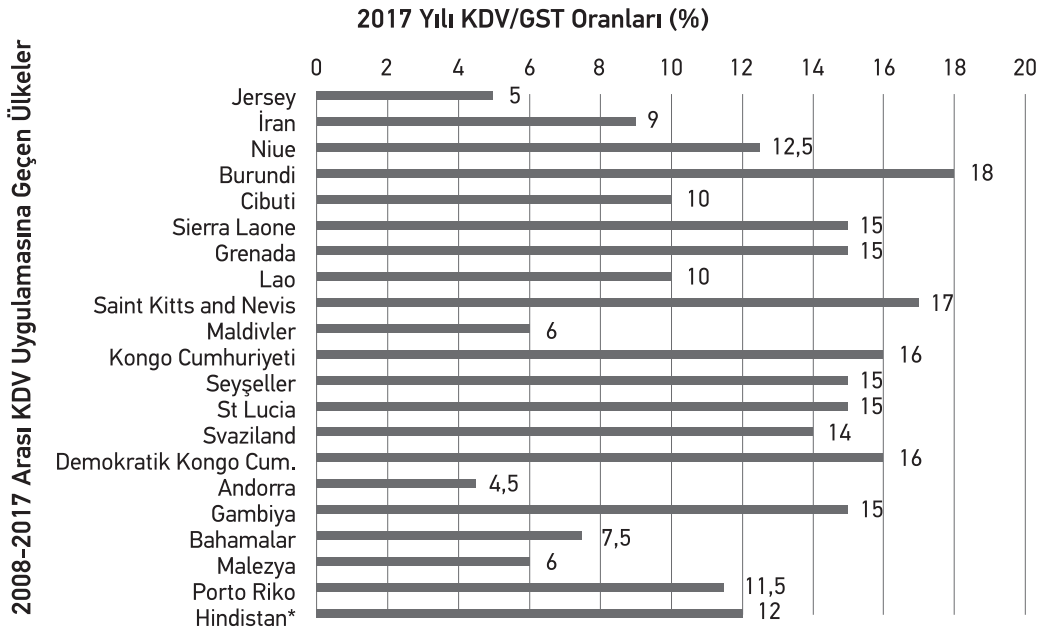
Yıllar	Ülkeler				
2008	Jersey	İran			
2009	Sierra Laone	Niue	Burundi	Cibuti	
2010	Grenada	Lao	Saint Kitts and Nevis		
2011	Maldivler				
2012	Kongo Cumhuriyeti	Seyşeller	Saint Lucia	Svaziland	Demokratik Kongo Cumhuriyeti
2013	Andorra	Gambiya			
2015	Bahamalar	Malezya			
2016	Porto Riko				
2017	Hindistan***				
2018**	*Suudi Arabistan	*Birleşik Arap Emirlikleri	*Kuveyt	*Katar	*Bahreyn

\*Körfez İşbirliği Konseyi

\*\* 1 Ocak 2018'den itibaren uygulanması planlanmaktadır.

\*\*\*Son 10 yılda KDV uygulamasına geçen ülkeler içerisinde 01.07.2017 tarihinde mal ve hizmet vergisi uygulamasına geçen Hindistan'ın da dâhil edilmesi gerekmektedir. Ülkede 2005 yılından beri, KDV adı altında bir vergilendirme sistemi yer alsa da bunun yanı sıra 20 farklı tüketim ve hizmet/satış vergisi de yer aldığından dolayı günümüz KDV/GST uygulamalarında yer alan katma değer vergisinden farklı bir uygulama olarak yürütülmekteydi. 2017 yılında uygulamasına geçilen mal ve hizmet vergisi ise mevcut durumda dünyada uygulanan KDV/GST vergisine denk gelmektedir.

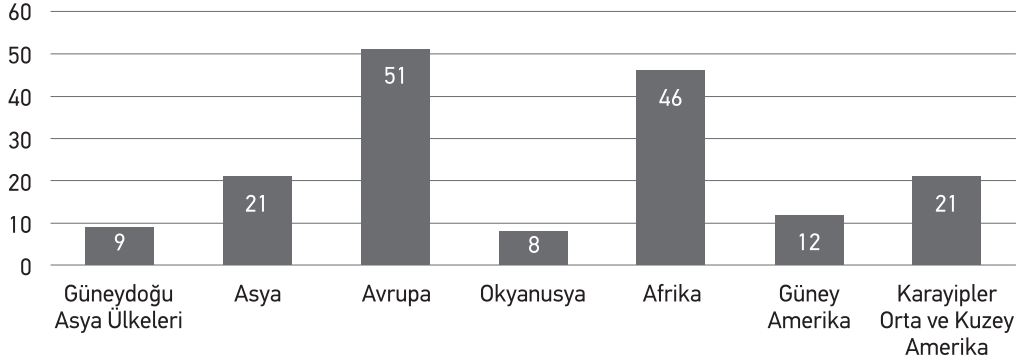
**Şekil 1:** Son 10 yılda KDV Uygulamasına Geçen Ülkelerin KDV oranları



\*Hindistan'da standart olarak uygulanan, %12-%18 olmak üzere iki oran bulunmaktadır.

KDV uygulamasına geçen son ülkelerle birlikte dünya genelindeki son dağılım aşağıdaki gibidir.<sup>4</sup>

**Şekil 2\*:** Bölgelere Göre KDV Uygulayan Toplam Ülke Sayıları



■ Bölgelere Göre KDV/GST Uygulayan Toplam Ülke Sayıları

\*2014 OECD Tax Consumption Trends Raporundan alınan verilere son yıllarda eklenen ülkelerin ilave edilmesi sonucu oluşturulmuştur.

### 3- KDV'NİN POPÜLER HALE GELMESİNİN SEBEPLERİ

KDV, 1980'li yıllardan itibaren ülke ekonomilerinde en önemli gelir kaynaklarından biri olarak kullanılmaya başlamıştır. Bu durumun KDV'nin sahip olduğu özelliklerden kaynaklandığı bilinmektedir. 1984 yılında yayınlanan Katma Değer Vergisi Kanun Gerekeçe'sinde yer aldığı üzere Türkiye'nin de KDV uygulamasına geçmesini sağlayan bu özelliklerden en önemlileri aşağıdaki gibidir:

- Tarafsızlık
- Ekonomik ve Mali Verimlilik
- İdari Kolaylıklar
- Küresel Etkiler
- Vergiye Uyum Etkisi

#### 3.1-Tarafsızlık

Dünya geneline bakıldığında; KDV uygulamaları, tek *oranlı ya da birden fazla oran olsa da düz oranlı bir yapıya sahiptir. Yani uygulanan oran, verginin uygulandığı matraha bağlı olarak değişiklik göstermez. Uygulandığı işlemin belli bir yüzdesi olarak hesaplanır. Gelir vergisi gibi genellikle artan oranlı yapıya sahip olan vergiler, artan gelir matrahına daha yüksek orandan vergi uygulanmasına neden olur. Bu da mükellefin çalışma kararlarını etkileyebilir. Aynı zamanda sermayenin maliyeti olarak görülen ve bundan dolayı yatırım kararlarını etkileyen kurumlar vergisi ile kıyaslandığında ise KDV, yatırımcılara üretim-satış zincirinin her aşamasında hesaplanan verginin indiriminin imkanını tanıdığından dolayı yatırım kararlarını da etkilemez. Bu yüzden, şüphesiz ki kararlarından vazgeçmeyen yatırımcıların gerçekleştirdiği yatırımlar ekonomik büyümeye katkı sağlar.*

<sup>4</sup> (OECD, Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues,, 2014)

Tüketim üzerinden alınan KDV, tüketicilerin gelir seviyesini dikkate almadan herkese aynı oranda uygulandığından dolayı, ödeme gücü ilkesini dikkate almaması ile eleştiri konusu yapılabilmektedir. Fakat belli tüketim mallarına sıfır oranlı vergi sistemi getirilmesi gibi düzenlemelerle bu durum da en aza indirilebilir. Tablo 3'te sıfır oranlı KDV/GST uygulayan ülkeler yer almaktadır. Aynı zamanda yatırımlar yoluyla sağlanmış olan büyüme ve gelir artışı sayesinde de kişi başına hasılanın artması sağlanarak, düşük gelire sahip olan mükelleflerin refah seviyesinin yükselmesi beklenmektedir.

### 3.2- Ekonomik ve Mali Verimlilik

Genellikle, tüketim vergilerinin büyüme üzerindeki etkisinin gelir üzerinden alınan vergilerden daha çok olduğu ifade edilmektedir. Gelir üzerindeki bir vergi tüketim üzerinden alınan bir vergiye değiştirildiğinde bu durumun tasarrufları teşvik etmesi, yatırımları artırması ve büyüme sağlaması beklenir.<sup>5</sup> Mali ve ekonomik amaçlara ulaşmak için en etkili dolaylı vergi ise KDV olarak görülmektedir.<sup>6</sup> KDV'nin ekonomik ve mali olarak verimli görülmesinin ise çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bu sebepler aşağıdaki gibidir:

*Yatırımları Teşvik Edici Özelliği:* Sanayi yoğun büyüme sağlamaya çalışan ülkelerde, sanayicilerin ödedikleri vergileri indirim yolu ile telafi edebilmesi ve iade alabilmesi, ellerinde fon birikmesini sağlamaktadır.<sup>7</sup> KDV'de yer alan bu indirim ve iade özelliği diğer gider vergilerinde bulunmamaktadır. Bu yüzden de Türkiye'de olduğu gibi yatırım yoluyla büyümek isteyen ülkelerde, KDV'ye ihtiyaç duyulmaktadır. Fakat KDV'nin iade ve indirim sisteminin, sanayi gibi büyüme sağlayıcı sektörler değil de, verimsiz sektörler tarafından daha çok kullanıldığı ülkelerde KDV, kendisinden beklenen başarıyı gösteremeyebilir.

*Sektörel Vergi Yüklerinin Azaltılması:* Verginin üretimden dağıtımına kadar geçen tüm süreçteki katma değer üzerinden alınması, verginin tek bir işlem üzerine birikmesini önlemektedir. Bu sayede, üretimden dağıtımına geçen aşamalarda rol alan her bir sektör kendi payına düşen vergiyi ödemekte, böylelikle vergi yükünü çok hissetmemektedir. Firmalar, vergiler katma değer üzerinden alındığından tüm üretim sürecini kendisinin gerçekleştirmesi ve başka bir firmadan temin etmesi arasında vergi yükü gözetmemektedir. Bu da farklı iş kollarının var olmasına katkıda bulunarak ihtisaslaşmayı sağlamaktadır. Yalnızca tek aşamada alınan bir üretim vergisinin varlığı düşünüldüğünde ise , vergi yükü tümüyle üretimin yapıldığı sanayi koluna yükletilmiş olacaktır.

*Gelir Tahsilatı Açısından Etkili Oluşu:* Verginin kendi içerisinde var olan indirim mekanizması, fatura kullanımı ve kayıt sistemini beraberinde getirmektedir.<sup>8</sup> Bu sayede verginin tahsilatının kolay yapılabildiği gibi, vergideki kayıp kaçak da en aza indirgenmektedir. Burada açıklanan, KDV'nin otokontrol etkisidir. Fakat günümüzde, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin özelinde bakıldığında bu durum-

<sup>5</sup> OECD. (2007, October). Consumption Taxes: The Way of The Future. Policy Brief, 1-8. ,Erişim Tarihi:16 Ekim 2017

<sup>6</sup> Cnossen, S. (1991). Design Of The Value Added Tax: Lessons From Experience. J. Khalilzadeh, & S. A. Shah içinde, Tax Policy in Developing Countries (s. 72-85). Washington D.C.: The World Bank.

<sup>7</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1984). Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu. 318-321. Ankara: Resmi Gazete.

<sup>8</sup> P. Beram, (2010). An Introduction to the Value Added Tax (VAT) (PDF). Washington, DC: United States Chamber of Commerce. doi:[https://www.uschamber.com/sites/default/files/legacy/issues/econtax/files/vat\\_paper\\_4\\_25\\_2010.pdf](https://www.uschamber.com/sites/default/files/legacy/issues/econtax/files/vat_paper_4_25_2010.pdf) Erişim Tarihi: 15 Ekim 2017

dan birtakım sapmalar olduğu görülmektedir. İndirim ve iade sistemlerinin varlığı, mükellefleri kayıtlı hale getirmeyi başarsa da ne yazık ki kullanılan belgelerin güvenilirliğini sağlayamamıştır. Belgelerin güvenilirliği sağlanmadığı sürece de haksız indirim ve iadeler gerçekleşecek ve KDV kendisinden beklenen aksine, gelir tahsilatında bozulmalara sebep olacaktır. KDV'nin tahsilat yönünden etkili bir vergi olmasındaki diğer sebep ise, yayılı muamele vergisi oluşundan dolayı, üretimden dağıtıma geçen tüm süreçlerden alınmasının, matrahta bölünmeyi sağlamasıdır. Bu sayede üzerinde vergi yükü hissetmeyen mükellefler, vergiden kaçınma ve kaçma yöntemlerine başvurmamaktadırlar. Fakat otokontrol etkisinde var olan aynı durum burada da geçerlidir. Mükellef vergi yükünü az hissetse dahi sahte belge vasıtasıyla hiç vergi ödememeyi de seçebilir. Bu da ancak etkin bir vergi denetimi ile çözülebilecek bir sorundur.

*Makroekonomik İstikrar ve Kalkınma Sağlaması:* Yatırımların gerçekleştiği, büyümenin sağlandığı bir ekonomide sürekliliğin sağlanması ile makroekonomik istikrar da gerçekleşmektedir. Büyümeye paralel olarak gerçekleştirilecek politikalarla kalkınmanın da sağlanması beklenmektedir. KDV'nin ise harcamalar üzerinde, harcamaları frenleyici yapısı ile fiyat artışlarını önlemesi beklenmektedir. Yine aynı şekilde KDV, her aşamada alınan bir vergi olduğundan, vergi tabanının geniş olmasını sağlar ve bu aşamaların her birinde yüksek oranların uygulanmasını gerektirmez. Yüksek oranların uygulanmayışı da vergi yüklenen firmaların fiyat artışlarına sebep olmasını önler.<sup>9</sup>

*Diğer Vergileri Tamamlayıcı Rol Üstlenmesi:* Türkiye gibi birçok ülkede gelir ve kurumlar vergileri gibi bir çok vergi, tam anlamıyla uygulanmamaktadır. Vergi dışında bırakılmış kazanç unsurlarının varlığı bu vergilerden beklenenin sağlanamamasına neden olmaktadır. KDV, bu vergi dışında kalmış kazançların harcama üzerinden vergilendirilmesini sağlayarak, diğer vergilerin tamamlayıcı unsuru olmaktadır.<sup>10</sup>

KDV'nin tüm bu özellikleri, onun tüm dünyada tercih edilmesini sağlamış olacak ki; dünya ortalaması, OECD ülkeleri ortalaması ve Türkiye için Dünya Bankası (The World Bank) tarafından son açıklanan yıl olan 2015'e bakıldığında tüketim üzerinden alınan vergilerin toplam gelirler içindeki payının azımsanmayacak kadar çok olduğu gözlemlenebilir.<sup>11</sup>

**Tablo 2\*:** Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Kamu Gelirleri İçindeki Payı

2015 Yılı	
<b>Dünya Ortalaması</b>	%34,9
<b>OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	%31,4
<b>Türkiye</b>	%37,4

\*Dünya Bankası verilerinden derlenmiştir.

Ne var ki tüm bu özelliklere rağmen her ülkenin kendi özelinde değerlendirme yapılması gerekmektedir. Yapılan ampirik çalışmalar, bir ülke ekonomisinin KDV performansı ile gelişim seviyesi

<sup>9</sup> (Türkiye Büyük Millet Meclisi, 1984, s. 318-321)

<sup>10</sup> (Türkiye Büyük Millet Meclisi, 1984, s. 318-321)

<sup>11</sup> W. Bank, (2017, 10 16). DataBankWorld Development Indicators. Washington, DC, Washington, DC, USA. doi:http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=2&series=GC.TAX.GSRV.CN&country=TUR,WLD Erişim Tarihi: 16.10.2017

arasındaki ilişkiyi işaret etmektedir. Kişi başına düşen hasılanın yüksek, tarımın ekonomideki payının daha düşük ve okuryazarlık seviyesinin yüksek olduğu ekonomilerde, KDV'den elde edilen kazanç daha yüksek olacaktır.<sup>12</sup> Yine aynı şekilde federal birliklere bakıldığında, bu birliklerde yerel düzeyde vergilendirme konusunda geniş bir yetki bulunmasından dolayı ulusal bir KDV'nin uygulanmasının zor olduğu bilinmektedir.

### 3.3- İdari Etkiler

Dünya genelinde KDV uygulanırken esas itibariyle üç yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir.

- Ekleme Yöntemi (Addition Method)
- Kredi-Fatura Yöntemi (Credit-Invoice Method)
- Çıkarma Yöntemi (Subtraction Method)<sup>13</sup>

Ekleme yönteminde vergi, KDV için uygulanan oranın ücret ve karlarla çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır.<sup>14</sup>

Kredi fatura metodu, dünya genelinde en çok kullanılan KDV uygulama yöntemidir. Bu yöntem uyarınca, işletmenin satışı için bir vergi uygulanır. Uygulanan vergide, vergi oranı malın veya hizmetin satış fiyatına uygulanır. Vergi, satış faturasında ayrıca belirtilmek suretiyle gösterilir. Kredi-fatura yönteminde, vergi her bir satışta ayrıca hesaplandığından "işlem bazlı" bir vergi olarak kabul edilir. Üretimden, nihai satışa kadar olan tüm işlemlerde bu vergi hesaplanacağından dolayı da KDV, her aşamada yaratılan katma değerden hesaplanır.<sup>15</sup>

Çıkarma yöntemi ise tüm dünyada yalnızca Japonya'da uygulanmaktadır. Bu yöntemle göre işletmenin vergilendirilebilir satışları ve vergilendirilebilir alımları arasındaki fark vergilendirme döneminin sonunda hesaplanıp, hesaplanan bu farka vergi oranı uygulanmaktadır.<sup>16</sup>

KDV, fatura gibi belgelere dayalı olarak gerçekleştirildiğinden takibi kolay olmaktadır. Takibinin kolay oluşunun yanı sıra, tahsilatta da kolaylık getirdiğinden daha önce anlatıldığı üzere mali ve ekonomik verimlilik de sağlamaktadır. Fatura yöntemine göre uygulanan KDV, verginin daha sık hesaplanmasını gerektirdiğinden ötürü, izlenmesi ve doğrulanması daha kolay bir yapı oluşturur. Daha sık hesaplanan vergi daha güçlü bir kayıt ve belge sisteminin oluşmasına sağlar. Bu da beraberinde daha sıkı ve iyi işleyen bir denetim mekanizmasını getirir. Denetimin yanı sıra, her aşaması belirgin hale gelmiş satış işlemlerinden doğan iadelerin kontrolünü ve yapılmasını kolaylaştırır.<sup>17</sup> KDV, ayrıca belgeye dayalı olması, satış fiyatının içine yansıtılması ve indirim mekanizması sayesinde verginin toplanmasındaki maliyet unsurlarını da en aza indirmektedir.

<sup>12</sup> (Ebrill & diğerleri, 2001)

<sup>13</sup> A. Schenk, O. Oldman, (2007). Schenk & Oldman, Value Added Tax, A Comparative Approach.. Cambridge: Cambridge University Press.

<sup>14</sup> A. M. Bardopoulos, (2015). Development of VAT and Adoption of VAT in Various Countries & Multistage Tax Methods. eCommerce and the Effects of Technology on Taxation. (s. 149-159). içinde Cham/Switzerland: Springer. doi:https://doi.org/10.1007/978-3-319-15449-7\_16 Erişim Tarihi: 16 Ekim 2017

<sup>15</sup> (Keen & Lockwood, 2010, s. 138-151)

<sup>16</sup> (Beram, 2010, s. 1-10)

<sup>17</sup> (Beram, 2010, s. 1-10)

### 3.4- Küresel etkiler

Küreselleşen dünyada her ülkede farklı kurumlar ve gelir vergisi sistemleri ve farklı oranların uygulanmasından dolayı, bu vergileri toplamak çok güç hale gelmiştir. Kurumlar vergisi sermayenin maliyeti olarak görülmektedir. Küresel ve açık ekonomilerin var olduğu günümüz ekonomilerinde mükellefler vergilerin olmadığı, vergisel avantajların daha çok olduğu ekonomileri seçme hakkına sahipken; kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi vergilerden daha etkin olacak bir verginin varlığını aramak kaçınılmazdır. Şüphesiz ki çoğu ülke için bu arayış, başta KDV olmak üzere dolaylı vergiler ile sonuçlanmaktadır.<sup>18</sup> KDV, çoğu ülkede uygulandığı üzere, ülkelerin diğer ülkelerle uyumlaşması sürecinde, geçişi zorunlu bir vergi uygulaması olarak değerlendirilmektedir.

KDV'nin bir başka küresel etkisi ise ihracat üzerinden vergi alınmamasından dolayı uygulandığı ülkeye uluslararası ticarete rekabet gücü sağlıyor olmasıdır. İhracattan vergi alınmadığı gibi, ihracatçının alımları sırasında ödediği vergi de kendisine iade edileceğinden, ihracatçı için vergi yükü tamamen kalkmış olacaktır. Dünya genelinde de ihracat için Bangladeş, Malezya gibi ülkeler sıfır oranlı vergi uygularken, Avrupa Birliği ülkeleri gibi ülkelerde ise ihracat istisnası uygulanmaktadır.

### 3.5- Vergiye Uyum Etkisi

KDV, üretim-satış zincirinin her aşamasındaki katma değer üzerinden alındığından dolayı verginin uygulanacağı matrahın bölünmesi, vergi mükellefinin vergiyi daha az hissetmesini sağlamaktadır. Vergi yükünü daha az hisseden mükellef ise vergiden kaçınmak ve vergiyi kaçırmak istemeyebilir. Aynı şekilde KDV'nin fiyatların içerisine gizlenebilme özelliği de nihai tüketici üzerindeki vergi yükünün çok hissedilmesini önleyeceğinden, mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştırır. Bir gelir vergisi üzerine konulacak vergide, tüketicinin konulan bu vergiyi hissetmesi daha kolay olacağından vergiye karşı tepkiyi artırabilir.

Bir başka açıdan değerlendirildiğinde ise uygulanan KDV'lerde birden fazla oranın bulunması, indirim ve iade sisteminin karışık olması, bu vergiye olan uyumu azaltabilir. Dolayısıyla azalan uyum nedeniyle yukarıda anlatılan tüm olumlu etkiler, özelliğini kaybedebilir. Bunun için de, birden fazla oran yerine, tek bir oran; iade ve indirim sistemlerinde de karmaşık düzenlemeler yerine, indirim-istisnanın tanındığı sektörlerle ve temel ihtiyaç ürünleri gibi vergilendirilmesi eşitsizliğe neden olabilecek ürünlere/hizmetlere sıfır oranlı vergi uygulaması getirmek gibi birtakım düzenlemeler yapılabilir.

---

<sup>18</sup> (OECD, Consumption Taxes: The Way of The Future, 2007, s. 1-8)



Sıfır oranlı KDV/GST uygulayan bazı ülkeler ve uyguladıkları ürün ve hizmetler aşağıdaki gibidir:

**\*Tablo 3: Sıfır Oranlı KDV/GST Uygulayan Ülkeler ve Uyguladıkları Ürün/Hizmetler**

Ülke	%0 Oran Uyguladığı Ürünler	Ülkedeki Standart Oran
Norveç	Gazeteler, kitaplar ve süreli yayınlar	%10-%15-%25
Malezya	Taze yiyecekler, eğitim, sağlık hizmetleri ve ilaçlar gibi birçok yurtiçi ürün (GST-free )	%6
Avustralya	Taze gıda, eğitim ve sağlık hizmetleri, bazı tıbbi ürünler	%10
Belçika	Engelli araçları, gazeteler, periyodik yayınlar	%6
Finlandiya	Süreli üyelik yayınları,	%10-%14
<b>İrlanda</b>	Kitaplar, çocuk kıyafetleri	%4,8-%9-%13,5
Kore	Tarımda kullanılan bazı makineler ve aletler	%10
Letonya	Yolcu Transferleri	%12
<b>İngiltere</b>	Yiyecekler, belli hizmetler, çocuk kıyafetleri, yolcu transferleri, kitaplar, bazı ilaçlar, engelliler için bazı hizmetler	%5

\* OECD Tüketim Vergileri Trendleri 2016'dan derlenmiştir.<sup>19</sup>

### 3.6- KDV'yi Diğer Satış Vergileri Karşısında Avantajlı Kılan Hususlar

Genel kapsamda bakıldığında yukarıda KDV için açıklanmış olan etkilerin diğer satış vergileri için de geçerli olabileceği, bu yüzden neden KDV'nin bu vergilere tercih edildiği sorusu ile karşılaşılabılır. Bu soruya cevap verebilmek için KDV'nin tercih edildiği diğer satış vergilerinden örnek olarak ciro vergileri ve tek aşamalı vergilerin aksak yönlerine kısaca değinmek gerekmektedir.

*Ciro Vergileri:* Bu vergi türü, üretim-dağıtım zincirinin tüm aşamalarında bir önceki satış değerine ilave olarak alınan vergiyi de içerecek şekilde vergi hesaplanmasına sebep olduğu için Türkçe'ye şelale tipi vergi olarak çevrilmiş olan aslen basamak etkisini (cascading effect) ifade eden duruma sebep olur. Burada meydana çıkan mükerrer vergilendirme, firmaların birleşerek vergiden büyük ölçüde kurtulmasına yol açtığından ülkeler farklı bir satış vergisine ihtiyaç duyarlar.

*Tek Aşamalı Vergilendirme:* Vergi, üretimden dağıtımına geçen süreçte yalnızca bir aşamada (üretim, toptan satış veya perakende satış) alınır. Bu tip vergilerde taban dar olduğu için oranların daha yüksek olması gerekmektedir. Bu da vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır. OECD ülkelerinden KDV uygulamayan tek ülke olan ABD, bu gruba giren perakende satış vergisini uygulamaktadır. Fakat uygulanan bu vergi zor bir kayıt sistemi gerektirdiğinden idari maliyet ve mükellef için yük oluşturmaktadır. Aynı zamanda tek aşamadan vergi alındığı, bu yüzden de taban dar olduğundan, uygulanan oranların yüksek olmasını gerektirmektedir<sup>20</sup>. Oranların yüksek olması da vergiye tepkiyi ve vergiden kaçış yolu arayışlarını beraberinde getirmektedir.

<sup>19</sup> (OECD, Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, 2016, s. 87-88-89)

<sup>20</sup> T. M. Le, (2003). Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues. Washington D.C.: World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries .

Tüm bu veriler ışığında değerlendirildiğinde, KDV'nin genel bir vergi oluşu, vergi tabanının geniş olmasını sağlamaktadır. Üretimden dağıtımına geçen süreçte, herhangi bir aşamada vergi kayıp ya da kaçığı oluşma ihtimali olduğunda, zincirin herhangi bir aşamasında bu kayıp kaçığı tespit edebilme imkanı bulunmaktadır. Aynı şekilde faturaya dayalı bir mekanizmanın işlemesi, takibi kolaylaştıracağı gibi tahsilatta da kolaylık sağlamaktadır. Kontrol mekanizmasının daha kolay olacağı KDV uygulamasında vergi kayıp kaçığı en aza indirilmektedir. Geriye yalnızca faturaların güvenilirliğini tespit etmek ve sağlamak kalmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere otokontrol ve matrahın bölünebilmesi özelliği satış vergilerinin içinde yalnız KDV'ye özel bir durumdur.

#### 4- SONUÇ

İlk kez 1954'te Fransa'da uygulamasına geçilmiş olup 1980'li yıllara gelene kadar çok az ülkede uygulanmış olan KDV/GST son zamanların en önemli vergi gelirlerini hatta en önemli kamu gelirlerini oluşturmaktadır. Son 10 yıldaki uygulamaya geçiş trendine bakıldığında 20'yi aşkın ülkenin KDV uygulamasına geçmiş olduğu görülmektedir. 1 Ocak 2018'den itibaren KDV uygulamasına geçmeyi planlayan Körfez İşbirliği Konseyi üyesi ülkelerin de katılımı ile 2016 yılı OECD tarafından açıklanan 167 ülkenin 170'leri aşacağı bilinmektedir.

KDV'nin bu kadar çok tercih edilmesinde birçok neden bulunmakla birlikte bunlardan en önemlileri; KDV'nin ekonomik ve mali verimlilik, tarafsızlık, idari kolaylık, küresel avantajlar sağlaması ve vergiye uyumda etkili bir vergi türü olması gibi sahip olduğu özelliklerdir. Bundan sonraki süreçte de KDV'nin kamu gelirlerini artırmada, ekonomi politikalarını ayarlamada etkin bir rol alacağı görülmektedir. Artan kamu gelirleri ile kaliteli kamu hizmetleri sunulması da beklenmektedir. KDV'yi, gelir ve kurumlar vergisi gibi doğrudan vergilere kıyasla avantajlı yapan özelliklerinin yanı sıra, eleştirilmesine sebep olan özellikleri de bulunmaktadır. Bunları da en aza indirmek ve tamamen önlemek adına, uygulanan vergi politikasında düzenlemeler yapılması gerekmektedir. KDV, mükelleflerin uyumu açısından etkin bir vergiyken bunu anlaşılması güç bir mevzuat, karmaşık işleyen bir iade sistemi, sürekli değişen birden fazla oran yapısı ve uygulaması zor indirim/istisna mekanizmaları ile uyumu zorlaştıran hale getirmemek gerekmektedir. Aksine daha basit bir mevzuat, daha kolay indirim/istisna sistemi, temel tüketim mallarında sıfır oranlı vergilendirme, kolay işleyen bir iade sistemi tasarlamak gerekmektedir.

KDV'nin uygulanacağı ülkelerin özellikleri de KDV uygulamasına geçilebilmesi için önemli kısıtlardan biridir. Tarımın ekonomideki rolünün yüksek olduğu, kişi başı hasılanın düşük olduğu, federal birlikler gibi yerel vergilendirmelerin güçlü bir yapıya sahip olduğu ekonomilerde, KDV kendisinden beklenen etkiyi gösteremeyecektir. Bu yüzden politika uygulamasına geçilmeden önce ülke analizinin de etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ve aynı şekilde, uygulamaya geçildikten sonra da beklenen etkilerin gerçekleşmesi için tüm önlemlerin alınması gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

- BANK, W. (2017, 10 16). DataBankWorld Development Indicators. Washington, DC, Washington, DC, USA. doi:<http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=2&series=GC.TAX.GSRV.CN&country=TUR,WLD> Erişim Tarihi: 16 Ekim 2017

- BARDOPOULOS, A. M. (2015). Development of VAT and Adoption of VAT in Various Countries & Multistage Tax Methods. *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation*. (s. 149-159). içinde Cham/Switzerland: Springer. doi:[https://doi.org/10.1007/978-3-319-15449-7\\_16](https://doi.org/10.1007/978-3-319-15449-7_16) Erişim Tarihi:16 Ekim 2017
- BERAM, P. (2010). *An Introduction to the Value Added Tax (VAT) (PDF)*. Washington, DC: United States Chamber of Commerce. doi:[https://www.uschamber.com/sites/default/files/legacy/issues/econtax/files/vat\\_paper\\_4\\_25\\_2010.pdf](https://www.uschamber.com/sites/default/files/legacy/issues/econtax/files/vat_paper_4_25_2010.pdf) Erişim Tarihi:15 Ekim 2017
- CNOSSEN, S. (1991). Design Of The Value Added Tax: Lessons From Experience. J. Khalilzadeh, & S. A. Shah içinde, *Tax Policy in Developing Countries* (s. 72-85). Washington D.C.: The World Bank.
- EBRİLL, L., & diğerleri. (2001). *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
- keen, M., LOCKWOOD, B. (2010). The value added tax: Its causes and consequences. *Journal of Development Economics*, 138-151.
- LE, T. M. (2003). *Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues*. Washington D.C.: World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries .
- OECD. (2007, October). Consumption Taxes: The Way of The Future. *Policy Brief*, 1-8. ,Erişim Tarihi:16 Ekim 2017
- OECD. (2014). Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues,. 171. Paris, Paris, Fransa: OECD Publishing. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en> Erişim Tarihi:15 Ekim 2017
- OECD. (2016). *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en> Erişim Tarihi:15 Ekim 2017
- SCHENK, A., OLDMAN, O. (2007). *Schenk & Oldman, Value Added Tax, A Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1984). Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu. 318-321. Ankara: Resmi Gazete. doi:[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzu-atek/gerekciler/KDV/cilt\\_2\\_3065\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzu-atek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf) Erişim Tarihi: 22 Ekim 2017