

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KATMA
DEĞER VERGİSİNDE ORAN

GÜL SONER GÖK

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ

2023

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KATMA
DEĞER VERGİSİNDE ORAN

GÜL SONER GÖK

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ

İZMİR – 2023

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Adaleti Açısından Katma Değer Vergisinde Oran” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

....../....../2023

Gül SONER GÖK



ÖZET

Doktora Tezi

Türkiye’de Vergi Adaleti Açısından Katma Değer Vergisinde Oran

Gül SONER GÖK

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Dolaylı bir vergi olan katma değer vergisi (KDV), objektif karakterli oran yapısı nedeniyle vergi adalet ilkesi ile ters düşmektedir. Diğer yandan söz konusu verginin gelir etkisi nedeniyle de Devletin vazgeçemeyeceği bir gelir kalemi olmaktadır. Bu nedenle KDV oran yapısının adaletsiz yönlerinin yeni vergisel politikalarla vergi adaleti ilkesine uygun bir şekilde revize edilmesi gerekmektedir. Çünkü KDV, her ne kadar dolaylı bir vergi olsa da, mükelleflerin yaşam alışkanlıklarına yani tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarına doğrudan etki eden bir vergidir. Eğer vergi adaleti bakımından gerekli düzenlemeler gerçekleştirilmezse, vergi oranlarının kişilerin gelirleri üzerinde yarattığı baskı düşük gelirli kişilerde fazla, yüksek gelirli kesim arasında daha az hissedileceğinden harcanabilir gelirden adaletsizlik oluşmasına, gelir farklarının artmasına sebep olacaktır.

Bu durumda kişilerin adalet ilkesine olan güven sarsılacağından vergi bilincinin olumsuz etkilenmesine yol açacaktır. Bu tepki beraberinde vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayı arttırarak ekonomik faaliyetlerin kayıt dışılık nedeniyle önemli şekilde takip edilemez hale gelmesine, haksız rekabetin oluşmasına ve ciddi bir adaletsizlik duygusunun toplumda hissedilmesine sebep olabilecektir. Dolayısıyla vergi ahlakı zedeleneceğinden ve vergi gelirleri azalacağından ekonomik kalkınmanın yavaşlaması sorununun doğuracaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi adaleti, KDV Oranı, Oran Farklılaştırması, Optimal Oranlar.

ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy (PhD)
Rate of Value Added Tax in Terms of Tax Justice in Turkey
Gül SONER GÖK

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Public Finance Doctorate Program

Being an indirect tax, the value added tax (VAT) contradicts the principle of tax justice due to its ratio structure with an objective character. On the other hand, due to the income effect of the concerned tax, it becomes an indispensable revenue item for the State. Therefore, the unfair aspects of the VAT rate structure should be revised in accordance with the principle of tax justice through new tax policies. Because, although it is an indirect tax, VAT has direct effect on daily habits of taxpayers, namely consumption, investment and savings decisions. If necessary regulations are not put into practice regarding tax justice, since the pressure created by tax rates on the incomes of individuals will be felt more in low-income people and less among high-income groups, this will result in unfairness in disposable income and create an increase in wage gap.

This situation will cause a negative impact on tax awareness of the individuals as they will lose confidence in the principle of justice. By increasing tax evasion and tax avoidance, this reaction will bring along a serious sense of injustice in the society, unfair competition and economic activities to become untraceable due to informality. Consequently, it will pave the way for the problem of slowing down in economic development because of the decrease in tax revenue and degeneration of tax ethics.

Key Words: Tax Justice, VAT Rate, Rate Differentiation, Optimal Rates.

TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORAN

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xiv
TABLOLAR LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xxii
EKLER LİSTESİ	xxiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ ADALETİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL VE KURAMSAL AÇIKLAMALAR

1.1. VERGİ ADALETİ KAVRAM VE TANIMI	3
1.2. VERGİ ADALETİNİN, EŞİTLİK İLE İLİŞKİSİ	5
1.2.1. Yatay Adalet	6
1.2.2. Dikey Adalet	7
1.3. VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASINA YÖNELİK YAKLAŞIMLAR	8
1.3.1. İstifade (Yarar) Yaklaşımı	8
1.3.1.1. Verginin “Değişim” Bedeli Olduğu Görüşü	9
1.3.1.2. Verginin “Sigorta Primi” Olduğu Görüşü	9
1.3.1.3. Verginin “Sosyal Üretim Giderlerine Kayılma Payı” Olduğu Görüşü	10
1.3.2. Ödeme Gücü (İktidar) Yaklaşımı	11
1.3.2.1. Ödeme Gücü ile Mali Güç Kavramları Arasındaki İlişki	12

1.3.2.2. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri	13
1.3.2.2.1. Gelir	14
1.3.2.2.1.1. Kaynak Kuramına Göre Gelir	14
1.3.2.2.1.2. Safi Artış Kuramına Göre Gelir	15
1.3.2.2.2. Servet	16
1.3.2.2.3. Tüketim	17
1.4. VERGİ ADALETİ İLKESİNE ULAŞMAK AMACIYLA KULLANILAN ARAÇLAR	20
1.4.1. En Az Geçim İndirimi	20
1.4.1.1. Matrahtan İndirim Sistemi	23
1.4.1.2. Vergiden İndirim (Dekont) Sistemi	24
1.4.1.3. Bölme (Katsayı) Sistemi	25
1.4.2. Artan Oranlılık	26
1.4.2.1. Sınıf Usulü Artan Oranlılık	29
1.4.2.2. Dilim Usulü Artan Oranlılık	30
1.4.2.3. Gizli Artan Oranlılık	32
1.4.2.4. Tersine Artan Oranlılık	33
1.4.3. Ayırma Kuramı	35
1.5. VERGİ ADALETİ İLKELERİ	36
1.5.1. Genellik İlkesi	37
1.5.2. Eşitlik İlkesi	39
1.5.2.1. Eşit Fedakarlık Görüşü	40
1.5.2.2. Eşit Oranlı Fedakarlık Görüşü	40
1.5.2.3. En Az Toplam Fedakarlık Görüşü	41
1.5.3. Açıklık İlkesi	41
1.5.4. Belirlilik İlkesi	42
1.5.5. Uygunluk İlkesi	42
1.6. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖELER	44
1.6.1. Demografik Faktörler	44
1.6.2. Yönetimsel Faktörler	45
1.6.3. Ekonomik ve Mali Faktörler	46
1.6.4. Sosyal ve Kültürel Faktörler	47

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE ORAN

2.1. KATMA DEĞER TANIMI, ORAN KAVRAMI VE TANIMLAR	49
2.2. VERGİ ORANI TANIMI VE ÇEŞİTLERİ	51
2.2.1. Artan Oran	53
2.2.2. Azalan Oran	53
2.2.3. Düz Oran	54
2.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORAN YAPISININ TARİHSEL SÜRECİ	55
2.4. KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARININ MALİ, EKONOMİK, SOSYAL ROLÜ	60
2.4.1. Katma Değer Vergisi Oranlarının Mali Rolü	61
2.4.2. Katma Değer Vergisi Oranlarının Ekonomik Roller	65
2.4.2.1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınmadaki Rolü	65
2.4.2.2. Fiyat İstikrarı Konusundaki Rolü	67
2.4.2.3. Tam İstihdamın Sağlanmasındaki Rolü	69
2.4.2. Katma Değer Vergisi Oranlarının Sosyal Rolü	70
2.5. KATMA DEĞER VERGİ ORAN UYGULAMASININ MALİ, EKONOMİK, HUKUKİ VE POLİTİK SINIRLARI	72
2.5.1. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Mali Sınırı	72
2.5.2. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Ekonomik Sınırı	74
2.5.3. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Hukuki Sınırı	77
2.5.4. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Politik Sınırı	78
2.6. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR BAKIMINDA KDV ORANLARI	79
2.6.1. Vergi Yüğü	79
2.6.2. Vergi Esnekliğı	84
2.7. MAL VE HİZMETLERİN TABİ OLACAĞI ORANIN BELİRLENMESİNDEKİ KRİTERLER	86
2.8. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ ORAN UYGULAMASI	90
2.8.1. Türk Katma Değer Vergisinde Oran Belirleme Yetkisi	92
2.8.2. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Oran Yapısı	94

2.8.2.1. Mal ve Hizmetlerin Tabi Olduğu Oranlar	96
2.8.2.1.1. % 1 Oranında KDV'ye Tabi Mal ve Hizmetler	96
2.8.2.1.2. % 8 Oranında KDV'ye Tabi Mal ve Hizmetler	102
2.8.2.1.3. % 18 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	106
2.8.3. Türk Katma Değer Vergisinde Günümüze Kadar Oran Uygulamasına Yönelik Alınan Kararlar	106
2.9. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ ORAN UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN ÇIKMAZLAR	112
2.9.1. Vergilendirme Yetkisi ile AB Uyumlaştırma Süreci Çıkmazı	113
2.9.2. İdarenin Etkinliği ile Vergilemede Adalet İlkesi Çıkmazı	115
2.9.3. Gelir Sağlama Amacı ile Enflasyonist Etki Çıkmazı	116
2.10. KATMA DEĞER VERGİSİ ORAN YAPISININ GENEL ÖZELLİKLERİ	118
2.10.1. KDV Oranlarının Yüksekliği	118
2.10.2. İndirim ve İstisnaların Genişliği	119
2.10.3. Mal ve Hizmetlerin Sınıflandırılmasının Gerekliliği	122
2.11. KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMA TÜRLERİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN SONUÇLARI	123
2.11.1. Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi	123
2.11.2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi	124
2.11.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi	126
2.12. KATMA DEĞER VERGİSİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN SONUÇLARI	130
2.12.1. Toplama Yöntemi	130
2.12.2. Çıkarma Yöntemi	130
2.12.3. Mahsup Yöntemi	131
2.13. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH YÖNTEMLERİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	133
2.13.1. Vergi Dahil Matrah Yöntemi	134
2.13.2. Vergi Hariç Matrah Yöntemi	134
2.14. DİĞER MUAMELE VERGİLERİ İLE KATMA DEĞER VERGİSİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	135
2.14.1. Toplu Muamele Vergileri ile KDV Oran Yapısının Karşılaştırılması	137

2.14.1.1. İstihsal Vergisi	137
2.14.1.2. Toptan Satış Vergisi	140
2.14.1.3. Perakende Satış Vergisi	141
2.14.2. Yayılı Muamele Vergileri ile KDV Oran Yapısının Karşılaştırılması	142
2.15. KATMA DEĞER VERGİSİNİN GELİR, KURUMLAR, SERVET VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORAN YAPISI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	147
2.15.1. Gelir Vergisi ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması	147
2.15.2. Kurumlar Vergisi ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması	150
2.15.3. Servet Vergileri ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması	152
2.15.4. Özel Tüketim Vergisi ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması	160

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE ORAN YAPISININ ADALET İLE İLİŞKİSİ

3.1. VERGİDE ADALET İLKESİ BAKIMINDAN KATMA DEĞER VERGİSİ	162
3.2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE SON YILLARDA BELİRLENEN ORANLAR VE ADALET İLKESİ BAKIMINDAN SONUÇLARI	164
3.2.1. Türkiye'de Son Yıllarda Belirlenen KDV Oranlarının Sektörler İtibariyle Vergi Adaleti Bakımından Sonuçları	165
3.2.1.1. Konut Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları	165
3.2.1.2. Sağlık Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları	178
3.2.1.3. Eğitim Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları	183
3.2.1.4. Gıda Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları	188
3.2.1.5. Hizmet Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları	194
3.2.1.6. Beyaz Eşya – Teknoloji Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları	201

3.2.1.7. Otomotiv Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin	
Sonuçları	206
3.2.1.8. Tekstil Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin	
Sonuçları	215
3.2.1.9. Mobilya Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin	
Sonuçları	222
3.2.2. Türkiye’de Belirlenen KDV Oranlarının Nihai Tüketicie Etkileri	237
3.2.3. Türkiye’de Belirlenen KDV Oranlarının Vergi Otoritesine Etkileri	247
3.3. DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİ ORAN	
UYGULAMASINA YÖNELİK ÖNERİLER	255
3.3.1. Düz Oranlı Yapı Önerisi	255
3.3.2. Sıfır Oranlı Yapı Önerisi	260
3.3.3. Hasılat Esaslı Yapı Önerisi	263
3.4. KDV ORANLARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİ ADALETİNİ	
ETKİLEYEN VERGİDEN KAÇINMA, VERGİ KAÇIRMA VE KAYITDIŞILIK	
BAKIMINDAN İRDELENMESİ	268
3.4.1 Vergiden Kaçınma	269
3.4.2. Vergi Kaçakçılığı	270
3.4.3. Kayıt Dışı Ekonomi	271
3.6. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ ORAN UYGULAMASININ DÜNYA	
ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	272
3.6.1. Katma Değer Vergisi Uygulayan Ülke Örnekleri	274
3.6.1.1. Genel Olarak OECD Ülkelerinde KDV Oran Uygulaması	274
3.6.1.1.1. OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Eğilimi	274
3.6.1.1.2. KDV Oran Uygulamasının OECD Ülkelerinde	
Durumu	276
3.6.1.1.2.1. OECD Ülkelerinde Standart ve İndirimli KDV	
Oranları	283
3.6.1.1.2.2. OECD Ülkelerindeki Çeşitli İndirimli Oran	
Uygulamaları	285
3.6.1.1.2.3. COVID-19 Krizine Yanıt Olarak Getirilen Geçici	
KDV İndirimleri	296

3.6.1.2. Genel Olarak AB Ülkelerinde KDV Oran Uygulaması	301
3.6.1.2.1. AB Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Eğilimi	303
3.6.1.2.2. KDV Oran Uygulamasının Avrupa Birliği'nde Durumu	304
3.6.1.2.3. AB Ülkelerinde KDV Oran Uygulaması ve Türk KDV Oran Yapısı ile Farklar	309
3.6.1.3. İngiltere'de KDV Oran Uygulaması	311
3.6.1.3.1. İngiltere'de Katma Değer Vergisi Eğilimi	311
3.6.1.3.2. KDV Oran Uygulamasının İngiltere'de Durumu	311
3.6.1.3.2.1. KDV'nin Konusu ve Oranları	311
3.6.1.3.2.2. KDV'de Mükellefiyet	321
3.6.1.3.2.3. KDV ve İadesi	322
3.6.1.3.2.4. İngiltere ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması	323
3.6.1.4. Fransa'da KDV Oran Uygulaması	325
3.6.1.4.1. Fransa'da Katma Değer Vergisi Eğilimi	325
3.6.1.4.2. KDV Oran Uygulamasının Fransa'da Durumu	326
3.6.1.4.2.1. KDV'nin Konusu ve Oranları	326
3.6.1.4.2.2. KDV'de Mükellefiyet ve Yükümlülük	329
3.6.1.4.2.3. Fransa ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması	329
3.6.1.5. Almanya'da KDV Oran Uygulaması	330
3.6.1.5.1. KDV'nin Konusu ve Oranları	330
3.6.1.5.2. KDV'de Beyanname	332
3.6.1.5.3. Almanya'da Devreden, İndirilen, İndirilemeyecek KDV	333
3.6.1.5.4. Almanya ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması	334
3.6.1.6. Çin'de KDV Oran Uygulaması	335
3.6.1.6.1. Çin'de KDV Eğilimi	335
3.6.1.6.2. KDV'nin Konusu ve Oranlar	335
3.6.1.6.3. KDV'de Beyanname	340
3.6.1.6.4. Devreden, İndirilen, İndirilemeyecek KDV	340

3.6.1.6.5. Çin ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması	342
3.6.2. Katma Değer Vergisi Uygulamayan Ülkelere Örnekler	343
3.6.2.1. ABD’de Satış Vergisi	344
3.6.2.1.1. ABD’de Katma Değer Vergisi Eğilimi	344
3.6.2.1.2. ABD’ de Eyalet ve Yerel Düzeyde Satış Vergisi Oran Uygulaması	345
3.6.2.1.2.1. Eyalet Satış Vergisi Oran Uygulamaları	348
3.6.2.1.2.2. Yerel Satış Vergisi Oran Uygulamaları	349
3.6.2.1.3. ABD’ de Satış Vergisi Oran Uygulaması ve Türk KDV Oran Yapısı ile Farklar	351
3.6.2.2. Kanada Mal ve Hizmet Vergisi (GST) / Uyumlaştırılmış Satış Vergisi (HST)	353
3.6.2.2.1. Kanada Mal ve Hizmet Vergisi (GST) / Uyumlaştırılmış Satış Vergisi (HST) Konusu ve Oran Uygulaması	353
3.6.2.2.2. İndirilen, İndirilemeyecek KDV	356
3.6.2.2.3. Kanada’ da GST/HST Oran Uygulaması ve Türk KDV Oran Yapısı ile Farklar	356
3.7. TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORAN KONUSUNDA VERGİ DENETİM KURULU ÇALIŞANLARI ANKET ÇALIŞMASI	357
3.7.1. Literatür İncelemesi	358
3.7.2. Anket Çalışmasının Amacı	359
3.7.3. Anket Çalışmasının Kapsamı	360
3.7.4. Anket Çalışmasının Yöntemi	361
3.7.5. Verilerin Analizi	361
3.7.5.1. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları	362
3.7.5.2. Anket Çalışmasının Sonuçları	362
SONUÇ	377
KAYNAKÇA	382
EKLER	

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATİK	Amortismanına Tabii İktisadi Kıymetler
BKK	Bakanlar Kurulu Kararlarınca
GST	Mal ve Hizmet Vergisi
GSYİH	Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
HST	Uyumlaştırılmış Satış Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisine
TÜFE	Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
VAT	Value Added Tax
VUK	Vergi Usul Kanununa

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Ödeme Gücü İlkesini Benimsemiş Bazı Ülke Örnekleri	s. 18
Tablo 2: Sınıf Usulü Artan Oranlı Tarife Örneği	s. 30
Tablo 3: Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife Örneği	s. 31
Tablo 4: Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife Hesaplama Örneği	s. 31
Tablo 5: Gizli Artan Oranlı Tarife Hesaplama Örneği	s. 33
Tablo 6: Ayırma İlkesiyle İlgili Görüşler	s. 36
Tablo 7: Vergilemede Genellik İlkesini Benimseyen Bazı Ülke Örnekleri	s. 38
Tablo 8: Katma Değer Türleri ve Hesaplamaları	s. 49
Tablo 9: KDV Öncesi Uygulanan İstihlak ve Muamele Vergileri	s. 56
Tablo 10: KDV Öncesi Gider Vergileri	s. 57
Tablo 11: Yıllar İtibariyle Bakanlar Kurulu Kararlarınca Belirlenen KDV Oranları	s. 59
Tablo 12: 1985-2020 Yılları Arası KDV Genel Oran Uygulamaları ve KDV Tahsilatları	s. 62
Tablo 13: Tüketim Vergilerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı (2006-2020)	s. 64
Tablo 14: Türkiye’de 2002-2020 Yılları Arasında KDV Açısından Vergi Gayreti	s. 76
Tablo 15: 2002-2022 Yılları Arasında Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Ait Vergi Yüğü	s. 81
Tablo 16: 2002-2022 Yılları Arasında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV’ye Ait Vergi Esneklikleri	s. 85
Tablo 17: %10 KDV Oranı ve KDV İndirim Yöntemine Göre Hesaplama (1000TL)	s. 91
Tablo 18: KDVK’ ya Ekli I Sayılı Liste Özeti	s. 97
Tablo 19: KDV Ekli Listelerde 2/a, 1, 2/b ve 3’üncü sıralarda yer alan gıda maddeleri	s. 101
Tablo 20: KDVK’ ya Ekli II Sayılı Liste Özeti	s. 103
Tablo 21: KDV Oranlarına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararları	s. 107
Tablo 22: KDV Oranlarına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri	s. 111

Tablo 23: Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	s. 116
Tablo 24: Gayrisafi Hasıla Tipi KDV Hesaplama Örneği	s. 124
Tablo 25: Gelir tipi KDV Hesaplama Örneği	s. 125
Tablo 26: Tüketim Tipi KDV Hesaplama Örneği	s. 128
Tablo 27: KDV Oran Uygulamasının KDV Uygulama Tipleri Bakımından Karşılaştırılması	s. 129
Tablo 28: Çıkarma Yöntemi Örneği	s. 131
Tablo 29: Mahsup Yöntemi Örneği	s. 131
Tablo 30: Mahsup Yöntemi Oran Farklılaştırması Örneği	s. 132
Tablo 31: Toplama, Çıkarma, Mahsup Yöntemleri Formülleri	s. 133
Tablo 32: Muamele Vergileri Şeması	s. 136
Tablo 33: Toplu Muamele Vergisi Türleri ve Vergiye Tabi Aşama	s. 137
Tablo 34: Yayılı Muamele Vergisi Hesaplama Örneği	s. 143
Tablo 35: Perakende Satış Vergisi, Yayılı Muamele Vergisi ve KDV'nin Karşılaştırması	s. 146
Tablo 36: Gelir Vergisi Tarifesi	s. 148
Tablo 37: Türkiye'de Yıllar İtibari ile Kurumlar Vergisi Oranları	s. 150
Tablo 38: 2022 Yılı Servet Vergileri Gelirlerinin Diğer Vergi Gelirleri İçerisinde Yüzde Dağılımı	s. 153
Tablo 39: Veraset Ve İntikal Vergisi Tarifesi	s. 154
Tablo 40: Motorlu Taşıtlar Vergisi I Sayılı Tarife (2023 yılı)	s. 155
Tablo 41: Motorlu Taşıtlar Vergisi II Sayılı Tarife (2023 yılı)	s. 156
Tablo 42: Motorlu Taşıtlar Vergisi I/A Sayılı Tarife (2023 yılı)	s. 157
Tablo 43: Emlak Vergisi Oranları	s. 159
Tablo 44: KDV İle ÖTV Arasındaki Temel Farkları	s. 160
Tablo 45: ÖTV Hesaplama Örneği	s. 161
Tablo 46: Yıllar İtibariyle Konut Teslimlerine Ait KDV Oranları	s. 166
Tablo 47: 2008,2009 ve 2010 Yılları Türkiye Geneli Konut Satış Sayıları	s. 168
Tablo 48: 2015,2016 ve 2017 Yılları Türkiye Geneli Konut Satış Sayıları	s. 169
Tablo 49: Konut Stokunda Durum (Adet)	s. 170
Tablo 50: 2018,2019 ve 2020 Yılları Türkiye Geneli Konut Satış Sayıları	s. 170

Tablo 51: Konut Stokunda Durum (Adet)	s. 172
Tablo 52: 01.04. 2022 İtibariyle Konut Teslimlerinde KDV Oran Durumu ve Değişen Kriterler	s. 173
Tablo 53: 2022 Yılı Konut Satış Sayıları	s. 176
Tablo 54: 5359 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Şirketler ve Nihai Tüketici Bakımından Sonuçları	s. 176
Tablo 55: Yıllara Göre Bazı İlaçların Tüketim Miktarı, (Milyon Kutu)	s. 181
Tablo 56: Yıllar İtibariyle Eğitim Hizmetlerinde Belirlenmiş KDV Oranları	s. 185
Tablo 57: 2016-2021 Yılları Arasında Devlet ve Özel Okulda Okuyan Öğrenci Sayıları (Milyon)	s. 187
Tablo 58: Yıllar İtibariyle Gıda Ürünlerinde Uygulanan KDV Oranları	s. 189
Tablo 59: Gıda Ürünlerinin I Ve II Sayılı Listelere Dağılımı ve 2002 Yılında Uygulanan Oranları	s. 190
Tablo 60: Özet Olarak Gıda Ürünlerinde KDV Oran Uygulaması	s. 191
Tablo 61: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, İktisadi Faaliyet Kollarına (A21) Göre Cari Fiyatlarla (Değer, Pay, Değişim Oranı), 2019-2021	s. 195
Tablo 62: 2812 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Bazı Hizmetlerde 30.09.2021 Tarihine Kadar Uygulanacak İndirilen KDV Oranları	s. 199
Tablo 63: 2017-2022 Yılları Arası Bazı Mal ve Hizmetlere Ait TÜFE Rakamları	s. 200
Tablo 64: Türkiye Beyaz Eşya Toplam İç Piyasa Satış Adedi (Milyon Adet)	s. 201
Tablo 65: 2020 Yılı Ürün Grupları İç Piyasa Satışları Adet Payı	s. 202
Tablo 66: 2008-2009 Yıllarında Türkiye’de Bilgisayar Satış Rakamları (Bin Adet)	s. 204
Tablo 67: Vergi İndirimine Konu Olan Madde Gruplarında Ortalama Fiyat Değişimleri	s. 205
Tablo 68: 2009 yılı Bilgisayar Tüketici Fiyat Endeksi (2003=100) Madde Sepeti ve Ortalama Fiyatlar	s. 206
Tablo 69: 2007 Tarih ve 13033 Sayılı BKK Uyarınca İndirimli Orana Tabii / Tabii Olmayan Motorlu Taşıtlar	s. 207
Tablo 70: 13033 Sayılı BKK Uyarınca Binek ve Ticari Otomobil Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranları	s. 208

Tablo 71: 2006-2009 Yılları Arası Binek Otomobil Satış Rakamları	s. 212
Tablo 72: 2006-2009 Yıllarında Otomobil Ortalama Tüketici Fiyat Endeksi	s. 212
Tablo 73: 31.10.2018-30.06.2019 Dönem Aralığı KDV Oran İndirimi Kapsamında Olan Ticari araçlar	s. 214
Tablo 74: 2017-2020 Yıllarında Kamyon Satış Verileri	s. 215
Tablo 75: 2006 tarihli ve 10138 sayılı BKK ile KDV Oranı %8'e İndirilen Tekstil Ürünleri	s. 216
Tablo 76: Tekstil İmalat Sanayi Ortalama Kapasite Kullanım Oranları (%)	s. 219
Tablo 77: Tekstil Ürünleri İmalatı Sanayi Ciro Endeksi (2005-2017)	s. 220
Tablo 78: Giyim Eşyası İmalatı Sanayi Ciro Endeksi (2005-2017)	s. 220
Tablo 79: Giyim Ürünleri Tüketici Fiyat Endeksi (2005-2010)	s. 221
Tablo 80: KDVK'ya Ekli Listelerde Yer Alan Mobilyalara Ait GTİP Listesi	s. 223
Tablo 81: Yıllar İtibariyle Mobilyalara Ait KDV Oranları	s. 225
Tablo 82: Takvim Etkilerinden Arındırılmış Mobilya Sanayi Üretim Endeksi, (2008-2022)*	s. 226
Tablo 83: Mobilya İmalatı Kapasite Kullanım Oranları (2009-2022)	s. 228
Tablo 84: Tüketici Fiyat Endeksi Madde Sepetinde Yer Alan Ürünlerin Yıllık Ortalama Fiyatları (2009-2022)	s. 230
Tablo 85: KDV Oran İndirimlerinin Yapıldığı Dönemlerde Tüketici Fiyat Endeksinde Oluşan Fiyat Değişimleri	s. 231
Tablo 86: 2009 Yılında Hane Halkının Mobilya Ediniminin Toplam Tüketimi İçerisindeki Payı	s. 236
Tablo 87: 2018-2019 Yıllarında Hane Halkının Mobilya Ediniminin Toplam Tüketimi İçerisindeki Payı	s. 236
Tablo 88: Hane halkı Kullanılabilir Gelire Göre Sıralı % 20'lik Gruplar İtibarıyla Yıllık Hane halkı Kullanılabilir Gelirin Dağılımı,(2010-2021)	s. 238
Tablo 89: Hane halkı tüketim harcamasının dağılımı, Türkiye, 2010-2019*	s. 239
Tablo 90: Gelir Gruplarında Tüketim Harcamalarının Türlerine göre Dağılımı (% Pay)	s. 240
Tablo 91: Gelire göre sıralı % 20'lik Gelir Dağılımı	s. 242
Tablo 92: Alternatif KDV Oranları ve Gelir Grupları Üzerindeki Etkisi	s. 244
Tablo 93: İlgili Modelde Benimsenen KDV Oran Kombinasyonu	s. 244

Tablo 94: KDV Oranlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kararların Sonuçları	s. 250
Tablo 95: 2010-2020 Yılları Arası KDV Genel Oran Uygulamaları ve KDV Tahsilatları	s. 254
Tablo 96: Düz Oranlı KDV ile Mevcut KDV Sistemin Karşılaştırması	s. 256
Tablo 97: Hasılat Esaslı KDV Kapsamındaki Mükellefler	s. 263
Tablo 98: Mevcut KDV Sistemi ile Hasılat Esaslı KDV Sistemine Yönelik Karşılaştırmalı Örnek	s. 265
Tablo 99: Son 10 yılda KDV/GST Uygulamasına Geçen Ülkelere İlişkin Bilgiler	s. 273
Tablo 100: OECD Ülkelerinde KDV'ye Geçiş Tarihleri	s. 275
Tablo 101: KDV Oranları	s. 276
Tablo 102: KDV'nin GSYİH ve Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	s. 280
Tablo 103: İndirimli KDV Oranlarının Uygulanması	s. 286
Tablo 104: Covid 19 Krizi Ülke Notları	s. 297
Tablo 105: 2009-2019 Dönemi AB Ülkelerinde KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı(%)	s. 302
Tablo 106: Türkiye'de KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	s. 303
Tablo 107: 1 Ocak 2021 Tarihi İtibariyle AB Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları	s. 308
Tablo 108: Sıfır Oranlı, İndirimli Oranlı ve İstisna Kapsamındaki Mallar ve Vazgeçilen Vergi Maliyeti (%)	s. 312
Tablo 109: İngiltere KDV Sistemindeki Oran Yapısına İlişkin Örnek Tablo (İndirimli Oran, İstisna ve KDV kapsamı dışındakiler)	s. 314
Tablo 110: Türkiye ve İngiltere KDV Modellerinin Karşılaştırılması	s. 323
Tablo 111: Fransa Katma Değer Vergisi Oranları	s. 327
Tablo 112: Katma Değer Vergisinin Konusu ve Oranları	s. 336
Tablo 113: 2018 yılı ABD Satış Vergileri Tahsilat Oranı	s. 345
Tablo 114: ABD Satış Vergilerinin Özellikleri	s. 346
Tablo 115: 2021 Eyalet ve Yerel Satış Vergisi Oranları	s. 349
Tablo 116: Kanada GST / HST Oranları	s. 354

Tablo 117: Ankara İlinde Daire Başkanlıklarına Göre Çalışan Toplam Vergi Müfettişi Sayıları (2022)	s. 360
Tablo 118: Vergi Müfettişleri Maaş Değişimleri (2022)	s. 363
Tablo 119: Sıralı yüzde 20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı, 2021	s. 363
Tablo 120: KDV Sistemi Adaletlidir	s. 364
Tablo 121: Türkiye’de KDV oranları yüksektir	s. 364
Tablo 122: Gelirinizin Harcanmasında En Fazla Pay Hangi Sektöre Aittir	s. 365
Tablo 123: Yaptığınız alışverişlerde KDV yönünden vergi baskısını en çok hissettiğiniz sektör hangisidir?	s. 365
Tablo 124: Ödediğim KDV, gelirim içerisinde yüksek bir paya sahiptir.	s. 366
Tablo 125: Yaptığım Alışverişler Esnasında Ödediğim KDV kişisel bütçemi zorluyor.	s. 366
Tablo 126: Size göre, hangi sektördeki KDV oranı diğer sektördeki oranlara göre daha adaletlidir	s. 367
Tablo 127: Harcamalarınızın Ne Kadarını (%) Kredi Kartı İle Yapıyorsunuz.	s. 367
Tablo 128: KDV Oranlarının İndirilmesi Daha Fazla Tasarruf Yapmanızı sağlayacaktır	s. 368
Tablo 129: KDV Oranlarının İndirilmesi Daha Fazla Tüketim Yapmanızı Sağlayacaktır	s. 369
Tablo 130: Kayıt dışılığın fazla olması, KDV oranlarının artmasına ve vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır	s. 369
Tablo 131: KDV Oranlarının Artışı, Kayıt Dışılığın Artmasına Neden Olmaktadır.	370
Tablo 132: KDV oranları indirilirse daha düzenli fiş ve fatura düzenlenir.	s. 370
Tablo 133: KDV oranları, vergi adaleti ilkesine uygun olarak belirlenmiştir.	s. 371
Tablo 134: KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır.	s. 372
Tablo 135: Farklı mallara, farklı KDV oranlarının belirlenmesi vergilemede adaleti sağlamakta yeterlidir	s. 373
Tablo 136: Mallar ve hizmetler üzerinden tek oranlı KDV alınması vergi adaletini olumsuz etkiler	s. 374
Tablo 137: Ülkemizde tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV sistemi vergi adaletini sağlamakta yeterlidir.	s. 374

Tablo 138: KDV oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz olarak etkiler. s. 375

Tablo 139: KDV oranlarının yüksekliği, nihai tüketiciler üzerine yansıyan verginin adaletsizliğini artırır. s. 376



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Düz Oranlı Vergilerin Geometrik Yorumu	s. 54
Şekil 2: Laffer Eğrisi	s. 73
Şekil 3: Vergi Piramidi	s. 144
Şekil 4: Girişim Sayısı, İstihdam ve Cironun Sektörlere Göre Oransal Dağılımı, (%) , 2021	s. 194
Şekil 5: Müdahaleci Vergi Politikasının Vergi Maliyetleri ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	s. 249
Şekil 6: Toplam vergi gelirlerinin yüzdesi olarak katma değer vergileri, 2018	s. 280
Şekil 7: Vergi Kategorisine Göre Toplam Vergilendirmenin Yüzdesi Olarak Ortalama Vergi Geliri, 2018	s. 282
Şekil 8: Standart KDV oranlarının gelişimi - OECD ortalaması 1976-2020	s. 284
Şekil 9: OECD ülkelerinde standart KDV oranları; 2020	s. 285

EKLER LİSTESİ

EK 1: Anket Soruları	ek s. 1
EK 2: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırmalar Ve Yayın Etiği Kurulu Onay Formu	ek s. 8
EK 3: Gülcan ÖREN'e Ait Soruları Kullanma İzin Dilekçesi	ek s. 9



GİRİŞ

Adalet kavramı, insanın var olduğu andan itibaren içgüdüsel olarak gelişen ve her zaman ihtiyaç duyulan önemli bir gereksinimdir. Adalet hem kişilerin belirlenmiş kurallara saygı duyması hem de Devletin, kişilerin adaletin var olduğuna dair güven duygusunun gelişmesini sağlaması, toplumun huzur içinde olması açısından en temel yapı taşı olmaktadır.

Toplumu oluşturan her bireyin özgürlüğü, başka bir kişinin özgürlük alanı ile sınırlı olduğu gibi, adalet anlayışının temeli de bu öze dayandırılmalıdır. Ancak kişilerin kendi yaşam koşullarına ve beklentilerine göre öznel bir adalet anlayışı istemeleri sonucu başka bir kişinin haklarının ihlaline sebep olarak, toplumsal adaletin bozulmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla bu kavramın sınırları belirlenerek, her bir bireyin maksimum seviyede adalet içerisinde yaşaması sağlanmalıdır.

Ancak bu kavram sübjektif bir nitelik taşıdığından, tek bir adalet tanımı yapmak mümkün olamamakta ve sınırlarının belirlenmesi de oldukça güç olmaktadır. Bu nedenle hukukta adalet, yaşam hakkında adalet, kamu hizmetlerinden faydalanmada adalet, gelir dağılımında adalet ve benzeri şekilde adalet kavramı alt başlıklara ayrılarak özel olarak tanımlanmakta ve sınırları çizilmektedir.

Bu durumda karşımıza özel bir kavram olan ve ana başlık olan “adalet” düşüncesinden türeyen vergi adaleti kavramı çıkmaktadır. Yine toplumsal yaşamın gereksinimi olarak vergi, gelirin ikincil düzeyde dağılımını sağlayarak kamusal hizmetlerin verimli bir şekilde yürütülmesi ve bireylerin bu dağılımla hizmetlerden minimum maliyet ve maksimum fayda ile yararlanabilmesi için gerekli bir kaynak olmaktadır.

Bu kaynak doğrudan kişilerin gelirlerini azaltıcı yönde olduğundan ve paylaşma duygusu gerektirdiğinden genel olarak direnç gösterilen bir mekanizmadır. Bu direncin kırılması ancak ve ancak kişilerin güven duygusunun sağlanması ve adaletin varlığı hissetmeleri halinde mümkün olacaktır. Dolayısıyla vergi adaleti kavramı, devletin kalkınmasının temeli olan vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında en temel husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu nokta da tezin içeriği, dolaylı vergiler içerisinde en önemli yeri olan KDV oranlarının vergi adaleti ilkesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi açısından

önem arz etmektedir. Buna yönelik olarak, katma değer vergisi oranlarının yapısının ve özelliklerinin, vergi sistemi içerisindeki yerinin genel olarak ele alınması, bunun yanında ise katma değer vergisi uygulamasında mevcut oranların spesifik olarak incelenmesi ile hem idare hem de mükellef baz alınarak olması gereken etkin oran uygulamaları ile ilgili bir sonuca ulaşılması hedeflenmektedir.

Dolayısıyla tezin birinci bölümünde, tezin konusunun katma değer vergisi oranlarının vergi adaleti ilkesi açısından değerlendirilmesi olduğu için ilk olarak vergi adaleti kavramı, tanımı, amaç ve araçları incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde KDV oranlarının belirlenmesinde hangi değişkenlerin etkili olduğu, bir yandan mevzuat açısından irdelenirken, diğer yandan ise oran yapısının teorik yönü ayrıntılı şekilde izah edilmiştir. Ayrıca KDV bir muamele vergisi olduğu için genel olarak muamele vergileri, türleri, katma değer vergisinin yeri ve önemi irdelenecektir.

Tezin üçüncü bölümünde, KDV oranlarının vergi adaletine uygunluğu ele alınıp, bu oranların sektörel analizleri irdelenerek, vergi kayıp ve kaçaklarına etkisi ile uygulanması gereken oran yapısı tartışılacaktır. Ek olarak Türkiye’ de ve dünyada uygulanmış veya uygulanmakta olan türlerinin ne olduğu açıklanarak, bunlar arasında katma değer vergisinin yeri ve önemi irdelenecektir. Ayrıca “neden katma değer vergisi bu vergiler arasından sıyrılıp ön plana çıkmıştır? ” sorusuna cevap aranarak, KDV sisteminde oran uygulamasına ilişkin genel izahata yer verilmiştir.

Son olarak katma değer vergisinde oran uygulaması sonucunda karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerileri ve bu sorunların fonksiyon ve vergilemede adalet ilkesi bakımından belirlenmiş sektörler bazında sayısal sonuçları ayrıntılı şekilde ortaya konulması ile Türkiye’de uygulanması gereken adil KDV oran sistemine ulaşmak için nelere dikkat edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ ADALETİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL VE KURAMSAL AÇIKLAMALAR

1.1. VERGİ ADALETİ KAVRAM VE TANIMI

Bir üst ilke olarak karşımıza çıkan “adalet” kavramı ile sosyal, ekonomik ve siyasal ilişkileri belirleyen ilkelerin düzenlenmesini ve kamusal alanda kişilerin göreceği muameleyle ilgili normları, yani hukuku, her tarihsel anda mevcut koşullara bakarak insan hakları bilgisinin ışığı altında türetmeyi amaçlamaktadır¹.

Etimolojik olarak, adalet kelimesi dilimize Arapçadan ve “adl” kelimesinden Türk diline intikal etmiş olup, diğer dillerde de hak, hukuk ve haklılık kavramları ile iç içe olmaktadır².

Ayrıca Türkçeye Arapçadan geçen adalet sözcüğü, Türkiye Türkçesi Ağızları Sözlüğünde “Kanun hükmü”, Felsefe Terimleri Sözlüğü ve Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğünde “Tüze” olarak kullanılmaktadır³.

Hukukun dayandığı temel fikir olan adalet kavramı Aristoteles tarafından geniş anlamda, faziletle yani bilgi, ahlak ve akıl yolu ile hak ve hukuka uygun davranmayı, dar anlamda ise, dünya nimetlerinin paylaşımında kişilerin kendilerine ve başkalarına zarar verilmeyecek şekilde hareket edilmesi olarak tanımlanmaktadır⁴. Dolayısıyla adalet en basit anlamda “herkese hakkı olanı vermek” olarak ifade edilmektedir⁵. Türk Dil Kurumunca ise sözlük anlamında yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması olarak tanımlanmıştır⁶.

Adalet kavramını denkleştirici, paylaştırıcı ve sosyal adalet olarak sınıflandırmak mümkün olmaktadır. Denkleştirici adalet, haklı bir sebep olmaksızın başkasının mal varlığından istifade ederek mal varlığını arttıran kişinin bu haksız

¹ İoanna Kuçuradi, “Adaleti Gerçekleştirebilen Hukukun Özellikleri”, **Kamu Hukukçuları Platformu VII. Toplantı**, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 21-23.04.2018, s.2.

² Adnan Küçük, “Adalet ve Adaletle İlişkin Bazı Teoriler”, **Muhafazakar Düşünce Dergisi**, Cilt:4, Sayı:15, 2008, s.92.

³ www.turkiyehukuk.org/adalet-nedir/, (23.06.2022), s.1.

⁴ Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 33.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.13.

⁵ Dilara Ağaoğlu Canay, **Hukuka Giriş: Hukukun Amacı Olarak Adalet**, 2. Bakı, Astana Yayınları, Ankara, 2020, s.43.

⁶ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, (23.06.2022), s.1.

kazanımı eksizsiz olarak iadesini⁷, paylaştıracı adalet, hakların bireysel çabaya orantılı şekilde dağılımını⁸, sosyal adalet ise toplumsal bütünün iyi olmasından yola çıkarak, toplumun her bir üyesine düşen hak ve ödevlerin adil bir şekilde dağılımını ön planda tutmaktadır.

Özet olarak adalet kavramını, hak ve hukuku gözetme ve yerine getirme, doğruluk, adil olma durumu olarak tanımlamak mümkün olmaktadır.

Adalet kavramı, felsefi açıdan ise, bir içeriğe kavuşturulması ve ortak bir tanıma bağlanması zor olduğu için sorunsal olarak ele alınan kavramların başında gelmektedir. Söz konusu kavram bünyesinde iyilik gibi mutlak bir değer taşıması nedeniyle erdemler hiyerarşisinde yüksek bir konumda bulunmasına rağmen, içerisinde barındırdığı duygu ve inanç unsurları yüzünden açıklıkla tanımlanamamaktadır. Bununla birlikte bu kavram, eşitlik, özgürlük, hak ve hukuk gibi öteki değerlerle de öylesine kaynaşmıştır ki, sahip olduğu karmaşık ve çok boyutlu yapı içerisinde hiçbir sınırlamaya bağlı olmayan bir biçimde belirginleşmesi olanaksız bir hâl almaktadır⁹.

Bu bakımdan vergi adaleti kavramı da tek başına adalet kavramı gibi tarihsel süreç içerisinde değişik biçimlerde anlamlandırılması, toplumlara, toplumun sınıflarına, fertlere, yere ve zamana göre ifade ettiği anlamın farklılık arz etmesine bağlı olarak, elle tutulamaz ve somut olarak ifadesi güç bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁰.

Bir başka bakış açısıyla bir toplumda yaşayan her bir bireyin kamu harcamalarının finansmanına adil paylar ile katkıda bulunması gerektiği yani vergilemede adalet ilkesinin varlığı konusunda ortak bir kanaat olmasına karşın, adalet kavramının taşıdığı olduğu subjektiflik nedeniyle bu adil payın ne olması gerektiği konusunda tartışmalar günümüzde de devam etmektedir¹¹.

Buna rağmen söz konusu kavram birçok şekilde tanımlanmaya çalışılarak, bazı göstergelere ve ilkelere dayandırılarak somut bir temele oturtulmaya çalışılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

⁷ Gamze Ünal, **Gayrimenkul Davaları: 1. Kitap**, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2022, s.99.

⁸ Arslan Topakkaya, “Adalet Kavramı Bağlamında Aristoteles - Platon Karşılaştırması”, 01.09.2008, www.dergipark.org.tr, (15.04.2023), s.27.

⁹ Ayşegül Sili, “Adalet, Hukuk ve Şiddet Arasında Yasalar”, **Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – VI. Sempozyumu 26. Kitabı**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 26-29.11.2012, s.375.

¹⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi Yayınları, Ankara, 1980, (Teknik), s.5.

¹¹ Suat Hayri Şentürk, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt:20, Sayı:2, Mart, 2006, s.17.

Vergi adaleti, vergi sistemlerinin dinamiklerine göre değişik şekillerde tanımlanabilmekte olup, Akdoğan'a göre vergi adaleti; "kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemelere de olanak sağlayabilecek bir uygulamanın sağlanması" olarak tanımlanmıştır¹².

Nadaroğlu'na göre vergi adaleti ise, "*vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması*" olarak açıklanmıştır¹³.

Adam Smith, vergilemede adaleti, bir ülkede yaşayan kişilerin her biri, o ülkenin himayesi altında elde ettiği gelirle orantılı olarak iştirak etmesi gerektiği ile tanımlamıştır¹⁴.

Yukarıda yer verilen üç vergi adaleti kavramından da anlaşılacağı üzere, vergilendirmede adaletin temel dayanağının, vergi yükünün ödeme güçlerine göre adil bir dağılımının sağlanması olmaktadır.

Ancak Adam Smith'in adalet kavramı bugünkü anlamdan farklı olarak iktisadi bir eşitlik anlamında ifade edilmektedir¹⁵.

Bu nedenle adalet kavramının, eşitlik kavramı ile ilişkisi açıklanarak aralarındaki bağlar, farklar ve ulaşılmak istenen amaçlarına değinilmesi, söz konusu adalet kavramının daha iyi kavranabilmesi açısından önem arz etmektedir.

1.2. VERGİ ADALETİNİN, EŞİTLİK İLE İLİŞKİSİ

Vergi adaleti kavramı herkesi aynı vergi yüküne tabi tutmak değil, eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması, yani aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşımalarını ifade etmektedir¹⁶.

Verginin adaletli dağılımının temelinde ödeme gücü ilkesi yatmaktadır. Ödeme gücü ilkesi; herkesin kişisel, ailevi ve benzeri subjektif ölçüler neticesinde, katlanabilecekleri şekilde vergi ödevine tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Örneğin gelir vergisi bu anlamda, mükellefin kişisel durumuyla ilgili olarak genel indirim, aile durumu ve emek gelirinin sermaye gelirine nazaran daha hafif vergilendirilmesi için

¹² Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, (Kamu), s.201.

¹³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1981, s.324.

¹⁴ Nadaroğlu, s.314.

¹⁵ Nadaroğlu, s.314.

¹⁶ Biltekin Özdemir, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.67.

farklı oran uygulanması ve artan oranlı tarifelerle, artan matrahların daha yüksek vergi oranlarına tabi tutulması, çeşitli muafiyet ve istisnalar uygulanması ile mükelleflerin vergi yükleri farklılaşabilmekte, böylece mükellefin vergi ödeme gücüne ulaşılabilir¹⁷.

Vergilendirmede eşitlik kavramı ise, adalet kavramından farklılık arz etmektedir. Buna göre eşitlik; vergi mükelleflerinin elde ettiklerin gelirlerinden, her bir mükellef için aynı oranda vergi alınması anlamına gelmektedir. Buna göre eşitlikten kasıt mükelleflerin elde ettikleri gelir seviyeleri farklı olsa da eşit oranda vergi ödemeleri anlamına gelmektedir¹⁸.

Yukarıda bahsi geçen eşitlik kavramı adaletin denkleştirici yönünü ifade etmekte olup, hiçbir ayırım yapmadan herkese eşit olanın verilmesi yani medeni ve şahsi durumların dikkate alınmaksızın herkesten aynı oranda vergi alınmasıdır.

Ancak bir diğer adalet kavramı ise dağıtıcı adalet olup, ayırıcı özelliklerin dikkate alınarak, aynı özelliklere tabi olanlara aynı, farklı özellikleri olanlara farklı işlem yapılmasıdır. Bu bakımdan kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alınması dağıtıcı adaletle örnek teşkil etmektedir¹⁹.

Eşitlik kavramına ilişkin bir diğer ayırım ise; yatay adalet ve dikey adalet kavramlarıdır. Bu kavramlar aşağıdaki başlıklar altında açıklanacaktır.

1.2.1. Yatay Adalet

Vergilemede eşitliğin sağlanabilmesi amacıyla, durumları eşit olan kimselerin eşit vergi ödemeleri gerektiğine yönelik anlayış yatay adaleti ifade etmektedir. Buna göre yatay adalet adı verilen eşitlik anlayışında, vergi tutarı ve oranlarının, gelir, servet, kişisel ve benzeri durumları her bakımdan aynı olan kişiler için eşit şekilde uygulanması amaçlanmaktadır²⁰.

¹⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2013, s.10.

¹⁸ Dilara Topan, **Vergi Adaleti Ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2019, s.5.

¹⁹ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2009, s. 221.

²⁰ Nadaroğlu, s.326.

Yatay eşitlik kavramı Musgrave tarafından, eğer iki kişinin vergiden önceki refah düzeyinin eşit olması halinde, verginin alınmasından sonra da eşit refahın korunmasının sağlanması olarak tanımlanmıştır²¹.

Dolayısı ile bir vergi sisteminin yatay eşitlik sağladığının ileri sürülebilmesi için, iki bireyin eşit fayda kaybına uğradığının ispatlanması gerekmektedir. Bu da ancak refah karşılaştırması ile sağlanabilmektedir. Bu durum ise kolay uygulanamamaktadır²².

1.2.2. Dikey Adalet

Yatay adaletin tersi olarak dikey adalet ise; koşulları farklı olan kişilere farklı vergi oranlarının uygulanmasını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, diğer şartların ceteris paribus kabul edildiği bir durumda, geliri fazla olandan fazla, az olandan ise az verginin alınmasını ifade etmektedir²³.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, gerek yatay adalet gerekse dikey adalet kavramlarının temelini eşit fedakarlık- eşit fayda kaybı oluşturmaktadır²⁴.

Bu noktada hem yatay adalet hem de dikey adaletin uygulanabilirliği bakımından günümüzde “yararlanma ilkesi” ve “ödeme gücü ilkesi” olmak üzere iki farklı ilke benimsenmiştir. Bu bakımdan yararlanma ilkesi veya ödeme gücünün uygulanması sırasında mali ve ekonomik amaçların neden olacağı güçlüklerin birlikte değerlendirilmesi de gerekecektir²⁵.

Buna göre adaletli bir vergi sistemi oluştururken sorulması gereken sorular Erginay’a göre;

“Kamu hizmetlerini karşılamak üzere alınacak vergiler toplumu oluşturan fertler arasında nasıl dağıtılmalıdır ki, hakka uygunluk sağlansın? Başka bir deyişle, vergi yükünün dağıtılması bakımından, çelişen çıkarlar arasında hakka uygun bir denklik nasıl sağlanmalıdır? Vergiler kimlerden ve ne kadar alınmalıdır? Bunun, fertlerin çeşitli şahsi ve mali durumlarına göre ölçüsü” ne olmadır şeklindedir²⁶.

²¹ Akdoğan, (Kamu), s.214.

²² Akdoğan, (Kamu), s.214.

²³ Nadaroğlu, s.326.

²⁴ Nadaroğlu, s.327.

²⁵ Abdurrahman Akdoğan, “Vergi Yapısındaki Değişim ve Analizi”, **Yaklaşım dergisi**, Sayı:162, Haziran, 2006, (Analiz), s.24.

²⁶ Akif Erginay, Kamu Maliyesi, 7. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1979, s.42.

Bahsi geçen sorular ile ulaşılmaya çalışılan adil bir vergi yükü dağılımıdır. Ancak adalet kavramının sınırları ve ölçüsü belirlenemeyen, belirsiz ve değişken zaman yargısını içinde bulunduran karaktere sahip olması nedeniyle bu sorularla ulaşılmak istenen amaç oldukça zorluk taşımaktadır²⁷.

Buna göre, vergi yükünün dağılımında hangi ölçütlerin kullanılması gerektiğine yönelik yapılan tartışmalar, vergi adaletinin sağlanması amacı ile örtüşmekte olup, bu tartışmalar neticesinde iki farklı temel yaklaşım ortaya çıkmıştır²⁸.

Nadaroğlu'na göre bunlardan birincisi fayda kriterine dayanan istifade yaklaşımı, ikincisi ise vergi ödeme gücüne (iktidar) dayanan iktidar yaklaşımı olmaktadır²⁹.

1.3. VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASINA YÖNELİK YAKLAŞIMLAR

Buna göre “istifade” ve “ödeme gücü yaklaşımlarını aşağıdaki şekilde ayrıntılı olarak izah etmek mümkündür.

1.3.1. İstifade (Yarar) Yaklaşımı

Bu yaklaşım, verginin adeta bir fiyat gibi düşünülerek, piyasadan temin edilen mallar nasıl faydalarına göre bir fiyata tabi tutuluyorsa, kamusal mallar ve hizmetlerinde sağladıkları faydalarına göre üzerlerine bir vergi biçilmesini ifade etmektedir³⁰.

Dolayısı ile günümüzdeki verginin karşılıksız olması ilkesi ile çelişen bu yaklaşım, o toplumda yaşayan bireylerin kamu malları ve hizmetlerinden yararlanma düzeyi dikkate alınarak karşılığında uygulanan bedeli yani vergi uygulanmasını amaçlamaktadır³¹.

²⁷ Ahmet Burçin Yereli ve Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011, s.22.

²⁸ Yereli ve Ata, s.22.

²⁹ Nadaroğlu, s.324.

³⁰ Nadaroğlu, s.324.

³¹ Akdoğan, (Kamu), s.215.

İstifade teorisinin temel kriteri “fayda” olup, söz konusu teori “değişim”, “sigorta primi” ve “sosyal üretim giderlerine kayılma payı” olmak üzere üç değişik görüşü barındırmaktadır³².

1.3.1.1. Verginin “Değişim” Bedeli Olduğu Görüşü

Değişim, örneğin bir avukatın veya doktorun sunduğu hizmet karşılığında aldıkları maaş ve vekalet ücreti gibi, verginin, toplumdaki bireylerin de kendilerine devlet tarafından sunulan kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları fayda karşılığında devlete ödedikleri bedeli ifade etmektedir. Anlaşılabacağı üzere değişim karşılıklı faydaya dayanmakta olup, burada faydalanma derecelerinin bilindiği varsayımından hareket edilmektedir. Ancak kamusal mallardan sağlanan faydanın derecesini ölçmek bir nebze mümkün olsa da örneğin eğitim, güvenlik, sağlık gibi kamu hizmetlerinden elde edilen faydanın derecesini hesaplamak her zaman mümkün olmamaktadır³³.

1.3.1.2. Verginin “Sigorta Primi” Olduğu Görüşü

Verginin sigorta primi olduğunu iddia eden görüşe göre, vergi sigorta şirketine ödenen bir prime benzemekte olup, nasıl ki belirli riskler karşısında güvenlik hizmeti sunan sigorta şirketlerine prim ödemesi söz konusu ise, devletin sağlamış olduğu güvenlik hizmetinin karşılığı olarak da vergi ödemesi olmaktadır. Dolayısıyla bu görüşe göre vergi, devletin sağlamış olduğu can ve mal güvenliği hizmetinin karşılığında ödenen sigorta primi olarak tanımlanmaktadır³⁴.

Her ne kadar bu görüş oldukça eskiye dayanan bir teoriden ibaret olsa da Türkiye’de sosyal güvenlik primleri konusundaki algıyı tespit etmek amacıyla yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre, ankete katılan mükelleflerin yaklaşık % 38,5’i ödedikleri sosyal güvenlik primlerini bir tür vergi olarak kabul ettiklerini belirtmişlerdir. Bunun nedeni ise sosyal güvenlik primleri karşılığında da vergiler gibi kamusal

³² Yereli,Ata, s.22.

³³ Erginay, s.31.

³⁴ Suat Hayri Şentürk, “Vergilemede Fayda İlkesine İlişkin Geleneksel Ve Modern Yorumların Karşılaştırmalı Analizi”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:11, Bahar, 2017, s.4.

hizmetler elde edilmesi ve her iki yükümlülüğün de yasal cebir altında alınması olmaktadır³⁵.

1.3.1.3. Verginin “Sosyal Üretim Giderlerine Kayılma Payı” Olduğu Görüşü

Söz konusu görüşe göre, devletin bir üreticiler birliği olarak kabul edilmesi nedeniyle devletin üretimi sonucunda oluşan giderlerden birinin de vergi olduğu savunulmaktadır. Dolayısıyla vergi, kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılması karşılığında ödenen bedel olmaktadır. Bu nedenle verginin, üretime katılan faktörlere dağıtılan paylardan biri olduğu anlaşılmaktadır. Ancak örneğin kültürel ve sosyal nitelikteki hizmetlerin üretime katılma paylarının saptanması mümkün olmayacağı için söz konusu görüşünde günümüzde geçerli olamayacağı anlaşılmaktadır³⁶.

Yukarıda yer verilen faydalanma teorisi ve bu teori ile ilgili görüşler neticesinde sunulan bir kamu hizmetinin bedelinin, bu hizmetten yararlanana fiyatlandırma suretiyle yansıtılması sonucu, yararlanan hizmetin maliyetine katılım sağlanmasının israfı önleyeceği ve kamu hizmetlerinin finansmanına önemli bir katkı sağlanacağı ile daha bilinçli bir üretim ve tüketim ilişkisinin kurulacağına dolayısıyla kaynak kullanımında etkinliğin sağlanmasında önemli rol oynayacağı iddia edilmektedir³⁷.

Ancak Nadaroğlu'na göre; bu yaklaşımın günümüzde uygulanması mümkün olmamaktadır. Bunun nedenleri ise aşağıdaki gibidir³⁸.

- Öncelikle kamusal malların temel özelliği olan faydanın bölünmezliği ilkesi sonucu, verginin faydalanılan hizmete veya mala göre saptanmasını imkansız kılmaktadır.
- Bir diğer engel ise, kişiler devlet hizmetlerinden bu yaklaşım uyarınca vergi bir fiyat olduğundan gelirleri seviyesinde yararlanmış olacaklardır. Ancak günümüzde devlet hizmetlerinden yararlanmada eşitlik ilkesini zedeleyecektir.
- Son olarak, vergiyi değişim ve mukavele olarak açıklamaya çalışan anlayışın günümüzde geçerliliğini yitirmiş olmasıdır.

³⁵ İhsan Cemil Demir, “Vergilemede Fayda İlkesi Bağlamında Sosyal Güvenlik Primlerine Bakış: Türkiye Örneği”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:2, Sayı:4, Aralık 2016, , s.64.

³⁶ Erginay, s.32.

³⁷ Akdoğan, (Kamu), s.215.

³⁸ Nadaroğlu, s.325.

1.3.2. Ödeme Gücü (İktidar) Yaklaşımı

Wagner ödeme gücünü, kişinin kendisi ve ailesini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısmı olarak tanımlamaktadır. Morselli'ye göre ise; bir kişinin kendi gelir ve servetiyle orantılı bir şekilde vergi ödemesi olarak açıklanmıştır³⁹.

Toplumda her bir bireyin gelir ve servet düzeyinin birbirinden farklı olması nedeniyle, vergi sistemlerinin bu farklılıkları dikkate alarak oluşturulması gerekli olup, herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi vergi adaletinin temelini oluşturmaktadır⁴⁰.

Kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki gelir kısmına 'vergi ödeme gücü' denmektedir. Kişinin yaşamını sürdürmeye ancak yetecek gelirinin vergilendirilmemesi gerekir. Ayrıca ödeme gücü yaklaşımına göre, kendisine ve ailesine yetecek kadar gelirin dışında gelir elde eden herkes vergi ödemelidir görüşü geçerli olmaktadır. Buna göre vergi, vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca, mali, sosyal, ekonomik amaçlarla, karşılıksız, gerçek tüzel kişilerden alınan nakdi ödeme olarak kabul edilmektedir⁴¹.

Günümüzde geçerli olan vergi görüşü ödeme gücü yaklaşımı olup, vergi tamamen karşılıksız olmamakla birlikte, vergi karşılığında faydalanma teorisinin aksine özel fayda değil, genel bir fayda söz konusu olmaktadır⁴².

Ödeme gücü doğrudan yer almamakla birlikte, 1982 Anayasasının 73. maddesinde "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" ifadesine yer verilmiş olup, mali güç ilkesi anayasal güvence altına alınmıştır⁴³.

Bu noktada ödeme gücü ile mali güç kavramları arasındaki farka detaylıca değinmek gerekmektedir.

³⁹ Erginay s.31.

⁴⁰ Akdoğan, (Kamu), s.216.

⁴¹ İsa Sağbaş ve Naci Tolga Saruç, Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Maliye Lisans Programı Ders Notları, s.11.

⁴² Sağbaş ve Saruç, s.11.

⁴³ Sağbaş ve Saruç, s.11.

1.3.2.1. Ödeme Gücü ile Mali Güç Kavramları Arasındaki İlişki

Ödeme gücü ve mali güç kavramları kişilerin vergi ödeme güçlerinin bir göstergesi olarak kullanılmaktadır. Ancak mali güç kavramına ilişkin maliye ve hukuk doktrininde kabul görmüş ortak bir tanım bulunmamaktadır. Mali güç ile ödeme gücü kavramları birbirlerine yakın kavramlar olarak görünmekle birlikte içerdikleri iktisadi unsurlar açısından birbirlerinden ayrılmaktadırlar⁴⁴.

Buna göre mali güç, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmelerini ifade etmektedir. Bu ilkeye göre, malî gücü fazla olanın fazla, az olanın ise az oranda vergi ödemesi gerekmektedir. “Malî güç” kavramı Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer almakla birlikte, tanımı yapılmamıştır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır⁴⁵.

Yukarıda yapılan tanımlamalara paralel olarak; Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1995 Tarih ve 1994/80 Esas, 1995/27 sayılı ve 24.06.1993 Tarih ve 1992/29 Esas, 1993/23 sayılı kararı kararlarında malî güç kavramını aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır; “Malî güce göre vergilendirme, vergilerin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi açısından ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.”

“Malî güç ilkesi, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasıdır.”

Bir diğer Anayasa Mahkemesi’nin 28.03.2001 Tarih ve 1999/51 Esas, 2001/63 sayılı kararında ise, malî güce göre vergilendirmenin araçlarını gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerde olduğu belirtilmiştir.

“Mali güç” ile “ödeme gücü” kavramlarının birbirinin yerine geçecek şekilde kullanıldığı görülmektedir. Ancak, ödeme gücü kavramı kişilerin sadece gelirini baz

⁴⁴ Şerif Emre Gökçay, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”, **Journal of Life Economics**, Cilt:4, Sayı:3, Temmuz, 2017, s.114.

⁴⁵ Hasan Aykın, “Mali Güce Göre Vergilendirme (Ödeme Gücü) İlkesi Nedir?”, **Vergi Dosyası** 14.11.2017, <https://vergidosyasi.com/2017/11/14/mali-guce-gore-vergilendirme-odeme-gucu-ilkesi-nedir/> (11.11.2020), (Güç), s.1.

alan ödeme kabiliyetini ifade ederken; mali güç kavramı daha geniş bir anlamda kişilerin gelirini, servetini ve harcamalarını kapsamaktadır⁴⁶.

Bu çerçevede mali gücün, ödeme gücüne göre daha geniş kapsamlı olması nedeniyle sosyal devlet ilkesine uygun düştüğü savunulmaktadır. Mali gücün ödeme gücüne göre daha geniş bir ekonomik kapsamının olması vergilemede adalet ve etkinlik açısından da daha uygun sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir⁴⁷.

Bu noktada vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi açısından üzerinde durulması gerekli iki soru bulunmaktadır. Bunlar⁴⁸:

-Vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kişinin geliri mi, tüketimi mi yoksa serveti mi kullanılmalıdır?

-Gelir, tüketim ve servet konusuna karar verildikten sonra bunlar herkese eşit bir şekilde uygulanmalı mıdır, yoksa bir takım kişilere yönelik ayrıcalıklar tanınmalı mıdır?

Birinci sorunun cevabı ödeme gücü ilkesinin göstergeleri başlığı altında açıklanmaktadır. İkinci sorunun cevabı ise vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar başlığı altında verilmektedir⁴⁹.

1.3.2.2. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri

Vergilemede adaletin sağlanabilmesinin en önemli koşulu vergi sistemlerinin ödeme gücü esasına dayandırılması olmaktadır. Nadaroğlu'na göre bir kimsenin ödeme gücünü temsil eden unsurlar nelerdir? Sorusunun cevabını gelir, servet ve tüketim harcamaları oluşturmaktadır. Bunun nedeni ise verginin, gelirin elde edilmesi, gelirin tüketilmesi veya gelirle servet sahibi olunması sonucu vergi ödeme gücünün doğduğu kabul edilmektedir⁵⁰.

Buna göre ödeme gücünün göstergeleri olan gelir, servet ve tüketim kavramları ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmıştır.

⁴⁶ Tahir Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.45.

⁴⁷ Gökçay, s.115.

⁴⁸ Sağbaş ve Saruç, s.11.

⁴⁹ Sağbaş ve Saruç, s.11.

⁵⁰ Nadaroğlu, s.327.

1.3.2.2.1. Gelir

Vergi ödeme gücünü yansıtan en önemli ölçü gelirdir⁵¹. Gelir, gerçek ya da tüzel kişilerin üretimden tüketime kadar geçen ekonomik süreç içerisinde üretim faktörleri ile ekonomiye katılmaları sonucu elde edilen ya da üretim faktörleri kullanılmaksızın çeşitli nedenlerle ekonomik gücünde meydana gelen artışların para ile ifade edilen kıymetlerdir⁵².

İktisadi anlamda gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması yolu ile ya da zaman içerisinde kazanılan değerler şeklinde oluşmakta olup, Buna göre kaynak kuramına göre gelir ve safi artış kuramına göre gelir olmak üzere iktisadi anlamda gelir kavramında iki ayrım bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki başlıklarda açıklanmıştır⁵³.

1.3.2.2.1.1. Kaynak Kuramına Göre Gelir

Kaynak kuramına göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu oluşan değerleri ifade etmektedir. Söz konusu üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneğinden oluşmaktadır. Bunların üretim sürecine katılması sonucunda emek karşılığı ücret geliri, sermaye karşılığından faiz geliri, doğal kaynak karşılığında rant geliri, girişim karşılığında ise kar geliri elde edilmektedir. Bu yaklaşıma göre kişi ancak bu kaynakların kullanılması sonucu gelir elde edebilmektedir.

Ek olarak kaynak kuramında gelir, belirli bir kaynaktan devamlı olarak elde edilen ve bir üretim faktörüne (emek, sermaye, doğal kaynak ve girişim) atfedilen hasıla olarak tanımlanmakta olup, gelirin devamlı olabilmesi için amortisman uygulanması gerekmektedir. Bu durumda safi gelir kavramı ortaya çıkmaktadır. Safi gelir ise; mal ve para olarak elde edilen gelirden, bu geliri elde etmek için üretime sokulan üretim faktörüne ait amortisman tutarının düşülmesi sonucu geriye kalan kısım olarak ifade edilmektedir⁵⁴.

⁵¹ Nadaroğlu s.327.

⁵² Hasan Hüseyin BAYRAKLI, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:36, Aralık, 2000, ,s.1.

⁵³ Bayraklı, s.1.

⁵⁴ Erginay, s.96.

1.3.2.2.1.2. Safi Artış Kuramına Göre Gelir

Safi artış kuramına göre göre gelir, kişinin belli bir süreç içerisinde, dönem başı servet değeri ile dönem sonu servet değeri arasındaki farka bu süre içerisinde tüketilen değerleri eklenmesi suretiyle bulunan değer fazlalığını ifade etmektedir, Kısaca kişinin para ile ifade edilen değerlerindeki artışlar olmaktadır. Bu artışın nedeni üretim faktörlerinin getirisi yanında kişinin şans oyunları, bağış ve zaman içerisinde değerdeki artış da gelir olarak kabul edilmektedir. Örneğin, bir gayrimenkulün alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark kişinin tasarruf edilebilir gelirini oluşturmakta ancak bu artış da kişinin herhangi bir gayreti olmamaktadır. Enflasyonist nedenler ya da spekülasyon faaliyetleri sonucu artan değer kadar elde edilmiş bir gelir olmaktadır. Tabi ki, bu gelir para ile ifade edilip harcanabilir hale gelmesinde gelir olarak kabul edilmektedir.

Buna göre safi artış kuramına göre geliri basit bir şekilde ifade etmek gerekirse, HAİG'e göre, iki zaman arasında iktisadi güçte meydana gelen artış olmaktadır. SİMON'a göre ise, gelir tüketim olarak yapılan cari değerler ile ilgili devrenin başlangıç ve sonu arasında mülkiyet haklarının değerlerindeki değişikliğin matematik toplamından oluşmaktadır. Bu durum örnek olarak basit bir şekilde aşağıdaki matematiksel işlemle açıklanabilir⁵⁵;

Örneğin bir kimsenin bir takvim yılı başındaki servetinin tutarının 100 TL olduğu varsayımı altında, aynı yıl içinde 20 TL'Yİ tüketime ayırdığı ve yılsonunda servetinin 110 TL yükselmesi halinde, kişinin o yıl için gelir toplamı $(20 \text{ TL} + 10 \text{ TL} =) 30 \text{ TL}$ olacaktır. Başka bir ifade ile $((110 \text{ TL} + 20 \text{ TL}) - 100 \text{ TL} =) 30 \text{ TL}$ şeklinde de hesaplanacaktır.

Safi artış kuramına göre gelir, vergi adaletinin sağlanması bakımından en iyi tanım olarak ifade edilse de servetin değerinin hesaplanmasındaki güçlükler dolayısıyla uygulamada zorluk taşımaktadır. Bunun nedeni, gelirin hesaplanmasında para miktarı esas alınması ancak örneğin bir kimsenin kendi ürününü kendi tüketmesi veya kendi evinde oturmasından sağladığı faydayı gelir saymak her zaman mümkün olmamaktadır. Ayrıca servete dahil menkul ve gayrimenkul malların değerinde konjonktürel olarak meydana gelen artışların sonucu bu malların sahiplerine gerçek bir gelir artışı

⁵⁵ Erginay, s.97.

sağlamadığından vergilemede zorluk taşımaktadır. Bu nedenle potansiyel gelir olarak ifade edilmektedir⁵⁶.

Gerek kaynak gerekse safi artış kuramı hakkında yapılan açıklamalar sonucunda, söz konusu kuramların tek başına uygulanmasındaki güçlükler nedeniyle bu kuramların birleştirilmesi suretiyle iktisadi anlamındaki gelir kavramından ayrı bir gelir kavramı olarak mali anlamda gelir kavramı ortaya çıkmıştır⁵⁷.

Mali anlamda gelir ise 193 sayılı kanunda; “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” olarak tanımlanmıştır.

Gelirin niteliğinin yanı sıra gelirin toplandığı ailenin nüfusu da ödeme gücünün bir belirleyicisi olmaktadır⁵⁸. Bu şekilde ele alındığında gelir bir kimsenin veya ailenin bir yıl zarfında milli hasıladan aldığı pay olarak tanımlanabilmektedir. Bu payın içinde gelirin hem tüketime hem de tasarrufa ayrılan kısmı yer almaktadır⁵⁹.

Nitekim aynı miktarda gelir farklı nüfustaki aileler açısından farklı mali güçleri temsil edebilmektedir. Bu açıdan özellikle ailenin mali gücünün bir ölçütü olarak aile gelirinin yanı sıra ailenin nüfusu veya ailedeki çocuk sayısı da dikkate alınması önem arz etmektedir⁶⁰.

1.3.2.2.2. Servet

Servet, gelirin birikmiş şekli olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla bir kişinin veya bir ailenin vergi ödeme gücü bir yıl zarfında elde ettiği gelire ek olarak aynı zamanda sahibi olduğu serveti de kapsamaktadır⁶¹.

Bu durum şu şekilde izah edilebilir; örneğin elde ettikleri gelir seviyeleri eşit olduğu kabul edilen iki kişiden birinin serveti diğerine oranla daha fazla ise, bütün diğer koşulların sabit kabul edilmesi halinde, serveti fazla olanın vergi ödeme gücü daha fazla olacaktır. Bunun nedeni ise serveti fazla olan kimsenin tasarruf imkanının mevcut

⁵⁶ Erginay, s.97.

⁵⁷ Erginay, s.98.

⁵⁸ Gökçay, s.119.

⁵⁹ Nadaroğlu, s.327.

⁶⁰ Gökçay, s.119.

⁶¹ Nadaroğlu, s.327.

olmasından kaynaklanmakta olup, hatta kişi dilerse servetinin bir kısmını veya tamamını tüketime tahsis etme olanağına sahip olmaktadır⁶².

Gelir ile servet arasında dikkat edilmesi gereken bir diğer fark ise servete ait ödeme gücünün gelir getirme şartına bağlı olmaması olup, bunun nedeni servetin sahibi için bir güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliği taşıması nedeniyle ödeme gücünün bağımsız unsuru olmasından kaynaklanmaktadır⁶³.

Servetin vergilendirilmesine örnek olarak emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler örnek verilebilir. Söz konusu servet unsurlarının vergilendirilmesi periyodik olarak, değer artış kazancı biçiminde veya servetin el değiştirmesi sırasında gerçekleştirilmektedir⁶⁴.

1.3.2.2.3. Tüketim

Vergilendirmede adaletin esas göstergesi ödeme gücü ilkesidir. Bu gücün göstergelerinden biri elde edilen gelir iken, diğer bir göstergesi, bu gelirin harcanmasıdır. Dolayısıyla doğrudan doğruya kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi yanında, harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmesi bu hususun doğal bir yansımasıdır⁶⁵.

Gelir ve servetin yanı sıra kişilerin tüketimleri de mali güçlerini belirlemekte olup, kişinin tüketim gücü aynı zamanda kişinin vergi ödeyebilme gücünün yani mali gücünün bir bileşeni olmaktadır⁶⁶. Dolayısıyla gelirin elde edilmesi veya servetin mülkiyetine sahip olunması kadar, gelirin ya da servetin elden çıkarılması, tüketilmesi, harcanması da vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmektedir⁶⁷.

Bir kişinin refah seviyesinin elde ettiği gelir düzeyi yanı sıra tüketimleriyle ölçülmesi gerektiği görüşü 17. Yüzyıldan günümüze kadar savunulmuştur. Bireylerin gelirlerinin tasarruf ettikleri kısmı kadar harcadıkları kısmından da fayda sağlamaları

⁶² Nadaroğlu, s.327.

⁶³ Nadaroğlu, s.327.

⁶⁴ Gökçay, s.120.

⁶⁵ Erdoğan Arslan, “Katma Değer Vergisi ve İlgili Yasa Tasarısının Getirdikleri”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1983, s. 1

⁶⁶ Gökçay, s.120.

⁶⁷ Nadaroğlu, s.328.

dolayısı ile gelirin tüketime ayrılan kısmının da vergilendirilebilir olması görüşünü desteklemektedir⁶⁸.

Vergi sistemleri içerisinde değişik isimler altında ve farklı sayıda uygulanan tüketim vergileri başlıca iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileridir. Geçmiş gerek ülkemizde ve gerekse dünyada oldukça eskilere dayanan tüketim vergilerinin bir türü olan KDV son yıllarda devlet açısından önemli gelir kalemi haline gelmiştir⁶⁹.

Tüketime yönelik vergilerin, gelire yönelik vergilere göre vergi adaleti yönünden daha zayıf olması sonucu, lüks tüketim mallarının – hizmetlerinin vergilendirilmesi veya temel ihtiyaç mallarına ilişkin tüketim vergisi düşük oranda uygulanması tüketim vergilerinin ödeme gücü ilkesinin kısmen uygulanabilmesine imkan sağlamıştır⁷⁰.

Yukarıda ödeme gücü ilkesine yönelik olarak yapılan açıklamalara örnek olarak, bu ilkeyi benimsemiş bazı ülkeler Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Ödeme Gücü İlkesini Benimsemiş Bazı Ülke Örnekleri

Uygulayan Ülke	Vergilemede Adalet ve Ödeme Gücü İlkesi
Fransa	- Fransa Anayasası’nda vergi adaletine ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte 1789 Deklarasyonunun 13. Maddesindeki düzenleme vergi yargısı ve uygulamaları açısından geçerliliğini korumaktadır
İtalya	-Anayasa’nın 53. Maddesi ise doğrudan vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik olup: adalet ilkesi “ <i>Herkes, vergi ödeme gücüne göre, kamu giderlerine katlanmakla yükümlüdür. Mali sistem artan oranlılık ölçülerinden esinlenir</i> ” biçiminde hüküm altına alınmıştır.
İspanya	-İspanya Anayasası’nda vergilemede adalet ilkesi ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve gerekli ölçütler konulmuştur. Söz konusu Anayasa’da vergi sisteminin temel ilkeleri 31. maddede hüküm altına alınmıştır. Buna göre: “ <i>1. Herkes kendi mali olanaklarına göre, eşitlik ilkeleri temelinde, hiçbir şekilde yıkıcı olmayan, adil ve artan oranlı (kademeli) bir vergi sistemi aracılığıyla, kamu harcamalarına katkıda bulunur.</i> ”

⁶⁸ Baldemir, Çakmak, Avcı, s.64.

⁶⁹ Mehmet Emin Merter, İbrahim Atilla Acar ve Enver Arslan, “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s.30.

⁷⁰ Gökçay, s.120.

İsviçre	-İsviçre Federal Anayasası vergilendirme ilkelerine ilişkin ayrıntılı düzenlemelerin yer aldığı anayasalardan biridir. Özellikle vergilemede adalet ilkesi ve bunun uygulamaya nasıl yansıtılacağı konusunda gerekli ölçütlere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Vergilemede “ Vergilendirme İlkeleri ” başlığı altında düzenlenen 127/2 maddeye göre: “ <i>Verginin doğası elverdiği ölçüde, ekonomik kapasiteye göre vergilendirme ilkesinin yanı sıra vergilendirmenin genelliği ve eşitliğine ilişkin ilkeler de dikkate alınır.</i> ”
Macaristan	-Macaristan Anayasası’na göre her Macaristan vatandaşı, geliri ve servetiyle orantılı olarak kamusal yüklerle katılmak zorundadır. Buna göre Macaristan Anayasası’nda da genel eşitlik ilkesi ve vergilemede adaletin sağlanmasının bir ölçütü olarak ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir.
Portekiz	-Portekiz Anayasası vergilemede adalet ölçütünün hüküm altına alındığı anayasalardan biridir. Portekiz Anayasası 67/f. maddesinde Devleti, “ <i>Vergi ve sosyal yardımları ailenin giderleriyle paralel olarak düzenleme.</i> ” yönünden sorumlu tutmuştur.
Şili	-Şili Anayasası’nda vergi yükünün adaletli dağıtımı, vergilemede adalet ve sosyal refah devleti ilkesi hüküm altına alınmıştır.
Yunanistan	-Yunanistan Anayasasında vergi ve mali yönetim ile ilgili genel ilkeler 78. madde’de düzenlenmiş olmakla birlikte “ <i>Yunan vatandaşları, fark gözetilmeksizin güçlerine uygun biçimde kamusal yükleri taşırlar</i> ”.

Kaynak: Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi** C:XXXIV, S: 2013, I, s.274-292.

Tablo 1’den görüleceği üzere, Türk Anayasasının 73’üncü maddesinde yer alan “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” ibaresine benzer şekilde, Tablo 1’de yer alan ülkelerinde kendi gücü-aile giderleri- ödeme gücü ve benzeri ifadelerle ödeme gücü ilkesini kendi Anayasalarında güvence altına almaktadırlar.

1.4. VERGİ ADALETİ İLKESİNE ULAŞMAK AMACIYLA KULLANILAN ARAÇLAR

Ödeme gücü ilkesi, kamu hizmetleri için belirli karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde malik olduğu servet veya elde ettiği gelire göre vergi yüküne katlanması gerektiğini esas almaktadır. Buna göre ödeme gücünün ölçüleri ve vergilemeye karşı oluşan dikkat edilmesi gereken sınırları üç kurala dayanmaktadır. Bunlar⁷¹;

- Birinci kural vergi dışı kalması gereken miktarı açıklamakta olup, bir kişinin yaşamsal faaliyetlerini sürdürmek amacıyla ihtiyacı olan asgari gelir ve servetten oluşmaktadır. Bu asgari tutarın vergi dışı kalması, sosyal devlet ilkesi gereğidir.
- İkinci kural, kişilerin gelir ve servetleri arttıkça, bu unsurlardan alınan verginin de artırılması gerekmektedir.
- Üçüncü kural ise, gelirin elde edildiği kaynak bakımından katlanılan zorluğa göre ilgili kaynağı daha az veya daha çok vergilendirmektir. Örneğin yoğun emeğe dayalı bir kaynağın elde edilen koşulların zorluğu dolayısıyla bir servet gelirinde katlanılan zorluğa kıyasla daha fazla olup, vergilemede emeğe üzerinden alınan verginin daha az uygulanması gerekmektedir.

Ödeme gücü olan kişiler arasında gerçek ödeme gücünün belirlenebilmesi için bir takım yöntemler kullanılmaktadır. Buna göre yukarıda sayılan ödeme gücüne ait 3 kural sırası ile en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramını ifade etmekte olup, Bunlar vergi ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan teknikler olarak adlandırılmaktadır⁷².

1.4.1. En Az Geçim İndirimi

Ödeme gücü ilkesine ulaşmak amacıyla kullanılan ve vergi adaletine sağladığı katkı açısından en çok önem arz eden uygulama en az geçim indirimidir. En az geçim indirimi, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergi dışında bırakılması anlamına gelmektedir⁷³.

⁷¹ Erginay, s.55.

⁷² Sağbaş, Saruç, s.11.

⁷³ Akdoğan, (Kamu), s.226.

Bu nokta da Nadaroğlu'na göre, bir kimsenin ödeme gücü ne zaman başlar? sorusunun sorulması gerekmektedir. Sorunun cevabının ise bir kimsenin vergi ödeme gücünün ancak o kimsenin fizyolojik varlığını sürdürebilecek gerekli şartların sağlandıktan sonra başlaması gerektiği olmaktadır. Söz konusu cevap yukarıda ifade edildiği üzere en az geçim indirimi uygulamasını işaret etmektedir⁷⁴.

Görüleceği üzere en az geçim indirimi uygulamasının amacı, kişilerin bedeni ve fizyolojik yaşantılarını idame ettirebilecekleri maddi kaynaklarının vergiden istisna edilmesi olup, bu amaç hem ahlaki hem mantıki nitelik taşımaktadır. Çünkü vergi alınmasındaki hiçbir gerekçe kişilerin bedeni varlıklarını devam ettirmelerinden önemli olmayacaktır⁷⁵.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer önemli husus, vergi ödeme gücüne ulaşmada vergi dışında bırakılması amaçlanan gelir kısmının, asgari fizyolojik, asgari kültürel veya asgari medeni ihtiyaçlara mı ilişkin olması gerektiğidir⁷⁶.

Bu görüşler aşağıda tanımlanmaktadır⁷⁷.

Fizyolojik asgari görüşü; en az geçim indiriminin yukarıda izah edilen temeline dayanan görüş olup, kişilerin fizyolojik varlığını devam ettirebilmesi için gerekli miktarın asgari tutar olarak belirlenmesidir. Ancak bu miktarın toplumun geneli için geçerli sayılabilecek tarzda saptanması mümkün olmamaktadır. Bunun nedeni ise yaş, cins, ırk, iklim ve benzeri faktörlere göre sapmaların olmasından kaynaklanmaktadır.

Kültürel asgari görüşü; en az geçim indiriminin çeşitli sosyal sınıfların hayat seviyelerine göre saptanması gerektiğini savunmaktadır. Bu görüşün uygulama bulması oldukça imkansız olup, toplumu işçi, köylü, tacir, sanayici, zengin gibi sınıflara ayırmak vergi adaleti ile ters düşeceği için zaten en az geçim indiriminin mantığına da ter düşmüş olacaktır.

Medeni asgari görüşü; fizyolojik ve kültürel asgari tutarın saptanmasındaki güçlükler sonucu medeni asgari görüş ortaya atılmış ama söz konusu görüşte diğerleri gibi saptanması zorluklar taşımaktadır. Medeni en az geçim indiriminde göz önünde tutulan unsurlar, kişilerin yaşı, ailevi ve medeni durumu olmaktadır.

⁷⁴ Nadaroğlu, s.335.

⁷⁵ Erginay, s.56.

⁷⁶ Akdoğan, (Kamu), s.227.

⁷⁷ Nadaroğlu, ss.337,340.

En az geçim indirimi, ödeme gücüne ulaşmada en önemli araçlarından biri olmasına rağmen bu görüşü destekleyenler yanında olumsuz bakış açısı taşıyan görüşlerde mevcuttur.

Söz konusu uygulamanın olumsuz yönlerinden önce aşağıda en az geçim indiriminin faydalı yönlerine yer verilmiştir. Bunlar⁷⁸;

- En önemlisi kişinin ancak yaşamını sürdürmesine yetecek kadar olan gelirinden vergi alınmaması, insanca düşünmenin bir gereği olmaktadır. Ayrıca kişinin, insan haysiyetine uygun bir şekilde yaşamını sürdürebilmesini sağlamak devletin anayasal görevleri arasında sayılmaktadır.

- En az geçim indirim tutarının optimum seviyede uygulanması halinde kişilerin yaşamlarını idame ettirmede zorlanmaları engellenmiş olacağından, oluşabilecek sosyal problemlerin önüne geçilmiş olunacaktır.

- Mükelleflerin en az geçim indirimi altında kalan bölümü vergi ödemeyeceği, idare üzerinde bu kesim yönünden tahsil işlemlerine ilişkin yük azalmış olacaktır. Başka bir ifade ile indirim sonucu vergi kapsamı dışında kalan kesim için vergi toplama maliyetinde tasarrufa sağlanacak ve maliyeti hasılatından fazla vergilerin toplanması ile idarenin meşgul olmasına engel olunmuş olacaktır.

Yukarıda yer verilen faydaların aksine, uygulamaya ilişkin olumsuz görüşler ise aşağıda yer almaktadır⁷⁹;

- Toplumların genelinin düşük veya orta gelir düzeyindeki kişilerden oluşması nedeniyle en az geçim indiriminin uygulanması sonucu vazgeçilen her bir miktar vergiye dışı tutar, vergi veriminde oldukça düşüşe sebep olacaktır.

- Bir başka olumsuz görüş nedeni, en az geçim indirimi tutarlarının hesaplanmasının devletin keyfiyetine dayanıyor olmasından kaynaklanmaktadır. Ek olarak iktisadi hayatın gelişmesi, özellikle enflasyon gibi buhran dönemlerinde indirim uygulamaları amaçlarını yitirmektedir. Kaldı ki zengin ile fakirin aynı indirimden faydalanması vergi adaletine ters düşmektedir.

- İndirim uygulamasına karşı bir eleştiri de her vatandaşın vergi yükünü hissetmesi gerektiği düşüncesidir. Bunun nedeni ise en az geçim indirimi altında kalan gelirleri dolayısıyla vergi ödemeyen kişilerin, oy kullanmaları ve devlet giderleri

⁷⁸ Akdoğan, (Kamu), s.229.

⁷⁹ Erginay, s.62.

üzerinde söz sahibi olmalarının haksızlık olacağının savunulmasıdır. Ancak bu düşüncenin objektif olmaktan çok hissi bir düşünceye dayandığı aşıkardır. Bunun nedeni, en az geçim indirimi kapsamında dolaysız vergilerin ödenmemesinin, dolaylı vergiler kapsamında vergi ödemelerine engel olmadığıdır. Kaldı ki düşük gelirli kesim için dolaylı vergileri ödemedeki katlandıkları fedakarlık oldukça yüksek olmaktadır.

Yukarıda en az geçim indirimi uygulamasına ait yer verile olumlu ve olumsuz görüşler neticesinde, olumlu görüşlerin ağırlığının vergi adaletin sağlanması yönünde önem arz ettiği görülmektedir. Belirtilen olumsuz görüşlerin söz konusu indirim uygulamasına engel tekil etmemesi gerekmektedir.

Bu noktada en az geçim indiriminin uygulanmasına yönelik bazı yöntem farklarından bahsetmek önemli olacaktır. Bu yöntemler; matrahtan indirim, vergiden indirim (dekont) ve bölme (katsayı) sistemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.4.1.1. Matrahtan İndirim Sistemi

En az geçim indiriminin uygulanmasında en çok rastlanan yöntem matrahta indirim yöntemidir. Bu yöntem, vergi mükellefinin eş ve çocuklarını da dikkate alarak hesaplanacak belirli miktardaki gelirin vergi dışında bırakılarak matrahtan düşülmesi ve kalan kısma artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanması olarak tanımlanmaktadır⁸⁰.

Matrah ise; vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden değer yahut miktar olarak tanımlanmaktadır⁸¹.

Bu tanımlamalar ışığında, söz konusu uygulama aşağıdaki örnekle daha anlaşılır olacaktır.

Örneğin bir mükellefin yıllık toplam gelirinin 100 TL ve yararlanacağı yasalarla öngörülmüş en az geçim indirimi tutarının ise 15 TL olduğu ve başkaca bir indirimin olmadığı varsayımı altında üzerinden vergi hesaplanacak değeri aşağıdaki formülle hesaplanacaktır⁸².

Ödenecek vergi = Vergi oranı x (Gelir – En az geçim indirimi(toplam indirim tutarı))

⁸⁰ Nadaroğlu, s.340-341.

⁸¹ <https://vergidosyasi.com/2019/05/12/verginin-matrahi-nedir/> (11.11.2020), s.1.

⁸² Akdoğan, (Kamu), s.230.

Söz konusu formül uyarınca üzerinden vergi hesaplanacak değer (=100 TL-15 TL) 85 TL olacaktır. Görüldüğü üzere bu yöntemde gelirin en az geçim düzeyinin üzerindeki kısmı vergi matrahını oluşturmaktadır⁸³.

Matrahtan indirim yöntemi Türkiye de 1968 yılından önce ve 1980 ile 1986 yılları arasında uygulanmış olup, 1986 yılı itibariyle bu yöntemden vazgeçilmiştir⁸⁴.

1.4.1.2. Vergiden İndirim (Dekont) Sistemi

En az geçim indiriminin uygulanmasında kullanılan bir diğer yöntem, Fransız uygulamasından esinlenilen vergiden indirim yani dekont sistemidir. Bu usul, yükümlünün vergi öncesi gelirinden hiçbir indirim yapılmaksızın artan oranlı tarife göre gelir üzerinden hesaplanan vergiden, en az geçim indirimi olarak kabul edilen miktarın ayrıca hesaplanarak indirilmesi olarak tanımlanmaktadır⁸⁵.

Vergiden indirim yöntemi 1968 – 1980 yılları arasında Türkiye’de uygulanmış olup, söz konusu yöntem matematiksel olarak aşağıdaki şekilde formülize edilmektedir⁸⁶.

$$\text{Ödenecek vergi} = (\text{Gelir} \times \text{Vergi oranı}) - (\text{En az geçim düzeyi} \times \text{Vergi Oranı})$$

Vergiden indirim sistemi, vergi tarifelerinin yapısına bağlı olarak mükellefler üzerinde oluşacak vergi yükü miktarı açısından matrahtan indirim yöntemi ile farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Buna göre eğer vergi tarifi, uzunluk* ve yükseklik* farkı fazla ve çok dilimli artan oranlı vergi tarifi ise, vergiden indirim sisteminde en az geçim indirimi, gelire tarifenin uygulanması sonucu bulunan vergiden indirileceği için, toplam vergiden düşülecek vergi tutarının azalmasına sebep olacaktır. Ancak matrahtan indirim sisteminde, en az geçim indirim tutarı, gelirin üst vergi dilimlerine ve oranlarına tabi olan kısmını azaltıcı etki yaratacağından, sağladığı vergi avantajı, vergiden indirim sistemine göre daha fazla olacaktır. Bu durum da matrahtan indirim yöntemi mükellefler için daha avantajlı olsa da, idare açısından bu durum tam tersi olmaktadır⁸⁷.

⁸³ Gökçay, s.121.

⁸⁴ Akdoğan, (Kamu), s.230.

⁸⁵ Nadaroğlu, s.341.

⁸⁶ Akdoğan, (Kamu), s.231.

⁸⁷ Akdoğan, (Kamu), s.231.

1.4.1.3. Bölme (Katsayı) Sistemi

En az geçim indiriminin uygulanmasında yararlanılan bir diğer yöntem ise bölüşüm yöntemidir. Bu yöntem, yükümlünün vergiye tabi gelirleri, varsa eşi ile çocuklarının sayısına göre kısımlara bölünmekte bu kısımlardan sadece bir tanesi üzerinden artan oranlı tarife göre hesaplanan verginin, bölünen kısımların sayısı ile çarpılarak vergi borcunun saptanması olarak tanımlanmaktadır⁸⁸. Bu uygulama aşağıdaki şekilde formülize edilerek kolay anlaşılması sağlanabilir⁸⁹.

$$\text{Ödenecek vergi} = (\text{Vergi oranı} \times (\text{Gelir}/2)) \times 2$$

Bölme sisteminin uygulamasında iki farklı yöntem bulunmaktadır. Bunlardan birincisinde, aile geliri isteğe bağlı olarak karı ve koca tarafından elde edildiği varsayılarak ikiye bölünmekte ve ayrı ayrı vergilendirildikten sonra bulunan vergiler toplanmakta olup, ayrıca matrahtan indirim sistemine göre belirli tutarların vergi dışı bırakılması yoluna gidilmektedir. Bu yöntem ile ayrıca artan oranlı gelir vergisi tarifesinde üst dilime tabi olma engellenmiş olmaktadır⁹⁰.

Bölme yönteminin ikinci uygulama şekli ise, aileyi oluşturan bireylerin her birine yasal düzenlemeler kapsamında birer katsayı verilerek, ailenin gelirinin bu katsayılar oranında bölünmesi suretiyle hesaplanacak tutara artan oranlı tarife uygulanması olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemin formülü ise aşağıdaki gibidir⁹¹.

$$\text{Ödenecek vergi} = (\text{Vergi oranı} \times (\text{Gelir}/2)) \times \text{ilgili katsayı}$$

Yukarıda açıklanan bölme sisteminin avantajı, gelirin bölünmesi nedeniyle, her bir gelir kısmının tabi olacağının tarifenin daha düşük orana isabet etmesi ile aile üzerindeki vergi yükünün azalması olmaktadır⁹².

⁸⁸ Nadaroğlu, s.341.

⁸⁹ Akdoğan, (Kamu), s.235.

*Uzunluk farkı: En küçük oranın karşısındaki matrah miktarı ile en büyük oranın karşısındaki matrah miktarı arasındaki farktır. Yükseklik farkı: Artan oranlı vergi tarifesinde en küçük oranla, en büyük oran arasındaki farka denir. (Erginay, s.79-80).

⁹⁰ Akdoğan, (Kamu), s.234.

⁹¹ Akdoğan, (Kamu), s.234.

⁹² Akdoğan, (Kamu), s.234.

1.4.2. Artan Oranlılık

Artan oranlılık, matrahın artmasına paralel olarak vergi oranının da arttığı tarifeler olmaktadır. Düz oranlılık, matrah ne olursa olsun, vergi oranı değişmemesini, azalan oranlılık ise artan oranlı vergi tarifesinin tam tersini yani matrah arttıkça vergi oranının azalmasını ifade etmektedir. Günümüz vergi sistemlerinde genel olarak artan oranlı tarifelerin yaygın olduğunu söylememiz mümkündür⁹³.

Vergi ödeme gücünün ulaşmada en uygun tarife tipi olan artan oranlı tarifeler doktrinde genel kabul görmüş olup, hemen hemen her ülkenin gelir vergisi uygulamasında yer almaktadır⁹⁴.

Buna göre artan oranlı vergiler, alınacak vergi tutarlarının hesaplanmasında, vergi matrahına uygulanacak oranın bu matrahın artması ile yükseldiği vergiler olarak tanımlanmaktadır⁹⁵.

Başka bir deyişle, vergi matrahı yükseldikçe efektif ortalama vergi oranının yani toplam matrah üzerinden hesaplanan verginin de yükseldiği hallerde artan oranlı tarifieden bahsedilmektedir⁹⁶.

Artan oranlı tarifeler ödeme gücüne göre vergileme amacını gerçekleştirebileceği subjektif dolaysız vergilerde uygulanabilmektedir⁹⁷. Artan oranlı vergi sisteminde az kazananın az çok kazananın çok vergi tahsil edildiği için, hem adil bir yapı hem de herkesin ödeme gücüne göre tahakkuk eden bir vergi söz konusu olmaktadır. Böylece örneğin, 1.000 TL kazanan ile 100.000 TL kazanan arasında bir denge kurularak vergi adaleti sağlanmış olup, herkes geliri kadar vergi ödediği için ödeme gücü kadar da vergi ödemiş olacaklardır⁹⁸.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus bulunmaktadır. Artan oranlı vergi sisteminin savunucularına göre piyasa sürecinin sonunda oluşan gelir dağılımında adaletsiz bir yapının ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Ortaya çıkan bu adaletsiz

⁹³ Coşkun Can Aktan, Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu ile Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler mi?, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, **Hak-İş Konfederasyonu Yayını**, Ankara:, 2002, (Gelir), s. 2.

⁹⁴ Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997, s. 77.

⁹⁵ Erginay, s.71.

⁹⁶ Akdoğan, (Kamu), s.238.

⁹⁷ Gözde Erkin, “Artan Oranlılık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, 2012, s. 245.

⁹⁸ Esra Demir Erol, “Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Türkiye’de Uygulaması”, **Göller Bölgesi Aylık Hakemli Ekonomi ve Kültür Dergisi**, Sayı: 54, Eylül, 2017, s. 55.

durumun dengeye getirilmesi amacıyla devletlerin, artan oranlı vergi sistemini yüksek gelirli kişiler aleyhinde, düşük gelirli kişiler lehinde gelir dağılımına müdahale aracı olarak kullandığı görülmektedir. Bu müdahale artan oranlı vergi sisteminde tarifeler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Söz konusu tarifelere ilk bakıldığında vergi dilimleri olarak görülsede bu dilimlerin gelir dağılımına göre önemli istatistikî veriler ışığı altında belirlenmesi sonucu “vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale derecelerini” de ifade ettiğini söylemek mümkün olmaktadır⁹⁹

Buna göre artan oranlı vergi sisteminin faydalarını aşağıdaki şekilde açıklamak mümkün olacaktır¹⁰⁰.

- Artan oranlı tarife yapısını savunanların dayandıkları düşünce “kenar değer” “marjinal fayda” kuramlarıdır. Buna göre mal ve hizmetlerin değeri, insanların kendi ihtiyaçları içinde bu mal ve hizmetlere atfettikleri fayda ile ölçülmektedir. Bu nedenle insanların servet değeri ne kadar artarsa, bu mal ve hizmetlere atfettikleri değer o kadar azalacaktır. Bir örnekle açıklanacak olunursa, 100 TL geliri olan bir kimsenin bu gelirin 1 TL’sine verdiği değer, 1.000 TL geliri olan bir kimsenin 1 TL’ye verdiği değerden oldukça fazla olacaktır. Bunun nedeni ise 100 TL geliri olan kişi için 1 TL temel ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılma, 1.000 TL geliri olan kişi için ise belki de lüks bir ihtiyaca ait olma varsayımından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bireyler arasında eşit fedakarlığın sağlanması için geliri fazla olandan daha yüksek oranda vergi alınmasının doğru bir vergi politikası olduğu kanaatine varılmıştır.

-Diğer bir husus ise geliri az olan mükelleflerin, dolaylı vergileri, geliri çok olanlara nazaran daha fazla ödedikleri varsayımı altında, yüksek gelir elde eden kişilerin artan oranlı tarife ile daha yüksek vergi yüküne katlanması ile bu eşitsizliğin giderilmesi gerekmektedir

-Artan oranlılığın savunulmasının başka bir nedeni ise, sermaye sahiplerinin düşük gelirlilere oranla daha fazla gelir elde etme imkânı olmasından dolayı artan oranlı tarifelerin uygulanması aradaki gelir dengesizliğinin azaltılabilmesi amacıyla önem arz etmektedir.

⁹⁹ Şentürk, s.18.

¹⁰⁰ Erginay, s.82.

-Son olarak, Artan oranlı vergilerin yüksek gelir elde eden kişilerin vergi matrahının da yüksek olması ve artan oranlılık sayesinde bunlardan elde edilen vergi hasılatlarının da yüksek olması sayesinde verimli vergiler olmaktadır.

Yukarıda yer verilen olumlu görüşler neticesinde özetlemek gerekirse, artan oranlı tarife yapısı, gelir dağılımındaki adaletsizlik, vergide adalet gibi başlıca ilkelerin gerçekleştirilmesinde kullanılan en önemli araçtır¹⁰¹.

Artan oranlı vergilerin yukarıda da izah edildiği üzere en önemli katkısı, gelir dağılımındaki adaleti sağlamada oynadığı roldür. Buna rağmen liberal görüşleri savunanlar tarafından artan oranlı tarife yapısına karşı aşağıda sayılan nedenlerden dolayı aleyhte görüşler ortaya atılmıştır. Bunlar¹⁰²;

- Devlet faaliyetlerinin sınırlı olması, devlet harcamalarının hacminin de daralmasına sebep olduğundan, devletin ihtiyacı olan kaynağı zaten nisbi vergilerle karşıladığından, artan oranlı tarifelere ihtiyaç olmadığı iddia edilmektedir.

- Piyasa mekanizması sayesinde gelirin zaten kendiliğinden adil bir şekilde dağıldığı varsayıldığın, devletin artan oranlı tarife ile bu işleyişe müdahale etmesine gerek yoktur. Dolayısıyla verginin tarafsız olması savunulmakta olup, piyasada kendiliğinden meydana gelen gelir dağılımı değiştirilmemelidir.

- Bir diğer karşı düşünce de artan oranlı tarifelerin keyfi uygulamalara yol açabilecek olması, olumsuz sonuçların ortaya çıkabilmesi ihtimaline ilişkindir. Bu olumsuzluklara tasarruf olanağının ortadan kalkması sebebiyle sermaye birikiminin ve yatırımların engellenmesi ihtimalleri örnek olarak verilebilir.

- Son olarak ise; vergi tarifelerine ait oranların yükselmesinin vergi kaçırma hissini teşvik edeceği ve bu durumun vergi ahlakını bozacağı savunulmasıdır.

Yukarıda açıklanan artan oranlı tarife yapısının uygulamasına ilişkin aleyhte görüşler irdelendiğinde, her bir görüşte belirtilen risklerin artan oranlı bir tarife yapısı olsun olmasın her türlü vergi tarifesinde yaşanabilecek riskler olduğu aşikar olduğu görülmektedir. Bu nedenle söz konusu riskler, vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir araç olan artan oranlı tarife yönteminin dolaylı vergiler açısından uygulanmasında engel oluşturmayacaktır.

¹⁰¹ Erol, s.56.

¹⁰² Nadaroğlu, s.331

Burada dikkat edilmesi gereken, devletlerin her türlü tarife yapısına sahip vergisel uygulamalarda gerek oran seviyeleri, gerek uygulanacak tarife yapıları, istisna ve muafiyetleri, ve benzeri uygulamaları, toplumun ve bireylerin şahsi, ekonomik, sosyal özelliklerini doğru bir şekilde gözlemleyerek söz konusu mali politika araçlarında optimum harmanizasyonu sağlanmaya çalışması olacaktır.

Nadaroğlu'na göre bu nokta da sorulması gereken soru; artan oranlılık bütün vergi türlerine uygulanabilir mi? olacaktır. Nadaroğlu bu soruya şu şekilde bir açıklama getirmiştir.

vergi tekniği alanında gerçekleştirilen bütün gelişmelere rağmen artan oranlılığın bütün vergilere aynı etkinlikte uygulanması mümkün olmamıştır. Çünkü verginin ödeme iktidarına uydurulabilmesi için verginin şahsileştirilmesini amaçlayan artan oranlılığın gereğince uygulanabilmesi için her şeyden önce yükümlüsünün bilinmesi gerekir. Oysaki dolaylı vergilerde genellikle kanuni yükümlü ile vergi yükünü gerçekte taşıyan fiili yükümlü ayrı ayrı kimselerdir. Bu tür vergilerin fiili yükümlüleri anonimdir. Durumlarının önceden bilinmesine ve vergi oranlarının yükümlünün ödeme gücüne uydurulmasına olanak yoktur ¹⁰³.

Artan oranlı tarife uygulamasına ilişkin yukarıda yapılan açıklamalar ışığında söz konusu tarifenin hangi şekillerde uygulandığına da değinmek önem arz etmektedir. Söz konusu uygulama şekilleri, sınıf usulü, dilim usulü, gizli artan ve tersine artan olmak üzere ayrıntılarıyla aşağıdaki açıklanmıştır.

1.4.2.1. Sınıf Usulü Artan Oranlılık

Sınıf usulü artan oranlılık yapısında, vergi matrahları belirli miktarlara göre sınıf ve kısımlara ayrılmakta olup, bir üst sınıf veya kısma geçilmesi ile uygulanacak vergi oranı da arttırılmaktadır¹⁰⁴. Burada dikkat edilmesi gereken hususun, her oranın, sadece karşısındaki matrah dilimine ya da kısmına değil, söz konusu dilim aralığına giren büyüklükte tüm matraha uygulanması gerektiğidir. Söz konusu uygulamaya aşağıdaki örnek tarife verilebilir¹⁰⁵.

¹⁰³ Nadaroğlu, s.334.

¹⁰⁴ Erginay, s. 72.

¹⁰⁵ Akdoğan, (Kamu), s.240.

Tablo 2: Sınıf Usulü Artan Oranlı Tarife Örneği

Matrah	Oran %
1.000 TL' ye kadar	10
3.000 TL' ye kadar	15
5.000 TL' ye kadar	20
10.000 TL' ye kadar	25
10.000 TL' den fazlasına	35

Kaynak: Akdoğan, (Kamu), s.240.

Yukarıda hazırlanan örnek tarifeye göre sınıf usulü artan oranlılık açıklanacak olunursa; bir mükellefin yıllık gelirinin birinci dilim olan 1.000 TL olması halinde %10 oranında vergiye tabi olacaktır. Mükellefin gelirinin 1.000 TL'yi aştığı ancak 3.000 TL'nin altında kalması halinde gelirin tamamına ikinci dilim için uygulanacak olan oran %15 olacaktır. Diğer gelir dilimleri içinde hesaplama bu şekilde olmaktadır¹⁰⁶.

Söz konusu usulde dikkat edilmesi gereken hususun görüldüğü üzere, bir üst dilime geçildiğinde, gelirin bir alt dilimi aşan kısmına değil, tamamına bir üst dilim oranının uygulanmasıdır.

Bu sonucunda örneğin geliri 1.000 TL olan mükellef ile geliri 3.000 TL olan mükellef aynı vergi yüküne katlanmaktadır. Bu durum gelir dilimleri arasındaki farkın yüksek olduğu tarifelerde aynı vergi oranına tabi olan mükelleflerde katlanılan fedakarlık miktarları arasında vergi adaleti bakımından eşitsizliğe neden olacaktır.

1.4.2.2. Dilim Usulü Artan Oranlılık

Dilim usulü artan oran sistemi, sınıf usulü artan oran sisteminde bahsedilen sakıncanın ortadan kaldırılması amacıyla geliştirilmiştir¹⁰⁷. Bu usulde vergi matrahları, sınıf usulünde olduğu gibi sınıf ve dilimlere ayrılmakta ancak her dilimin vergisi

¹⁰⁶ Akdoğan, (Kamu), s.240.

¹⁰⁷ Akdoğan, (Kamu), s.240.

yalnızca kendi bulunduğu aralığa isabet eden miktara kadar ilgili vergi oranına tabi tutulmaktadır. Böylece vergi, dilimlere isabet vergilerin toplamından oluşmaktadır¹⁰⁸.

Sınıf usulü artan oranlı sistemi açıklarken kullanılan aynı tarife üzerinde dilim usulü artan oranlı sistemi aşağıdaki gibi örneklemek mümkün olacaktır.

Tablo 3: Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife Örneği

Matrah	Oran %
1.000 TL' ye kadar	10
3.000 TL' ye kadar	15
5.000 TL' ye kadar	20
10.000 TL' ye kadar	25
10.000 TL' den fazlasına	35

Kaynak: Erginay, s.73.

Tablo 3'te yer alan tarife, sınıf usulü sistemle aynı olsa da dilim esaslı sistemde vergi farklı hesaplanmaktadır. Örneğin 11.000 TL geliri olan bir kimse için dilim usulü artan oranlı tarife şu şekilde hesaplanacaktır¹⁰⁹;

Tablo 4: Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife Hesaplama Örneği

Vergi Matrahı	Hesaplama	Vergi tutarı
11.000 TL'nin 1.000 TL' si için	$(1.000\text{TL}) \cdot 0,10 =$	100 TL
Kalan 10.000 TL'nin 2.000 TL si için	$(3.000\text{ TL} - 1.000\text{TL}) \cdot 0,15 =$	300 TL
Kalan 8.000 TL'nin 3.000 TL si için	$(5.000\text{ TL} - 3.000\text{ TL}) \cdot 0,20 =$	400 TL
Kalan 5.000 TL'nin 5.000 TL si için	$(10.000\text{ TL} - 5.000\text{ TL}) \cdot 0,25 =$	1.250 TL
Kalan 1.000 TL için	$(11.000 - 10.000\text{ TL}) \cdot 0,35 =$	350 TL
Toplam Vergi Tutarı		2.400 TL

Kaynak: Erginay, s.73.

¹⁰⁸ Erginay, s.73.

¹⁰⁹ Erginay, s.73.

Tablo 4'ten görüleceği üzere dilim usulü artan oranlı tarife yapısında vergi gelirin tamamına doğrudan ilgili dilime ait oranın uygulanması ile değil, her bir basamakta isabet eden matraha ait vergi oranının uygulanması ile bulunan vergi tutarlarının toplanması sonucu hesaplanmaktadır. Şu şekilde ifade etmek gerekirse, eğer yukarıdaki tarife örneği sınıf usulüne tabii olsaydı, 11.000 TL geliri olan bir kişinin ödemesi gereken vergi $(11.000 \text{ TL} \times 0,35 =)$ 3.800 TL olacak olup, 11.000 TL için doğrudan en üst dilime ait vergi oranı uygulanması gerekmektedir.

Ancak dilim usulüne göre hesaplandığında yani her bir dilim aralığı için kendine isabet eden oran uygulandığında Tablo 4'ten de görüleceği üzere toplam ödenmesi gereken vergi 2.400 TL olmaktadır. Dolayısıyla mükellef $(3.800 \text{ TL} - 2.400 \text{ TL} =)$ 1.400 TL kadar daha az vergi yüküne katlanmak zorunda kalacaktır. Sonuç olarak dilim usulü artan oranlı tarifenin sınıf usulü artan oranlı tarifeye göre vergi adaletine daha uygun olduğu açık olmaktadır.

1.4.2.3. Gizli Artan Oranlılık

Gizli artan oran sistemi, bir tarife olmaktan çok, vergiden indirim yöntemi olarak görülmektedir. Buna göre söz konusu sistem, vergi matrahından yapılan indirimler neticesinde bireylerin vergi dilimlerinin değişmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemde aksine düz oranlı tarife uygulanmakta olup, yapılan indirim veya eklemeler neticesinde kişilerin vergi yükü değişmektedir¹¹⁰.

Gizli artan oran sistemini bir örnekle açıklamak konuyu daha anlaşılır kılacaktır. Buna göre örneğin, beş mükellefin bulunduğu ve her bir mükellefin gelirin 100 TL'lik kısmının vergi dışında bırakıldığı varsayımı altında¹¹¹;

¹¹⁰ GÖKÇAY, s.124.

¹¹¹ Akdoğan, (Kamu), s.244.

Tablo 5: Gizli Artan Oranlı Tarife Hesaplama Örneği

Mükellefler	Gelir Tutarı (a)	İndirim (b)	Matrah (c)=(a-b)	Vergi Oranı $c*0,10$	Vergi Tutarı (d)=(c*0,10)	Vergi /Toplam Geliri (a/d)
1'inci Mükellef	500 TL	100 TL	400 TL	%10	40 TL	%8
2'nci Mükellef	1.000 TL	100 TL	900 TL	%10	90 TL	%9
3'üncü Mükellef	5.000 TL	100 TL	4.900 TL	%10	490 TL	%9.8
4'üncü Mükellef	10.000 TL	100 TL	9.900 TL	%10	990 TL	%9.9
5'inci Mükellef	50.000 TL	100 TL	49.900 TL	%10	4.990 TL	%9.98

Kaynak: Akdoğan, (Kamu), s.244.

Tablo 5'te yer alan örnek işlemlerden görüleceği üzere, uygulanan %10'luk vergi oranının her bir mükellef için aynen uygulanmasına rağmen, 100 TL'lik indirim tutarı vergi yüklerinin farklı olması sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla geliri 500 TL olan birinci mükellef gerçekte %8, geliri 1.000 TL olan ikinci mükellef %9, üçüncü mükellef %9.8, dördüncü mükellef %9.9, beşinci mükellef ise %9.98 olmak üzere gittikçe artan oranda vergi ödemektedirler. Bu durum gizli artan oranlılığı ifade etmektedir¹¹².

1.4.2.4. Tersine Artan Oranlılık

Günümüzde fazla rastlanmayan tersine artan oranlı vergi tarifesi sisteminde, artan oranlı tarifelerin aksine mükelleflerin gelirleri arttıkça, vergi oranları giderek azalmaktadır. Söz konusu sistem vergi yükü ile toplam gelir miktarı arasında kurulan ilişki sonucu ortaya çıkmakta olup, bu durum bazı mükellefler üzerinde tersine artan oranlı etkiler yaratabilmektedir. Bu nedenle, matrah arttıkça ortalama vergi oranının azaldığı tarifelere sahip vergiler, tersine artan oranlı vergiler ya da gerileyici vergiler olarak tanımlanmaktadır. Tersine artan oranlı vergi tarifelerinde, yükümlülerin ödediği vergi miktarı değişmediği için, gelirleri arttıkça marjinal vergi oranı azaldığından, marjinal vergi oranı, ortalama vergi oranından daima küçük olmaktadır¹¹³.

¹¹² Akdoğan, (Kamu), s.244.

¹¹³ https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Guz/kamu_maliyesi/8/index.html, (11.11.2021), s.1.

Ekseriyetle dolaylı karakterdeki vergiler üzerinde oluşan bu duruma örnek olarak spesifik nitelikteki vergiler gösterilebilir. Birim başına ödenen vergi, yüksek değerli matrahlarda veya yüksek geliri kişilerde, oransal olarak düşük düzeyde etki yaratırken, düşük değerli matrahlarda ya da düşük gelirli kişilerde oransal olarak daha ağır vergi yüküne neden olmaktadır. Gelir arttıkça, gelire kıyasla vergi oranının düşmesi vergilemede adalet ilkesi ile çelişmektedir ¹¹⁴.

Tersine artan oranlı tarife sistemi matrah düşerken vergi oranının da düşmesi şeklinde olabildiği gibi, matrah artarken vergi oranlarının düşmesi şeklinde de olabilmektedir. Birinci durum artan oranlı tarifenin tersi olmaktadır¹¹⁵.

İkinci durumu aşağıdaki örnekle açıklamak anlaşılmasının kolaylaştırıcaktır¹¹⁶.

Tablo 6: Tersine Artan Oranlı Tarife Örneği

Matrah	Vergi Oranı	Vergi	Ortalama Vergi Oranı	Marjinal Vergi Oranı
0-1000	% 20	200	% 20	-
1001-2000	% 15	300	% 15	%10
2001-3000	% 10	300	% 10	%0
3000 +	% 5	150+	% 5	

Kaynak: Akdoğan, (Kamu), s.244.

Yukarıda yer alan bilgilerden görüleceği üzere, azalan oranlı vergi tarifesinde ortalama vergi oranı matrah arttıkça azalmakta ve uygulanan vergi oranına eşit olmaktadır. Marjinal vergi oranı da matrah arttıkça azalmakta ve ortalama vergi oranının altında kalmaktadır¹¹⁷.

¹¹⁴ Akdoğan, (Kamu), s.245.

¹¹⁵ Akdoğan, (Kamu), s.246.

¹¹⁶ Cihan Yüksel, **Kamu Maliyesi Özet Ders Notları**, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 03.02.2021, http://www.cihanyuksel.org/ekon361_ders_notu.pdf, (11.11.2021), s.45,

¹¹⁷ Yüksel, s.45.

1.4.3. Ayırma Kuramı

Vergi adaletini sağlamaya yönelik, ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılan ayırma kuramı, sermaye gelirleriyle emek gelirleri karşılaştırıldığı zaman, kazancı daha düşük olan emek gelirlerinin, sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir¹¹⁸.

En az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi ayırma kuramının da temel amacı kişilerin ödeme güçleri ile orantılı olarak vergi ödemeleri sağlamaktır. Artan oranlılık bu amaca ulaşmak için kişilerin gelir seviyesini göz önünde bulundururken, ayırma kuramı gelirin elde edildiği kaynak ile sosyal durumu dikkate almaktadır. Buna göre ayırma kuramının uygulanmasına ilişkin usuller aşağıda kısaca özetlenmiştir. Buna göre ayırma kuramı ilkesi¹¹⁹;

- Emek, emek-sermaye birlikteliği ve sermayeden elde edilen gelirler için ayrı vergi oranlarının belirlenerek, emek gelirlerinin daha düşük orana tabi tutulması yoluyla uygulanmaktadır.

- Emek ve sermaye aynı oranlara göre vergilendirilse de, emek gelirlerinin bir kısmının vergi dışında bırakılması yoluyla uygulanmaktadır.

- Yine emek ve sermaye aynı oranlara göre vergilendirilse de, sermaye üzerinden ek bazı vergilerin alınması yoluyla uygulanmaktadır.

- Yükümlünün sosyal durumunu, örneğin evli veya bekar oluşunu dikkate alarak evli ve çocuklu olan kişilerin nispeten daha düşük vergi oranına tabi tutulması yoluyla uygulanmaktadır.

Yukarıda sayılan bütün uygulama şekilleri görüleceği üzere gelir ve sermaye üzerinden alınan dolaysız vergileri kapsamaktadır. Bu kuramın harcama üzerinden alınan vergilere uygulanması güçlük taşısa da bazı örnekler verilebilir. Bunlara, zorunlu tüketim malları ile çocuklar için gerekli maddelerde vergi indirimleri yapılması, bazı sosyal alanlara vergi avantajlarının sağlanması örnek olarak verilebilmektedir¹²⁰.

Tablo 6’da ayırma kuramına ilişkin destekleyici ve eleştirel görüşlerin özeti yer almaktadır¹²¹.

¹¹⁸ Topan, s.23.

¹¹⁹ Nadaroğlu, s.342.

¹²⁰ Nadaroğlu, s.342.

¹²¹ İbrahim Organ, Ersin Yavuz, “Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi”, **Pamukkale Journal Of Eurasian Socioeconomic Studies**, Sayı:4, 2017, s.9

Tablo 6: Ayırma İlkesiyle İlgili Görüşler

Destekler Nitelikli Görüşler	Eleştirel Nitelikli Görüşler
*Sermaye, emeğe nispeten daha güçlü bir gelir kaynağıdır ve vergiye daha dayanıklıdır. *Emek geliri elde edenler daha fazla risk ve güçlükler ile karşılaşılır. *Sermaye geliri, emeğe göre daha düzenli ve sürekli dir. *Sermayenin gelir yaratma kapasitesi daha yüksektir. *Emek geliri elde edenlerin marjinal faydaları daha yüksektir. *Sermaye yeni gelir fırsatları ve olanakları oluşturabilir. *Emek gelirlerinde vergi kaçırma ihtimali, sermaye gelirlerine oranla çok düşüktür. *Sermaye gelirleri çeşitli politikalar ile teşvik edilir ve koruy u politikalar ile daha güçlü hale gelir.	*Üretimin önemli bir unsuru olan sermayenin vergilendirilmesi, üretimin düşmesine ve buna bağlı olarak sosyoekonomik problemlerin ortaya çıkmasına neden olur. *Ayırma ilkesi kapsamında uygulanacak olan oranların belirlenmesine ilişkin objektif kriterler bulunmamaktadır. *Emek ve sermaye, her zaman net bir biçimde birbirinden ayırt edilemez. *Sermaye geliri elde edenlerde en az emek geliri elde edenler kadar çaba gösterir ve risk alırlar. *Faydanın ölçülmesi mümkün değildir. Daha yüksek gelir elde eden biri, daha düşük gelir elde eden birisine göre, paraya daha fazla kıymet verebilir.

Kaynak: İbrahim Organ ve Ersin Yavuz, “Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi”, **Pamukkale Journal Of Eurasian Socioeconomic Studies**, Sayı:4, 2017, s.9 ve Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 252-254.’den yararlanılarak derlenmiştir.

Tablo 6’da yer verilen destekleyici ve eleştirel görüşler hakkında kesin bir kanaate varılması mümkün değildir. Günümüzde gelişmekte olan ülkeler için sermayenin oluşumuna engel önemli bir maç olarak ön plana çıksa da emek faktörünün korunması da sosyal devlet ve vergi adaleti ilkelerinin bir gereği olmaktadır¹²².

1.5. VERGİ ADALETİ İLKELERİ

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesine yönelik başlıca adalet ilkeleri; genellik, eşitlik, uygunluk, açıklık ve belirlilik olmaktadır.

¹²² Erginay, s. 73.

1.5.1. Genellik İlkesi

Genellik ilkesi kısaca, bir ülke sınırları içerisinde yaşayan her bir kişinin ayırım yapılmaksızın, toplam vergi yüküne iştirak etmesi olarak ifade edilmektedir. Söz konusu ilke, devletler tarafından topluma sunulan kamu hizmetlerinin yararının, hiçbir sınırlama bulunmaksızın tüm topluma hitap etmesinin bir sonucu olarak doğmaktadır. Vergilerin devletin egemenlik gücüne dayanarak karşılıksız alınması ile toplanan vergiler sonucu tüm topluma fayda yaratılmaktadır. Dolayısıyla genellik ilkesi, vergiler tarafından toplumun tümüne sağlanan bu faydaya, gerek ülke vatandaşı olsun gerek yabancı, herkesin ödeme gücü nispetinde katılması gerekliliğinden doğmuştur¹²³.

Bir başka ifadeyle genellik ilkesi, egemenliğin halk tarafından kullanımının doğrudan sonuçlarından biri olmaktadır. Bunun nedeni teorik olarak günümüz demokratik toplumlarında her ferdin egemenliğin kullanımında söz sahibi olduğu kadar bireyler arasında hiçbir ayırım olmadan kamusal giderlerin karşılanması için mali yükümlülükler bakımından da sorumlu olmaları gerektiğinden kaynaklanmaktadır¹²⁴.

Ancak sosyal, ekonomik, mali ve idari nedenlerle bazı istisna ve muafiyet uygulamaları ile bazı kişi veya konuların vergi dışı bırakılması gerekmektedir. Bu uygulamalar genellik ilkesinin tam uygulama bulamaması sonucunu doğurabilir. Ancak bu uygulamalarda ödeme gücü ilkesinin bir gereğidir.

Bu nedenle genellik ilkesinden sapmalarda vergi adaletinde bozulmaların önüne geçebilmek için kanunun genelliği ilkesinin devreye girmesi gerekmektedir. Burada vurgulanması gereken önemli husus ise, verginin genelliği ilkesinin, “kanunun genelliği” ilkesi ile sağlanabileceğinin önemidir. Verginin genelliği, kamusal yükün herkesi kapsamı ile ilgili olup, “kanunun genelliği ise verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında kişilerin hak ve ödevlerinin tüm toplumun genelini kapsayacak şekilde genellik ilkesinin güvence altına alınması amacıyla uyulması gereken bir ilkedir¹²⁵.

Dolayısıyla kanunun genelliği ilkesinin bir gereği olarak, herkesin vergilendirilmesiyle ilgili kararların herkesi temsil eden yasama organları tarafından

¹²³ Akdoğan, (Kamu), s.199.

¹²⁴ Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, (Anayasal) s.151.

¹²⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 51.

verilmesi gerektiği olup, aynı şekilde, çeşitli gerekçelerle vergi dışı tutulacak olanları da belirleme yetkisinin yine bu yasama organlarının kararları ile uygulanması zorunludur¹²⁶.

Yukarıda açıklanan genellik ilkesi Anayasanın 73/1. Maddesinde yer alan, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesi ile güvence altına alınmıştır. Bu madde de geçen “herkes” ibaresiyle, genellik ilkesi belirtilmiş olup, anayasal olarak da bu genellik yasallaştırılmıştır.

Söz konusu maddede herkes ibaresinin yanında ödeme gücü ibaresi de kullanılmış, bunun sonucunda genellik ilkesini uygularken bazı kişilerin mağdur edilmesinin önüne geçilmek istenmiştir.

Buna göre Tablo 7’de yer vergide genellik ilkesini uygulayan ve genellik ilkesine anayasasında “genel eşitlik ilkesi” şeklinde de yer veren ülkelere örnekler yer almaktadır.

Tablo 7: Vergilemede Genellik İlkesini Benimseyen Bazı Ülke Örnekleri

Uygulayan Ülke	Vergide Genellik İlkesi
Belçika	-Belçika Anayasası’nda: vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte: vergileme yetkisiyle ilişkili genellik ilkesi yer almıştır.
İtalya	- İtalyan Anayasa’nın 3. Maddesinde bütün vatandaşların aynı sosyal değerde olduğu ve cins, ırk vb. gözetilmeksizin yasa önünde eşit oldukları belirtilmiştir.
İspanya	-İspanya Anayasası “Madde 39. 1. Kamu makamları, bir istikrar politikası çerçevesinde, sosyal ve ekonomik gelişme, kişisel ve bölgesel gelirin daha eşit dağılımı için uygun koşulları sağlar. Herkese iş sağlamaya yönelik bir politika uygulamak üzere özel çaba harcarlar...”
Polonya	-Polonya Anayasası’nda genel eşitlik ilkesi yer almaktadır.
Portekiz	- Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.13)
Slovenya	-Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.14/2)
Yunanistan	-Anayasa’nın 4. maddesine göre bütün Yunan Halkı yasalar önünde eşittir ve bütün kadın ve erkekler eşit hak ve yükümlülüklerle sahiptir.

Kaynak: Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir

¹²⁶ Tekbaş, (Anayasal), s.151.

Analiz”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi** C:XXXIV, S: 2013, I, s.274-292’den aktaran Sudi Apak, “AB Ülkeleri ve Türkiye Anayasalarında Ekonomi”, **Maliye ve Finans Yazıları**, S:79, 2008.

Görüleceği üzere, Türk Anayasasının 73/1 maddesinde yer alan herkes” ibaresiyle belirtilen genellik ilkesi, benzer şekilde yukarıdaki Tablo 7’de yer alan ülkelerde de “bütün vatandaşlar- herkes- bütün halk” şeklindeki ifadelerle belirtilmiş ve böylece kanunların toplumda yaşayan tüm vatandaşlar için genel ve eşit olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu nokta da eşitlik ilkesi devreye girmekte olup, eşitlik ilkesiyle genellik ilkesi, birbirinden ayrılamayan kavramlar olduğu için, bunların birlikte incelenmeleri gerekmektedir¹²⁷.

1.5.2. Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik veya vergi önünde eşitlik ilkesi, bireylerin vergi yüküne kendi ödeme güçleri ile orantılı şekilde katılımlarının sağlanması gerektiğini ifade eder¹²⁸.

Buna göre vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit; farklı koşullarda olanlara da bu farkların göz önünde bulundurularak davranılması vergi adaletinin bir gereği olmaktadır¹²⁹.

Yukarıda yer alan açıklamalara bakıldığında genellik ilkesi ile ödeme gücü ve eşitlik ilkesinin birbiri ile çeliştiği düşünülebilir. Ancak tam tersine farklı ödeme gücü koşulları olan kişilerin aynı yük altına sokulması vergi adaletini zedeleyeceğinden ve genellik ilkesi de bir adalet ilkesi olduğundan, amacını gerçekleştirmemiş olacaktır. Bu nedenle, genellik, ödeme gücü ve eşitlik ilkelerinin birbiri ile çeliştiğini düşünmekte yerine, birbiri ile iç içe geçmiş ve vergi adaletini sağlamak amacıyla doğru kompozisyonun yaratılmasında birlikte çalışması gereken araçlar olarak kabul edilmesi daha yerinde olacaktır.

Kaldı ki vergi kanunlarının bazı muafiyet ve istisnaları kabul etmiş olması, vergi adaletine aykırı olmamaktadır. Bu durum vergide eşitlik prensibinin bir sonucu olarak,

¹²⁷ Ümit Süleyman Üstün, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1-2, 2003, s.256.

¹²⁸ Erginay, s.47.

¹²⁹ Üstün, s.258.

toplam vergi yükünün mükellefler arasında eşit olarak dağıtılması için *fedakarlıkta eşitliğin* sağlanması açısından oldukça önemlidir¹³⁰.

Dolayısıyla eşitlik kavramını doğrudan maddi anlamda herkesten ne koşulda olursa olsun aynı oranda vergi almak olarak değil, kişilerin vergi ödeme gücü oranında katlanacakları fedakarlıklarını birbirine denkleştirerek vergi eşitliğine ulaşmak olarak kabul etmek daha doğru olacaktır.

Bu konuda ileri sürülen görüşler, eşit fedakarlık, eşit oranlı fedakarlık ve en az toplam fedakarlık olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.5.2.1. Eşit Fedakarlık Görüşü

Eşit fedakarlık görüşü, ödenmesi gereken vergiden sonra toplam faydadaki azalışın tüm mükellefler arasında aynı olmasını ve bu şekilde katlanılan fedakarlığın eşit kılınmasını savunmaktadır¹³¹.

Bir diğer deyişle, her mükellefin vergi dolayısıyla varlığında meydana gelen azalışın sebep olacağı fedakarlığın birbirine eşit olması bu görüşün bir sonucudur. Bu durumda, fedakarlık her gelir seviyesi için eşit olacağından herkesin katlandığı yükte eşit olacaktır¹³².

1.5.2.2. Eşit Oranlı Fedakarlık Görüşü

Eşit oranlı fedakarlık görüşüne göre, yüksek gelire sahip kişilerin, az gelire sahip olanlara oranla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları varsayımı altında, yüksek gelire sahip olanların daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, her kişinin gerçek vergi yükünün, onun kendi gelirinden elde ettiği ekonomik refah ve fayda ile eş oranlı olması sağlanmaktadır¹³³.

Örneğin, geliri 10.000 TL olan bir kişinin vergisinin, 5.000 TL olana göre iki kat fazla olması gerekmektedir. Bu durumda ikinci mükelleften 1.000 TL vergi alındığında, birinciden 2.000 TL vergi alınacak olup, ikinci mükellef gelirinden $((1.000/5.000)*100)$

¹³⁰ Erginay, s.47.

¹³¹ Akdoğan, (Kamu), s.199.

¹³² Nadaroğlu, s. 328.

¹³³ Erginay, s.48.

%20'si kadar, birinci mükellefte $((2.000/10.000)*100)$ gelirinin %20'si kadar yani eşit oranda fedakarlıkta bulunmuş olacaktır¹³⁴.

1.5.2.3. En Az Toplam Fedakarlık Görüşü

En az toplam fedakarlık görüşüne göre ise; vergileme suretiyle sağlanan toplam hasılatın, toplumun tüm kesimleri üzerinde yarattığı toplam fedakarlığın en az düzeyde olması gerekmektedir. Böylece reel verginin kişiler üzerinde en az hissedilir şekilde dağılımı sağlanmış olacaktır¹³⁵.

Yukarıda yer alan fedakarlık yaklaşımları hakkında yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere subjektif unsurları barından görüşlerin uygulanması imkansız olmaktadır. Çünkü herkesin gelire atfettiği değer birbirinden farklı olması sebebiyle, katlanılması gereken fedakarlığı eşitlemek mümkün olmamaktadır. Bunun nedeni ise gelir dolayısıyla elde edilen gelir ile vergi dolayısıyla katlanılan yükün para ile ifade edilmesinin zor olmasından kaynaklanmaktadır¹³⁶.

1.5.3. Açıklık İlkesi

Açıklık ilkesi, vergi uygulamalarının başarısı ve etkinliği bakımından vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılır şekilde düzenlenmesi olarak tanımlanmaktadır¹³⁷.

Anlaşılması güç ve belirsiz bir şekilde düzenlenmiş vergi yasaları mükelleflerin zor duruma düşmelerine sebep olacaktır. Ayrıca, vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlıklara sebep olacaktır. Bu durum hem yargı organlarının etkinliğini hem de vergi alacağının zamanında toplanmasını olumsuz etkileyecektir¹³⁸.

Buna göre açıklık ilkesi gereği, vergi kanunlarının anlaşılır bir dille yazılması sayesinde, vergi mükellefleri ödeyecekleri vergi borçlarını tam ve zamanında ödemeye çalışacak olup, vergiye gönüllü uyum artacaktır¹³⁹.

¹³⁴ Erginay, s.48.

¹³⁵ Akdoğan, (Kamu), s.205.

¹³⁶ Nadaroğlu, s. 329.

¹³⁷ Akdoğan, (Kamu), s.209.

¹³⁸ Akdoğan, (Kamu), s.209.

¹³⁹ Cansız, s.5.

1.5.4. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, vergi mükelleflerinin, verginin ödenmesinden kimin sorumlu olacağının, verginin matrahının bulunması ile ilgili işlemlerin, vergi oran ya da oranlarının ödeneceği zamanın ve nasıl ödeneceğinin yasalarca belirtilmiş olması ve mükelleflerin bu konularda bilgilendirilmelerini amaçlamaktadır¹⁴⁰.

Ek olarak, söz konusu ilke, yürütme organına bırakılan yetkilerin kullanılması için gerekli sınır ve şartlarında da belirlenmesini içermektedir. Örneğin, anayasa ve kanunlarca Bakanlar Kuruluna verilen vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirli olması belirliliğin sağlanması yoluyla hukuki güvenlik ilkesine hizmet etmektedir. Bu şekilde, Bakanlar Kurulunun sık aralıklarla ve beklenmedik zamanlarda kullandığı yetkilerle vergisel yükümlülüklerde yapacağı değişikliklerin belirlilik ilkesini ve dolayısıyla uzun vadeli planlar yapılmasını zedelemesine engel olunmaktadır¹⁴¹.

Belirlilik ilkesinin ihmalı sonucunda, vergilendirmeyi ilgilendiren işlemlerde belirsizlik oluşacağından, mükellefler ne şekilde, nerede, ne zaman ve hangi tutarda vergilendirileceklerini bilmediklerinden zor durumda kalacaklardır. Örneğin bir iş girişimi ile ilgili olarak ödenecek vergi tutarının bilinmemesi halinde, yatırım kararları risk içereceğinden ekonomik olarak kararlarda olumsuz etkilenmiş olacaktır¹⁴².

Yine CANSIZ tarafından yapılan vergileme ilkelerine yönelik olarak anket çalışması sonucunda, katılımcıların yüzde 50'si vergilemede "belirlilik ilkesine" uyulmadığını ifade etmiş olup, % 40'lık bir kesim ise "belirlilik ilkesine" uyulduğuna yönelik görüş beyan etmiştir. Belirlilik ilkesine uyulmadığı yönde çıkan sonucun sebebinin, Türkiye'deki vergi gelirlerinin % 70'den fazlasının dolaylı vergilerden sağlanıyor olmasından kaynaklanmaktadır¹⁴³.

1.5.5. Uygunluk İlkesi

Vergilemede uygunluk ilkesi, mükelleflerden en uygun zamanda ve en uygun biçimde vergi alınması gerektiğini ifade etmektedir¹⁴⁴. Nadaroğlu'na göre uygunluk

¹⁴⁰ Akdoğan, (Kamu), s.208.

¹⁴¹ Tekbaş, (Anayasal), s.137.

¹⁴² Akdoğan, (Kamu), s.209.

¹⁴³ Cansız, s.5.

¹⁴⁴ Akdoğan, (Kamu), s.211.

ilkesi ise, verginin yükümlüsünden en uygun şekilde ve en az rahatsızlık verecek zamanda tahsil olunması şeklinde tanımlanmıştır¹⁴⁵.

Buna göre uygunluk ilkesi, uyulabildiği ölçüde vergi hasılatlarının artmasına ve vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında yargıya intikal edebilecek ihtilafların da azalmasını sağlamaktadır¹⁴⁶.

Uygunluk ilkesinin uygulanabilirliği açısından CANSIZ tarafından Defterdarlık çalışanları kapsamında yapılan vergileme ilkelerine yönelik olarak anket çalışmasında, katılımcıların % 38'i vergilerin mükellef için uygun zamanda tahsil edilmediğini, % 43'lük kesim vergilemede "uygunluk ilkesine" riayet edildiğini düşündüğü sonucuna varmıştır¹⁴⁷.

Sonuç olarak, uygunluk ilkesi Adam Smith'ten bu yana geçerliliğini korumuş bir ilke olmaktadır. Kaldı ki sosyal devlet anlayışının geliştiği ve müdahaleci devlet fikrinin maliye literatürüne egemen olduğu 20. yüzyılda dahi bu ilkenin temel vergilendirme ilkeleri arasındaki yerini koruduğu görülmektedir¹⁴⁸.

Sonuç olarak, yukarıda ayrıntıları yer verilen vergileme ilkelerine paralel olarak Türk Anayasasında vergilemede öncelik olarak vatandaşların vergi yönünden adil ve eşit bir vergilemeye tabii olmaları temel kural olarak ön plana çıkmaktadır. Yine Anayasamızın vergiler için öngördüğü temel ilkelere göre vergi kanunlarının; "genellik", "adalet", "mali güce göre alma" ve "yasallık" ilkelerine uygun olarak hazırlanması zorunluluğu bulunmakta olup, bu zorunluluk Anayasa ile devlet ve mükellef arasında kurulan vergi ilişkisinin hukuki dayanakları güvence altına alınmıştır¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Nadaroğlu, s. 314.

¹⁴⁶ Harun Cansız, "Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı", **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt: XVI, Sayı:2, Aralık, 2014, s.5.

¹⁴⁷ Cansız, s.5.

¹⁴⁸ Ali Çelen Erduran, Cem Barlas Arslan, "Vergilendirme İlkeleri Açısından Türkiye'de Tecil Müessesesi", Sayı:156, **Vergi Raporu**, Eylül, 2012, s.26.

¹⁴⁹ Veli Kargı, Cihan Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:54, Yıl 2010, s.28.

1.6. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖELER

Vergi adaletini etkileyen faktörler, demografik, ekonomik, yönetsel, sosyal ve diğr faktörler olarak 5 ayrı başlık altında ele alınmıştır.

1.6.1. Demografik Faktörler

Vergi adaletini etkileyen başlıca demografik faktörler, bireylerin yaş, cinsiyet, medeni, mesleki ve eğitim durumlarıdır.

Yaş durumunun vergi adaletine etkisi, yaş gruplarının adalet kavramına bakış açıları ile ilgili olmaktadır. Buna göre yaşlı kişilerin genç yaştakilere göre, vergi adaletine karşı daha duyarlı oldukları, vergiye uyumun daha çok olduğu, kurallara ve yaptırımlara gönüllü bir şekilde katıldıkları saptanmıştır¹⁵⁰. ÇİÇEK tarafından yapılan Türkiye’de vergilerin yükümlülerce adaletli veya adaletsiz olarak algılanmasında yaş farklılığının öneminin olup olmadığını gösteren çapraz analiz sonuçlarına göre de 41–60 yaşındakilerin genelde ödediği vergileri adaletli ve kısmen adaletli buldukları, 18–40 yaşındakilerin ise adaletsiz buldukları analiz edilmiştir¹⁵¹.

Cinsiyet bakımından yapılan çalışmalarda kadınların vergi adaletinin sağlanmasına erkeklerden daha fazla önem verdikleri görülmüştür¹⁵². Diğr bir unsur olan medeni halin vergi adaleti ile ilişkisine yönelik yapılan çalışmaların bazılarında ise evli bireylerin toplumsal baskı, toplumsal düzene uyum isteği sonucu¹⁵³ vergi adaletinin sağlanmasına ve adil davranmaya daha oldukları saptansa da genel sonuç olarak medeni durumun vergi adalet ile bir ilişkisi olmadığını göstermiştir¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Benno Torgler, **Tax Morale: Theory And Empirical Analysis Of Tax Compliance**, Basel Üniversitesi Siyaset Bilimi Yayınlanmış Doktora Tezi, Basel, 2003, s.437.

¹⁵¹ Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s.176.

¹⁵² Robert W. McGee, “Gender And The Ethics Of Tax Evasion: An Empirical Study Of 82 Countries”, Nisan, 2014, www.ssm.com, (22.06.2023), s.22.

¹⁵³ Tax & International Advisory - Taxia & Taxademy “Vergi Ahlakı Üzerine”, www.taxia.com, (22.06.2023), s.1.

¹⁵⁴ Bahadır Sazak Doğan, **Türkiye’de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara, 2019, s.28.

Mesleki durumların vergi adaletine yansıyan sonuçlarını karşılaştıran çalışmalar incelendiğinde ise; uğraşılan meslek ile vergi adaleti arasında anlamlı bir ilişki bulunmuş olup, vergini adaleti konusunda en fazla hassas olan grubun emekliler olduğu bunu ücretlilerin ve serbest meslek kazancı elde edenlerin takip ettiği, en düşük bilincin ise ticari kazanç elde eden mükellefler olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca yabancı kaynaklı yapılan çalışmalar incelendiğinde de serbest çalışan vergi mükelleflerinin tam zamanlı çalışan vergi mükelleflerine göre vergi adaleti bilincinin düşük olduğu görülmüştür¹⁵⁵.

Son olarak TUAY ve GÜVENÇ tarafından Türkiye’de 18 ilde toplam 6546 kişiyle yapılan 73 soruluk “Mükellef Eğilimleri Anketi” ile kişilerin eğitim durumları ile vergi adaleti arasında nasıl bir sebep sonuç ilişkisi olduğuna yönelik olarak eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin yasaları daha kolay anladıkları ve yapılan değişikliklere daha kolay uyum sağladıkları tespit edildiğinden vergi adaletine karşı daha hassas oldukları sonucuna varılmıştır¹⁵⁶.

Demografik özellikler ve vergi adaleti ilişkisine yönelik yapılan çalışmalardan anlaşılabacağı üzere, yaşlılar gençlerden, evliler bekarlardan, kadınlar erkeklerden, emekliler ticari kazanç elde edenlerden ve eğitim düzeyi yüksek olanlar düşük olanlardan daha fazla vergi adaleti hassasiyeti taşımaktadır.

1.6.2. Yönetimsel Faktörler

Türkiye’de vergi adaletini etkileyen ve yönetimsel açıdan etkinliğin azalmasına sebep olan başlıca faktörler; vergi idaresinin yapısı, vergi denetim problemleri, dolaylı vergilerin payı, yatay ve dikey vergi adaleti, kayıt dışı ekonomi, yaygın vergi kaçakçılığı, karmaşık vergi yapısı, vergi kanunlarının sık değişmesi ve vergi uyumunu bozan uygulamalardır¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Engin Can ve İsmihan Duran, “Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt: 52, Sayı: 606, 2015, s.64.

¹⁵⁶ Elif Tuay ve İnci Güvenç, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Kasım 2007, s. 20.

¹⁵⁷ Barış Yıldız, “Vergi Ahlakı ve Belirleyicilerine Yönelik Literatür Araştırması: Türkiye Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:366, Mart, 2019, s.140.

Vergi idaresinin vergisel kararlarında adaleti sağlayabilmesi için öncelikle belirlenen ilkelerde esnemenin minimize edilmesi önem arz etmektedir. Örneğin vergi afları sonucu vergi kaçırانların ortaya çıkarılıp cezalandırılmaması ve vergi ödemeyenlerin sık sık affedilmesi, vergisini ödeyen mükelleflere yapılmış bir haksızlık sonucunu doğurmakta bu durumda vergi adaletini bozmaktadır. Dolayısıyla bu adaletsizlik hissi, mükellefler tarafından, vergi bilincine sahip mükelleflerin cezalandırılması şeklindeki bir algı riskine de sebebiyet vermektedir. Bir başka örnek ise kamu otoriteleri ve kamu çalışanlarının yolsuzluk olaylarına karıştığı, alınan vergilerin savurgan bir şekilde ve yeterli özen gösterilmeden harcandığı görüşü yaygın ise, vatandaşların vergiler karşısındaki içsel motivasyonları da azalmaktadır. Bu nedenle vergi idarelerince vergi adaletinin tesisi için ilk yapılması gereken şey, vergileme ahlakının tesis edilmesi ve bunun vatandaşlara doğru bir şekilde benimsetilmesi gerekmektedir¹⁵⁸.

Nitekim vergi adaleti ve vergi idaresi ilişkisini ölçen çalışmalarda da Türkiye’de vergi ahlakının dikkate alındığı uygulamaların vergi uyumunu arttıracak ve vergi gelirlerinde artış yaratabileceği sonucuna varılmıştır¹⁵⁹.

1.6.3. Ekonomik ve Mali Faktörler

Vergi politikalarının ekonomik büyümeyi arttıracak şekilde düzenlenmesi, mali disiplinden taviz verilmemesi, ekonomik büyümenin sağlanması ile birlikte vergi gelirlerinin diğer makroekonomik dengeleri bozmadan daha kaliteli ve istikrarlı hale getirilmesi de vergi adaletini etki eden ekonomik ve mali hedeflerdir¹⁶⁰.

Bu bakımdan vergi oranları, vergi türleri ve ülkelerin vergi yapıları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemeye yönelik yapılan çalışmalarda genel olarak vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu saptanmıştır. Ancak vergi türleri ile ekonomik büyüme arasında ilişkiye dönük analizlerde, gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin ekonomik büyüme ile negatif yönlü, harcamalar

¹⁵⁸ Mehmet Tosuner, İsmail Cemil Demir, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 9/3, 2007, s.15.

¹⁵⁹ Yıldız, s.140.

¹⁶⁰ Adil Akıncı, “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, Mart, 2009, s.105.

üzerinden alınan yani dolaylı vergilerle büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Sonuç olarak vergilerle ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü ilişki olduğunu ortaya koyan analizler ise ağırlık taşımaktadır¹⁶¹.

Diğer açıdan ekonomik faktörler ile vergi adaletini sağlayıcı dengeli politikalar uygulamakta mümkündür. Örneğin Devlet, bir yandan alt gelirli grupların, ihtiyacı olan mal ve hizmetleri maliyetlerinin altında düşük fiyatta sunup, diğer yandan yüksek gelirli mükellefleri artan oranlı tarife ile vergilendirerek transfer harcamaları yoluyla gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltmakta, bu şekilde düşük gelirli kişilerin harcanabilir gelirlerinde bir artış meydana getirebilmektedir. Böylece bu kişilerin tüketim harcamalarına ayırabilecek gelirleri artırmakta, dolayısıyla kalkınmanın temeli olan vergilerdeki artış sağlanmaktadır¹⁶².

Görüleceği üzere vergi adaleti sağlanabilmesi için Devletin ekonomik politikalarla kişilerin harcanabilir gelirlerinde bir denkleştirme sağlaması şarttır. Bunun nedeni vergi yüküne katlanan kişilerin, vergi sonrası fedakarlık düzeylerinde bir adaletsizlik hissinin oluşması, kişilerin vergi ahlakını olumsuz etkileyeceğinden kaynaklanmaktadır.

Aksi takdirde vergi adaletine ve bilincine olumsuz etkileri olabilecek ekonomik ve mali politikalar yükümlülerin vergiye karşı davranışlarını belirleyecektir. Bu durumda yükümlülerin vergiye karşı olumsuz davranış olarak oy kayması, baskı gruplarını yönlendirme, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, verginin geç ödenmesi, vergi cennetlerine göç, vergi grevi, verginin yansıtılması, verginin dönüştürülmesi, amortismanı ve kapitalizasyonu ve benzeri şekilde ekonomiye yansıyacaktır¹⁶³.

1.6.4. Sosyal ve Kültürel Faktörler

Türkiye’de yapılan çalışmalar sonucunda vergi bilincinin oluşmasına etkisi dolayısıyla vergi adaletini etkileyen en önemli faktörün sosyo-kültürel farklılıkların olduğu görülmüştür. Sosyo-kültürel faktörlere örnek olarak vatandaşlık bilinci, ulusal onur, dini inanç, utanç, suçluluk hissi, devlete bağlılık, güven, iktidar partisini kabul

¹⁶¹ M. Metin Dam, Şaban Ertekin, “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisinin Analizi”, Vergi Raporu, Sayı: 228, Eylül, 2018, s.22.

¹⁶² Gökalp İlhan, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, **Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı:12, Mayıs, 2007, s.5.

¹⁶³ Çiçek, s.4.

düzeyi, demokrasi, işsizlik, günlük gazete okuma gibi unsurlar verilebilir. Örneğin vatandaşlık bilinci gelişmiş ve ilgili ülkenin bir parçası olmaktan onur duyan mükelleflerin, devlete olan bağlılıkları artacağından, yaşayacakları güven hissi ile yüksek vergi ahlakı sergileyebilecekleri tespit edilmiştir. Bir diğer örnek ise bir toplumdaki kültürel yapının vergi kaçırmaya bakış açısı iyi değilse utanma ve suçluluk hislerinin yaratacağı etki ile vergi ahlak seviyesi artabileceği sonucuna varılmıştır¹⁶⁴.

Vergi bilincinin artışı kişilerin vergi yükünün adil dağıldığına güven duymasına bağlıdır. Vergi yükünün adil dağılımının sağlanmasında ise ne oranda vergi alınacağının belirlenmesi, sosyal adalet ile sağlanmak istenen dengenin bozulmaması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle farklı gelir düzeylerine sahip bireylerden durumlarına göre vergi alınması, kişinin asgari geçim seviyesine dikkat edilerek vergilendirilmesi, gelirin kaynağına ve kişilerin ailevi durumlarına göre vergi yükünün değişmesi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisna düzenlemelerinin yapılması sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletine ulaşmada kullanılan uygulamalara örnek olarak verilebilir¹⁶⁵.

Sonuç olarak demografik, yönetsel, sosyo-kültürel, mali ve ekonomik faktörlerin vergi adaletine etkileri göz önüne alındığında toplum içindeki dengenin sağlanmasına bağlı olarak bazı vergi konuları ya da vergi mükellefleri mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında vergi dışı bırakılabilmekte bu sayede denge kurulmak suretiyle adalet denkleştirilmeye çalışılmaktadır¹⁶⁶.

Bunun nedeni kişilerin mali güçlerini etkileyen söz konusu faktörler nedeniyle ortaya çıkan farklılıkların muafiyet ve istisnalar kullanılarak, vergi yükü nedeniyle katlanılacak fedakarlığın daha adil dağılmasının amaçlanmasıdır.

Ancak muafiyet ve istisna uygulamalarının amacının dışında kullanılması ya da kapsamının gereğinden fazla genişletilmesi hallerinde vergi adaletinde bozulmalara sebebiyet vermemesi için dikkat edilmelidir¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Yıldız, s.138.

¹⁶⁵ Sude Sönmez, “Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Sosyal Adalet Eksenli Vergi Adaleti Kapsamında İncelenmesi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, 2023, s.117.

¹⁶⁶ Akdoğan, (KAMU), s.260.

¹⁶⁷ Sağbaş ve Saruç, s.250.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE ORAN

2.1. KATMA DEĞER TANIMI, ORAN KAVRAMI ve TANIMLAR

KDV, vergilemede katma değeri esas aldığından ve verginin matrahını dolayısıyla KDV oranlarının uygulanacağı değeri teşkil ettiğinden, oran kavramını incelemeden önce katma değer kavramına değinmek önem arz etmektedir¹⁶⁸.

Katma değer, mikro ve makro ölçekte tanımlanabilmektedir. Makroekonomik açıdan katma değer, üretim faaliyetlerine katılan ücret, faiz, kira ve kar olan üretim faktörlerinin yarattığı ek değeri ifade etmektedir¹⁶⁹.

Ayrıca üretim faktörlerinin yarattıkları ücret, faiz, kira ve kar ek değerlerinin toplamı milli geliri veya gayrisafi milli hasılayı da oluşturmaktadır¹⁷⁰. Görüldüğü üzere makro ölçekte katma değer, söz konusu üretim faktörlerinin toplamını ifade ettiğinden, yaratılan katma değer ülkenin milli gelirine eşit olmaktadır¹⁷¹.

Makroekonomik açıdan katma değer kavramı, ekonomik sistem içerisinde vergilenen ekonomik birimlerin birbirinden farklılık arz etmesinden dolayı, farklı şekillerde hesaplanması gerekmektedir. Tablo 8'de katma değer hesaplama türleri kapalı bir ekonomi için ayrıntılı olarak yer almaktadır¹⁷².

Tablo 8: Katma Değer Türleri ve Hesaplamaları

Katma Değer Türü	Formül*	Konusu
Milli Gelir Olarak Katma Değer	$Y=W+P=C+I-D$	Vergilendirilen birim milli gelir olup, gerçek katma değeri ifade eder.
Gayrisafi Hasıla Olarak Katma Değer	$GSH=C+I$	Vergilendirilen birim gayrisafi hasıla olmaktadır.

¹⁶⁸ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi 2**, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, , s.248.

¹⁶⁹ Ramazan Uludağ, “Katma Değer Vergisi Sistemi ile Ekonomide Fiyat-Maliyet Oluşumuna Etkileri ve Geçiş Dönemindeki Sorunlar”, **Ege Sanayi Bölgesi Odası**, İzmir, 1982, s.13.

¹⁷⁰ Numan ÖZSOY, “Teori ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı:3, 1972, s.953.

¹⁷¹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Temmuz, 2019, s.136.

¹⁷² Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisinin Esasları ve Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Özellikleri**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Sayı:151, 1993, s.14.

Tüketilen Gelir Olarak Katma Değer	$C=Y-I$	Vergilendirilen birim <i>tüketim harcamaları</i> olmaktadır.
Ücret Tipi KDV	$W=Y-P$	Vergilendirilen birim sadece ücret miktarı olmaktadır.

Kaynak: Aykon Doğan, “Katma Değer Vergisinin Esasları ve Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Özellikleri”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları**, Sayı: 151, 1993, s.14-16 ve Şevki Özbilen, **Kamu Maliyesi**, Ünyay Yayıncılık, 2. Baskı, Muğla, 1997, s.414’de yer alan bilgilerden faydalanılarak tarafımda düzenlenmiştir.

Tablo 8’den görüleceği üzere gerçek katma değer hesabı makro ekonomik açıdan milli gelir hesaplaması olmaktadır. Konumuz itibarıyla katma değer, katma değer vergisinin tüketim üzerinden alınan bir vergi türü olması açısından tüketim harcamalarına ait katma değer hesabını ilgilendirmektedir.

Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir işletme veya kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farkı temsil etmektedir¹⁷³. Başka bir ifade ile firmanın ilk ya da ara mal olarak aldığı maddeye, kendi üretim süreci sonunda kazandırdığı artı değer olarak da ifade edilmektedir¹⁷⁴.

Daha ayrıntılı olarak mikro ölçekten kasıt firma ölçeğinde katma değer, firmaların çalışanlarına ödediği ücretler, makine ve teçhizatında ve başka sabit kıymetlerinde, ürünün üretimi sürecinde meydana gelen değer artış ve azalışlarının toplamı olmaktadır¹⁷⁵.

Örnek ile açıklamak gerekirse, bir gömlek üretim sürecinde kumaş, iğne, iplik, makine, işçilik, elektrik ve benzeri değerler kullanılmakta olup, bu değerler üretim sürecinde yaratılmamaktadır. Bu değerler dışarıdan sağlanan mal ve hizmetler olup, bir diğer iktisadi birimden sağlanan değerlerden çıkarılarak yaratılan değerın tespit

*Formülde yer alan ifadelerin karşılığı şu şekildedir; Y= Milli Gelir, W= Ücretler ve Maaşlar, P= Kar, Faiz, Kira, C= Tüketim Harcamaları, I= Yatırım Harcamaları, D= Amortismanlar, GSH= Gayrisafi Hasıladır. (Doğan, s.15.).

¹⁷³ Nihat Uzunoglu, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maiye Hesap Uzmanları Derneği, Ocak, 2014, s.3.

¹⁷⁴ Fatma Kutluca, **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013, s. 37.

¹⁷⁵ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisinde Giriş**, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, S.348.

edilmektedir. Bu unsurların kullanılmasıyla yaratılan katma değer ise ödenen ücretler, kiralar, faiz ve karlar olmaktadır¹⁷⁶.

Dolayısıyla bir firmanın katma değeri, vergiye tabi mal veya hizmetin üretimi için ödediği ücretler, faizler, kiralar, amortismanlar ile karların toplamını ifade etmekte ve hesaplanan bu değer katma değer vergisinin de matrahını oluşturmaktadır¹⁷⁷.

2.2. VERGİ ORANI TANIMI VE ÇEŞİTLERİ

Katma değer vergisinde üretim ve tüketim zincirinin her bir aşamasında yaratılan katma değer, verginin matrahı olup, her bir aşamada oluşan bu değer üzerinden uygulanan yüzdesel hesaplamalara vergi oranı denilmektedir.

Diğer bir deyişle, vergi oranı, vergi borcunu hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan sayısal ölçüyü ifade etmektedir. Vergi kanunları ile belirlenen vergi oranları kanuni vergi oranı, vergiden varsa bir takım indirimler, muafiyet, istisnalar ve benzeri uygulamaların düşüldükten sonra ödenen verginin matraha bölünmesiyle hesaplanan orana ise efektif vergi oranı denilmektedir¹⁷⁸.

Katma değer vergisi için efektif vergi oranı ise; vergi sonrası tüketici fiyatı ve vergi öncesi üretici fiyatı arasındaki yüzdelik farktır. Formülü ise aşağıdaki gibidir¹⁷⁹.

Efektif KDV Oranı= (Katma değer vergisinden elde edilen hasılat (=KDV öncesi nominal fiyat- KDV sonrası nominal fiyat) – İndirim) / Katma değer vergisi matrahı (=Tüketime KDV öncesi değeri)

Yukarıda yer alan formülden görüleceği üzere efektif KDV oranı, indirim, istisna oranları düşülmüş KDV hasılatının, KDV matrahına oranı ile hesaplanmaktadır.

İstisna ve indirim uygulamaları önemli bir vergi politikası aracı olarak oran farklılıklarına yol açtığından, efektif KDV vergi oranı vergi yükünün daha etkin ölçülebilmesi açısından önem arz etmektedir¹⁸⁰.

¹⁷⁶ Edizdoğan, s.248.

¹⁷⁷ Edizdoğan, s.249.

¹⁷⁸ İsa Sağbaş ve Naci Tolga Saruç, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Açık Ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Maliye Lisans Programı Ders Notları, 2010, s.98.

¹⁷⁹ İlter Unlukaplan ve İbrahim Arısoy, “Türkiye Ekonomisi İçin Efektif Vergi Oranlarının Hesaplanması”, **Ege Akademik Bakış**, Ocak, 201, Cilt: 11, S: 1, s.19 ve Sağbaş ve Saruç, s.98.

¹⁸⁰ T.C. Kalkınma Bakanlığı On Birinci Kalkınma Planı, **Büyüme Odaklı Vergilendirme**, 2019-2023, s.15.

Vergi oranları ile ilgili bir diğ er ayırım ise tarife yapılarına ilişkindir. Vergi tarifesi, vergi tutarının hesaplanabilmesi için matraha uygulanması gereken ölç uler olup, söz konusu tarifelerin en önemli unsuru ise vergi oranlarıdır. Buna göre vergi tarifeleri artan oranlı, azalan oranlı ve tek oranlı olarak üçe ayrılmaktadır¹⁸¹.

Burada dikkat çekilmesi gereken konu bu tarife yapılarının matrahın yapısının ve buna göre vergi oranlarının uygulama şeklinin de değışiklik arz ettiğidir.

Buna vergi matrahı da spesifik esaslı ve ad valorem olmak   zere ikiye ayrılmaktadır. Spesifik esaslı matrahlarda matraha uygulanacak olan ölç uler vergi miktarı olarak ifade edilirken, ad valorem esaslı matrahlarda bu ölç uler oran olarak anılmaktadır¹⁸².

Spesifik esaslı vergilerde, miktarı, ağırlık, hacim, uzunluk gibi unsurlar   zerinden belirlenir. Motorlu taşıtlar vergisi bu anlamda spesifik esaslı bir vergidir. Ad valorem esaslı vergilerde ise vergi oranı, verginin konusu olan parasal bir değıer   zerine uygulanmaktadır. Bu t  r vergiler genellikle gelir ve servet vergilerinde uygulama alanı bulmaktadır¹⁸³.

Ad valorem vergilerde,   rneğın 1.000.000 TL olan safi gelir parasal değıeri ifade etmekte olup, %22 kurumlar vergisi oranı bu parasal değıer   zerine uygulanmaktadır. Spesifik vergilerde ise,   rneğın   TV için, akaryakıt t  ketiminden her bir metrek  p için 70 TL alınmasının   ng  r  ld  ğ   halde 10 metrek  p için 700 (=10*70) TL vergi hesaplanmaktadır¹⁸⁴.

Ancak kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV gibi vergiler spesifik esaslı vergi uygulamasına uygun olamamakta olup, bu vergi t  rlerinde ad valorem esaslı vergilendirme uygulanabilmektedir¹⁸⁵.

Bu noktada ad valorem esaslı matrahlar   zerinde uygulanabilen artan, azalan ve d  z oranlı vergilere değıinmek   nem arz etmektedir.

¹⁸¹ https://ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_orani_vergi_tarifesi.html, (09.02.2022), s.1.

¹⁸² Metin Erdem, Doğ an   eny  z ve İsmail Tatlıoğ lu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s.209.

¹⁸³ H  seyin   en ve İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 4.Baskı, Arıkan Yayınları, Ankara, 2020, s.69.

¹⁸⁴ Haluk Egeli ve Funda Karakoyun, **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Nobel Yayıncılık, Ekim,2019, s.70.

¹⁸⁵   en ve Sağbaş, s.69.

2.2.1. Artan Oran

Artan oranlı vergiler, matrah arttıkça, uygulanacak vergi oranının da arttığı vergilerdir¹⁸⁶. Bir başka ifade ile gelirin artışına bağlı olarak verginin de arttığı vergiler olmaktadır¹⁸⁷.

Artan oranlılık, daha çok gelir ve servet vergilerinde uygulama alanı bulabilen ve ödeme gücüne ulaşmak için önem arz eden bir uygulama olmaktadır. Verginin konusu ve mükelleflerin özelliklerine göre, sınıf usulü, dilim usulü, gizli ve tersine artan oranlılık olmak üzere farklı şekillerde uygulanmaktadır¹⁸⁸.

Türk vergi sisteminde artan oranlı tarife yapısı bir tarife biçimi olmaktan ve bir verginin marjinal vergi oranının ortalama vergi oranından büyüklüğünden ziyade tüm vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale ederek mevcut dağılımı düşük gelir grupları lehine değiştirme kabiliyeti olan bir araç olarak tanımlamak gerekmektedir. Bu anlamıyla artan oranlılık, hem vergilemenin eşitsizlikleri azaltıcı özelliğini belirtmek hem de vergi tarifelerinin yapısını tanımlamak üzere kullanılmaktadır¹⁸⁹.

Tezin birinci bölümünde vergi adaletine ulaşmak amacıyla kullanılan araçlar kapsamında artan oranlı vergi uygulamaları ayrıntılı olarak ele alındığından burada kısaca değinilmiştir.

2.2.2. Azalan Oran

Azalan oranlı tarife ise artan oranlı vergi tarifesinin tam tersidir, yani matrah arttıkça vergi oranı azalır¹⁹⁰.

Matrahın azaldığı durumlarda ise, vergi oranı en yüksekten başlayarak, vergi matrahındaki azalmayla doğru orantılı olarak azalmaktadır. Bir başka deyişle, matrah

¹⁸⁶ Nurettin Bilici ve Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ekim, 2018, s.243.

¹⁸⁷ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 162.

¹⁸⁸ Orhaner, s, 162.

¹⁸⁹ Fatih SARIOĞLU, Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 2002, S.1., s.221.

¹⁹⁰ Coşkun Can Aktan, **21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi**, TOSYÖV Yayınları, Ankara, 2000, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/vergi-tarife.htm (Erişim Tarihi: 10.02.2022), (Düz) s.1,

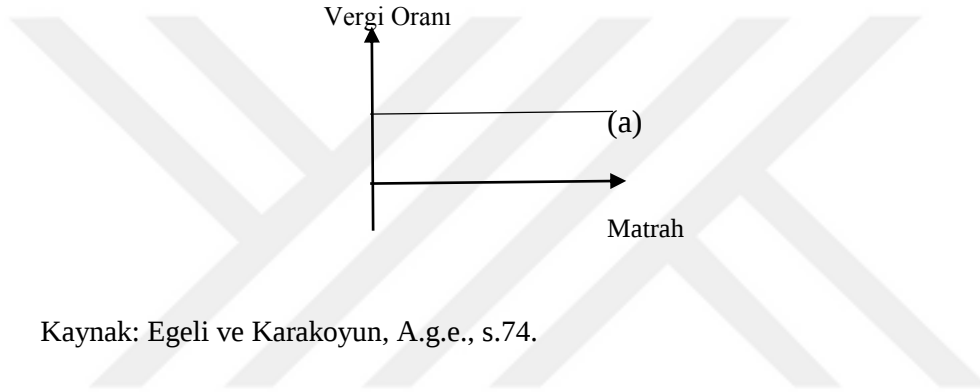
belli bir rakamdan başlayarak yükselmekte ancak ilk gelir dilimi için yüksek olan vergi oranı sonraki matrah dilimlerinde giderek azalmasıdır¹⁹¹.

2.2.3. Düz Oran

Düz oranlı vergilerde vergi matrahı artsa bile vergi oranı değişmemekte olup, KDV bu vergi türlerinden biri olmaktadır¹⁹².

Düz oranlı vergilerde matrah vergi oranı ilişkisi Şekil 1'deki gibidir¹⁹³.

Şekil 1: Düz Oranlı Vergilerin Geometrik Yorumu



Kaynak: Egeli ve Karakoyun, A.g.e., s.74.

Şekil 1'de yer alan grafikten de görüleceği üzere vergi oranını temsil eden yatay çizgi (a), matrah artsa bile düz bir şekilde ilerlemektedir.

Buna göre KDV'de ilgili listedeki mal ve hizmet gruplarına ait belirlenen %1, %8 ve %18 olmak üzere ayrı oranlar uygulanmakta olup, belirlenen grup içinde kalan mal ve hizmetlere o mal ve hizmetin matrah değeri azalsın veya artsın belirlenen KDV oranı değişmemekte sadece vergi miktarı değişmektedir. Farklı gruplara farklı oran uygulanması KDV'nin düz oranlı vergi özelliğini değiştirmemektedir. Çünkü aynı grup içindeki malların değerine göre birden fazla oran uygulanması söz konusu olmamaktadır¹⁹⁴.

Yukarıda açıklanan bilgiler doğrultusunda, artan, azalan ve düz oranlı vergilerin karşılaştırılmasına yönelik açıklamalar, tezin ilerleyen bölümlerinde diğer vergi türleri

¹⁹¹ Egeli ve Karakoyun, A.g.e., s.74.

¹⁹² Yusuf Karakoç, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.137.

¹⁹³ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, (Vergileme), s.34.

¹⁹⁴ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s.211.

ile KDV'nin karşılaştırılması başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacak olup, bu bölümde kısaca tanımlarına yer verilmiştir.

2.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORAN YAPISININ TARİHSEL SÜRECİ

Katma değer vergisine benzer harcama vergileri, Türk vergi sisteminde 1927 yılından beri değişik adlar ve konular altında uygulanagelmıştır¹⁹⁵.

Katma değer vergisi sisteminin kabulünden önce, devlet gelirlerinde önemli bir paya sahip olan Aşar'ın kaldırılması sonucu, harcamalarının vergilendirilmesinde oluşan boşluğun ve azalan vergi gelirlerinin telafisi amacıyla 1926 yılında umumi istihlak vergisi ile bu verginin tamamlayıcısı rolünde eğlence ve hususi istihlak vergisi uygulamaya konulmuştur¹⁹⁶.

Umumi istihlak vergisi, yayılı muamele vergisi niteliğinde bir vergi yapısına sahip olup, Türkiye'nin ekonomik yapısına gerekli uyumu gösteremediğinden kaldırılmış ve yerine 1927 yılında muamele vergisi getirilmiştir¹⁹⁷.

Toplu muamele vergisi niteliğindeki söz konusu vergiler alanında yapılan bir takım seri değişiklikler sonucu, 1039, 1860, 2430 ve 3843 sayılı muamele vergileri, 1957 yılı gider vergilerine geçiş dönemine kadar uygulanmıştır¹⁹⁸.

Tablo 9'da gider vergileri kanuna kadar uygulanmış istihlak ve muamele vergilerinin tarihleri, vergi yapıları, konuları, oranları ayrıntılı olarak verilmiştir.

¹⁹⁵ Gürcü Güngör, "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı", **Vergi Raporu**, Sayı:219, 2017, s.1.

¹⁹⁶ Murat Yılmaz, "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı", **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s. 59.

¹⁹⁷ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sayı: 2454, Temmuz, 1996, s.39.

¹⁹⁸ M. Orhan Dikmen, "Türkîye'de Muamele Vergisinin İnkişafı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı:1-4, Cilt:5, 1945, s.104.

Tablo 9: KDV Öncesi Uygulanan İstihlak ve Muamele Vergileri

Kanun Tarihi	Kanun Adı	Konusu	Vergi Yapısı	Vergi Oranı
1926	735 s. umumi istihlak v.	Her türlü satış ve muameleler	Yayıllı Muamele	Her bir aşamada %2,5
1926	737 s. eğlence ve hususi istihlak v.	Hizmetler	Yayıllı muamele	Müşteriden alınan meblâğlar üzerinden; fevkalâde müesseseler için % 30, 1. sınıf müesseselerde % 20. 2. sınıfta % 15, 3. sınıfta % 10.
1927	1039 s. Muamele V.	Sanayi ve ihracat ve banka ve sigorta muameleleri	Toplu Muamele	İmalât ve ithalât vergilerinde % 6, İhracat ve bankacılık ve sigortacılık muameleleri vergisinde % 2,5
1931	1860 s. Muamele V.			
1934	2430 s. Muamele V.			
1940	3843 s. Muamele V.			

Kaynak; Murat Yılmaz, “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı”, **Vergi Raporu**, Aralık, 2017, S.219, s. 59-61, M. Orhan DİKMEN, Türkiye’de Muamele Vergisinin İnkişafı, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 1945, S:1-4, Cilt:5, s.100-115, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Temmuz, 1996, Yayın No: 2454, s.39’dan faydalanılarak tarafımda derlenmiştir.

Muamele vergilerinin, imalattan alınan toplu yapısının sanayinin gelişmesinde engelleyici boyuta ulaşması sonucu ihtiyaç duyulan reformlar, 1957 yılında gider vergileri sistemine geçilmesini beraberinde getirmiştir¹⁹⁹.

Buna göre gider vergileri iki esas başlık altında toplanmıştır. Bunlar istihsal ve hizmet vergileridir²⁰⁰. Türkiye’de KDV öncesi uygulanmış gider vergilerinin ayrıntılarına Tablo 10’da yer verilmiştir.

¹⁹⁹ Muammer Yahya İslamcıoğlu, “Türkiye’de Gider Vergileri Sistemi Ve Geleceği”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 1572-284- 47, 1970, s.271.

²⁰⁰ İlhan ÖZER, “Gider Vergileri Reformu”, **The Conference Journal Of Financial Studies Center**, Sayı:19, 1969, s. 187.

Tablo 10: KDV Öncesi Gider Vergileri

Kanun Tarihi	Kanun Adı	Konusu	Vergi Oranı
1957	1-İstihsal Vergisi	İlgili listelerce belirlenmiş malların imali veya istihsalı	
	2- Hizmet Vergileri		
	- Banka ve Sigorta Muameleleri V.	Banka, banker, sigorta şirketlerinin muameleleri	%20
	- Nakliyat V.	Yük ve yolcu taşımaları	-Yolcu Taşımaların da; A-Şehir içi: %6 B-Şehir dışı: i-3.Mevki, güverte vs: %10 ii-2. mevki, motorlu tren: %20 iii-1. ve lüks mevki; %25 - Yük Taşıma da: %10
	- PTT Hizmetleri V.	Posta, telgraf, telefon hizmetleri	%10

Kaynak: İlhan ÖZER, “Gider Vergileri Reformu”, **The Conference Journal Of Financial Studies Center**, Sayı:19, 1969, s. 187-192’den faydalanılarak tarafımda düzenlenmiştir.

Tablo 10’da yer alan gider vergileri de 12 yıl gibi uzun süre yürürlükte kalmasına rağmen rasyonel, teknik ve modern niteliğe kavuşturulamadığından, KDV sistemi ile bazı vergiler hariç yürürlükten kaldırılmıştır²⁰¹.

Buna göre; Alman KDV Kanunundan esinlenilerek hazırlanan KDV kanun tasarısı 1974 yılında hazırlanmıştır. Daha sonra yapılan çeşitli çalışmalar ve değişiklikler sonucu söz konusu Kanun tasarısı 3065 sayılı yasa ile 1984 yılında onaylanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur²⁰².

²⁰¹ İslamcıoğlu, s. 280.

²⁰² Özcan, s.2.

KDV'nin yürürlüğe konulması ile birlikte 8 adet vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Bunlar²⁰³;

- Dahilde alınan istihsal vergisi,
- İthalde alınan istihsal vergisi,
- Nakliyat vergisi,
- PTT hizmetleri vergisi,
- İlan ve reklam hizmetleri vergisi, kaldırılmış.
- 2456 sayılı işletme vergisi kanunu,
- 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri ve
- Şeker istihlak vergisine ilişkin hükümlerdir.

Buna ek olarak KDV'nin yanında diğer bir dolaylı vergi reformu olarak ise, 2002 yılında gerçekleşmiş olup 16 farklı vergi, harç ve fon payının yürürlükten kaldırılarak* 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu uyarınca 1 Ağustos 2002'den itibaren ÖTV'nin yürürlüğe konulmuştur²⁰⁴.

Bu reformla birlikte de KDV'de belirli mal ve hizmetlere uygulanan %26 ve %40 oranları yerine %1 ve %8'lik indirilmiş KDV oranları ile birlikte %18'lik genel KDV uygulaması söz konusu olmuştur²⁰⁵.

Tablo 11'de KDV oranlarının yürürlüğe girdiği 1985 yılı itibariyle yaşadığı değişim ayrıntılı olarak yer almaktadır.

²⁰³ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, 2. Baskı, Dora Basın Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Bursa, 2012, s.201.

²⁰⁴ İbrahim Arısoy ve İlter Ünlükaplan, "Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi", **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:16, 2011-2, s.96.

* Söz konusu reform ile yürürlükten kaldırılan vergilere ait kanun gerekçesi; "Bu maddede, dolaylı vergilerin sadeleştirilmesi amacıyla özel tüketim vergisinin konusuna alınan mallarda uygulanan vergi, fon ve payların dayanağı hükümler yürürlükten kaldırılmaktadır. Yürürlükten kalkan bu yükümlülükler şunlardır: 1. Akaryakıt fiyat istikrar payı, 2. Trafik tescil harcı, 3. Taşıt alım vergisi, 4. Ek taşıt alım vergisi, 5. Ek vergi, 6. Akaryakıt tüketim vergisi, 7. Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışında alınan savunma sanayi destekleme fonu, 8. Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, 9. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan eğitime katkı payı, 10. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi, 11. Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerden alınan mera payı, 12. Taşıt alım vergisinin 1/4'ü oranında alınan çevre kirliliğini önleme fonu, 13. Toplu konut fonu, 14. Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışında alınan Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu payı, 15. Şehit, malul, dul ve yetimleri payı, 16. Federasyonlar fonu". <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=21222&pkanunnumarasi=4760> (10.02.2022), s.1.

²⁰⁵ Arısoy ve Ünlükaplan, s. 96.

Tablo 11: Yıllar İtibariyle Bakanlar Kurulu Kararlarınca Belirlenen KDV Oranları

Resmi Gazete Tarih/ Sayı	BKK Tarih / Sayı	Genel Oran	Listeler				
28.12.1984-18619	24.12.1984- 84 / 8887	10%	0%*				
Resmi Gazete Tarih/ Sayı	BKK Tarih / Sayı	Genel Oran	I Sayılı Liste	II Sayılı Liste	III Sayılı Liste	IV Sayılı Liste	V Sayılı Liste
29.11.1986-19296 mükerrer	24/11/1986- 86/11217	12%	0%	1%	5%	-	-
31.12.1987-19681-1. mükerrer	30/12/1987- 87/12469	12%	1%	3%	5%	8%	15%
15.10.1988-19960	13/10/1988- 88/13383**	10%	1%	3%	5%	15%	-
02.07.1989-20213	23/6/1989- 89/14255	10%	1%	3%	5%	15%	-
25.09.1990-20646	22/9/1990- 90/919	11%	1%	5%	20%	-	-
31.05.1991-20887	17/5/1991- 91/1855	12%	1%	6%	20%	-	-
31.12.1991-21098	27.12.1991- 91/2545	12%	1%	6%	20%	13.5%	-
31.12.1992-21452	22/12/1992- 92/3896	12%	1%	6%	20%	13%	-
30.10.1993-21743	27/10/1993- 93/4932***	15%	1%	8%	23%	-	-
30.12.1995-22509	21/12/1995- 95/7612****	15%	1%	8%	23%	40%	-
02.12.1999-23894 mükerrer	27/11/1999- 99/13648	17%	1%	8%	25%	40%	-
10.05.2001-24398	7/5/2001- 2001/2344	18%	1%	8%	26%	40%	-
30.07.2002-24831	17/7/2002- 2002/ 4480*****	18%	1%	8%	-	-	-
30.12.2007-26742	30/12/2007- 2007/13033	18%	1%	8%	-	-	-
Kaynak: https://www.resmigazete.gov.tr/ (Erişim Tarihi:11.11.2022), https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/sorgu (Erişim Tarihi:11.11.2022)*tan yararlanılarak tarafımca derlenmiştir.							
*Başlangıçta %10'luk genel KDV oranı ile temel gıda maddeleri için sıfır olmak üzere iki oranla KDV uygulamasına geçilmişti. (Kemal OKTAR, KDV 30 Yaşında, Vergi Portalı, s.1, https://www.dunya.com/kose-yazisi/kdv30yasinda/25693#:~:text=KDV%20oranlar%C4%B1nda%20de%C4%9Fi%C5%9Fim&text=Zaman%20i%C3%A7erisinde%20genel%20oran%20%11,8'lik%20oranlar%20y%C3%BCr%C3%BCrl%C3%BC%C4%9Fe%20girdi. (Erişim Tarihi:11.11.2022).							
**Mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranlarının tespitine dair 30/12/1987 tarih ve 87/12469 sayılı Kararın 1 inci maddesi ile Karar'a ekli I sayılı listenin 4 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, IV sayılı liste yürürlükten kaldırılarak, V sayılı liste IV sayılı liste olarak numaralandırılmıştır.							
***27/10/1993 Tarihli ve 93/4932 sayılı Karara ekli IV sayılı liste yürürlükten kaldırılmıştır							
****IV SAYILI LİSTE (KDV Oranı : %40), (21.12.1995 tarihli ve 95/7612 sayılı Kararname ile Eklenen Liste,22/12/1992 tarihli ve 92/3896 sayılı Kararnamenin Eki Karara, III sayılı listeden sonra gelmek üzere aşağıdaki IV sayılı liste eklenmiştir. Bu Karar 1.1.1996 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.							
*****01.08.2002 tarihinde ÖTV'nin yürürlüğe girmesi ile yükseltilmiş KDV oranı uygulamasına son verilmiştir.							

Tablo 11’den görüleceği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) yürürlüğe girdiği yılda KDV oranı; Bakanlar Kurulu Kararlarınca (BKK) %10’luk genel oranı ile temel gıda maddeleri için %0 olmak üzere iki oranlı sistemle uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonraki yıl %1 ve %5 oranları uygulamaya konularak indirimli oran sayısı üçe çıkmıştır. 1988 yılında ise genel oran %12’ye olarak belirlenmiş olup, indirimli oranlara %8 oranı eklenerek, ilk defa %15’lik yükseltilmiş oran uygulamasına başlanmıştır²⁰⁶.

Söz konusu yükseltilmiş oranlar yıllar içerisinde %15 ila %40 arasında artarak seyir göstermiş olup, 2002 yılında bu oranlar uygulamadan kaldırılmış ve sadece %1 ve %8 olmak üzere indirimli iki oran uygulamasına geçilmiştir. Genel oran ise, yıllar içerisinde %11, %12, %15, %17 olarak uygulanmış, son olarak BKK’ca 2001 yılında %18 olarak belirlenerek, bugün hala kullanılmakta olan KDV genel oranı yürürlüğe girmiştir.

2.4. KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARININ MALİ, EKONOMİK, SOSYAL ROLÜ

Vergiler en önemli maliye politikası aracı olup, bu aracın kullanılmasında en önemli rol ise oran uygulamalarına ait olmaktadır.

KDV oranları, uygulamadaki basitlik ve kolaylık derecesi ve gerek kapsadığı işlem hacmi gerekse mal ve hizmetlerin değerinde yarattığı etki açısından konjonktürel esnekliği yüksek olan bir politika aracı olarak devletler tarafından oldukça tercih edilmektedir²⁰⁷. Böylece mali, ekonomik ve sosyal gelişmelere anında çözüm bulunmasını sağlamaktadır.

Buna göre KDV oranlarının artırılması, devlet gelirlerinin artırılması yönüyle ön plana çıkmakta olsa da, bunun yanında ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşma açısından sağladığı faydalarda bir o kadar önemli olmaktadır²⁰⁸.

²⁰⁶ Kemal Oktar, KDV 30 Yaşında, **Vergi Portalı**, /www.dunya.com/, (11.11.2022), s.1,

²⁰⁷ Salih Turhan, “Maliye Politikası ve Uygulamaya İlişkin Yöntemler”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 44, S:1-4, 1986, s. 126.

²⁰⁸ Hayri Öncel, “Maliye Politikası”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:19, 1969, s.108.

2.4.1. Katma Değer Vergisi Oranlarının Mali Rolü

Devletin sorumluluklarının kapsamına ilişkin anlayışın değişmesiyle, kamu gelirlerinin yapısı ve bileşimine ilişkin iktisadi ve mali anlayışlar da zaman içinde büyük değişikliklere uğramasına rağmen, günümüzde hala vergilerin mali amacı, en önemli amaç olma niteliğini devam ettirmektedir. Bu amaç ilk ve en eski amaç olup bugün de rasyonel bir vergi sisteminin kurulmasında, bu amaca hizmet eden vergi oranları üzerine eğilmesi gereken bir konu olarak önem taşımaktadır²⁰⁹.

Vergilerin klasik fonksiyonu olan mali fonksiyonu kamu giderlerinin karşılayabilmek amacıyla optimal düzeyde bir gelir sağlanmasını ifade etmektedir²¹⁰.

Buna göre vergi oranları ile sağlanmaya çalışılan ilk amaçta mali amaç olacak olup, söz konusu KDV oranlarının kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında yeterli olup olmadığı söz konusu oranların mali rolünü açıklamaktadır²¹¹. Bir diğer değişle, verginin oranları ile gelir elde etme amacı olarak da tanımlanabilir²¹².

Bu amaca yönelik vergi oranlarının artırılması, vergi tabanının genişletilerek KDV oranlarının uygulandığı konu kapsamının artırılması, oran dışında kalan istisnaların kapsamının daraltılması, indirimli oran uygulamalarının azaltılması ve benzeri yöntemler ile devletler vergi oranlarını gelir elde etmek amacıyla kullanabilmektedir.

Bu noktada KDV'nin mali işlevini yani, kamu harcamalarını karşılama fonksiyonunu yerine getirip getirmediğinin analizi önem taşımaktadır. Bunun için öncelikle genel bütçe içerisindeki toplam KDV tahsilatları ve daha sonra bu vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranlarını incelemek gereklidir.²¹³

Tablo 12'de yıllar itibariyle KDV genel oran uygulaması ve aynı yıllarda elde edilen KDV tahsilatlarına yönelik bilgiler yer almaktadır.

²⁰⁹ Mehmet Yüce, "Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirmesi", **Mevzuat Dergisi**, Sayı:78, Haziran, 2004, s.1.

²¹⁰ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s.197.

²¹¹ Mahmut Ünsal Şaşmaz ve Yunus Emre Yayla, "Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:41, 2019, (Makro), s.318.

²¹² Cenker Göker, "Yönlendirici Vergilendirme", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Sayı:3-4, Cilt: 17, 2011, s.12.

²¹³ Gül Soner, "Türk Vergi Sisteminde Tüketim Vergilerinin Mali, Ekonomik ve Sosyal Analizi", **Vergi Raporu**, Sayı:170, Kasım, 2013, s.76.

Tablo 12: 1985-2020 Yılları Arası KDV Genel Oran Uygulamaları ve KDV Tahsilatları

Yıllar	KDV Genel Oranı	Toplam KDV Tahsilatı*	Vergi Gelirleri İçindeki %'si
1985	10%	951	24,8
1986	12%	1.568	26,3
1987	12%	2.567	28,4
1988	10%	4.177	29,3
1989	10%	6.461	25,3
1990	11%	12.371	27,2
1991	12%	22.832	29,0
1992	12%	42.088	29,7
1993	15%	81.877	31,0
1994	15%	176.742	33,0
1995	15%	354.980	32,7
1996	15%	743.026	33,1
1997	15%	1.561.562	32,9
1998	15%	2.725.083	29,5
1999	17%	4.164.334	28,1
2000	17%	8.379.554	31,6
2001	18%	12.438.860	31,3
2002	18%	20.400.201	34,2
2003	18%	27.031.099	32,1
2004	18%	34.325.208	34,0
2005	18%	38.280.429	32,1
2005	18%	42.263.650	32,0
2006	18%	50.723.560	33,5
2007	18%	55.461.123	32,4
2008	18%	60.066.230	31,6
2009	18%	60.169.248	30,6
2010	18%	75.649.986	32,1
2011	18%	95.550.463	33,6
2012	18%	103.155.875	32,5
2013	18%	123.878.363	33,7
2014	18%	130.538.554	32,5
2015	18%	153.844.174	33,1
2016	18%	168.808.352	31,9

Yıllar	KDV Genel Oranı	Toplam KDV Tahsilatı*	Vergi Gelirleri İçindeki %'si
2017	18%	206.679.678	33,0
2018	18%	250.661.593	34,0
2019	18%	270.152.810	32,9
2020	18%	324.038.872	33,0
*Dahilde ve ithalde alınan KDV tahsilatları toplamını ifade etmektedir.			

Kaynak: www.resmigazete.gov.tr(11.11.2022) ve www.gib.gov.tr(11.11.2022)'den faydalanılarak tarafıma derlenmiştir.

Tablo 12'deki bilgilere göre; KDV'nin genel bütçe içerisindeki toplam payına bakılacak olunursa ortalama olarak %31'ler de bir seyir izlemektedir. KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılından itibaren olağanüstü bir düşüklük veya yükselme gözlenmemektedir.

Yine yukarıdaki Tablo 12'de yer alan bilgilerden, KDV'nin yürürlüğe girdiği ilk yıllarda KDV oranının %10'dan %12'ye artmasıyla KDV tahsilatlarının arttığı, tam tersi durum olan %12'den %10'a düşürüldüğünde de tahsilatların artmaya devam ettiği gözlemlenmektedir. Bunun sebebi yükseltilmiş oran uygulamalarında da %8 olan oranın %15'e yükseltilmesinden kaynaklanmaktadır.

Ancak 1990'lı yıllardan sonra KDV genel oranlarındaki artış ile KDV tahsilatları arasındaki doğru orantı bozulmadan devam etmekte, KDV oranları arttıkça, KDV tahsilatları da artan seyir izlemektedir.

KDV oranlarının mali rolünün irdelenebilmesinde bir diğer gösterge kamu harcamalarını karşılama oranlarının sonuçlarıdır. Buna göre;

Tablo 13: Tüketim Vergilerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı (2006-2020)

Yıllar	KDV Geliri (Milyon TL)	Bütçe Giderleri (Milyar TL)	Karşılama Oranı (%)
2006	50.723	178.126	0,2847591
2007	55.461	204.068	0,2717771
2008	60.066	227.031	0,2645718
2009	60.169	268.219	0,2243279
2010	75.649	294.359	0,2569957
2011	95.550	314.607	0,3037123
2012	103.155	361.887	0,2850475
2013	123.878	408.225	0,3034552
2014	130.538	448.752	0,2908912
2015	153.844	506.305	0,3038564
2016	168.808	584.071	0,2890197
2017	206.679	678.269	0,3047154
2018	250.661	830.809	0,3017071
2019	270.152	1.000.027	0,2701447
2020	324.038	1.203.737	0,2691934

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü, **Aylık Bütçe Bülteni**, www.ms.hmb.gov.tr (15.06.2022)' den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 13'den anlaşılabacağı üzere bütçe giderlerinin, KDV ile karşılanma oranı ortalama % 28 olup, toplam vergi gelirleri içerisinde yüksek paya sahip olan KDV gelirlerinin, kamu harcamalarını karşılamada önemli bir rol üstlendiğini söylemek mümkündür.

Görüleceği üzere, KDV oranlarının mali amaca hizmet ettiği ve gelir sağlayıcı fonksiyonunu yerine getirdiği açık olmaktadır.

2.4.2. Katma Değer Vergisi Oranlarının Ekonomik Roller

Vergilerin tarafsızlığı* ilkesini savunan Devlet anlayışına göre, vergilerin mali amacı dışında diğer amaçlarının ekonomik hayatın seyrini ve piyasa mekanizmasının işleyişini bozmaktadır²¹⁴.

Ancak tarafsız devlet anlayışının yerini müdahaleci devlet anlayışına bırakması, vergilerinde ekonomik ve sosyal alanlarda yeni niteliklerinin oluşması sonucunu doğurmuştur. Böylece vergilerin asıl amacı olan mali amacı yanında, ekonomide de birçok aktöre yön vermede etkili bir araç olması doğal olmaktadır²¹⁵.

Buna göre vergi vergilemede, bu değiştirici etkiyi sağlayacak ilk baştaki araç ise vergi oranları olacaktır. Dolayısıyla vergi oranları ile ekonomik alanda ulaşılmaya çalışılan amaçlar genel olarak aşağıdaki başlıklarda sayılmaktadır.

2.4.2.1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınmadaki Rolü

Ekonomik kalkınmanın temelini yatırımlar oluşturmaktadır. Bu nedenle, yatırım ortamının öngörülebilir ve verimli olması oldukça önem arz etmektedir²¹⁶.

Buna göre ekonomik kalkınmanın sağlanabilmesi için, yatırımları teşvik edebilmek amacıyla, yatırımlara ilişkin vergisel düzenlemelerin istikralı ve sürekli değişmeyen bir yapıda olması sağlanarak güvenilir bir yatırım ortamının yaratılması öncelikli amaç olmaktadır.

Bir diğer husus ise vergi oranlarındaki indirimler ile yatırım kararlarının teşvik edilmesi olacaktır. Buna göre vergisel indirimlerle yatırım kararlarının desteklenmesi yanında istihdamın artırılması, eğitim, sağlık hizmetlerinde etkinliğin sağlanması ve

*Verginin tarafsızlığı: “Vergilerin tarafsızlığı, devlet tarafından alınan vergilerin miktarının, piyasanın işleyişini bozmayacak bir düzeyde olmasını ifade eder. Başka bir deyişle, verginin tarafsızlığı ilkesi, verginin devlete gelir sağlama dışında bir amaç taşımamasını ifade eder. Mükelleflerin tüketim, tasarruf, yatırım ve girişim konularındaki kararlarını etkilemeyen vergiler tarafsız vergilerdir. Başka bir deyişle ekonomik karar ve faaliyetlerde sapmalara neden olmayan vergiler tarafsızdır”, www.vergidosyası.com (17.02.2022), s.1.

²¹⁴ Karakoç, s.109.

²¹⁵ Edizdoğan, s.58.

²¹⁶ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 8. Bakı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, (Maliye), s.257.

benzeri yapısal nitelikli gelişmelerin yaratılmasında yatırımlara yönelik vergi kolaylıklarının sağlanması özellikle gelişmekte olan ülkelerde önem arz etmektedir²¹⁷.

Bu yönüyle yatırımlar üzerinde vergi oranları doğrudan role sahip olup, bu roller aşağıdaki şekilde açıklanabilir²¹⁸;

- Vergi indirimleri; yatırım eğilimini artırarak, yatırım hacminin genişlemesini sağlamaktadır.

- Vergi indirimleri; vergi için ayrılan fonların yatırımlara kanalize edilmesini sağlayarak yatırımların finansmanını arttırmaktadır.

- Vergi indirimleri; kullanılabilir geliri arttırarak ve vergi tasarrufu sağlayarak yatırımın maliyetini düşürmek suretiyle yatırım karlılığını arttırmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ekonomik gelime ve sanayileşmenin göstergesi olan yatırım dengesinin sağlanmasında, yatırım malları, yatırımların ilk üretim yılları üzerindeki KDV oranlarının indirilerek veya tamamen oran dışında bırakılarak rol üstelenmesi sağlanmaktadır²¹⁹.

Başka bir rol olarak, vergi oranları indiriminin veya konunun oran dışı bırakılmasının yani vergi istisnasının ya da iadesinin uygulandığı alan çekici kılınarak ekonomik kaynakların bu alana transferleri sağlanabilir. Örneğin araştırma geliştirme faaliyetlerinde vergi oranlarının sıfır olarak uygulanması bu faaliyetler için ayrılan kaynakların artmasına neden olarak uzun dönemde büyüme oranını yükseltmektedir²²⁰.

Böylelikle hem yatırımların teşviki sağlanmakta hem de vergiye aktarılabilecek kaynakların başka alanlarda uygulama alanı yaratılmasına veya tasarruf edilebilmesine olanak sağlanmaktadır.

Görüleceği üzere KDV oranlarının yatırımlar üzerindeki rolü, tasarruf dengesi üzerinde de doğrudan etkili olmaktadır.

Bu ilişki pozitif yönlü olup, vergisel alandan tasarrufa aktarılan kaynaklar, tasarruflar kanalıyla sermaye birikiminin artması ve yatırımları fonlaması sonucunda ülke milli gelirinin artması, istihdam üzerinde pozitif etki meydana getirmesi, bölgeler

²¹⁷ Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003, s.105.

²¹⁸ Sadettin Paksoy ve Sumru Bakan, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları Ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.9, Sayı:32, Bahar, 2010, s.157.

²¹⁹ İlhan Özer, **Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü yayınları**, Ankara, 1977, s.75.

²²⁰ Taner Turan, “Maliye Politikası Araçlarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Bir Literatür İncelemesi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:69, Nisan,2008,s.19.

arasındaki gelişmişlik farklarını en aza indirebilmesi yoluyla ekonomik kalkınmaya katkı sağlanmaktadır²²¹.

Bu noktada ekonomideki ihtiyaca göre uygulanacak vergisel politika ile gerek vergi oranları azaltılarak, vergiye aktarılmayan kısmın tasarruf edilmesi veya önleyici politika olarak vergi oranlarının yükseltilerek tüketicilerin tüketimden vazgeçmelerinin sağlanarak tüketilmeyen gelirin birikimi ile kaynak ihtiyacına yön verilebilmektedir.

Her ne kadar KDV, tüketicilerin ödedikleri fiyatla üreticilerin aldıkları fiyat arasında bir farklılık oluşmasına neden olup, Mal ve hizmetlerin göreceli fiyatlarında değişikliğe neden olarak fiyatların ekonomideki yol gösterici rolünü bozabilmekte ve kaynakların dağılımında dengesizlik oluşmasına sebep olabilse de²²²; vergi oranları ile bahsedilen önlemlerle tasarruf yapılması, yapılan tasarrufların işletilmesi ya da milli ekonomi açısından istenilen alanlara teşvik amaçlı yönlendirilmesi, tüketimi kısırak tasarrufu teşvik etmesi, sosyal alanlara kaynak sağlanması yönüyle oldukça önemli politika aracı olmaktadır²²³.

2.4.2.2. Fiyat İstikrarı Konusundaki Rolü

Vergi oranlarının bir diğer rolü ise ekonomik istikrarın sağlanması olmaktadır. Ekonomik istikrarın sağlanmasında fiyat istikrarı ve tam istihdam koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir²²⁴.

Öncelikle fiyatların istikrarlı olması; fiyatlar genel seviyesindeki uzun süren artış (enflasyon) veya düşüş (deflasyon) eğiliminin önlenmesi anlamına gelmektedir²²⁵

Genel fiyat düzeyinde, toplam talebin, toplam arzdan fazla olması halinde enflasyon meydana gelmektedir. Diğer bir deyişle fiyatlar genel seviyesindeki sürekli yükseliş hali olarak ifade edilen enflasyon dönemlerinde toplam talebin kısılmasına yönelik politikalar uygulanması gerekmektedir²²⁶.

²²¹ Mahmut Ünsal Şaşmaz ve Yunus Emre Yayla, “Ekonomik Kalkınmanın Belirleyicilerinin Değerlendirilmesi: Ekonomik Faktörler”, *International Journal of Public Finance*, Sayı:3/2, 2018, (Ekonomik),s.254.

²²² Turan, s.19.

²²³ Edizdoğan, s.60.

²²⁴ İsmail Türk, *Maliye Politikası Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*, 22. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara,2009, (Çağdaş),s.18.

²²⁵ www.tcmb.gov.tr. (Erişim Tarihi: 22.02.2022).

²²⁶ Türk, (Çağdaş), s.87.

Bu noktada KDV, bireylerin harcamaları üzerinden alınan bir vergi türü olduğundan KDV oranları arttıkça fiyatlar artacak ve fiyatlar arttıkça, KDV den elde edilecek gelir de artış gösterecektir. Dolayısıyla KDV oranları enflasyonla mücadelede etkin bir rol oynamaktadır²²⁷.

Buna göre KDV oranları, enflasyonla mücadelede, vergi oranlarının artırılması ile toplam talebin daraltılması yolu ile rol üstlenmektedir²²⁸. Bir diğer yönüyle ekonominin ihtiyacına göre KDV oranlarında indirim sağlanarak fiyatlar genel seviyesinin aşağıya çekilmesi yolu ile de fiyatlardaki enflasyonist baskı düşürülebilmektedir.

KDV oranlarında yapılacak artışın, enflasyonist süreçte, gelir vergileri oranlarındaki artışa nazaran daha başarılı olacağı açıktır. Çünkü gerek gelir vergisi oranlarında yapılacak artış gerek mükellefler üzerinde tasarrufta bulunma isteğini kırma gerekse gelir dağılımındaki dengesizliği artırması sorunlara yol açabilmektedir. Bu nedenle KDV oranlarındaki artış, mükellefler tarafından baskınının da en az hissedilebileceği vergi türü olduğundan enflasyonist süreçte en çok başvurulan politika aracı olmaktadır²²⁹.

Ekonomide deflasyon süreci ise, fiyatlar genel seviyesindeki sürekli düşüş olup²³⁰, toplam talebin, toplam arzı karşılayamaması sonucunda meydana gelmektedir²³¹.

Buna göre bir ekonomide deflasyonla mücadelede, vergi oranlarının indirilmesi sonucu kullanılabilir gelirin artırılmasına paralel olarak, toplam talebi arttırılarak ekonominin canlanması sağlanabilmektedir²³².

Bu noktada, KDV oranlarında yapılacak bir indirimin, ekonomide toplam talebi artırıcı etkisinin, gelir vergisi oranlarında yapılacak aynı miktardaki bir indirime göre daha fazla olacaktır. Bunun nedeni gelir vergisi oranlarında gerçekleştirilecek bir indirim, tüketim harcamalarını, ancak gelirin tüketime ayrılan kısmı oranında

²²⁷ Edizdoğan ve Çelikkaya, s.179.

²²⁸ Paksoy ve Bakan, s.157.

²²⁹ Aytaç Eker, Asuman Altay ve Mustafa Sakal, **Maliye Politikası Teori İlkeler ve Yöntemler**, 5. Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009, s.167.

²³⁰ Steven Horwitz, “Deflasyon: İyi, Kötü ve Çirkin”, çev: Buğra Kalkan, **Liberal Düşünce**, Sayı:59 – 60, Cilt:15, Yaz-Güz 2010, s. 123.

²³¹ İlhami Söyler, “Devlet Borçlarının Enflasyonist, Deflasyonist ve Stagflasyonist Etkileri”, **Vergi Raporu**, Sayı: 96, Ağustos, 2007, s.23.

²³² Paksoy ve Bakan, s.157.

etkilenmektedir. KDV oranlarında gerçekleştirilecek bir indirim ise, tüketim malları fiyatında bir düşüşe yol açarak kişilerin tasarruf-tüketim kararlarını tüketim lehine değiştirmelerine neden olmaktadır²³³.

Ancak ekonomik durgunlukla mücadele için vergilerin indirilmesi ile ortaya çıkan genişletici maliye politikası, ekonomi tam istihdam milli gelir dengesine ulaştıktan sonra enflasyonist açık meydana getirmesi mümkün olmaktadır. Tam tersi olarak, talebin gereğinden fazla azaltılması veya konjonktürün durgunluk dönemine girerken daraltıcı politikanın başlatılması gibi nedenlerle fiyatların gereğinden fazla düşmesi ile birlikte durgunluğun ortaya çıkması gibi risklerin dikkate alınarak politikaların güncellenmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergilerde yapılan değişikliklerle ekonomide beklenen etkilerin oluşturulması yönünde sınırların belirginleştirilmesi son derece önem arz etmektedir²³⁴.

2.4.2.3. Tam İstihdamın Sağlanmasındaki Rolü

Ekonomik istikrarın sağlanmasında fiyat istikrarı yanında bir diğer husus da tam istihdamın sağlanmasıdır.

İstihdam oranı, işgücünün hangi oranda ekonomik faaliyetlere katılabildiğini göstermesi bakımından önem arz etmektedir. Tam istihdam ise, işgücü içerisinde yer alanların tamamının istihdam edilebildiği durumu ifade etmektedir. Dolayısıyla tam istihdamdaki bir ekonomi de kaynakların tam olarak kullanılmaktadır. Buna göre işgücü piyasasında hedeflenen tam istihdama erişilebilmesi için bu yönde ekonomi politikaları izlenmesi ve işgücünün niteliği ve beceri seviyesine göre üretim mekanizmalarının hayata geçirilmesi gerekmektedir²³⁵.

Bu nedenle devletlerin amacı, ülkedeki toplam harcama düzeyinin, tam istihdam üretim düzeyine denk olmasını sağlamaktır. Eğer toplam harcamalar tam istihdam üretim düzeyinden büyük olursa enflasyon, tersi durumda ise işsizlik ortaya çıkacağı için birinci durumda devletin, vergi oranlarını artırırken harcamaları azaltması, ikinci

²³³ Beyhan Ataç, **Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Temmuz, 2009, s.198.

²³⁴ Paksoy ve Bakan, s.157.

²³⁵ Kalkınma Bakanlığı, “11. Kalkınma Planı (2019-2023)”, **Tüketim ve Tasarruf Eğilimleri Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 2018, http://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2020/04/Tuketim_ve_TasarrufEgilimleriOzelIhtisasKomisyonuRaporu.pdf, (23.03.2020), s.50,

durumda vergi oranlarını azaltırken harcamaları ve harcanabilir geliri ise artırması gerekmektedir²³⁶.

Görüldüğü üzere enflasyon ile tam istihdam politikaları arasında bulunan bu paradoks nedeniyle işsizlikle mücadelede daraltıcı ve genişletici maliye politikalarının birlikte uygulanması gerekmektedir²³⁷.

KDV, gelir vergisinin tersine iş gücü arzını aşırı yüke maruz bırakmamakta ancak işgücü getirisini düşürerek boş zamanın artmasına ve çalışma gücünün azalmasına neden olmaktadır²³⁸.

Ayrıca KDV oranlarının artırılması kısa ve orta vadede enflasyon artışına sebep olmaktadır. Buna bağlı olarak artan vergi oranlarına paralel olarak artan fiyatlar, talebi ve buna bağlı olarak üretimi kısımlıdır. Bu da kısa vadede yatırımların azalmasına yol açacaktır. Yatırımdaki azalma üretim kapasitesinin azalmasına ve diğer üretim faktörlerinin marjinal üretiminin azalmasına yol açacak olup, sonuç olarak KDV oranlarındaki artış istihdam azaltıcı etki yapacaktır²³⁹.

Yukarıda yapılan açıklamalara istinaden tam istihdam seviyesine ulaşmadaki KDV oranlarının rolü azaltılması eğiliminde olmalıdır.

2.4.2. Katma Değer Vergisi Oranlarının Sosyal Rolü

Vergi oranlarının sosyal etkisi özellikle piyasa mekanizmasının yetersiz kaldığı adil gelir ve servet dağılımının sağlanması bakımından oldukça büyük önem taşımaktadır. Devlet sosyal amacını vergiler yoluyla, finansmanı vergi gelirleriyle karşılanan mal ve hizmetleri düşük gelirli bireylere bedelsiz veya düşük bedelle sunmak veya vergileme yoluyla elde ettiği gelirleri kamu harcamaları şeklinde düşük gelir gruplarına transfer harcamaları şeklinde aktarmak suretiyle gelir dağılımındaki adaleti sağlamak şeklinde gerçekleştirmektedir²⁴⁰.

²³⁶ Zeliha Göker, Kutlu Dane, “Tam İstihdamın Sağlanmasında Maliye Politikasının Rolü Ve Post-Keynesyen Çözüm Önerileri”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:26, 2013, s. 106.

²³⁷ Şen ve Şağbaş, S.382.

²³⁸ Edizdoğan ve Çelikkaya, s.201.

²³⁹ Mihriban Tağ, *Türkiye’de Vergi Politikasının İşgücü Piyasası ve İstihdam Üzerindeki Etkileri*, TC. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara, Aralık, 2007, s.76.

²⁴⁰ Karakoç, s.111.

Bu noktada KDV, tüketicilerin yaptıkları harcamalar üzerinden alındığı için, az gelirli gruplar gelirlerin tamamını harcadıkları halde yüksek gelirli gruplar gelirlerinin bir kısmını tasarruf edebildiğinden, gelir dağılımı az gelirli gruplar aleyhine yüksek gelirli gruplar lehine bozulmasına sebep olmaktadır²⁴¹.

Bu noktada değinilmesi gereken dolaylı ve dolaysız vergilerin gelir dağılımındaki adalet yönünden etkilerinin farklarıdır. BU fark gini katsayısı ile şu şekilde ortaya konmaktadır. Dolaylı vergi oranında meydana gelen %1’lik bir artışın, gini katsayısını %0,10 oranında artırdığı, dolaysız vergi oranında meydana gelen %1’lik bir artışın ise gini katsayısını %0,05 oranında azalttığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla dolaysız vergiler ile gini katsayısı arasında negatif, dolaylı vergiler ile gini katsayısı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu açıktır. Buna göre dolaysız vergilerde meydana gelen artış gelir dağılımı adaletsizliğini azaltmakta, dolaylı vergilerde meydana gelen artış gelir dağılımı adaletsizliğini artırmaktadır²⁴².

KDV’de bir dolaylı vergi türü olup, objektif niteliği olması yani mükellefin şahsi durumunu dikkate almaması, tersine artan oranlı bir tarife yapısına sahip olması nedeniyle gelir dağılımında adaletin sağlanması yönüyle zayıf bir vergi uygulaması olmaktadır. Diğer önemli husus ise bireylerin geliri arttıkça ödediği KDV’lerin de artmaması yani sabit kalması dolaylı vergilerin en önemli eleştiri noktalarından birini oluşturmaktadır. Bu nedenle adil bir KDV oran sistemi için oran farklılaştırmalarının uygulanması ile KDV’nin gelir dağılımını bozucu etkisinin hafifletilmeye çalışılmaktadır²⁴³.

KDV oran yapısı yukarıda bahsedildiği şekilde vergilemede adaletin sağlanmasını güçleştirse de, mali güç ilkesi kapsamında adaletin sağlanmasına yönelik yapılan bir takım uygulamalar ile KDV’nin yetersiz kaldığı noktalar telafi edilmeye çalışılmaktadır²⁴⁴.

²⁴¹ Türk, (Politika), s.339.

²⁴² Bünyamin Demirgil, “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı: 2, 2018, s.118,119.

²⁴³ Aylin İdikut Özpençe ve İsmail İşler, “Türkiye’de KDV Sorunları ve Avrupa Birliği Ülkelerindeki KDV’nin Kamu Gelirleri Ve GSYH İçerisindeki Payları”, **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.118,129.

²⁴⁴ Ebru Karas, “Katma Değer Vergisinin Optimal Vergileme Perspektifinde Değerlendirilmesi”, **Innovation and Global Issues in Social Sciences Platform**, Patara, 27-29 Nisan, 2017, s.517.

Bu telafi yöntemlerine örnek olarak tüketimi zorunlu olan mal ve hizmetlerde oranların daha düşük veya hiç uygulanmaması veya eğitim, sağlık gibi sosyal alanlarda KDV oranlarının indirilmesi veya kaldırılması ve benzeri uygulamalar verilebilir.

KDV’de adalet yönüyle önerilere tezin üçüncü bölümünde geniş olarak değinileceği için burada kısaca örneklendirilmiştir.

2.5. KATMA DEĞER VERGİ ORAN UYGULAMASININ MALİ, EKONOMİK, HUKUKİ VE POLİTİK SINIRLARI

Devletin, kaynaklarının en önemlisi vergiler olup, söz konusu vergi gelirlerini devlet en az maliyetle, optimal bir seviyede elde etmeyi hedeflerken; bireyler ise vergi yüküne en az seviyede maruz kalmayı amaçlamaktadır. Bu şekilde devlet ile bireyler arasında oluşan çatışmayı gidermek ve vergiye gönüllü uyumu ve vergi kaynaklarının sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla vergilemeye ilişkin sınırların iyi belirlenmesi gerekmektedir²⁴⁵.

Bu noktada vergilemenin sınırı, verginin bir birim daha arttırılamadığı veya mevcut vergilere yeni bir verginin eklenemediği noktayı ifade etmektedir²⁴⁶.

Buna göre vergilemede oran uygulaması bakımından ise, oranların arttırılmasına yönelik mali, ekonomik, hukuki ve politik sınırlardır.

2.5.1. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Mali Sınırı

KDV oranlarının mali sınırını, vergi oranlarının arttırılmasına karşılık, KDV gelirlerinde ilave bir artışın olmadığı nokta oluşturmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, KDV oranlarını arttırarak KDV hasılatının daha fazla artmasının mümkün olmadığı hal olarak açıklanmaktadır²⁴⁷.

Söz konu vergi oranı ile vergi geliri arasındaki ilişkiyi Amerikalı ekonomist Arthur Laffer kendi ismiyle anılan eğrisi ile açıklamış olup, bu eğriye göre vergi oranları yükseltince vergi gelirleri de bir noktaya kadar artmakta ve vergi hasılatı optimum düzeye ulaşmaktadır. Ancak vergi gelirlerinde optimum düzeye ulaşıldıktan sonra da

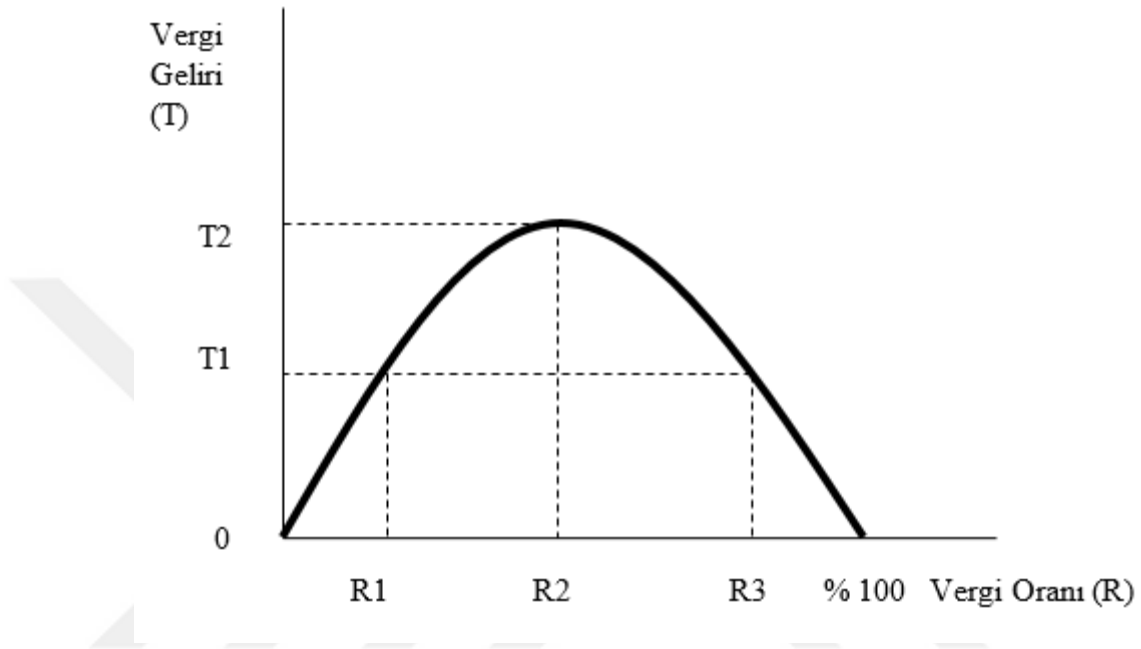
²⁴⁵ Mahmut Kılıçoğlu, “Vergilemenin Sınırları”, **Vergi Raporu**, Sayı:220, 2018, s.7.

²⁴⁶ www.ersanoz.com. (01.03.2022), s.1.

²⁴⁷ Şen ve Sağbaş, s.177.

vergi oranlarının arttırılmasına rağmen, vergi gelirleri artmaya devam etmemekte, tam tersine düşmeye başlamaktadır²⁴⁸.

Şekil 2: Laffer Eğrisi



Kaynak: Mahfi EĞİLMEZ, “Arz Yönlü Ekonomi ve Laffer Eğrisi, Kendime Yazılar”, www.mahfiegilmez.com (01.03.2022)

Yukarıda yer alan Laffer eğrisinden görüleceği üzere, vergi oranı sıfır olduğunda, vergi tahsilatının da sıfır olduğu, vergi oranı yüzde yüz olduğunda ise bireyler bütün kazancını vergi olarak vereceğinden, kişilerin üretim, yatırım, tüketim yapacak gelirleri kalmayacağından vergiye kaynak olacak gelir olmayacak ve dolayısıyla vergi geliri de oluşmayacaktır. Buna göre, vergi oranı R1’den R2’ye arttırıldığında, vergi gelirleri T1’den T2’ye yükselmekte, vergi oranı R2’den R3’e arttırıldığında ise, kişiler elde ettikleri gelirin çoğunu vergi olarak ödeyeceklerini gördükleri için çalışma saatlerini azaltma yönünde tepki göstererek, vergiye tabi gelirin azalmasına ve vergi tahsilâtının da T2’den T1’e gerileyerek bu yönde azalmasına sebep olacaktır. Dolayısıyla Laffer’e göre aşırı yüksek olan vergi oranlarında yapılacak

²⁴⁸ Aykut Tavşancı ve Raşit Gültekin, “Vergilendirme Sınırının Aşılması ve Ekonomik Sonuçları”, **International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series XI. Ibaness Congress Series**, Tekirdağ, 9-10 Mart, 2019, s.115.

indirimler, bir yandan bireylerin daha fazla çalışmasını teşvik ederken bir yandan da vergi kaçırma arzularının düşmesine yol açacak ve vergi tahsilâtını azaltmak yerine artmasını sağlayacaktır²⁴⁹.

Fazlı Yıldız, Ulvi Sandalcı tarafından, 1990-2014 döneminde OECD ülkelerinde özel tüketim harcamaları ile KDV arasındaki ilişki analiz edilmiş olup, KDV'nin yaygın muamele vergisi özelliğinden dolayı tüketim harcamaları üzerindeki etkisi negatif olarak tespit edilmiştir. Buna göre bir birimlik katma değer vergisi artışı 0.28 birimlik bir özel tüketim azalışına neden olmaktadır²⁵⁰.

Buna göre azalan tüketim dolayısıyla, alınmaktan vazgeçilen mal ve hizmetler üzerindeki KDV gelirlerinden de mahrum kalınmış olunacaktır.

2.5.2. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Ekonomik Sınırı

Vergilemenin ekonomik sınırı, vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanılabileceği noktadır²⁵¹. Söz konusu nokta, vergileme sınırının en yüksek kapasiteye ulaşmış olduğunu ancak ekonomiye herhangi bir zararının olmadığı anlamına gelmektedir. Ancak bu sınırın geçilmesi halinde sosyal tepkilerin ortaya çıkmasına sebep olacaktır²⁵².

Bu sınırın aşılmaması için vergilemenin ekonomik sınırını belirleyen ölçekler bulunmaktadır. Bunlar vergi kapasitesi, üretim kapasitesi, kaynak kullanımı ve istihdam, toplam tasarruf ve yatırımlardan oluşan makro göstergelerdir²⁵³.

Buna göre **vergi kapasitesi** ülkeden ülkeye ve zaman içinde değişmekte olup, bir ülkede belli bir dönemdeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade etmektedir²⁵⁴. Bir diğer deyişle, bir ülkede gayrisafi yurt içi hasıla (GSYİH)'nın toplam geçim seviyesinin üzerinde kalan kısmı o ülkenin vergi kapasitesi olup, o

²⁴⁹Mahfi Eğilmez, “Arz Yönlü Ekonomi ve Laffer Eğrisi, Kendime Yazılar”, 09.2016, <https://www.mahfiegilmez.com/2016/09/arz-yonlu-ekonomi-ve-laffer-egrisi.html> (01.03.2022), s.1.

²⁵⁰ Fazlı Yıldız ve Ulvi Sandalcı, “Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği”, **İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 72016, s. 1924.

²⁵¹ Egeli ve Karakoyun, s.79.

²⁵² Abdulkirim Eroğlu, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi**, Sayı:3(5), 2018, s.57.

²⁵³ Türkan Öncel, “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”, **İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:39, 2001, s.19

²⁵⁴Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar ve Muharrem ÇAKIR, “Türkiye’de Vergi Kapasitesi Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 346, Temmuz, 2017, s.9.

ülkedeki toplanabilecek vergi hasılatının en üst sınırını göstermektedir. GSYİH'in bir oranı olarak vergi kapasitesi aşağıdaki gibi formüle edilmektedir²⁵⁵.

$$\text{Vergi kapasitesi/GSYİH} = (\text{GSYİH} - \text{Toplumsal Asgari Geçim Tutarı}) / \text{GSYİH}$$

Söz konusu kapasite dahilinde vergi oranlarının arttırılması veya matrahın genişletilmesiyle vergi gelirlerinde bir artış sağlanmakta ancak bu kapasitenin üzerinde yeni vergiler konularak veya vergi oranları yükseltilerek ek gelir sağlanmaya çalışılması, aşırı vergilemeye sebep olup, yatırım teşviklerini zayıflamasına, üretim kapasitesinin zarar görmesine, vergiye karşı direnç ile kaçakçılığın ve idari yükleri artmasına sebep olacaktır²⁵⁶.

Vergi hasılatını etkileyen bir diğer gösterge ise, **vergi gayretidir**. Vergi gayreti, vergi kapasitesinin fiilen gerçekleştirilen kısmı olup, vergi hasılatının, GSYİH'e oranı ile hesaplanır. Türkiye'de vergi gayreti 2020 yılında %19,5 olup, bu oran Türkiye'de toplanan vergilerin, GSYİH'in %19,5'u olduğunu ifade etmektedir²⁵⁷.

$$\text{Vergi Gayreti} = \text{Vergi Hasılatı} / \text{GSYİH}$$

Bu oranın 1'den büyük olması vergileme kapasitesinin aşıldığı, 1'e eşit olduğunda vergileme kapasitesinin tamamının kullanıldığı, 1'den küçük olması ise vergileme kapasitesinin altında kaldığını göstermektedir²⁵⁸.

Türkiye'de KDV açısından vergi gayreti 2002 ile 2020 yılları arasında incelenecek olunursa, KDV tahsilatlarının, GSYİH'a oranının tespit edilmesi gerekmektedir. Buna göre KDV açısından vergi gayreti Tablo 14'te hesaplanmıştır.

²⁵⁵ Şen ve Sağbaş, s.174-175.

²⁵⁶ Nisfet Uzay, "Vergileme Tasarruf İlişkisi ve Vergi Reformu Üzerine", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:12, 1995, s.202.

²⁵⁷ Karakoç, s. 169.

²⁵⁸ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s.180.

Tablo 14: Türkiye’de 2002-2020 Yılları Arasında KDV Açısından Vergi Gayreti

Yıllar	GSYH (x)	Toplam Vergi Gelirleri (a)	Kurumlar Vergisi Tahsilatları (b)	Gelir Vergisi Tahsilatları (c)	KDV Tahsilatları (d)	Toplam Vergi Gayreti (k=a/x)	Kurumlar Vergisi Vergi Gayreti (l=b/x)	Gelir Vergisi Vergi Gayreti (m=c/x)	KDV Vergi Gayreti (n=d/x)
2002	362.109.64	59.631.867.85	5.575.49	13.717.66	20.400.20	164,68	0,02	0,04	0,06
2003	472.171.77	84.316.168.75	8.645.34	17.063.76	27.031.09	178,57	0,02	0,04	0,06
2004	582.852.79	101.038.904.00	9.619.35	19.689.59	34.325.20	173,35	0,02	0,03	0,06
2005	680.275.84	119.250.807.00	13.583.29	26.849.80	42.263.65	175,30	0,02	0,04	0,06
2006	795.757.10	151.271.701.00	12.447.35	31.727.64	50.723.56	190,10	0,02	0,04	0,06
2007	887.714.41	171.098.466.00	15.718.47	38.061.54	55.461.12	192,74	0,02	0,04	0,06
2008	1.002.756.49	189.980.827.00	18.658.19	44.430.33	60.066.23	189,46	0,02	0,04	0,06
2009	1.006.372.48	196.313.308.00	20.701.80	46.018.36	60.169.24	195,07	0,02	0,05	0,06
2010	1.167.664.47	235.714.637.00	22.854.84	49.385.28	75.649.98	201,87	0,02	0,04	0,06
2011	1.404.927.61	284.490.017.00	29.233.72	59.885.00	95.550.46	202,49	0,02	0,04	0,07
2012	1.581.479.25	317.218.619.00	32.111.82	69.671.64	103.155.87	200,58	0,02	0,04	0,07
2013	1.823.427.31	367.517.727.00	31.434.58	78.726.00	123.878.36	201,55	0,02	0,04	0,07
2014	2.054.897.82	401.683.956.00	35.163.51	91.063.30	130.538.55	195,48	0,02	0,04	0,06
2015	2.350.941.34	465.229.389.39	37.009.62	105.395.33	153.844.17	197,89	0,02	0,04	0,07
2016	2.626.559.71	529.607.900.95	46.898.42	123.686.14	168.808.35	201,64	0,02	0,05	0,06
2017	3.133.704.26	626.082.414.67	57.868.20	143.962.93	206.679.67	199,79	0,02	0,05	0,07
2018	3.758.773.72	738.180.401.14	84.132.15	175.420.07	250.661.59	196,39	0,02	0,05	0,07
2019	4.317.786.90	819.603.098.82	87.528.21	207.849.89	270.152.81	189,82	0,02	0,05	0,06
2020	5.046.883.30	983.258.493.00	112.871.31	203.986.51	324.038.87	194,82	0,02	0,04	0,06

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı’nın çeşitli bütçe istatistiklerinden faydalanılarak tarafımda hazırlanmıştır.

Tablo 14’ten görüleceği üzere, toplam vergi gayreti oranının en yüksek olduğu yıl 2011 yılı olup, yıllar içerisinde zaman zaman artış zaman zaman düşme eğiliminde olsa da 165 ila 202 bandında seyir göstermiştir.

Vergi türleri örneklerine bakılacak olunursa, vergi gayreti gelir, kurumlar ve KDV olarak üç vergi türünde de 1’in altında yani vergilendirme sınırının altında olsa da en yüksek orana KDV sahiptir.

Bununla birlikte özellikle gelir vergisi gibi mükelleflerin vergi sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirip getirmemekte görece serbest oldukları dolaysız nitelikteki vergilerde; vergi gayreti daha çok mükelleflerin bu konudaki

gönüllü uyumuna bağlı olup, devletin mali, ekonomik, sosyal kararları karşısındaki tutum ve davranışlarına bağlıdır²⁵⁹.

Bu nedenle KDV 'de vergi gayretinin, gelir vergine göre görece yüksek çıkması normal olmaktadır. Çünkü KDV, devletlerin finansman ihtiyacı dönemlerinde en kolay başvurdıkları vergi sistemi olup, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde verginin gizli olmasından dolayı gerek mükellefler üzerindeki yükü hissettirmemesi, gerek tahsilatı bakımından direkt fiyatla birlikte tahsilinin mümkün olması sonucu idare bakımından da etkin bir vergi türü olması bakımından vergileme kapasitesi yüksek bir vergi türü olmaktadır.

KDV açısından dezavantaj diğer vergilere göre kayıt dışı kalan alan olmaktadır. Bu noktada KDV'de vergi gayretini arttırmak için vergi oranlarını arttırmak yerine kayıt dışı alanların tespit edilerek, vergi tabanının genişletilmesi daha doğru olacaktır. Çünkü KDV oranlarının arttırılması, mal ve hizmet fiyatlarını arttıracığından, talebin kısılmasına sebep olarak KDV gelirlerinin azalmasına sebep olacaktır. Bu nedenle kayıt dışılığın ve istisna alanlarının daraltılarak vergiye tabi unsurların arttırılması yöntem olarak benimsenmelidir.

Sonuç olarak yukarıda yer alan Tablo 14'teki bilgiler nezdinde Türkiye'de vergi gayreti indeksinin düşük olduğunu söylemek mümkündür. Buna göre vergi gayretini arttırmaya yönelik olarak vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak toplanabilmesi, vergilendirmede etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasından hareketle, vergi yönetiminin etkinliği, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma alanları üzerinde önemle durulması gerekmektedir²⁶⁰.

2.5.3. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Hukuki Sınırı

Vergilere ilişkin hukuki sınırın çerçevesi, anayasal, yasal ve diğer normlar hiyerarşisine göre çizilmesi gerekmektedir²⁶¹.

²⁵⁹ Hale Akbulut, "Enflasyon ve Faiz Oranlarının Vergi Gayreti ile İlişkisi: Türkiye'de Uygulanan Gelir Vergisi İçin Ampirik Bir Uygulama", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 630, 2017, s.64.

²⁶⁰ Naci Tolga Saruç, Çiğdem Börke Tunalı ve Candan Yılmaz, "Türkiye'de Vergi Gayreti", **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 22, 2018 s.243.

²⁶¹ Şen ve Sağbaş, s.167.

Buna göre Türkiye’de vergilemenin hukuki sınırı Anayasa hükümleriyle başlamakta olup, kanunsuz vergi olmaz prensibi güvence altına alınmıştır²⁶².

Bu sebeple, hukuk devleti, vergi hukuku kapsamında birey ile devlet arasındaki ilişkiye belirli bir takım yasal normlarla bağlayıcı nitelik kazandırmaktadır. Ancak kamu yararının mümkün kıldığı oranda mevcut olması gereken esneme payı ise kimi zaman Bakanlar Kurulu’na yetki tanınarak kimi zamanda şeklen genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil eden ancak özünde başka Anayasal ilkelere riayet eden muafiyetler ve istisnalar ile sağlanmaktadır²⁶³.

Anayasa’nın 73’üncü maddesi gereği olarak vergisel yükümlülüklerin ancak kanunla konulup, değiştirilip veya kaldırılabilceği hüküm altına alınmıştır. Ancak aynı maddenin son bendinde Anayasa tarafından Bakanlar Kurulu’na, belirli ve sınırlı bir çerçeve içinde yükümlülüklerden muafiyet, istisna ve indirim oranlarında kanunların belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmaktadır .

Buna göre, KDV oran uygulamasın yönelik olarak 282’inci maddesi ile, KDV oranı vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlense de, aynı madde ile Cumhurbaşkanı*’nın bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

2.5.4. Katma Değer Vergi Oran Uygulamasının Politik Sınırı

Vergilemenin siyasal sınırlarını ‘oy kaybı’ veya ‘oy beklentisi’ çizmektedir²⁶⁴. Buna göre, vergiler nedeniyle politikacıların oylarının düşmeye başladığı noktanın bir adım öncesi verginin siyasi sınırı olarak ifade edilmektedir. Bu sınıra kadar vergi oranları arttırılırken, oy sayısı da artmaya devam etmekte ancak bu sınır aşıldığında vergi oranları arttırıldığında oy sayısı düşmeye başlamaktadır²⁶⁵.

²⁶² Egeli ve Karakoyun, s.79.

²⁶³ Aysel Ceren Mutlu, “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, **TBB Dergisi**, Sayı:98, 2012, s.123.

* 700 sayılı KHK’nın 90 ıncı maddesi ile bu fıkarda yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 9/7/2018)

²⁶⁴ Altay, s185.

²⁶⁵ Egeli ve Karakoyun, s.80.

Bir başka açıdan vergilemenin siyasi sınırı ise, halkın kamu harcamalarına duyduğu güven ile orantılıdır. Buna göre bir ülkede yaşayan vatandaşlar, yönetim tarafından yapılan kamu harcamalarını yerinde buluyorsa, bu harcamaların toplum yararına olduğunu düşünüyorsa ve harcama tutarlarını makul buluyorsa vergiye uyumları da bu yönde artacaktır²⁶⁶.

2.6. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR BAKIMINDA KDV ORANLARI

Vergi adaletini etkileyen unsurları vergi yükü ve verginin esnekliği olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür.

2.6.1. Vergi Yükü

Vergi yükünün hesaplanması bireylerin üzerine düşen yükün tespiti, ekonominin gelişmesi ve canlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması, gelirden yatırıma ayrılan payın arttırılması, ekonomik istikrarın sağlanması gibi makro ekonomik hedeflerin tespiti açısından önem arz etmektedir²⁶⁷.

Vergi yükü ölçümünü ana başlık altında toplanacak olunursa, bunlar sübjektif ve objektif vergi yükü olarak ikiye ayrılabilir.

Sübjektif vergi yükü, kişinin ödediği vergi nedeniyle hissettiği negatif duygular olup, kişiseldir ve ölçülmesi güç olmaktadır²⁶⁸. Bu şekildeki vergi yükü sonucunda kişinin hissettiği ağırlık vergi tazyiki* olmaktadır²⁶⁹.

Objektif vergi yükü ise, bir kişi tarafından ödenen verginin, o kişinin gelirine oranını ifade etmekte olup, objektif vergi yükü hesaplanabilmekte ve gelişimi takip edilebilmektedir. Kişinin vergiye tabi gelirinin dışında başka gelirinin olmadığı

²⁶⁶ Sabahat Binnur Çelik, “Türkiye’de Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Sınırları”, **International Conference On Eurasian Economies**, 2015, <https://www.avekon.org/paper-s/1314.pdf> (02.03.2022), s.581.

²⁶⁷ Esra Uygun ve Hicran Kasa, “Vergi Yükü Kavramı: Türkiye Ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965 -2014 Yılları)”, **International Journal of Academic Value Studies**, Sayı:3/14, 2017, s.30.

²⁶⁸ Şen ve Sağbaş, s.85.

***Vergi tazyiki**, kişinin vergi nedeniyle ekonomik gücündeki azalma nedeniyle hissettiği manevi baskıyı ifade eden bir kavramdır. (www.vergidosyasi.com, (03.03.2022))

²⁶⁹ Nadaroğlu, s.287.

varsayımı altında ortalama vergi oranı veya efektif vergi oranı objektif vergi yükünün göstergesi olarak kullanılabilir²⁷⁰.

Yukarıda da açıklandığı gibi, verginin maddi olarak ölçülebildiği vergi yükü objektif vergi yükü, maddi olarak ölçülemeyen ve psikolojik olarak algılanabilen yük ise subjektif vergi yükü olmaktadır. Buna göre aşağıda objektif vergi yüküne ilişkin türlerin hesaplamalarına yer verilmiştir²⁷¹.

Toplam Vergi Yükü; Bir ekonomideki toplam vergi gelirlerinin milli gelire oranlanmasıyla hesaplanmaktadır. Formülü aşağıdaki gibidir²⁷²;

$$\text{Vergi yükü} = \text{Toplam Vergi Geliri} / \text{Milli Gelir}$$

Bireysel vergi yükü; yukarıda bahsedilen objektif ve subjektif vergi yükünü ifade etmektedir. Açıklandığı üzere subjektif vergi yükü hesaplanamadığından, objektif vergi yükünün hesaplanmasından bahsetmek mümkün olacaktır. Objektif vergi yükü, bir bireyin ödediği vergiyi, o bireyin gelirine oranlamak suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre²⁷³;

$$\text{Vergi yükü} = \text{Ödenen Vergi} / \text{Gelir}$$

Gerçek vergi yükü; kişinin ödediği vergiden, kendisine kamu tarafından yapılan parasal nitelikteki geri dönüşler ile yansıtılan vergi unsurlarının çıkarılması suretiyle bulunur. Gerçek vergi yükünde kişinin kendisi tarafından ödenmekle birlikte yansıtıldığı vergiler de düşülmektedir²⁷⁴.

Brüt vergi yükü; yukarıda yapılan açıklamalarda değinilen toplam vergi yükü ile objektif vergi yükü brüt vergi yükünü ifade etmektedir. Bunun nedeni, bu vergi yükü türlerinin hesaplanmasında sadece ödenen vergiler dikkate alınmakta ancak karşılığında elde edilen kamusal faydalar göz önünde bulundurulmamaktadır²⁷⁵.

Net vergi yükü ise; Brüt vergi yükünden, kişilerin sağladıkları kamusal faydaların ve yansıtılan verginin, ödenen vergiden çıkarılarak, gelire oranlanması ile hesaplanmaktadır. Formül aşağıdaki gibidir²⁷⁶;

$$\text{Net vergi yükü} = (\text{vergi} - \text{kamusal fayda} - \text{yansıtılan vergi}) / \text{Gelir}$$

²⁷⁰ Sağbaş ve Saruç, s.85.

²⁷¹ Sağbaş ve Saruç, s.85.

²⁷² Nadaroğlu, s.289.

²⁷³ Nadaroğlu, s.288-289.

²⁷⁴ <https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-kavramlari/> (11.11.2021), s.1.

²⁷⁵ Nadaroğlu, s.288-289.

²⁷⁶ Sağbaş ve Saruç, s.85.

Bölgesel vergi yükü, ilgili bölgeden toplanan vergilerin o bölgenin GSYH'ya yaptığı katkı tutarına oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır²⁷⁷.

Sektörel vergi yükü, bir sektörün yüklendiği toplam vergilerin, ilgili sektörün GSYH'ya yaptığı katkı tutarına oranlanması ile hesaplanmaktadır²⁷⁸. Söz konusu oran sayesinde, sektörlerin vergi yükü belirlenerek aralarında karşılaştırma yapma imkanı sağlanmış olmaktadır²⁷⁹.

Vergi yükünün ölçülmesi bireylerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro ekonomik hedeflerin belirlenmesi konusunda da önem arz etmektedir²⁸⁰.

Tablo 15'te Türkiye'deki 2002-2022 yılları arasında genel bütçe vergi gelirlerine ait vergi yükü verileri yer almaktadır.

Tablo 15: 2002-2022 Yılları Arasında Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Ait Vergi Yükü

Yıllar	GSYH (a)	Vergi Gelirleri* (b)	Vergi Yükü (a/b*100)
2002	362.109.648	65.188.479	18,0
2003	472.171.775	89.893.112	19,0
2004	582.852.799	111.335.368	19,1
2005	680.275.847	131.948.778	19,4
2006	795.757.109	151.271.701	19,0
2007	887.714.414	171.098.466	19,3
2008	1.002.756.496	189.980.827	18,9
2009	1.006.372.482	196.313.308	19,5
2010	1.167.664.479	235.714.637	20,2
2011	1.404.927.615	284.490.017	20,2
2012	1.581.479.251	317.218.619	20,1
2013	1.823.427.315	367.517.727	20,2
2014	2.054.897.828	401.683.956	19,5
2015	2.350.941.343	465.229.389	19,8

²⁷⁷ <https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-kavramlari/> (11.11.2021), s.1.

²⁷⁸ <https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-kavramlari/> (11.11.2021), s.1.

²⁷⁹ Abdurrahman Çat, **Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Bir Analiz**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Temmuz, 2020, s.16.

²⁸⁰ Uygun ve Kasa, s. 31.

Yıllar	GSYH (a)	Vergi Gelirleri* (b)	Vergi Yüğü (a/b*100)
2016	2.626.559.710	529.607.901	20,2
2017	3.133.704.267	626.082.415	20,0
2018	3.758.773.727	738.180.401	19,6
2019	4.317.786.909	820.148.186	19,0
2020	5.046.883.307	983.258.493	19,5
2021	1.605.649.658	1.395.725.545	11,5
2022	3.112.282.166	2.708.979.101	11,4
(*) Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.			
NOT : 2008-2022 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.			

Kaynak: www.gib.gov.tr (03.03.2020).

Tablo 15'teki verilerden görüleceğı üzere, gerek GSYİH gerek vergi gelirleri yıllar itibariyle artış göstermekte, vergi yüğü ise düzenli bir yapıda olmayıp, zaman içerisinde artış ve azalış göstermektedir. Buna göre 2002-2022 yılları arasında vergi yüğü %18 ila %20 arasında değışim göstermektedir.

Ek olarak Türkiye'deki vergi yükünün düşük olmadığını önemle belirtmek gerekir ki, asıl temel problem vergi yükünün azlığı veya fazlalığı değil bu yükün vatandaşlar arasında eşit dağılımının sağlanamamış olmasıdır. Türkiye'de bu yük bazı mükellefler için gereğinden fazla bazı mükellefler için ise olması gerekenin altındadır. Bu nedenle, vergi yükünün yüksek hadlerine tahammül edecek mükellefler için vergi yüğü düşük iken, aşırı vergi yükünü kaldıramayacak durumdaki mükellefler için oldukça yüksek olmaktadır²⁸¹.

Ayrıca artan bu vergi yüğü sağlıklı bir vergi sisteminin olmadığını göstergesi olmaktadır. Buna göre Türkiye özelinde kayıt dışı ekonominin yüksekliği, kayıtlı mükellefler üzerinde oransal artışlara yol açmakta ve vergi tabana yayılamamaktadır. Başka bir ifadeyle mevcut oransal artış toplumun tüm kesimleri üzerindeki vergi yüğü

²⁸¹ Gürhan Soğukpınar, **Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneğı**, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın,2009, s.62.

artışını değil, aksine kayıtlı mükellefler üzerindeki vergi yükü artışını ortaya koymakta olup, bu durum vergi dağılımındaki adaletsizliği göstermektedir²⁸².

Diğer bir önemli husus Tablo 15'te yer alan vergi gelirlerinin dörtte üçünü dolaylı vergiler oluşturmaktadır²⁸³. Buna göre Türkiye'de dolaylı vergiler GSYİH içerisinde daha fazla yer almaktadır. Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu ülkelerde vergi sisteminin başarılı ve etkin olduğunu söylemek çok mümkün değildir. Bunun nedeni ise KDV gibi dolaylı vergiler yansıtılması kolay, yükümlüsü belli olmayan, ne zaman ve ne kadar tahsil edileceği bilinmeyen vergiler olmalarından kaynaklanmaktadır²⁸⁴.

KDV' de vergi yükü son aşamada mal ve hizmeti tüketen nihai tüketici üzerinde kalmaktadır. Bundan dolayı zorunlu tüketim mallarını satın alan düşük gelirli gruplar ile yüksek gelirli gruplar arasında fedakarlıkta dengesizlik oluşmakta, zaten tüketiminden vazgeçilemeyecek olan bu mallar üzerindeki vergi yükü düşük gelirli kişilere doğru artma eğiliminde olmaktadır.

Diğer bir deyişle gelir düzeyi düşük olan bireyler gelir düzeyi yüksek olan bireylere göre vergi yükünü daha fazla hissetmektedirler. Hissedilen vergi yükünün ağırlığı bireylerin vergiye karşı bir tepki oluşturmaya sebep olmaktadır. Vergi yükünü daha fazla hisseden bireyler için verginin adalet algısı zedelenebilir²⁸⁵.

Dolayısıyla Tablo 15'teki vergi yükü oranlarının artması, KDV ve benzeri dolaylı vergilerdeki vergi yükünün artması demek olacağından vergi dağılımındaki adaletsizliğinde arttığının göstergesi olacaktır.

KDV'de dikey vergi adaletinde kısmî bir sonuç sağlayabilecek oran farklılaştırması uygulanabildiği miktarda, verginin adalet bozma etkisi zayıflatılabilir. Buna karşılık, tek oranlı uygulanması halinde, verginin adaletsizliği artacaktır. Zira, gelir artışları karşısında tüketim harcamalarına ayrılan kısmın gerilemesi varsayımı

²⁸² İ. Halil Bağdın, "Vergi Yüğü ve Vergi Rekabeti Bölüm I: Ulusal Düzeyde Sorumlu Vergicilik", <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-halil-bagdini.pdf> (03.03.2020), s.121.

²⁸³ Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, <https://www.seffaflik.org/wpcontent/uploads/2017/02/Turkiyede-dolayli-ve-dolaysiz-vergi.pdf> (03.03.2020), s.4.

²⁸⁴ Hakan Ay ve Mehmet Lâtif Haydanlı, "Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi", **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, s.138.

²⁸⁵ Recep Yücedoğru ve Gülcan Ören, "Katma Değer Vergisi'nde Vergi Uyumunu Ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematiik Bir Literatür Analizi", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt:13, Sayı:13, 2017, s.951.

altında, düz oranlı vergi, gelire göre gerileyen oranlı bir yük görüntüsü ortaya çıkartacaktır²⁸⁶.

Sonuç olarak, vergi yükü kavramları dikkate alınarak düzenlenen bir vergi sistemi kamu maliyesinin ana hedeflerinden biri olan gelir dağılımında adaletin sağlanması ve ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi açısından oldukça önem arz etmektedir²⁸⁷.

2.6.2. Vergi Esnekliği

İktisadi anlamda esneklik kavramından hareketle, vergi esnekliği, ödenen vergideki oransal değişimin gelirdeki oransal değişime oranı olarak tanımlanmaktadır²⁸⁸. Diğer bir ifade ile bazı kaynaklarda vergi esnekliği yerine ‘verginin gelir esnekliği’ kavramı da kullanılmakta olup, vergi esnekliği, vergi matrahındaki %1’lik bir değişmeye vergi hasılatının yüzde kaçlık bir tepki verdiğini gösteren katsayı olup, kişisel, bölgesel, sektör bazında veya ülke için vergi esnekliği hesaplanabilir. Bölgesel veya ülke için vergi esnekliği hesaplanırken matrah yerine GSYH kullanılmaktadır²⁸⁹.

Formül olarak vergi esnekliği; Vergi T, gelir Y, içinde bulunduğumuz dönem t, bir önceki dönem ise t-1 şeklinde gösterildiğinde vergi esnekliği aşağıdaki gibi ifade edilebilir²⁹⁰.

$$\text{Vergi Esnekliği} = \text{Vergi} / \text{Gelir} = (T_t - T_{t-1} / T_{t-1}) / (Y_t - Y_{t-1} / Y_{t-1})$$

Bir örnekle açıklayacak olursak, kişinin geliri 1000 TL’den 1200 TL’ye çıkarken ödediği vergi 100 TL’den 110 TL’ye çıktığında vergi esnekliği % 50 (*Vergi esnekliği* = $110 - 100 / 100 \cdot 1200 - 1000 / 1000 = 0,10 / 0,20 = 0,5$) olacaktır²⁹¹.

²⁸⁶ İzzettin Önder, “Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri”, **İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 1984 – 1985, s.22.

²⁸⁷ Yüksel Çağdaş, “Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması”, **BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, Bahar, 2020, s.82.

²⁸⁸ Yüksel, s.48.

²⁸⁹ Sağbaş ve Saruç, s150.

²⁹⁰ Yüksel, s.48,

²⁹¹ Yüksel, s.48.

Buna göre vergi matrahındaki %1’ lik artışın, vergi gelirlerinde uzun dönemde % 50’ lik bir artış meydana getirecektir²⁹².

Tablo 16’da, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV’nin vergi esnekliği oranları yer almaktadır.

Tablo 16: 2002-2022 Yılları Arasında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV’ye Ait Vergi Esneklikleri

YILLAR	GSYH	Artış (a)	KDV Tahsilatları	Artış (b)	Esneklik (b/a)	Gelir Vergisi Tahsilatları	Artış (c)	Esneklik (c/a)	Kurumlar Vergisi Tahsilatları	Artış (d)	Esneklik (d/a)
2002	362.109.64	46,42	20.400.20	64,00	1,38	13.717.66	18,47	0,40	5.575.49	51,69	1,11
2003	472.171.77	30,24	27.031.10	32,50	1,08	17.063.76	24,39	0,81	8.645.34	55,06	1,82
2004	582.852.79	23,29	34.325.20	26,98	1,16	19.689.59	15,39	0,66	9.619.35	11,27	0,48
2005	680.275.84	16,75	38.280.42	11,52	0,69	22.817.53	15,89	0,95	11.401.98	18,53	1,11
2005	680.275.84	16,75	42.263.65	12,70	0,76	26.849.80	16,29	0,97	13.583.29	18,89	1,13
2006	795.757.10	17,15	50.723.56	20,02	1,17	31.727.64	18,17	1,06	12.447.35	-8,36	-0,49
2007	887.714.41	11,56	55.461.12	9,34	0,81	38.061.54	19,96	1,73	15.718.47	26,28	2,27
2008	1.002.756.49	12,98	60.066.23	8,30	0,64	44.430.33	16,73	1,29	18.658.19	18,70	1,44
2009	1.006.372.48	0,44	60.169.24	0,17	0,39	46.018.36	3,57	9,91	20.701.80	10,95	0,39
2010	1.167.664.47	16,10	75.649.98	25,73	1,60	49.385.28	7,32	0,46	22.854.84	10,40	0,65
2011	1.404.927.61	20,21	95.550.46	26,31	1,30	59.885.00	21,26	1,05	29.233.72	27,91	1,37
2012	1.581.479.25	12,56	103.155.87	7,96	0,63	69.671.64	16,34	1,30	32.111.82	9,85	0,78
2013	1.823.427.31	15,29	123.878.36	20,09	1,31	78.726.00	13,00	0,85	31.434.58	-2,11	-0,14
2014	2.054.897.82	12,97	130.538.55	5,38	0,41	91.063.30	15,67	1,23	35.163.51	11,86	0,93
2015	2.350.941.34	14,41	153.844.17	17,85	1,24	105.395.33	15,74	1,09	37.009.62	5,25	0,36
2016	2.626.559.71	11,72	168.808.35	9,73	0,83	123.686.14	17,35	1,48	46.898.42	26,72	2,28
2017	3.133.704.26	19,31	206.679.67	22,43	1,16	143.962.93	16,39	0,85	57.868.20	23,39	1,21
2018	3.758.773.72	19,95	250.661.59	21,28	1,07	175.420.07	21,85	1,10	84.132.15	45,39	2,28
2019	4.317.786.90	14,87	270.152.81	7,78	0,52	207.849.89	18,49	1,24	87.528.21	4,04	0,27
2020	5.046.883.30	16,89	324.038.87	19,95	1,18	203.986.51	-1,86	-0,11	112.871.31	28,95	1,71
2021	7.248.788.98	43,59	533.684.45	64,70	1,48	285.606.38	40,01	0,92	190.150.63	68,47	1,57
2022	1.500.657.41	107,02	1.076.302.45	101,67	0,95	367.376.43	28,63	0,27	523.880.23	17,51	1,64

Kaynak: www.gib.gov.tr (03.03.2020).

Tablo 16’daki verilere göre, her üç vergi türü içinde verginin her yıl için esneklik taşıdığını söylemek mümkün olmamaktadır.

²⁹² Zerife Yıldırım ve Murat Demir, “Türkiye’de Vergi Esnekliğinin Panel Eş Bütünleşme ve Nedensellik Testleri ile Analizi”, **OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17 Sayı:36, Nisan, 2021, s.2714.

Buna göre vergi esneklik değerinin “1”den büyük olduğu durumlarda vergi esnekliğinden bahsedilmektedir. Esnekliği 1’den büyük olan vergiler, daha yüksek gelir sağlanmakta, 1’den küçük olan vergiler ise tam tersi daha az gelir sağlamaktadır. Vergi tarife yapıları, gelir esnekliği bakımından farklı sonuçla doğurmakta olup, gelir vergisi gibi artan oranlı bir tarife, vergi gelirinin vergi matrahından daha fazla artmasına sağlamaktadır. KDV de ise harcamaların hacmi ve değeri konjonktürel değişime göre belirlendiğinden, bu vergilerin konjonktürel esnekliği de yüksek olmaktadır. Servet vergilerinde esneklik ise konjonktürel dalgalanmalar karşısında nötr kalmaktadır²⁹³.

Yüksek esnekliğe sahip vergiler, iktisadi yaşamdaki dalgalanmalarla mücadele etmeyi amaçlayan devletin maliye politikası açısından önemli yararlar sağlar. Bu nedenle yüksek esnekliğe sahip vergiler tercih edilmektedir²⁹⁴.

2.7. MAL VE HİZMETLERİN TABİ OLACAĞI ORANIN BELİRLENMESİNDEKİ KRİTERLER

Optimal vergileme, aslında her ekonomi için ulaşılmak istenen muazzam vergi sistemini ifade etmekte olup, hedef, bir ekonomide özellikleri, yetenekleri, zevkleri, etikleri bakımından farklı özelliklere sahip bireylerin her birine bu özelliklerinin dikkate alınarak ve bireylerin ekonomik, sosyal, mali kararlarını etkilemeyecek bir vergi ve vergi oranının uygulanması olmaktadır²⁹⁵.

Ancak böylesine kusursuz bir sistemin oluşturulmasının, her insanın birbirinden ayrı birçok farklı mali, ekonomik, sosyal kalıplarının olması ve her bir birey için ayrı bir vergi uygulanmasının ne derece bir karmaşa yaratacağı ve bu anlamda yine her bir birey için vergi adaletinin sağlanmasının güç olacağı yönüyle imkansız olacağı aşikar olmaktadır.

Bu nedenle vergi adaleti ve etkinliğin ekonomideki her bir birim için standart şekilde sağlanabileceği ölçüde amaç, vergi gelirlerini en az fayda kaybıyla gerçekleştirebilecek optimal orana ulaşılması olacaktır. Dolayısıyla günümüzde optimal

²⁹³ <https://vergidosyasi.com/2018/07/29/vergi-gelirlerinin-esnekligi-ve-turkiyede-2003-2017-vergi-esneklik-rakamlari/> (11.11.2021), s.1.

²⁹⁴ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s.289

²⁹⁵ A.B. Atkinson ve J.E. Stiglitz, “The Design Of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation”, **Journal of Public Economics**, Sayı:6, 1976, s.56.

vergilemenin amacı, bir yandan sosyal refahı maksimize etmek olup, diğer yandan da etkinlik maliyetini minimum düzeyde tutmaktır²⁹⁶.

Bu nedenle, vergileme ile sosyal refahı arttırmak için vergi oranlarının ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyi, doğal zenginlikleri, toplum değerleri, alışkanlıkları, kültürel yapısı ve benzeri unsurlar dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir²⁹⁷.

Mesela, ekmek alışkanlığının yüksek olduğu ve ekmeğin gelir düzeyi düşük gruplar tarafından daha fazla tüketildiği ülkelerde, ekmeğe ilişkin vergi oranlarının belirlenirken bu hususun dikkate alınması optimal oranın uygulanması amacına daha uygun olacaktır²⁹⁸.

Bir diğer yandan bu şekilde sosyal refahı arttırırken, vergilemede etkinliğinde ihmal edilememesi gerekmektedir.

Etkin bir vergi sisteminden kasıt, vergilerin değerlendirilmesi, toplanması ve ödenmesiyle ilgili kaynak maliyetinin minimum olması ancak bunun yanında vergi gelirlerinin maksimum düzeyde olmasının sağlanmasıdır²⁹⁹.

Bu amaçla optimal vergilemenin hareket noktası vergi gelirlerini en az kayıpla gerçekleştirilebilmek için vergi hadlerinin nasıl düzenlenmesi gerektiğidir³⁰⁰.

Yukarıda yapılmış açıklamalar doğrultusunda optimal vergileme ile kamu finansman ihtiyacına cevap verebilen ve aynı zamanda etkinlik ve adalet arasında denge kurarak sosyal refahı en üst düzeyde kılmaya çalışan vergi oranlarına ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bu bağlamda optimal vergi oranları ile etkinlik ve adalet arasındaki denge, toplum tercihleri doğrultusunda kurulmaya çalışılmakta olup, amaçlanan etkinlik ve adalet arasında toplum tercihlerini en iyi yansıtmaya çalışan bir vergi oranı oluşturulmaktadır³⁰¹.

Optimal vergi oranları, ideal bir vergi sistemi için gerekli olan; adalet, eşitlik, genellik, istikrar, tarafsızlık, etkinlik ve basitlik ilkelerini ifade etmektedir³⁰².

²⁹⁶ Güneri Akalın, **Kamu Ekonomisi**, A.Ü SBF Yayınları, Ankara, 198, s. 311.

²⁹⁷ Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003, s. 110.

²⁹⁸ Ufuk Gergerlioğlu, **Vergi Oranlarının Etkilerine Yönelik Tutum Analizi: Çorum Örneği**, 1. Baskı, Dora Basım-Yayın-Dağıtım, 2017, s.21.

²⁹⁹ Agnar Sandmo, “Optimal Taxation”, **Journal of Public Economics**, Sayı:6, 1976, s. 37.

³⁰⁰ Akalın, s.311.

³⁰¹ Ebru Kardeş ve Ufuk Selen, “Optimal Vergileme Arayışına Yönelik Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:19, Sayı: 40, 2021, (Optimal), s.273.

³⁰² Aktan, Dileyici ve Vural, (PSİKOLOJİ), s.13-20.

Vergileri, kamu finansmanının en önemli gelir kaynağını oluşturması nedeniyle yüklendiği işlevlerden hareketle, bir takım amaçların gerçekleştirilmesinde etkili bir araç olarak da kullanılmakta olup, bu yönüyle en çok başvurulmuş enstrüman vergi oranları olmaktadır. Vergi oranlarının sahip olduğu bu işlevler vergilemenin sosyal refahı etkileyen en önemli faktörlerden biri olan adil vergileme görevini üstlenmektedir. Ancak etkinlik ve adalet arasında değişim ilişkisi, vergileme konusunda da kendini göstermekte olup, bu noktada vergilemeye yüklenen işlevler birbiriyle çatışmaktadır. Dolayısıyla etkinlik arayışı içine giren vergiler, gelir dağılımında adaleti sağlama noktasında yetersiz kalmakta, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermeye yönelik vergi arayışları ise vergilerin etkinlik maliyetlerini göz ardı etmektedir³⁰³.

Buna göre vergi gelirlerini artırmak, gelir dağılımında adaleti sağlamak, etkinlik kaybını en aza indirmek vergilemede önemli amaçlardır. Ancak adalet ve etkinlik çoğu zaman birbiri ile çelişen ilkeler olmakta ve ilgili verginin bünyesinde aynı anda barınmaları mümkün olmamaktadır. Bu noktada ekonomilerde amaçlar arası değişim oranları devreye girmekte olup, eğer devlet daha iyi bir gelir dağılımını isterse önemli bir etkinlik kaybına katlanması gerekmekte veya etkinlik ön planda tutulursa gelir dağılımındaki bozucu etkiye katlanması gerekmektedir³⁰⁴.

Bunun gibi çok amaçlı problemlerde, çoğu zaman amaçlar birbirleriyle çatışmakta ve bütün amaçları en iyi şekilde bünyesinde bulunduran tek bir çözüm genelde bulunamamaktadır. Bu durumda, karar vericiler için çok amaçlı optimizasyon problemlerinin çözümünde pareto optimal mekanizması devreye girerek, tüm çözümler içerisinde amaçlanan hedefe en uygun ve ağırlık kazanan yöntemin seçilerek, bir diğer amaçlanan hedefin ikinci plana atılması ile çözüme ulaşılmaya çalışılmaktadır³⁰⁵.

Tüketim vergilerinde optimal vergi oranlarının neler olduğunu ortaya koymaya çalışan bir başka bakış açısı ise Ramsey'e aittir. Ramsey vergilemeye göre, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanabilmesi için talep esnekliği düşük olan mallara yüksek,

³⁰³ Ufuk Selen ve Ebru Karas, "Refah İktisadı Kapsamında Sosyal Refah ve Vergileme İlişkisi: Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi", **Business and Economics Research Journal**, Sayı: 4 (9), 2018, (Refah), s. 983.

³⁰⁴ Engin Can, "Optimal Tüketim Vergilemesi", **M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XII, Sayı: 1-2, 1996, s.139.

³⁰⁵ Serkan Kaya ve Nilgün Fırlı, "Çok Amaçlı Optimizasyon Problemlerinde Pareto Optimal Kullanımı", **Social Sciences Research Journal**, Sayı: 2 (5), Haziran, 2016, s.17.

tam tersi talep esnekliği yüksek olan mallara ise düşük oranda vergi konulmasını savunmuştur³⁰⁶.

Ancak vergi oranlarının bu düşünce ile uygulanması durumunda kaynak dağılımı sorunu bir ölçüde çözümlenirken, gelir dağılımındaki adaletin önemli ölçüde bozulması sorunu ortaya çıkmaktadır³⁰⁷.

Ancak söz konusu teori günümüze uyarlanacak olunursa, örneğin ekmek, un, şeker, pirinç, bulgur, makarna ve benzeri temel tüketim maddeleri için talep esnekliğinin düşük olduğu kabul edilirse, bu mallar üzerindeki KDV oranlarının artması sonucu özellikle gelir düzeyi düşük olup, bu malları kullanmayı terk etmesi mümkün olmayan gruplar için gelir dağılımında adaleti bozucu yönde etki edecektir.

Bunun aksine örneğin sigara, alkol gibi bağımlılıklardan kaynaklı ve sağlığa zararlı mallar üzerindeki KDV oranlarının arttırılması, yine bunları tüketen kesim için tüketimden vazgeçmelerine engel olmayacak ve temel tüketim maddeleri üzerindeki KDV oranlarının arttırılması kadar gelir dağılımında adaleti bozucu yönde etki etmeyecektir.

Sonuç olarak, çeşitli mal ve hizmetler üzerinden tek veya düz oranda KDV gibi satış vergisinin alındığı bir durumda, alınan bu verginin optimal olabilmesi için vergilemenin kaynak dağılımı ve gelir dağılımı amaçları arasında dengeyi sağlayabilecek bir oranda olması gerekmektedir. Bunun nedeni, tüketimin ferdin ödeme gücünün bir göstergesi olmasından kaynaklanmakta olup, düşük gelir düzeyindeki gruplar için vergi oranının düşük tutulması hususu gündeme gelmektedir. Bu noktada da farklı mallara, farklı oranlarda vergilerin uygulanması ile çözüm bulunmuştur³⁰⁸.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda tüketim vergilerinden KDV'nin Türkiye'de uygulama sonuçlarının adalet, etkinlik, kaynak dağılımı, gelir bölüşümü ve diğer hususlar açısından değerlendirilmesi çalışmamızın 3'üncü bölümünde yapılmış olup, burada oran uygulamasında dikkate dılması gereken kriterler üzerinde durulmuştur.

³⁰⁶ Şen ve Sağbaş, s.299.

³⁰⁷ Saruç ve Sağbaş, s.8.

³⁰⁸ Dilek Yılmazcan, "Optimal Vergileme", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: I-II, 1992, s.96-97.

2.8. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ ORAN UYGULAMASI

KDV, üretimden tüketime kadar bütün aşamalarda malların ve hizmetlerin satışından, nispi olarak alınan yayılı bir muamele vergisi olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle KDV, her ekonomik aşamada yaratılan katma değerlerin satış değeri üzerinden alınan vergi olmaktadır³⁰⁹.

Dolayısıyla KDV mükellefleri üretim aşamasından nihai tüketiciye gelene kadar geçen sürede mal ve hizmet teslimi yapan tüm birimleri kapsamaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki KDV zincirini oluşturmaktadır.

Üretici → Toptancı → Perakendeci → Nihai Tüketici

Buna göre KDV uygulamasında bazı istisnalar haricinde ana mükellef grubu, KDV'ye tabi mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanlar olmaktadır³¹⁰.

Katma değer vergisinin nasıl işlediğini özet bir açıklama ile ifade edecek olursak; bir malı üreten eden bir fabrikanın 100TL'ye ürettiği malı %10 KDV ile 110TL'ye toptancıya satması halinde, 10TL KDV toptancıdan tahsil edilerek malın imalatçısı fabrika tarafından hazineye aktarılmaktadır. Toptancı da bu malı 150TL üzerine %10 KDV ile 165TL'ye perakendeciye satmakta, fabrikaya ödediği 10TL KDV'yi ise indirerek, 5TL KDV'yi hazineye aktarmış olmaktadır. Perakendeci ise 165TL'ye aldığı malı 200TL üzerine %10 KDV ile 220TL'ye nihai yani son tüketiciye satmakta, toptancıya ödediği 15TL KDV'yi nihai tüketiciden tahsil ettiği 20TL'den indirerek 5TL KDV'yi hazineye aktarmış olmaktadır. Böylelikle nihai tüketicinin ödediği 20TL hazineye toplam aktarılan KDV'yi ifade etmiş olmaktadır³¹¹.

Yukarıda yer alan örnekten görüleceği üzere, KDV üretim-nihai tüketici zincirinde yer alan her bir ekonomik faaliyette oluşan katma değer üzerinde alınmakta olup, bir defada değil bu zincirin her aşamasından parça parça tahsil edilmektedir. KDV sisteminin, %10 vergi oranı uyarınca, KDV miktarları, bir önceki firmadan alacağı ile vergi dairelerine ödenecek KDV miktarlarına ilişkin bir diğer örnekte Tablo 17'de yer almaktadır³¹².

³⁰⁹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.375.

³¹⁰ Tosuner ve Arıkan, s.335.

³¹¹ Muhammed Han Özcan, "K"DV Tipleri Türkiye'de Uygulanan KDV Tipi", **International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal**, Sayı:2, 2015, s.2.

³¹² Orhaner, s.206.

Tablo 17: %10 KDV Oranı ve KDV İndirim Yöntemine Göre Hesaplama (1000TL)

Üretim Zinciri	Satıcının Alım Fiyatı		KDV'siz Satış Fiyatı (a)	KDV Miktarı (c = a*%10)	KDV Alacağı (d=x-y)	Ödenecek KDV (e=d-c)
	KDV'siz (x)	KDV'li (y)				
Çiftçi	0	0	20	2	0	2
Değirmenci	20	22	30	3	2	1
Oduncu	0	0	5	0.5	0	0.5
Fırıncı	35	38.5	45	4.5	3.5	1

Kaynak: Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 209.

Tablo 17’de yer alan verilerin, bir ekmek üretim zinciri örneğine ait olduğu varsayıldığında, çiftçiden alınan buğdayın, değirmenciye verilmesi sonucu üretilen unun, oduncudan yakacak alınan için odunun, sonuç olarak fırıncıda ekmek üretimi için kullanılması halinde %10 KDV oranına göre her aşamada oluşan KDV miktarları, 2, 3, 0,5 ve 4.5 (c sütunu) olmaktadır. Buna göre, malzeme alım aşamasında ödenen KDV miktarı sırasıyla 0, 2, 0, 3,5 olduğundan (d sütunu) , indirim sonucu vergi daireleri tarafından tahsil edilecek tutar sırasıyla 2,1,0,5, ve 1 olacaktır (e sütunu) .

KDV’nin değinilmesi gereken en önemli özelliği, satıcı tarafından satış anında tahsil ediliyor olmasıdır. Bu nedenle çıktı vergisi olup, satıcının bir önceki aşamada ara mallar üzerinden ödediği vergiyi indirim konusu yapabilmesine de olanak sağladığından aynı zamanda bir girdi vergisi olarak da görülmektedir. Buna göre firmanın, girdi, çıktı değerleri arasındaki fark katma değeri olup, katma değer vergisinin özünü teşkil etmektedir³¹³.

Ancak KDV’nin bu sisteminin bir sonucu olarak vergi, nihai tüketiciye yansıtılmakta olup, nihai tüketicinin bir başka birime mal teslimi veya hizmet ifası imkanı olmadığından vergi yükü üzerinde kalmaktadır³¹⁴.

Dolayısıyla, verginin asıl mükellefi ile vergiyi ödeyen yani vergi yüküne katlanan aynı kişi olmadığından verginin adaletsiz olarak dağılımı sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle KDV sisteminde oranların ve bu oranların tabii olacağı mal

³¹³ Edizdoğan, s.209.

³¹⁴ Ege Bölgesi Sanayi Odası, s.17.

ve hizmetlerin kapsamının bu adaletsizliği azaltıcı yönde politikalarla belirlenmesi önem arz etmektedir.

Buna göre, Türkiye’de gelir dağılımındaki adaletsizlik başta olmak üzere yapısal sorunlar dolayısı ile farklı mallara farklı vergi oranlarının uygulanması sistemi benimsenmiştir. Bunun için halkın tüketim eğilimlerine bakarak ve gelir dağılımı dikkate alınarak oran farklılaştırılmasına gidilmektedir³¹⁵.

Bu noktadaki temel amaç düşük gelir seviyesindeki kişilerin harcamalarının büyük kısmını oluşturan zorunlu ihtiyaçları üzerindeki vergi yükünü azaltılmaya çalışılmasıdır³¹⁶.

Ancak günümüzde KDV’nin, yeniden gelir dağılımı sağlama amacından daha çok devlet gelirlerinin artırılması amacına kayması, istisnaların ve teşviklerin artırılması, oran farklılaştırılması yoluyla sağlanmak istenen vergi adaleti amacını sekteye uğratmaktadır³¹⁷.

2.8.1. Türk Katma Değer Vergisinde Oran Belirleme Yetkisi

Vergi iki taraflı bir ilişki olup, taraflardan birisi vergi borçlusu durumunda olan mükellef, diğeri ise alacaklı durumunda olan devlettir³¹⁸.

Devletin kendisinden beklenen görevlerini yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyduğu kamu gelirleri arasında önemli yere sahip olan vergileri, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bunun nedeni, Devletin vergi alma konusunda hukuki ve fiili gücünü ifade eden vergilendirme yetkisinin sınırsız olmamasından kaynaklanmaktadır³¹⁹.

Buna göre, vergilendirme yetkisi, devletin sınırları üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücünü temsil etmektedir.

³¹⁵ Ercan Baldemir, Orhan Çakmak ve Mehmet Avcı, “KDV Oranlarının Gelir Gruplarına Göre Dağılımının Ampirik Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF**, Cilt:8, Sayı:2, 2003, s.65.

³¹⁶ Ali Çelikkaya, “Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Ocak, 2016, <http://dx.doi.org/10.11611/JMER769>, (24.07.2019), (Model), s.192,194.

³¹⁷ Baldemir, Çakmak ve Avcı, s.73.

³¹⁸ Gözde Erkin, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, **Yaşar Üniversitesi E- Dergi**, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, s.1133.

³¹⁹ Zeynep Arıkan, “Vergilendirme Yetkisi Ve Kullanımı”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 37, 1996/1997, s.269.

Türk Vergi Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır.³²⁰

1982 Anayasasında verginin bir ödev olması görüşünden hareketle, “Vergi Ödevi” ile ilgili düzenleme, “Temel Haklar ve Ödevler” içerisindeki, “Siyasî Haklar ve Ödevler” başlıklı 4. bölümünün 73. maddesinde yer almaktadır³²¹. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir.

“-Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

-Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

-Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Buna göre söz konusu maddenin 3'üncü bendi uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı kabul edilmiştir. Anayasanın 7'nci maddesine göre de yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olup, bu yetki devredilememektedir. Dolayısıyla vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yalnızca TBMM tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yasama organının, bu üç yetkisinden hiç birini yürütme veya başka bir organa devretmesi mümkün değildir. Diğer taraftan böyle bir sonucu doğurabilecek bir tasarrufta da bulunamamaktadır³²².

Görüleceği üzere, Anayasa'nın bu genel kurallarına göre, vergide kanuniliğin, daha genel bir nitelendirme ile vergilendirme yetkisinin ana kaynağı millet egemenliği, yani TBMM olmaktadır. Diğer bir deyişle, devlet vergilendirme yetkisi yasama organı eliyle kullanmaktadır³²³.

³²⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s.3.

³²¹ Kerem Can Güner ve Veli Kargı, “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı:66, 2021, s.84.

³²² Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı**, İstanbul Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Bodrum, 14-16.05.1998, s.137.

³²³ Ahmet Emrah Akyazan, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**, Sayı:80, 2009, s.17.

Anayasanın benimsediği bu kuralın da iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Anayasanın 73/4, ikincisi ise 167/2'nci maddesinde düzenlenmiştir³²⁴.

Söz konusu 73/4'üncü madde uyarınca, vergilendirme yetkisine sahip olan devlet, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar ölçüsünde, Bakanlar Kurulu'na devredebilmektedir³²⁵.

Vergi koyma yetkisi olan TBMM vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, miktarlarını, muaflık, istisnaları ve oranlarını doğrudan kendisi kanunla belirleyebileceği gibi, Anayasanın 73/4'üncü maddesi göre; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Bakanlar Kuruluna devredilebilmektedir. Söz konusu maddede Bakanlar Kurulunun “değiştirme” yetkisi iki yönden sınırlandırılmıştır. Bunlar mali yükümlerin muaflık, istisnaları, miktar ve oranlar konusunda olmalı ve yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde olmalıdır³²⁶.

Ancak Bakanlar Kuruluna, KDV, ÖTV gibi bazı kanunlarda geniş yetkiler verilmesi ve verilen bu yetkilerin ölçsüz şekilde kullanılması neredeyse yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilecek sonuçların doğmasına yol açmaktadır. Bunun sonucunda verginin oranları artırılırken amaçla araç arasındaki orantıya uygun davranılmadığı durumlarda yapılan artış kişiler açısından ağır bir yük haline dönüşebilmektedir. Bu nedenle Kanunla yetki verilmiş olsa da, Bakanlar Kurulunun takdir yetkisini kullanırken oran artış sebebi ve konusu arasında belli bir dengeyi gözetilmesi ölçülülük ilkesinin bir gereğidir³²⁷.

2.8.2. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Oran Yapısı

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda KDV kanuni oranı 28'inci madde ile %10 olarak belirlenmiş olup, aynı madde ile bu oranı değiştirme yetkisi Anayasanın 73/4'üncü bendine uygun bir şekilde belirli sınırlar dahilinde Bakanlar Kurulu'na, 9/7/2018 tarihi itibarıyla ise Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

³²⁴ Doğrusöz, s.137.

³²⁵ Erkin, s.1133.

³²⁶ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s.26.

³²⁷ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, s.1284.

Söz konusu maddenin ilgili tarih öncesi hükmü gereğince, Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Söz konusu maddenin 9/7/2018 tarihi itibarıyla devamında ise Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Buna göre, 9/7/2018 tarihi önce Bakanlar Kurulu uygulamaları sonucu, farklı vergi oranları ortaya çıkmıştır. Günümüz itibarıyla verginin üç değişik oranda uygulandığı görülmektedir. Bunlar genel oran olan %18, indirimli oranlar olan %1 ve %8'dir. Oranların uygulanacağı mal ve hizmetler listeler halinde belirlenmiş olup; I sayılı listede %1 oranına tabi mal ve hizmetler, II sayılı listede %8 oranına tabi mal ve hizmetler yer almaktadır. %18 oranına tabi tutulacak mal ve hizmetler ise I ve II sayılı listeler dışında kalan mal ve hizmetler olarak belirlenmiştir³²⁸.

Ancak maddenin varoluş gerekçesinde, 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 yarattığı güçlükler dikkate alınarak tek bir vergi oranının öngörülmesi uygun bulunmuş, bunun yanında tek vergi nispetinin sakıncalarının giderilmesi amacıyla da işlemlerin niteliği ve hitap ettiği tüketici grupları yönünden gerekli olan sosyal kültürel istisnaların araç olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

Buna karşın, 05.11.1986 tarihli 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı Ve Plan Ve Bütçe Komisyonu Raporu'nda KDV'de uygulanacak oran yapısı hakkında görüşte ise, KDV'nin ekonomik, malî ve sosyal fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilmesi için, bünyesinde birden fazla oranın bulunması zorunlu olduğu ve söz konusu verginin uygulamaya geçtiği günden bugüne kadar *aradan geçen süre içerisinde*, KDVK'nın temel hükümleri ve işleyişi mekanizması, mükellefler ve vergi idaresi tarafından

³²⁸ Fatih Saraçoğlu, "Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim Ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:62, 2006, s.69.

yeterince öğrenilmiş bulunulduğundan, birden fazla vergi oranının uygulanması, ortaya önemli zorluklar çıkarmayacağı, diğer taraftan, lüks nitelikteki bir kısım mal ve hizmetlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi, Devlete gelir sağlanması yanında, vergi adaletine de yardımcı olacağı ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan yola çıkarak, KDV'nin ortaya konulmasındaki ilk düşünce de basit ve tek oranın önemi vurgulanmış olsa da, gelişen süreçte oran farklılaştırmasının gerekli olduğu sonucuna varılmış olduğu görülmektedir.

Buna göre, günümüzde uygulanan KDV oranları ve ilgili listeler ilerleyen başlıklar altında incelenmiştir.

2.8.2.1. Mal ve Hizmetlerin Tabi Olduğu Oranlar

KDV'nin konusunu teşkil eden mal ve hizmetlerin tabi oldukları oranlar KDVK'ya ekli I ve II Sayılı listelerde belirlenmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere bu oranlar, I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alanlar için %8, ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için ise % 18 olarak uygulanmaktadır.

Aşağıdaki başlıklar altında söz konusu listelerde hangi tüketim mallarına hangi KDV oranlarının uygulandığı özet olarak açıklanmaktadır.

2.8.2.1.1. % 1 Oranında KDV'ye Tabi Mal ve Hizmetler

%1 oranında KDV'ye tabi mal ve hizmetler, Kanuna ekli I sayılı listede yer almaktadır. Söz konusu listenin özet ve genel başlıklar halinde derlenmiş hali Tablo 18'deki gibidir.

Tablo 18: KDVK' ya Ekli I Sayılı Liste Özeti

KDV I Sayılı Liste	
A) Gıda maddeleri	GTİP'in 01-06 fasıllarında yer alan canlı hayvanlar
	Kümes hayvanlarının etleri ve yenilen sakatatı
	Domuz yağı, kümes hayvanlarının yağları
	Süs balıkları hariç, canlı balıklar
	Süt ürünleri, kuş ve kümes hayvanları yumurtaları, tabii bal.
	Tam veya parça halinde hayvan bağırsakları, mesaneleri, mideleri
	Hindiba bitkisi, kökleri, köklendirilmemiş çelik ve daldırmalar, canlı bitki meyveleri veya sert kabuklu meyveleri yenilen ağaçlar, çalılar, mantar miselleri, ananas fidanı, sebze ve çelik fideleri
	Yenilen sebzeler ve bazı kök ve yumrular
	Yenilen meyveler ve yenilen sert kabuklu meyveler, turunçgillerin, kavunların, karpuzların kabukları
	Kahve, çay, Paraguay çayı, baharat
	Hububat
	Değirmencilik ürünleri: malt, nişasta, insülin, buğday glütteni
	Sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğit, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları
	Hayvansal ve bitkisel katı-sıvı yağlardan insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olanlar ile bunların üretiminde kullanılmaya elverişli olan ham yağlar
	Et, balık, kabuklu hayvanlar, yumuşakçalar veya diğer su omurgasızları müstahzarları
	Şeker ve şeker mamulleri, beyaz çikolata
	Kakao ve kakao müstahzarları
	Hububat, un, nişasta veya süt müstahzarları, pastacılık ürünleri
	Sebzeler, meyveler, sert kabuklu meyveler ve bitkilerin diğer kısımlarından elde edilen müstahzarlar
	Yenilen çeşitli gıda müstahzarları
	Sular, buz ve kar, alkolsüz içecekler (su, sade, meyveli, kolalı gazoz hariç), diğer üzüm şıraları, muhtevası 2lt'yi aşan ve aşmayan sirkeler (şarap sirkesi hariç), sade-meyvalı-kolalı gazozlar
	Ağırlık itibariyle zeytinyağı oranı %3'ten az ve fazla olan diğer bitkisel küspe ve diğer katı atıklar
	İnsanların tüketimine mahsus tuz
B) Diğer Mal ve Hizmetler	
	Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle,
	Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

KDV I Sayılı Liste	
	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
	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,
	Suni dölleme için dondurulmuş hayvan spermaları,
	Gazete ve dergiler
	Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil diğer motorlu taşıtlar*(sürücü dahil 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus araçlar hariç)
	Penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi
	Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı**
	Konut yapı kooperatifleri ile Darülaceze Başkanlığına yapılan inşaat taahhüt işleri,
	Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m2'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri. (29/01/2021 tarihli ve 3470 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen ifade. Yürürlük: 30/01/2021) 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
	Cenaze hizmetleri.
	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti,
	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizatın, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama şirketleri tarafından kiralanması***,
	Buhar kazanları, Merkezi ısıtma kazanları ve birlikte kullanılmaya mahsus yardımcı cihazlar, sanayi veya laboratuvarlara mahsus elektrikli olmayan fırınlar ve ocaklar, Isı pompaları, elektronik motorlar ve jenaretörler...
	Kur'an-ı Kerim (Kur'an meal ve tefsir kitapları ile münhasıran Kur'an cüz, sûre, ayet ve/veya meallerini içeren kitaplar dâhil) ile Tevrat, Zebur ve İncil kitapları.
	İl özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahalli idare birliklerine, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlası bunlara ait şirketler tarafından doğrudan sunulan 4/1/2002 tarihli ve 4734

KDV I Sayılı Liste	
	sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen personel çalıştırılmasına dayalı hizmetler.
	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 (Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, bu sıra kapsamında teslim ettikleri mallar nedeniyle yüklendikleri vergiler dahil edilmez.
*Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde %18 KDV oranı uygulanır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce %18 vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, bu araçların alımında uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanır.	
** (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m2'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri; (i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde; a) Beş yüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen %8 vergi oranı, b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen %18 vergi oranı, uygulanır. (ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dâhil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde; a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen %8 vergi oranı, b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen %18 vergi oranı, uygulanır.	
***I sayılı listedeki ürünlerin %1 orana tabii olmasının bir diğer istisnası ise yine aynı Cumhurbaşkanın Kararında yer alan I sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünde yer alan "finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır" hükmüdür.	
Kaynak: Katma Değer Vergisi Kanunu ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu Cetvelinden faydalanılarak tarafımca özet olarak derlenmiştir. Listenin tamamı tezin 1 no.lu ekinde yer almaktadır.	

Kaynak: : www.gib.gov.tr (03.03.2020)'dan yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Tablo 18’den görüleceği üzere, I sayılı liste gıda maddeleri ve diğer mal ve hizmetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Önemle belirtmek gerekir ki 13 Şubat 2022 tarihinde yayımlanan 5189 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanı Kararı ile 24.12.2007 tarih ve 13033 sayılı Bakanlar Kurulu Karar’a ekli II sayılı listenin “A) GIDA MADDELERİ” bölümünün sonunda yer alan “Bu bölümdeki malların I sayılı listede de yer alması halinde, I sayılı listede belirlenen oranlar uygulanır.” şeklindeki hüküm yürürlükten kaldırılmış ve ayrıca; I sayılı listede “B) DİĞER MAL VE HİZMETLER” başlığıyla bölüm ihdas edilmiş, halihazırda söz konusu listede yer alan sıralar, bu bölüm başlığı altında aynı sıra ile tasnif edilmiş; II sayılı listenin “A) GIDA MADDELERİ” bölümünde yer alan sıralar bu listeden kaldırılarak bölüm başlığı ile birlikte olduğu gibi I sayılı listeye eklenmiş ve II sayılı listenin “B) DİĞER MAL VE HİZMETLER” bölüm başlığı yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla gıda maddelerinin hepsi I sayılı listede toplanarak, II sayılı listedeki gıda ürünlerinin vergi oranları %8’den %1’e indirilmiş olmaktadır.

Buna ek olarak yine 24.12.2007 tarih ve 13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3 no.lu maddesinde yer alan, “(I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu maddenin (a) bendinde öngörülen vergi oranı, 1, 2/b ve 3 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır” hükmü de ilgili Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre 2/a, 1, 2/b ve 3’üncü sıralarda yer alan gıda maddeleri Tablo 19’daki gibidir;

Tablo 19: KDV Ekli Listelerde 2/a, 1, 2/b ve 3'üncü sıralarda yer alan gıda maddeleri

Liste/sıra	Gıda Maddesi	24.12.2007 tarih ve 13033 sayılı BKK Uyarınca Perakende Teslim KDV Oranı	13 Şubat 2022 tarih ve 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Yeni Uygulanacak Olan Karar
I/1	Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,	%8	%1
I/2-a	Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitre,	%18	%1
I/2-b	Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,	%8	%1
I/3	Buğday, bulgura, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil),20/12/2010 tarihli ve 2010/1180 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 01.05 pozisyonunda yer alan hayvanlar ile 2 no.lu faslında yer alan mallar,	%8	%1

Kaynak: www.gib.gov.tr (03.03.2020)'dan yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Böylece, daha önce yukarıda bahsedilen gıda maddeleri için uygulanan toptan ve perakende safhalarda farklı KDV oranı uygulaması kaldırılmış olup, her safhada aynı ve %1 oranında KDV oranı uygulaması hükmolunmuştur³²⁹.

Ancak yine aynı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile I sayılı listenin gıda maddeleri bölümünde yer alan ürünlere %1 oranında KDV oranı uygulanmasına, “özel tüketim vergisine tabi olanların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır” hükmü ile istisna getirilerek ÖTV’ye tabi gıda maddeleri için %8 oranında KDV oranı uygulanacağı belirtilmiştir.

Burada değinmek gerekir ki, Kanuna ekli I ve II sayılı listelerde daha önceleri gıda maddeleri bölümü, “temel gıda maddeleri” olarak ifade edilmekteydi. Ancak gıda maddesi deyiminde temel olan nedir, ne cins ve çeşit gıda maddesi temel gıda maddesidir, hususunda karar verebilmenin oldukça güç ve hatta imkansız olması nedeniyle ilgili maddedeki “temel gıda” ibaresinden vazgeçilerek sadece gıda maddesi olarak kanun lafzı değiştirilmiştir³³⁰.

2.8.2.1.2. % 8 Oranında KDV’ye Tabi Mal ve Hizmetler

%8 oranında KDV’ye tabi mal ve hizmetler, Kanuna ekli II sayılı listede yer almaktadır. Söz konusu listenin özet ve genel başlıklar halinde derlenmiş hali aşağıda yer alan Tablo 20’deki gibidir.

³²⁹ <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/dolayli-vergi/bultenler/kdv-otv-bultenleri/2022/gidaurunlerinde-kdv-oran-degisikligi.html> (11.03.2022), s.1.

³³⁰ Rıfat Tokat, “Katma Değer Vergisinde Matrah ve Nispet”, **Vergi Dünyası**, Mart, 1985, s.8

Tablo 20: KDVK' ya Ekli II Sayılı Liste Özeti

KDV II Sayılı Liste
1- Kütlü 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, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,
5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, 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, çıtçıt, düğme, kopça, boncuk ve benzerleri,
6- 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, 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 (e-kitap) ve benzeri yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap okuyucu, tablet ve benzerlerinin teslimi ile 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre

KDV II Sayılı Liste	
	poşetlenerek satılanların tesliminde, bu Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen 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, aşılar,
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-	18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 0106.90.00.90.14 (52) 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), bu ürünlerin terkinde bulunan etkin maddeler ve bu etkin maddelerin üretiminde kullanılan hammaddeler,
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,
22-	Dişçilikte kullanılan alçılar, Tıpta kullanılan alçılar, Oksijen, Radyoaktif iyot, Radyoaktif fosfor, Radyoaktif karbon, Radyoaktif kobalt, Diğerleri, Suni radyoaktif izotopların bileşikleri (EURATOM), Tedavide kullanılan kurutulmuş guddeler ve diğer organlar (toz haline getirilmiş olsun olmasın); guddelerin veya diğer organların veya bunların salgılarının tedavide kullanılan hülasaları; heparin ve tuzları; tedavide veya korunmada kullanılmak üzere hazırlanmış tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen insan veya hayvan menşeli diğer maddeler, Tıpta, cerrahide, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılan eczacılık maddeleri emdirilmiş veya kaplanmış veya perakende satılacak şekilde hazırlanmış veya ambalajlanmış pamuklar, gaz bezleri, bandajlar ve benzeri maddeler (sargılar, sparadrallar, hardal yakıları gibi), Bu fasılın 4 nolu notunda belirtilen eczacılık eşyası ve müstahzarları, Ağız veya diş sağlığını korumaya mahsus müstahzarlar (takma dişleri temizlemeye ve onları ağızda sabit tutmaya mahsus pat ve tozlar dâhil); diş aralarını temizlemekte kullanılan iplikler (diş iplikleri), bireysel kullanıma mahsus ambalajlarda perakende satılacak hale getirilmiş Kontakt-lens veya suni göz solüsyonları, Dişçilikte kullanılan alçı esaslı diğer müstahzarlar, Dişçi mumu, Numaralı gözlük camları, Bilgisayarlı tomografi cihazları, Diş fırçaları... Kontakt lensler (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar), Camdan gözlük camları... teslimi ile bunlardan makine ve cihaz niteliği taşıyanların kiralanması hizmetleri,
24-	Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili

KDV II Sayılı Liste	
lokanta, kebapçı ve benzeri yerlerde (birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç) verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),	
25-Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutlak olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)	
26-Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,	
27-Belediyeler ve bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri.	
28-Tarım ve bahçeciliğe ait olanlar (sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye, dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar), Diğerleri (Tarımda kullanılmak üzere özel olarak imal edilmiş pnömatik elevatörler ve konveyörler), Ziraat traktörleri için hidrolik kaldırıcılar, Ekim ve dikim makinaları, Gübreleme makina ve cihazları, Biçer döverler, Pamuk hasat makinası, Süt sağma makinaları, traktörler	
29-Örgü makinaları, dikiş-trikotaj makinaları ve giye edilmiş iplik, tül, dantela, işleme, şeritçi ve kaytancı eşyası veya file imaline mahsus makina ve cihazlar ve püskül, ponpon makina ve cihazlar,Ev tipi dikiş makinaları,Metal işlemeye mahsus torna tezgahları	
30-8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan köprülerin ve denizaltı karayolu tünellerin geçiş ücretleri	
31-Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2711.19.00.00.11 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)'nin, motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanları (otogaz) hariç olmak üzere Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan "LPG Dağıtıcı Lisansı"nı haiz olanlarca teslimi ile bunlardan satın alanların sonraki safhalardaki teslimi,	
32-6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununda yer alan adli yardım ve adli müzaheret hükümleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri ile aile mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve çocuk mahkemelerinin görev alanına giren davalar ve işler, vesayet davaları ve işleri; bu davalara bağlı kanun yolları; iş uyuşmazlıklarında dava şartı olarak arabuluculuk ile bunlara bağlı ilamlı icra takipleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri,	
33-Yüksekliği ayarlanabilen oturmaya mahsus döner koltuk ve sandalyeler, Yatak haline getirilebilen oturmaya mahsus mobilyalar (kamp veya bahçede kullanılanlar hariç), Bürolarda kullanılan türden metal mobilyalar...	
Kaynak: www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi (11.03.2022)'dan yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır.	

5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile gıda maddeleri ile diğer mal ve hizmetler olarak ikiye ayrılan II Sayılı Liste, söz konusu karar sonrası gıda maddelerinin tamamının I Sayılı Listeye eklenmesi ve %1 oranına indirilmesi ve diğer mal ve hizmetler başlığının da kaldırılması ile yukarıdaki halini almıştır.

Tablo 20'den görüleceği üzere, %8 oranına tabi mal ve hizmetler, daha çok indirimli oranda vergilendirilmesi öngörülen diğer mallar ile sağlık, konaklama, yemek, bakımevi gibi hizmetleri kapsamaktadır³³¹.

2.8.2.1.3. % 18 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesiyle I ve II sayılı listeler haricinde kalan mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacak oran %18 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, KDVK'ya tabii olup, I ve II sayılı listeler haricinde kalan işlemlere %18 oranı uygulanmaktadır.

2.8.3. Türk Katma Değer Vergisinde Günümüze Kadar Oran Uygulamasına Yönelik Alınan Kararlar

KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılından 1986 yılına kadar KDV'de tek oran mevcut olup, 24/11/1986 tarihinde 11217 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile mal ve hizmetlere uygulanacak oranlar için farklılaştırılma uygulamasına başlanmıştır. Başlangıçta %10 olarak tespit edilen genel KDV oranı 1985 yılından itibaren 8 kez değiştirilmiş ve 2001 yılı 2344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %18 olarak değiştirilerek, günümüzde de uygulanmakta oran belirlenmiştir. 1 Ocak 1988 tarihinden itibaren ise lüks sayılan mallar için yükseltilmiş oran uygulamasına geçilmiştir. Yükseltilmiş oran uygulamasına %15 ile başlanmış, 15 Ekim 1990 tarihinden itibaren bu oran %20'ye, 1993 yılı Kasım ayından itibaren ise %23'e çıkarılmış ve son olarak 2002 yılında 4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yükseltilmiş oran uygulamasına son verilmiştir. Türkiye'de, mevcut vergi sistemi içerisinde yürürlükte olan KDV oranları,

³³¹ Kemal Oktar, **KDV Oranları ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Haziran, 2007, s.2.

Bakanlar Kurulu’nun 2002 / 4480 ve 2004 / 8301 sayılı kararları çerçevesinde şekillenmiştir³³².

Tablo 21’de, KDVK’nın “oran” başlıklı 28’inci maddesi ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararlarına ait tarih ve sayı bilgileri yer almaktadır.

Tablo 21: KDV Oranlarına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararları

Karar Konusu	Bakanlar Kurulu Kararı Tarih/No	Resmi Gazete Tarihi
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2018/11658	09.05.2018
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2018/11333	03.02.2018
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2017/10468	28.07.2017
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2016/9153	08.09.2016
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2016/8998	30.06.2016
KDVK’nın 28 inci maddesine ilişkin	2016/8705	05.05.2016
Bazı mallara uygulanacak KDV oranlarının tutarlarının belirlenmesi	2015/8353	01.01.2016
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2015/7205	31.01.2015
KDVK’nın 28 inci maddesine ilişkin	2013/5595	01.12.2013
mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2013/4345	24.02.2013
mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2012/3594	12.09.2012
mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2012/2931	24.03.2012
mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2012/2697	27.01.2012
KDVK’nın 28 inci maddesine ilişkin	2012/4116	01.01.2013
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2011/2604	27.12.2011
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	2011/2466	27.11.2011
KDVK’nın 28 inci maddesine ilişkin	2011/1673	28.04.2011

³³² Kutluca, s.102.

Karar Konusu	Bakanlar Kurulu Kararı Tarih/No	Resmi Gazete Tarihi
KDVK'nın 28 inci ve 29 uncu maddelerine ilişkin	2009/15315	22.08.2009
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2009/15200	15.07.2009
KDVK'nın 28 inci ve 29 uncu maddelerine ilişkin	2009/15081	16.06.2009
KDVK'nın 28 inci ve 29 uncu maddelerine ilişkin	2009/14881	14.04.2009
KDVK'nın 28 inci ve 29 uncu maddelerine ilişkin	2009/14812	29.03.2009
KDVK'nın 28 ve 29 uncu maddesine ilişkin	2009/14802	16.03.2009
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2008/14092	20.09.2008
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2008/13902	19.07.2008
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2008/13426	06.04.2008
KDVK'nın 28 ve 36 ncı maddelerine ilişkin	2008/13234	08.02.2008
KDVK'nın 28 ve 36 ncı maddelerine ilişkin	2007/13033	30.12.2007
KDVK'nın 28 inci ve 36 ncı maddelerine ilişkin	2007/12143	30.05.2007
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2006/10620	08.07.2006
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2006/10138	08.03.2006
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2004/8301	29.12.2004
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2004/7802	03.09.2004
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2004/7666	01.08.2004
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2004/6887	29.02.2004
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2003/6666	31.12.2003
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2003/5710	25.06.2003
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2003/5557	22.05.2003
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2002/4480	30.07.2002
KDVK'nın değişik 29 uncu maddesine ilişkin	2002/3606	08.02.2002
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2001/3173	06.11.2001
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2001/2789	02.08.2001
KDVK'nın 28 inci maddesine ilişkin	2001/2344	10.05.2001
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2000/1693	11.12.2000
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2000/1221	22.09.2000
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	2000/867	05.07.2000
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1999/13648	02.12.1999
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1999/12519	23.03.1999
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1998/11467	13.08.1998
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1998/11328	09.07.1998
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1998/10884	16.04.1998
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1997/10465	02.01.1998
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1995/7612	30.12.1995
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1995/7176	31.08.1995
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1995/6431	06.02.1995
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1994/5730	27.06.1994

Karar Konusu	Bakanlar Kurulu Kararı Tarih/No	Resmi Gazete Tarihi
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1994/5454	13.04.1994
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1994/5350	05.04.1994
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1993/4932	30.10.1993
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1993/4406	16.05.1993
KDVK'nın değişik 28 inci maddesine ilişkin	1992/3896	31.12.1992
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1991/2545	31.12.1991
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1991/1855	31.05.1991
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1990/919	25.09.1990
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1989/14255	02.07.1989
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1988/13383*	15.10.1988
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1987/12469	31.12.19871. mükerrer
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1986/11217	29.11.1986 mükerrer
Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin karar	1984 / 8887	28.12.1984

Kaynak: BKK Arşivi; www.bkkarar/liste?page=14 (11.11.2022), www.resmigazete.gov.tr/ (11.11.2022) ve www.gib.gov.tr/gibmevzuat (11.11.2022)'dan faydalanılarak tarafımca derlenmiştir.

Tablo 21'den görüleceği üzere KDV'nin yürürlüğe girdiği yıllardan itibaren KDV oranlarına ilişkin Bakanlar Kurulu tarafından 69 adet değişiklik kararı yayımlanmış bulunmaktadır.

24.06.2018 Cumhurbaşkanlığı seçimleri ile birlikte geçilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bakanlar Kurulu kaldırılmış olup, Bakanlar Kurulu'na ait yürütmeye ilişkin düzenleyici idari işlem yapma yetkileri de Cumhurbaşkanı'na geçmiş ve dolayısıyla vergi ile ilgili düzenleme yapma yetkisi de Cumhurbaşkanı görev kapsamı içerisine girmiştir³³³.

³³³ Özgür Şahan, "Cumhurbaşkanı'nın Vergi İle İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XIV, Sayı:2, 2019, s.693.

Buna göre Cumhurbaşkanı, Anayasa tarafından kendisine verilen görev ve yetkileri, kural olarak Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Cumhurbaşkanlığı yönetmeliği ya da Cumhurbaşkanı kararı şeklinde kullanmaktadır³³⁴.

Bu kapsamda Anayasa vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinin 4. Fıkrası da, Bakanlar Kuruluna ait olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle birlikte 21.1.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkarda yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu madde ile verilen yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanının yapacağı işlemlerin ne tür mevzuat türü ile yapılacağına ilişkin açıklayıcı bir düzenlemeye yer verilmemiş olup, açıkça söz konusu işlemlerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ya da Cumhurbaşkanı kararı ile yapılabileceği belirtilmemiştir³³⁵.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanı'nın asli düzenleme yetkisini kullanmak suretiyle ve bir kanuna dayalı olarak çıkarılma zorunluluğu olmaksızın, Anayasa'da tanınan sınırlar çerçevesinde olmak ve kanunlara aykırı olamamak kaydıyla yürütmeye ilişkin konularda çıkarılan Anayasa Mahkemesi denetimine tabi düzenlemeler olup, Cumhurbaşkanı kararları ise, Cumhurbaşkanı'nın kanunlar ile kendisine tanınan yetkiler çerçevesinde aldığı, düzenleyici ve bireysel işlem niteliğine haiz, bir kanuna ve Danıştay denetimine tabi olan, Bakanlar Kurulu Kararlarının yerini alan idari işlemlerdir³³⁶.

Nitekim, Tablo 22'den de görüleceği üzere, Cumhurbaşkanlığı sistemi döneminde KDV oranlarına ilişkin alınan Kararlar, Cumhurbaşkanı kararları ile alınmıştır.

³³⁴ Şeref İba ve Yasin Söyler, Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı Ve Hukuki Sonuçları, Anayasa Yargısı, Sayı: 1, Cilt: 36, 2019, s.197.

³³⁵ İba ve Söyler, s.205.

³³⁶ <http://www.kasaroglu.av.tr/tr/cumhurbaskanligi-kararnameleri-ile-cumhurbaskani-kararlari-arasindaki-farklar-nelerdir> (11.11.2022), s.1.

Tablo 22: KDV Oranlarına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Karar Konusu	Cumhurbaşkanı Karar No.	Resmi Gazete Tarihi
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	5249	01.03.2022
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	5189	13.02.2022
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	5047	31.12.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	4862	26.11.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	4517	30.09.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	4312	30.07.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	4105	22.06.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	4062	02.06.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	3931	30.04.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	3470	30.01.2021
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	3318	23.12.2020
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	2913	30.08.2020
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	2812	31.07.2020
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	2278	22.03.2020
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	1994	02.01.2020
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	1950	30.12.2019

Karar Konusu	Cumhurbaşkanı Karar No.	Resmi Gazete Tarihi
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	1594	02.10.2019
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	845	22.03.2019
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	475	19.12.2018
Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin	22	15.08.2018

Kaynak: www.gib.mevzuat.gov.tr (17.03.2022)'den yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Tablo 22'den görüleceği üzere, Cumhurbaşkanlığı sistemine geçiş tarihinden itibaren KDV oran değişiklikleri hakkında 20 adet ise Cumhurbaşkanlığı Kararı ile düzenleme yapılmıştır.

Yine yeni düzenlemeler kapsamında da, Bakanlar Kurulu Kararları gibi Cumhurbaşkanlığı kararları ile de vergi konulamamakta ve kaldırılamamakta ancak Anayasa' da belirlenmiş sınırlar dahilinde değişiklik yapılabilmektedir³³⁷.

Söz konusu karar içerikleri, sektörler, oran değişiklikleri, değişikliklerin sebebi ve ekonomik, hukuki, sosyal ilkeler bakımından sonuçları ayrıntılı olarak çalışmamızın üçüncü bölümünde irdelenecektir.

2.9. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ ORAN UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN ÇIKMAZLAR

Devletlerin vergilendirme yetkisi egemenlik gücüne dayansa da söz konusu egemenlik gücünün kullanılması sınırsız yetkilerden meydana gelmiş değildir. Devlet egemenlik gücünü kullanırken ekonomik, sosyal ve hukuki sonuçlarını dikkate almalıdır. Bu noktada bu yetkiyi sınırlandırıcı anayasal ve yasal düzenlemeler oluşturulmuştur. Bu düzenlemelerin temeli vergilemede adalet ilkesinin başta olmak

³³⁷ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos, 2018, s. 54

üzere ekonomik sosyal hakların gerek idare gerekse kişiler nezdinde zedelenmesinin önüne geçilmek istenmesine dayanmaktadır.

Günümüzde ülkelerin sadece kendi sınırlarında düzenlenen hukuk normları haricinde küreselleşen ekonomi de bu düzenlemelere ek olarak uluslararası normlarda eklenmiş ve devletlerin bunlara uyumu da zorunlu unsurlar arasına girmiştir.

Bunlara ek olarak olumsuz sonuçlara sebebiyet vermemek için yapısal dengelerin ve iç dinamiklerin sınırlarının da bu yetkinin kullanımında dikkate alınması gerekmektedir.

Bunun sebebi ise bir yandan vergi gelirlerinin ne düzeyde olacağı söz konusu sınırlar ve değişkenler doğrultusunda şekillenirken, öte yandan vergi gelirlerinin kompozisyonu ve düzeyi de ilgili sınırlar ve değişkenler üzerinde belirleyici olabilmektedir³³⁸.

Bu durum karar noktasında bazı çıkmazlar yaratabilmektedir. Devletler olması gereken ile mevcut koşullarda olan durum karşısında karar alırken bu sınırlar dahilinde engellerle karşılaşabilmektedir. Bu engeller ise aşağıda açıklanan ikilemlere sebep olabilmektedir.

2.9.1. Vergilendirme Yetkisi ile AB Uyumlaştırma Süreci Çıkmazı

Vergi, devletin ya da vergilendirme gücünü devletten alan kamu kurum ve kuruluşlarının, bireylerden veya tüzel kişilerden belirli kurallara göre, yasal zorlama altında ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerler olarak tanımlanmaktadır. Vergi sistemi ise, bir ülkede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin toplamından meydana gelen organik yapının belirli bir zaman diliminde uygulanması olarak ifade edilmekte olup, ülkelerin politik, ekonomik, yasal ve sosyal yapılarına göre çeşitli biçimler almaktadır. Bu nedenle söz konusu çeşitli faktörlerin etkisiyle, ülkeler vergi yapılarını ya da vergi sistemlerini oluştururken farklı kararlar alabilmektedir³³⁹.

Nitekim, KDV sistemine geçiş gerekliliklerinden birini oluşturan diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahenkleştirme sağlanması amacı söz konusu kanunun gerekçesinde

³³⁸ Mehmet Sena Ekici, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:8, Sayı:30, Güz, 2009 s.201.

³³⁹ Zeynep Arıkan ve Abdullah Burhan Bahçe, “OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı Ülke Analizi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı:61/1, Ekim, 2011, s.28.

de yer almıştır. Söz konusu gerekçede, dolaylı vergiler ve harcama vergileri sahasındaki uluslararası uygulama birliğinin sağlanması ile KDV sisteminin, Türkiye açısından uluslararası ekonomik ve ticarî ilişkilere olumlu bir biçimde katkıda bulunacak bir tercih olacağı belirtilmiştir.

Bu noktada Avrupa Birliği de, ülkelerin farklı politikalarının uluslararası zeminde oluşturduğu olumsuzlukları giderebilmek amacıyla ülkelerin birbirine uyumlu KDV oranları benimsemesi gerektiği anlayışı çerçevesinde uyumlaştırma politikalarında ısrarcı olmaktadır.

Bunun temel nedeni, KDV oranını düşük uygulayan ülkelerin mal ve hizmet fiyatlarının daha ucuz olacağı sebebiyle birlik içerisinde avantajlı konuma gelmelerinin ve haksız rekabete sebep olunmasının engellemeye çalışılmasıdır. Buna bir çözüm olarak da birlik kendi içerisinde KDV oranlarını ve uygulamalarını birbirine yakınsayacak şekilde düzenlemelere gitmektedir³⁴⁰.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde Ortak Pazar oluşturmak, işlerliğini sağlamak ve üye ülkeler arasında rekabet bozucu faktörleri ortadan kaldırmak amacıyla, üye ülke vergi sistemleri arasındaki mevzuattan ve uygulamadan doğan farklılıkların giderilmesi veya en aza indirilmesi gerektiği fikri Birliğin ilk vergisel amaçları arasında olup, bu yönde uyumlaştırma çalışmalarına başlanmış, bu noktada en çok aşama kaydedilen husus ise KDV oranlarındaki yakınsama olmuştur³⁴¹.

Bu durum ülkelerin ulusal egemenliklerinin en önemli unsurlarından olan vergilendirme yetkisine yani egemenlik gücüne sınırlayıcı düzenlemeler getirmekte ve müdahaleye müsait bir alan oluşmasına sebebiyet vermektedir³⁴².

Ayrıca sonuç olarak, Devletlerin kendi egemenlik alanlarındaki ihtiyaçlara, KDV oranlarında uygulanacak artış ve azalışlarla esnek bir şekilde cevap verebilme manevraları olumsuz etkilenmektedir.

³⁴⁰ Şefika Köstek, Hamiyet Şahbaz, İpek Demir ve Pakize Güneş, “AB Adaylık Sürecinde KDV’nin Uyumlaştırılması”, Çorum, 2014, web.hitit.edu.tr/ dosyalar /materyaller/oemrekoc @hititedu tr2312201 4 8M 5X 7 H8J.docx, (25.06.2019), s.1.

³⁴¹ Yalçın Algıner ve Güneş Yılmaz, “Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:I, 2010, s.136.

³⁴² Algıner ve Yılmaz, s.136.

2.9.2. İdarenin Etkinliği ile Vergilemede Adalet İlkesi Çıkmazı

Etkin vergi kavramı, kamu hizmetlerini karşılayabilmek için optimal düzeyde sağlanan geliri, yani bol, yeterli ve sağlam kaynağı ifade etmektedir³⁴³. Adil bir vergi ise, bireylere fırsat eşitliği sağlayabilen, sosyal devletin sosyal adaleti yerine getirmesinde etkili bir araç olma özelliklerini barındırması demektir³⁴⁴.

Kamu ekonomisinin en önemli çıkmazlarından biri etkinlik ve adalet ilkelerinin zıt karakterde olmasıdır. Şöyle ki, gelir dağılımında adalet sağlanırken belli oranda etkinlik maliyeti, etkinlik artırılırken de belli oranda adalet maliyeti söz konusudur³⁴⁵. Diğer bir ifadeyle, vergi adaletini sağlamak için, etkinlik ilkesinden veya tam tersi durumda da adalet ilkesinden fedakarlık yapmak gerekmektedir³⁴⁶. Daha önce optimal vergileme konusunda da anlatıldığı üzere bu noktada pareto optimalite koşullarından o anki şartlarda önceliğe göre karar alıcıların iki ilkedenden de en az şekilde fedakarlığın sağlandığı noktayı tespit ederek birinin diğeri ile arasında uçurum olmadan öncelik taşıyacak hususu tespit etmesi gerekecektir.

Bu noktada KDV, etkinliği yüksek ancak adalet yönüyle zayıf bir vergi türü olarak kabul edilmektedir. Söz konusu verginin etkinlik yönünden en önceli avantajı, fiyatların içine gizlenebilir özellikte olmasıdır. Bu vergiye ait yük diğer vergilere nazaran daha az hissedildiğinden, otoritelerce kaynak ihtiyacının hasıl olduğu dönemlerde en çok başvurulmuş vergi türü olmaktadır. Ancak, vergilemede şahsiyet ilkesine yani vergi yükümlüsünün medeni ve sosyal statüsüne göre uygulanmasına izin vermemelerinden dolayı vergiler vergi hasılatı yönünden etkin olmalarına rağmen aynı zamanda adaletsiz bir vergi olmaktadır³⁴⁷.

Vergilemenin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, artan oranlı ve gerileyici yapıya sahip olmalarına bağlıdır. Tüketim vergilerinin gerileyici özelliği, tüketim vergisine tabi

³⁴³ Ahmet Güler ve Coşkun Karaca, “Türkiye’de Etkin Bir Vergi Sisteminin Kurulmasına İlişkin Politika Önerileri”, *International Conference on “Scientific Cooperation for the Future Thessaloniki in Economics and Administrative Sciences*, Selanik, 6-8.09.2017, s.166.

³⁴⁴ Özer, s. 74.

³⁴⁵ Sinan Borluk, *Optimal Vergi Teorisi Ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.24.

³⁴⁶ Özer, s. 59.

³⁴⁷ Yıldırım Genç ve Recep Yaşar, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:338, Ekim, 2009, s.39.

mal ve hizmetlerin gelir seviyesi düşük grupların tüketimleri içinde, yüksek gelirli gruplara göre daha fazla olmasını ifade etmektedir³⁴⁸. Zira tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli için tüketim vergileri büyük bir yük olmaktadır³⁴⁹.

Bu durum devletlerin gelirin düşük gelirli gruplar üzerine yeniden dağılımının sağlanması ile gerçekleştirilmesi gereken vergilemede adalet ilkesi ile idarenin etkinlik amacı arasında çıkar çatışmasına neden olmaktadır.

2.9.3. Gelir Sağlama Amacı ile Enflasyonist Etki Çıkmazı

Tablo 23'te gelir üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki yüzdelere ait bilgiler yer almaktadır.

Tablo 23: Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	TOPLAM K.D.V. TAHSİLATI (DAHİLDE + İTHALDE)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
2010	235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8,0	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	143.962.939	23,0	57.868.208	9,2	206.679.678	33,0
2018	738.180.401	175.420.074	23,8	84.132.155	11,4	250.661.593	34,0

Kaynak: www.gib.gov.tr. (Erişim Tarihi:24.07.2019)

Tablo 23'teki veriler değerlendirildiğinde toplam vergi gelirleri itibariyle ağırlığı yıllar itibariyle artarak ilerleyen ve en yüksek gelir payına sahip olan verginin KDV olduğu görülmektedir.

³⁴⁸ Hüsnü Kızılyallı, "Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara,1969, s.367.

³⁴⁹ Baldemir, Çakmak ve Avcı, s.73.

Dolayısıyla idarenin etkinliği yani kamu finansmanında etkin rol oynaması nedeniyle KDV idare açısından vazgeçilemez bir gelir kalemi olmaktadır.

Bu nedenle Devlet, kaynak ihtiyacı olduğunda, KDV oranlarını arttırarak veya KDV kapsamını genişleterek bu ihtiyacını karşılama politikası eğiliminde olmaktadır. Ancak bu durumda KDV oran artışı, fiyatlar genel seviyesini yükselmesi ile enflasyonist baskıya sebep olunması sınırı ile karşılaşmaktadır³⁵⁰.

KDV oranlarının, enflasyon üzerindeki etkisi iki yönlü ortaya çıkmaktadır. İlk olarak talep enflasyonunun bulunduğu varsayımı altında Keynesyen maliye politikalarında araç olarak kullanılan KDV oranlarındaki bir artışın toplam talebi azaltarak enflasyonu yavaşlatmasını olan antienflasyonist bir etkiden bahsedilebilmektedir. Diğer yönüyle ise KDV oran değışikliklerin fiyatları şekillendirmesinden kaynaklanmakta olup, üretim maliyetini arttırmaktadır. Ancak, söz konusu maliyet artışı üretici tarafından malın fiyatına eklenerek tüketiciye yansıtıldığından, dolaylı vergiler tüketici fiyatlarının bir belirleyicisi olmaktadır. Diğer taraftan; üreticilerin dolaylı vergileri tüketiciye tam olarak yansıtamaması ya da fiyatlardaki bir artışın daha yüksek ücret beklentisine neden olması durumunda maliyetler artacak, bu da maliyet enflasyonuna neden olabilecektir. Dolayısıyla, KDV oranlarının fiyatlar genel düzeyi üzerindeki diğer etkisi enflasyonist olmaktadır³⁵¹.

Nitekim, Arısoy ve Ünlükaplan'ın 1994-2010 dönemi için Türkiye'de KDV oranı, KDV geliri, kamu harcamaları ve enflasyon oranı arasındaki ilişkileri VAR modelleri yardımıyla inceledikleri çalışmada KDV gelirlerinin enflasyonist bir etkiye sahip olduğu sonucunu elde etmişlerdir³⁵².

Enflasyon, vergi mükelleflerinin gelirlerinde aşındırıcı bir özelliğe sahip olup, KDV'de yüksek enflasyon dönemlerinde vergi tabanına giren bütün malların fiyatlarında bir artış gerçekleşmekte ve bu artışla birlikte mükelleflerin alım güçleri azalmaktadır. Ayrıca fiyatların artması kısa dönemde KDV gelirlerini de artırsa uzun

³⁵⁰ Katma Değer Vergisi, Kanun Tasarısı İkinci Taslağı Üzerinde Çalışmalar, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 1975, 19.

³⁵¹ Umut Akduğan, "Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği", **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 4, 2020, s.2259.

³⁵² Arısoy ve Ünlükaplan, s. 109.

dönemde vergiye karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarına olumsuz yansımakta, bu durum mükellefleri KDV’den kaçınma veya kaçırmaya itmektedir³⁵³.

Sonuç olarak, KDV oranlarında sıkça yapılan artışlar, enflasyon beklentisi içinde tamamen fiyatlara yansıtılmakla kalmamakla ayrıca “iktisadî etkinlik” açısından taşıdığı avantajları da zedelemektedir. Bu nedenle, çok zorunlu görülmedikçe, vasıtalı vergi oranlarında artışlara başvurmaktan kaçınılması, enflasyonist sonuçların engellenebilmesi açısından gerekli olmaktadır³⁵⁴.

2.10. KATMA DEĞER VERGİSİ ORAN YAPISININ GENEL ÖZELLİKLERİ

KDV oran uygulamasının başlıca sorunları, oranların yüksekliği, indirim ve istisnaların genişliği, mal ve hizmetlerin tabi olacağı oranların sınıflandırılmasındaki güçlükler ve gelir dağılımındaki adaletsizlikler olmak üzere dört ana başlık halinde değerlendirmek mümkündür.

2.10.1. KDV Oranlarının Yüksekliği

KDV’nin getiriliş sebebi, söz konusu Kanun’un gerekçesinde, ekonomiye yeni bir yük getirilmeden, yalnızca KDV’nin yürürlüğe girmesi ile birlikte kaldırılan vergiler sonucu yaşanacak gelir kaybının telafisi amacıyla %10 oranında oran tespit edilmiştir.

Ancak Kanunu’nda belirtilen %10 oranı kısa bir süre uygulanmış; ancak ilerleyen yıllarda Bakanlar Kurulu bu oranları sürekli olarak mali amaç doğrultusunda, gelir elde etmek için, yükseltmiştir³⁵⁵.

Ancak genel bir tüketim vergisi olan KDV, üretim ve dağıtımın perakende satış dahil her aşamasına uygulanmakta olup, kanuna ekli cetvellerde yer alan malların tümü bu vergi kapsamına dahildir³⁵⁶. Bu durum her ne kadar verginin tabana yayılması anlamında olumlu olsa da, yükselen KDV oranları sonucu üretim ve tüketim zincirinde rol oynayan mükelleflerin ciddi yük altında kalmasına sebep olmaktadır.

³⁵³ Recep Yücedoğru ve Gülcan Ören, “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyum ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistemik Bir Literatür Analizi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Özel Sayı, 2017, s.948.

³⁵⁴ Özhan Uluatam, “Enflasyon ve Vergileme”, **6. Maliye Sempozyumu**, Antalya, Mayıs, 1990, s.32.

³⁵⁵ Merter, Acar ve Arslan, s.31.

³⁵⁶ Saraçoğlu, s.68.

Ayrıca KDV'nin hizmet dahil tüm tüketim harcamalarını kavraması, kamu finansmanı açısından verimli bir kaynak olma karakteri sağlamakta ve geniş bir tabana sahip olması sebebiyle uygulanacak vergi oranının düşük olmasına imkan tanımaktadır. Ek olarak bu durum vergi oranlarının yüksek olmasından dolayı vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına başvurma ihtimallerini de engellemek açısından fayda sağlayacaktır³⁵⁷.

Türkiye'de bu hususların dikkate alınması sonucu çözüm olarak, KDV genel oranını düşürmek yerine, gelirin düşük gelirli kesimin lehine yeniden dağılımın sağlanması amacıyla, oran farklılaştırılması uygulamasına geçilmiş ve böylece düşük gelirli kesimin bütçesinde geniş alan kaplayan mal ve hizmetler için indirimli oranlar getirilmiş olup, üreticiyi desteklemek amacıyla da ithalat ve ihracat işlemleri belli koşullar altında KDV'den istisna edilmiştir.

Bu noktada aslında KDV'ye ait vergilenebilecek taban daraltılarak, yüksek bir genel oran tercih edilmiş olmaktadır.

2.10.2. İndirim ve İstisnaların Genişliği

Tek oranlı KDV yapısını savunanlar bu görüşlerini, mal ve hizmetlerin vergi oranlarına göre sınıflandırılmasının, yani lüks olanlar ve olmayanlar biçiminde ayrılmasının oldukça güç olduğunu, böyle bir sınıflandırmanın objektif olmaktan uzak ve bazı tercihleri cezalandırıcı nitelikte olacağı tezine dayandırmaktadırlar. Ek olarak KDV oranlarının çoğalması ile vergi sisteminin basitliği ve kolaylığının kaybolacağını ve oran farklılaştırmasının KDV'nin tarafsızlığını olumsuz etkileyeceğini savunmaktadırlar³⁵⁸.

Nitekim KDV'nin iyi işleyebilmesi, bu verginin geniş tabanlı ve istisnaların azlığı ile doğru orantılı olmaktadır. Ancak, her ülkenin kendine özgü koşulları, ekonomik, sosyal, kültürel ilmi, sağlık konusunda öngörülen amaçlarla istisnalar getirilmesini zorunlu kılmaktadır³⁵⁹.

³⁵⁷ Arslan, s. 3, 4 ve Saraçoğlu, s.70.

³⁵⁸ Doğan, s.17-18.

³⁵⁹ Erdoğan Arslan, "Katma Değer Vergisi İle İlgili Yasa Tasarısının Getirdikleri", **Vergi Dünyası**, Aralık, 1983, s.6.

Başka bir açıdan tek bir oran uygulanmasının, vergi idaresi, kaynak dağılımı, sosyal adalet ve verginin tüketicilere yansıtılması yönünden olumlu etkileri olduğu açık olsa da, farklı oran uygulamanın da, lüks malların daha fazla vergilendirilmesi, vergi yükünün sağlanan faydaya göre dağıtımı, ve mallara olan talebin düzenlenmesinde idareye imkan tanıdığı da önemli bir gerçek olmaktadır³⁶⁰.

Ayrıca Dolaylı bir vergi olarak KDV, vergi yükümlülerinin şahsi ve ailevi durumlarını göz önünde bulundurmeyen, objektif nitelikli bir yükümlülük olduğundan, vergi adaleti ile yönünden zayıf bir karakter taşımaktadır. Ancak farklı oran yapısı uygulanabildiği dozda verginin adalet bozma etkisi zayıflatılabilmektedir. Buna karşılık, tek oranlı uygulanması halinde, verginin adaletsizliği artmakta, zira, gelir artışları karşısında gerileyen lüks tüketim harcamaları varsayımı altında, düz oranlı vergi, gelire göre gerileyen oranlı bir yük görüntüsü ortaya çıkartmaktadır³⁶¹.

Ek olarak, bazı malların vergiden İstisna edilmesi veya indirimli orana tabi olması, tek oran amacına gölge düşürür gibi gözükse de, bu mallara olan talebin fiyat elâstikiyetinin oldukça zayıf olmasından dolayı düşük gelirli kesim için aşırı yükün oluşmaması açısından önem arz etmektedir. Kaldı ki, böyle bir uygulama, verginin etkinlik ilkesinden adalet ilkesinin kapsamında gerçekleştirilmektedir³⁶².

Buna yönelik olarak, adaleti sağlayacağı düşüncesi ile gıda maddelerinin KDV'sinde indirim uygulanmış, bir kısmı sağlık, eğitim, turizm gibi spesifik sektörlerde de vergi indirim ve istisnalarına yer verilmiştir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken indirimli oranların çeşitliliğinin arttırılmaması, sınırlı kapsamda tutularak karmaşa yol açmaması gerektiğidir. Bu şekilde İndirimli oranların sınırlandırılması, vergi sisteminde yaşanacak çarpıklıkları engellemekte ve KDV oranlarının yükselmemesine ya da aşağı çekilmesine yardımcı olmaktadır. OECD'nin tavsiyeleri de bu doğrultuda olup, bununla birlikte, özellikle restoran ve otel konaklama gibi hizmetlerde KDV indirimine gidilmesi ise, bu tür indirimlerden zengin hane halkları mutlak rakam olarak daha fazla fayda sağlamaktadır daha çok gerileyici etki göstermektedir³⁶³.

³⁶⁰ Arslan, s.3.

³⁶¹ Önder, s.22.

³⁶² Önder, s.23.

³⁶³ Ali Çelikkaya, En Son Katma Değer Vergisi Reformlarının Analizi, Vergi Dünyası, Sayı: 458, Ekim, 2019, (Reform) s.29.

Yukarıda da açıklandığı üzere, KDV tek oranlı olarak uygulanabileceği gibi, teknik yapısı vergi oranlarını farklılaştırmaya müsaittir. Ancak Tek oranlı KDV uygulamasını savunanlara göre, oran farklılığı, KDV'nin basitliğine, kolaylığına, idaresine ve tarafsızlığına gölge düşürmekte olup, verginin idaresinin kolay, basit, tarafsız olması gerektiğini bu nedenle farklı mallara farklı oranlar uygulamasının çeşitli sakıncaları olacağını söylemektedirler. Bunun nedeninin ise, oran farklılaştırılmasında subjektif unsurlar rol oynaması ve uygulamanın vergi idaresi ve mükellefler açısından zorlaşması olduğunu iddia etmektedirler. Dolayısıyla sosyal veya ekonomik gerekçelerle oran farklılaştırılmasına gidilecekse objektif olunması önem taşıması gerekmektedir³⁶⁴.

Buna göre, yapılan açıklamalar doğrultusunda Türkiye gibi gelir dağılımında adaletin düşük olduğu ülkelerde bir de ek olarak tüketim üzerinden alınan KDV'nin tek oran olarak uygulanması bu adaletsizliğin daha da artmasına sebep olacaktır.

Bu nokta da tüketim üzerinden alınan KDV karakterli bir vergi de artan oranlı bir tarife yapısı uygulanamayacağından, oran farklılaştırması ve bazı mal ve hizmetlerin istisna kapsamına alınması, vergi adaleti yönünden en uygun yöntem olmaktadır. Her ne kadar oran farklılaştırması, yüksek gelirli grupların ödeyeceği vergiyi, gelirlerine oranla azaltsa da, bu durum düşük gelirli kesim içinde geçerli olacağından, gelirinin büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda olan bu kesimin yüksek vergi altında ezilmesini önleyecektir.

Ayrıca oran farklılaştırması bir başka açıdan, düşük gelirli kesim için fazla tüketilemeyen lüks tüketim malları ile fazla yararlanılmayan restoran, otel hizmetleri gibi mal ve hizmetlerin yüksek oranda KDV'ye tabi olması ile bunlardan yararlanan yüksek gelirli kişilerden tahsil edilecek vergilerin, düşük gelirli kesime yeniden dağılımı sağlanarak, eğitim, sağlık gibi hizmetlerden bu kesimin düşük bir bedelle ya da bedelsiz olarak yararlanması sağlanabilmektedir.

Ancak oran farklılaştırması uygulamasında aşağıdaki hususların dikkate alınarak bir oran sistemi belirlenmesi önem arz etmektedir. Bunlar;

- Oran farklılaştırmasında, uygulanacak oranların oldukça sade ve karmaşaya yol açmayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.
- Oran sayısı oldukça sınırlı olmalıdır.

³⁶⁴ Arslan, s. 4., Saraçoğlu, s.70.

- Oranların tabi olacakları mal ve hizmetlerin sınıflandırılmasında mümkün olduğu ölçüde objektif kriterlere dayandırılması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen sorunların giderilmesi, oran farklılaştırması uygulaması KDV sisteminin basit, tarafsız, sade yapısına zarar vermeyecek ve bir yandan da vergi adaleti yönünün daha da pekiştirilmesini sağlayacaktır.

2.10.3. Mal ve Hizmetlerin Sınıflandırılmasının Gerekliliği

KDV sisteminde uygulanan oran farklılaştırması uygulamasının temelini mal ve hizmetlerin optimum bir şekilde sınıflandırılması gerektiği oluşturmaktadır. Hangi mal ve hizmetlere, indirimli oran uygulanacağı, hangilerinin istisna edileceğine dair doğru kararların verilebilmesi yine bu sınıflandırmanın objektifliğine bağlı olmaktadır.

Bunun için, halkın tüketim eğilimlerinin ayrıntılı bir şekilde analiz edilerek iyi bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Eğer uygulanan KDV politikaları, tüketim harcamalarının genel yapısı göz önünde bulundurularak yapılırsa, beklenen sosyal ve ekonomik amaç gibi temel amaçlarını gerçekleştirmiş olacaktır. Ek olarak tüketim harcamaları ile ilgili analizlerin periyodik olarak yapılması gerekmektedir³⁶⁵.

KDVK'na ekli listelerdeki mal ve hizmet grupları ile vergi oranları daha çok sosyal ve ekonomik nedenler dikkate alınarak belirlenmiş olup, mal ve hizmetlerin sınıflandırılmasına örnek olarak lüks sayılan mallara, zorunlu olanlara göre daha yüksek vergi oranı uygulanması verilebilmektedir³⁶⁶.

Ancak, bir toplumda zorunlu malların, lüks malların ve temel gıda maddelerinin tayin, tespit ve sınıflandırılması oldukça zor bir husustur. Gıda maddesi deyiminde temel olan nedir, ne cins ve çeşit gıda maddesi temel gıda maddesidir bu konuda karar verebilmek oldukça güçtür³⁶⁷.

Buna rağmen günümüzde gelinen süreçte bilişim ağları ve otomasyon programları ile verilere ulaşmak kolaylaştığından, bu tarz analizlerin yapılması imkansız değildir.

³⁶⁵ Baldemir, Çakmak ve Avcı, s.74.

³⁶⁶ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 423.

³⁶⁷ Tokat, s.8.

2.11. KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMA TÜRLERİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN SONUÇLARI

KDV'nin uygulama türüne göre, gayrisafi hasıla, gelir ve tüketim tipi olmak üzere üç tür uygulama biçimi bulunmaktadır. KDV oranlarının bu uygulama tiplerinin her birinde uygulanmasına yönelik elde edilen sonuçlar aşağıda karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

2.11.1. Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi

Gayrisafi milli hasıla, bir ülkede üretilen tüm mal ve hizmetlerin toplam değerini ifade etmekte olup, ayrıca tüketime konu olan her türlü mal ve hizmetlerle yatırım mallarının değerinin toplamı aynı zamanda gayrisafi hasıla tipi KDV'nin de toplam matrahını oluşturmaktadır.³⁶⁸

Buna göre, gayrisafi hasıla tipi KDV'de hem tüketim hem de yatırım harcamaları vergilendirilmiş olmakta ve vergi matrahı, yatırım mallarının tüm bedelini veya amortismanını satışlardan indirmeksizin hesaplanmaktadır³⁶⁹. Bir başka deyişle bu tip KDV'de yatırım malları dışındaki alışlar satış bedelinden indirilerek, katma değer veya vergi matrahına ulaşılmaktadır. Formülü aşağıdaki gibidir³⁷⁰.

$$Y = \text{Milli Gelir} = w (\text{ücret}) + p (\text{Kâr, kira}) + D (\text{Amortisman})$$

$$C = \text{Tüketim,}$$

$I = \text{Yatırım}$ ifade ettiğinde; formül özet olarak $Y = C + I$ olacaktır. Söz konusu formüle, Denklemin her iki tarafına hizmet dahil ara ve ham madde alışlarını eklersek (A) denklik bozulmayacak olup, bu şekilde formül ise;

$$A + Y = C + I + A \text{ şeklinde olacaktır.}$$

Örnek olarak, bir işletmenin belli bir vergilendirme döneminde 1.000.000 TL'lik hammadde ile 400.000 TL'lik yatırım malı (makine, teçhizat, araç, gereç ve benzeri) satın aldığını ve bunlar için girdi vergisi olarak (% 15 oranlı) 150.000 TL ve 60.000 TL ödediği ve aynı işletme söz konusu dönemde satın aldığı hammaddeleri yine satın aldığı makinada işlemek suretiyle meydana getirdiği mamul malları 1.400.000 TL'ye satarak

³⁶⁸ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019, s.140.

³⁶⁹ Orhaner, s.211.

³⁷⁰ Numan Özsoy, "Teori ve Uygulamada Katma Değer Vergisi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 27, Sayı: 3, 1972, s.958.

210.000 TL çıktı vergisi tahsil etmiş olduğu varsayıldığında, işletmenin ödemesi gereken KDV'nin hesaplanması Tablo 24'teki gibi olacaktır³⁷¹;

Tablo 24: Gayrisafi Hasıla Tipi KDV Hesaplama Örneği

1. Alışlar (TL)		Girdi Vergisi (% 15)
-Satın alınan Hammaddeler	1.000.000	150.000
- Satın alınan Yatırım Malları	400.000	60.000
TOPLAM	1.400.000	210.000
2. Satışlar (TL)	1.400.000	Çıktı Vergisi (%15)
Satılan Mamul Maddeler (TL)		210.000
3. Ödenecek KDV	(210.000-150.000)	60.000

Kaynak: Mardani, s.20..

Tablo 24'ten de anlaşılacağı üzere, gayrisafi hasıla tipi KDV 'de ödenmesi gereken KDV 60.000 TL olup, eğer yatırım malı alımları için ödenen girdi vergisi de indirim konusu yapılmasına izin verilseydi, bu işletmenin ödemesi gereken bir KDV olmayacaktı³⁷².

Yatırım malları, satın alındığı yılda tamamıyla kullanılmayan mallar olup, gayrisafi hasıla tipi KDV'de sonraki yıllarda amortisman yolu ile indirilmelerine izin verilmediğinden bu tip KDV eşitlik ve etkinlik ilkelerine aykırı düşmektedir. Ayrıca bu tip uygulamada yatırım malları hem alındığında hem de amortisman ayrıldığında olmak üzere iki kez vergilendirildiğinden, sermaye yoğun üretim yöntemlerini kullanan işletmeleri de cezalandırıcı nitelik taşımaktadır³⁷³.

2.11.2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Gelir tipi KDV uygulamasında, tüketim ve yatırım harcamaları verginin matrahını oluşturmakla birlikte, gayrisafi hasıla tipi KDV'nin aksine yatırım mallarına

³⁷¹ Mohammad Mardani, **Türk Katma Değer Vergi Sistemi Ve Uygulamadan Örnekler**, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Muhasebe-Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994 s.19.

³⁷² Mardani, s.20.

³⁷³ Edizdoğan ve Çelikkaya, s.213.

ait amortisman payı, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır. Buna göre vergin matrahına ait formül aşağıdaki gibidir³⁷⁴;

$$Y=C+I-D=W+P+D$$

Bir başka ifade ile yatırım malları için alış sırasında ödenen verginin, yatırım mallarının amortismanı süresi içinde indirimine imkan tanınmaktadır. Bu nedenle gelir tipi KDV'nin matrahına safi milli hasıla demekle mümkün olmaktadır³⁷⁵.

Ayrıca sermayenin aşınma payı yerine KDV'den sermaye gelirin ya da değerinin indirilmesi halinde vergi matrahı ücretlerin payına eşit olacağından, ücret tipi KDV olarak da adlandırılmaktadır³⁷⁶.

Bir örnekle açıklanacak olunursa; bir işletmenin bir dönemde 2.000.000 TL 'lik hammadde ve 1.000.000.-TL'lık makina-teçhizat satın aldığı, bunlar için 300.000 TL ve 150.000 TL olmak üzere toplam 450.000 TL KDV ödediği, satın alınan makina-teçhizatın öngörülen ömrünün 3 yıl, dolayısıyla her yıl indirebileceği KDV oranının % 33 olduğu, söz konusu işletmenin 2 yılsonunda satın aldığı hammaddeleri işlemek suretiyle meydana getirdiği maddeleri 2.500.000.TL'ye satarak 375.000 TL çıktı vergisi tahsil ettiğini varsaydığımızda, ilk yıla ilişkin olarak ödenecek KDV'nin hesaplanması Tablo 25'teki gibi olacaktır³⁷⁷;

Tablo 25: Gelir tipi KDV Hesaplama Örneği

1.Alışlar (TL)		Girdi Vergisi (% 15)
-Satın alınan Hammaddeler	2.000.000	300.000
- Satın alınan Yatırım Malları	1.000.000	150.000
TOPLAM	3.000.000	450.000
2. Satışlar (TL)	2.500.000	Çıktı Vergisi (%15)
Satılan Mamul Maddeler (TL)		375.000
3. İlk Yıla Ait İndirim Konusu yapılabilecek KDV	(150.000 % 33)	50.000
3.Ödenecek KDV	(375.000 - (300.000 + 50.000))	25.000

³⁷⁴ Doğan, s.16.

³⁷⁵ Pehlivan, s.140.

³⁷⁶ Orhaner, s. 211.

³⁷⁷ Mardani, s.21.

Kaynak: Mardani, s.21.

Tablo 25'ten görüldüğü üzere, eğer gayrisafi hasıla tipi uygulama olsa idi, yatırım malına ait KDV'nin amortisman paylarına ait kısmını indiremeyeceğinden ödenecek KDV, 75.000 TL olacaktı. Ancak gelir tipi KDV de söz konusu husus indirim konusu yapılabildiğinden ödenecek KDV 25.000 TL olup, mükellefler için daha avantajlı olmaktadır.

Buna göre, işletme ilk yıl için makina-teçhizata ait 150.000 TL'lik girdi vergisinin ancak 50.000 TL'sini indirim konusu yapabilmiş olup, geri kalan 100.000.- TL'lik girdi vergisini, sonraki yıllarda indirim konusu yapabilecektir. Ancak yatırım malı alışlarına ilişkin girdi vergisinin tümünü bu dönemde indirim konusu yapabilseydi, vergi idaresinden 75.000.TL iade alması gerekmekteydi³⁷⁸.

2.11.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Gelir tipi KDV de, yalnız yatırımların ilgili yılına ait amortismanın indirilmesine izin verilmekte olup, tüketim tipi KDV'nin, gelir tipi KDV'den farkı, vergilendirilecek katma değer in tespitinde yatırımların tamamının işletmenin ürettiği mal veya hizmet in değerinden indiriliyor olmasıdır³⁷⁹.

Türkiye'de KDV'nin uygulanmaya başladığı 1985 yılında gelir tipi KDV uygulanmakta iken³⁸⁰ daha sonra gelir-tüketim tipinin birlikte uygulandığı karma bir sistem uygulanmıştır³⁸¹. Ancak reform yasası olarak da anılan 4369 sayılı yasa ile KDVK'nın 31'inci maddesi 31.12.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmasıyla tamamen tüketim tipi KDV sistemine geçilmiştir³⁸².

4369 sayılı Kanunun 82' nci maddesinin 5 inci fıkrası ile kaldırılan 31'inci madde hükmü şu şekildedir. “Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisi, bunların aktive girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden

³⁷⁸ Mardani, s.21.

³⁷⁹ Erginay, s.133.

³⁸⁰ Karakoç, s.208.

³⁸¹ Edizdoğan, ve Çelikkaya, s.215.

³⁸² Doğan Bozdoğan ve İbrahim Organ, “KDV’de Yaşanan Mükellefiyet Sorunun Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye İngiltere Karşılaştırması”, **Kesit Akademi Dergisi**, Sayı: 10, Aralık, 2017, s. 181.

itibaren 3 yıl içinde ve üç eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılır”.

Yukarıda ilgili kanunun kaldırılan hükmünden anlaşılacağı üzere, değişiklik yapılmadan önce, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ait KDV’nin işletmenin aktifine girdiği ya da kullanılmaya başladığı yıldan itibaren 3 yılda ve 3 eşit taksitte indirilebilmesine izin verilmekteydi. Dolayısıyla bu hükmün kaldırılması ile yatırım mallarının yani ATİK’lerin satın alındıkları yıl içinde KDV matrahından indirimi mümkün hale geldiğinden, bu değişiklik itibari ile Türkiye de KDV uygulama biçimi tüketim tipi KDV olmaktadır³⁸³.

Buna göre tüketim tipi KDV’nin formülü yapılan değişiklik ile, $Y-I=C$ şeklinde olmaktadır. Daha açık olarak, “Ücret+Kar+Faiz+Rant+Amortismanlar-Yatırımlar” olarak da ifade edilmektedir. Tek bir işletme için ise, “Satışlar-Alışlar” olarak hesaplanmaktadır³⁸⁴.

Böylece ATİK’lerin mallarının tümüyle KDV matrahından indirilebilmesi sonucu millî gelir hesaplarında vergi matrahının tüketim harcamalarına eşit hale gelmesini sağlamakta olup, tüketim tipi katma değer verginin matrahı, bir bakıma toplam katma değerleri en son safhada vergilendiren, perakende satış vergilerinin matrahına benzer olmaktadır³⁸⁵.

Bu şekilde yatırımların vergi dışında bırakılması, yatırımları teşvik ettiği gibi³⁸⁶, verginin sadece tüketim üzerinden alınmasını da ifade etmektedir³⁸⁷. Ayrıca mükellefler açısından alışlar üzerindeki vergilerin hemen mahsubu imkânı mevcut olduğundan daha sonraki yıl veya dönemlere verginin aktarılması ve bunun sonucunda amortismanlarla isabet eden KDV ile ilgili işlemler için envanter düzeltmeleri ve muhasebe tekniği yönünden oldukça güç olan stok hareketlerinin takibi gereği ortadan kalkmış olmaktadır. Dolayısıyla KDV’nin tüketim tipinde, tahsilâtın aylık dönemler itibariyle yapılması imkânına olanak tanınmış olması da önemli avantajlardan biri sayılmaktadır³⁸⁸.

³⁸³ Edizdoğan ve Çelikkaya, s.215.

³⁸⁴ Edizdoğan, s.254.

³⁸⁵ Yenal Öncel, “Katma Değer Vergisi Ve Uygulama Esasları”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları**, 23.Seri, İstanbul, 1974, S.240.

³⁸⁶ Sağbaş ve Saruç, s.190.

³⁸⁷ Türk, (Maliye),s.174.

³⁸⁸ Öncel, s.241.

Tüketim tipi KDV uygulamasını bir örnekle açıklamak gerekirse; bir işletmenin 5.000.000 TL’lik hammadde ve yarı mamul madde ile 2.000.0000 TL'lik yatırım malı satın aldığını, bu alımlar için 750.000 TL ve 300.000 TL olmak üzere toplam 1.050.000 TL girdi vergisi ödediğini, söz konusu işletmenin satın aldığı hammadde ve yatırım mamulleri, aynı dönemde işlemek suretiyle meydana getirdiği mamul maddelerin tamamını bu dönemde 7.000.000 TL'ye satarak 1.050.000 TL çıktı vergisi tahsil ettiği varsayıldığında, ilgili dönemde ödemesi gereken KDV tutarı Tablo 26’daki gibi olmaktadır³⁸⁹.

Tablo 26: Tüketim Tipi KDV Hesaplama Örneği

1.Alışlar (TL)		Girdi Vergisi (% 15)
-Satın alınan Hammadde ve yarı mamul	5.000.000	750.000
- Satın alınan Yatırım Malları	2.000.000	300.000
TOPLAM	7.000.000	1.050.000
2. Satışlar (TL)		Çıktı Vergisi (%15)
Satılan Mamul Maddeler (TL)	7.000.000	1.050.000
3.Ödenecek KDV	(1.050.000-1.050.000)	0

Kaynak: Mardani, s.22.

Tablo 26’da görüleceği üzere, tüketim tipi KDV uygulayan bir işletmenin satın aldığı ATİK için ödediği KDV’nin tümünü aynı dönemde indirim konusu yapabildiğinden, geriye ödemesi gereken bir KDV bulunmamaktadır³⁹⁰.

Aşağıdaki örnekte bir işletmenin aynı alım, üretim ve satış aşamalarında aynı KDV oranında ayrı ayrı gayrisafı hasıla, gelir ve tüketim tipi KDV uyguladığı varsayımı altında uygulamalar arası sonuçların nasıl olduğunu karşılaştırmak mümkün olmaktadır.

Buna göre, bir işletmenin belli bir vergilendirme döneminde 1.000.000 TL’lik hammadde ile 2.000.000’TL’lik ATİK satın aldığını ve bunlar için 80.000 TL ve 160.000 TL olmak üzere %8 oranın KDV ödediği, , satın alınan makina-teçhizatın öngörülen ömrünün 5 yıl, dolayısıyla her yıl indirebileceği KDV oranının % 20 olduğu

³⁸⁹ Mardani, s.22.

³⁹⁰ Mardani, s.23.

ve aynı işletme söz konusu dönemde satın aldığı hammaddeleri yine satın aldığı makinada işlemek suretiyle meydana getirdiği mamul malları 1.500.000 TL'ye satarak %8 oranında 120.000 TL KDV tahsil etmiş olduğu varsayıldığında, işletmenin ödemesi gereken KDV'nin hesaplanması Tablo 27'deki gibi olacaktır.

Tablo 27: KDV Oran Uygulamasının KDV Uygulama Tipleri Bakımından Karşılaştırılması

KDV Uygulama Tipi	Gayrisafi Hasıla Tipi KDV		Gelir Tipi KDV		Tüketim Tipi KDV	
1. Alışlar (TL)		Alış Sırasında KDV(%8)		Alış Sırasında KDV (%8)		Alış Sırasında KDV(%8)
Satın alınan Hammaddeler	1.000.000	80.000 (A)	1.000.000	80.000(A)	1.000.000	80.000 (A)
Satın alınan ATİK	2.000.000	160.000 (B)	2.000.000	160.000(B)	2.000.000	160.000 (B)
TOPLAM	3.000.000	240.000 (C)	3.000.000	240.000(C)	3.000.000	240.000 (C)
2. Satışlar (TL)		Satış Sırasında KDV(%8)		Satış Sırasında KDV (%8)		Satış Sırasında KDV (%8)
Satılan Mamul Maddeler	1.500.000	120.000 (D)	1.500.000	120.000 (D)	1.500.000	120.000 (D)
3. İndirim Konusu KDV		(A)	(B*%20=E)	E=32.000		(C)
4.Ödenecek KDV (TL)	(D-A)	40.000	(D-A+E)	8.000	(D-C)	-120.000

Kaynak: Mohammad Mardani, **Türk Katma Değer Vergi Sistemi ve Uygulamadan Örnekler**, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1994 s.19-22'den faydalanılarak tarafımca düzenlenmiştir.

Tablo 27'den görüleceği üzere, gayrisafi hasıla tipi KDV'de ATİK'e ait KDV'nin satışlar sonucu hesaplanan KDV'den indirimine izin verilmemektedir. Gelir tipi KDV de ise, gayrisafi hasıla tipi KDV'nin aksine, ilgili yıla veya döneme tekabül eden ATİK'e ait KDV'nin indirimine diğer mal alışları sırasında ödenen KDV ile

birlikte izin verilmektedir. Tüketim tipi KDV’de ise yatırım mallarına ait KDV’nin tamamı ilk yılda diğer alışlara ait KDV ile birlikte indirilebilmektedir.

Buna göre bakıldığında, aynı işletmenin aynı alış ve satış durumuna, aynı KDV oranının uygulandığı yukarıdaki örnekte, gayrisafi hasıla tipi KDV’de ödenecek KDV 40.000 TL olurken, gelir tipi KDV de 8.000 TL ve tüketim tipi KDV de ise ödenecek KDV bulunmamakta olup, 120.000 TL mükellefe iade olacaktır. Görüleceği üzere, tüketim tipi KDV, mükellefler açısından daha avantajlı olmaktadır.

2.12. KATMA DEĞER VERGİSİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN SONUÇLARI

KDV hesaplama yöntemleri toplama, çıkarma ve mahsup yöntemi olmak üzere üç ana başlık halinde toplanmaktadır.

2.12.1. Toplama Yöntemi

Toplam yöntemi, ücret, faiz, kira ve kardan oluşan üretim faktörlerinin yani üretim faktörlerinin üretime katılmaları karşılığında yapılan ödemelerin toplanması ile KDV’nin hesaplanmasını ifade etmektedir³⁹¹. Bu yöntemde karın hesaplanmasında söz konusu üretim faktörleri toplamından amortismanlar düşülmekte ve bu toplama stok artışları eklenmekte, bulunan sonuç üzerine vergi oranı uygulanmaktadır. Söz konusu yöntem çeşitli sakıncalar yarattığından uygulanmamaktadır³⁹².

2.12.2. Çıkarma Yöntemi

Çıkarma yöntemi ile KDV, bir işletmenin belirli bir dönemde gerçekleştirdiği tüm satış ve alışları arasındaki farkın yani katma değer KDV oranı ile çarpılması şeklinde hesaplanmaktadır. Buna göre Tablo 28’de söz konusu yönteme örnek gösterilebilmektedir³⁹³.

³⁹¹ Talat Saral, **Katma Değer Vergisinde, Konu, Vergiyi Doğuran Olay, İstisnalar, Mükellef ve Sorumlu**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1993,s.88.

³⁹² Edizdoğan, s. 249.

³⁹³ Pehlivan, s.137.

Tablo 28: Çıkarma Yöntemi Örneği

Alış fiyatı (Ön muamele) (TL)	Satışlar (TL)	Katma Değer (Alışlar- Satışlar) (TL)	KDV (%10) (TL)
10.000	15.000	5.000	500

Kaynak: Pehlivan, s.137.

Tablo 28’den görüleceği üzere, bir işletmenin sermaye malları dahil başka firmalardan yaptığı alımlar, toplam satışlardan çıkarılarak, vergi matrahına ulaşılır³⁹⁴.

Söz konusu yöntem, stok değerlendirmelerine ve amortisman ayrılmasına ihtiyaç göstermemesi ile sade bir nitelik taşımaktadır³⁹⁵.

2.12.3. Mahsup Yöntemi

Bu yöntemde çıkarma yönetiminden farklı olarak KDV, alışları satışlardan çıkarmak ve farka KDV oranı uygulamak yerine, vergili satışlardan vergili alışların çıkarılması ile hesaplanır³⁹⁶. Diğer bir deyişle, belirli bir dönemde belirli bir işletmenin mal ve hizmetlerin satışlarının her birine satış fiyatı üzerinden hesaplayarak tahsil ettikleri vergiden, aynı dönemde alışları sırasında ödedikleri vergiyi düşmeleri yoluyla hesaplanmaktadır. Buna göre yine %10 oranında bir KDV’nin uygulandığı Tablo 29’da söz konusu yönteme örnek gösterilebilmektedir³⁹⁷.

Tablo 29: Mahsup Yöntemi Örneği

Aşamalar	Alış Fiyatı(TL)	Ödenen KDV (TL)	Satış Fiyatı (TL)	Alınan KDV(TL)	İndirilecek KDV(TL)	Ödenecek KDV(TL)
Ham maddeci	-	-	1.000	100	-	100
İmalatçı	1.000	100	1.500	150	100	150-100=50

³⁹⁴ Bulutoğlu, s.351.

³⁹⁵ Akalın, s.331.

³⁹⁶ Edizdoğan ve Çelikkaya, s.221.

³⁹⁷ Pehlivan, s.137.

Toptancı	1.500	150	2.000	200	150	200-150=50
Perakendeci	2.000	200	2.200	220	200	220-200=20
Tüketici	2.200	-	-	-	-	-
KDV		450		670	450	220

Kaynak: Pehlivan, s.137.

Söz konusu yöntem, Türk katma değer vergisi sistemi esasını da taşımakta olup, Tablo 29'dan da görüleceği üzere üretim tüketim zinciri içinde her satış aşamasında hesaplanan KDV'den, alış sırasında ödenen KDV'nin indirilmesi ile hazineye yatırılan vergi, satışa konu malın değerine, sadece o aşamada katılan katma değer vergisi kadar olduğundan, vergi piramitleşmesi olmadığı gibi, ilk üreticiden perakendeciye kadar her bir aşamada satıcılar üzerinde hiçbir vergi yükü kalmamakta, bu yük nihai tüketiciye yansıtılmış olmaktadır³⁹⁸.

Vergi mahsubu yönteminin bir diğer önemli avantajı ise, oran farklılaştırmasına imkan tanınması olmaktadır. Bu husus KDV'nin ruhu ile de uyushmaktadır. Tablo 30'da yer alan örnekle bu durum daha iyi izah edilecektir³⁹⁹.

Tablo 30: Mahsup Yöntemi Oran Farklılaştırması Örneği

Üretim Sektörü	Satış Değeri(TL)	Katma Değer(TL)	Vergi Oranı %	Öden Vergi(TL)	Mahsup Sonrası Vergi(TL)
Pamuk	15	15	10	1,50	1,25
İplik	35	20	5	1,75	0,25
Dokuma	55	20	5	2,75	1,00
Konfeksiyon	80	25	10	8,00	5,25
Toptan Satış	85	5	10	8,55	0,50
Perakende Satış	100	13	10	10,00	1,50
Toplam Vergi					10,00

Kaynak: Bulutoğlu, s.352.

³⁹⁸ Pehlivan, s.137.

³⁹⁹ Bulutoğlu, s.352.

Tablo 30'dan görüleceği üzere, üretimin farklı aşamalarında farklı vergi oranı uygulanmaktadır.

Bu şekilde birbirine ürün veren kesimler arasındaki vergi yükünün farklılaştırılması sayesinde örneğin geniş kitlelerin kullanımına uygun üretimin yapıldığı temel sanayi kollarında vergi yükünün azaltılarak, lüks tüketime yönelik alanlarda vergi oranının yükseltilmesi sağlanabilmekte ve bu husus vergi adaleti yönüyle olumlu sonuç doğurmaktadır⁴⁰⁰.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da görüleceği üzere, KDV hesaplama yöntemlerinde farklıklar Tablo 31'de yer alan formüllerle özetlenebilmektedir.

Tablo 31: Toplama, Çıkarma, Mahsup Yöntemleri Formülleri

Toplama Yöntemi	Çıkarma Yöntemi	Mahsup Yöntemi
Ücret+Kar+Faiz+Rant	(Satışlar- Alışlar)* vergi oranı	Satışlardan Tahsil Edilen KDV – Alışlardan Tahsil Edilen KDV

Kaynak: Güneri Akalın, **Kamu Ekonomisi**, A.Ü SBF Yayınları, Ankara, 198, No:486, s. 331-332'den faydalanılarak derlenmiştir.

2.13. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH YÖNTEMLERİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

KDV matrahının ve bunun nasıl tespit edilip hesaplanacağını kanunlarla belirlenmekte olup, verginin matrahı bir değer, miktar ya da parasal büyüklüğü ifade etmektedir. Ayrıca vergi değerinin hesaplanabilmesi için verginin hesaplanacağı değer ya da miktarın diğer bir ifadeyle üzerine vergi oranlarının uygulanacağı matrahının da belirlenmesi gerekmektedir.⁴⁰¹.

Buna göre KDV'nin hesaplanmasında, verginin matraha dahil edilip edilmemesi açısından iki ayrı yöntem bulunmaktadır.

⁴⁰⁰ Akalın, s.333.

⁴⁰¹ Mahcemal Seyhan, **Katma Değer Vergisinde Matrah**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2020, s.44.

2.13.1. Vergi Dahil Matrah Yöntemi

KDV Kanunu'nun 20. maddesinde matrah; “vergiyi doğuran olayın karşılığını teşkil eden bedel” olarak tanımlamıştır. Bedel ise; “borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve diğer değerler toplamı” olarak hükmolunmuştur.

KDV'nin üretimden tüketime kadar bir çok aşamayı kapsayan süreci dikkate alındığında matraha dahil unsurların da belirlenmesi hesaplamanın yapılabilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle KDV Kanunu'nun 24. maddesinde de matraha dahil olan unsurlara belirlenmiş olup, bunlar; “mal alımına ilişkin giderler, ambalaj giderleri, sigorta giderleri, komisyon ve benzeri giderler, vergi, resim harç gibi unsurlar ile vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim ve benzeri her türlü menfaat ve değerlerdir.” Matraha dahil unsurların meydana gelmiş olması halinde, oluşan bu değer mükellef tarafından malın alım ya da satımına konu olan tutara yani fatura bedeline eklenmesi gerekmektedir. Böylece matraha dahil unsurların eklenmesi ile matrah son halini almakta olup, söz konusu unsurların mal satım bedeline eklenmesi üzerine malın tabi olduğu vergi oranı, bu şekilde hesaplanan matrah üzerinden uygulanmaktadır⁴⁰².

KDV dahil yöntemin esas alınarak KDV'nin hesaplanmasında, verginin itibari ve gerçek oranları arasında farklılık meydana gelmekte olup, bu yöntemin uygulanmasının idari yönden kolaylık sağlayacağı söyleniyorsa da, satıcı tarafından satış fiyatının belirlenmesinde, esas alınıp daha sonraki safhalara geçirilmesi durumunda bu uygulama, ekonomide fiyatlar genel seviyesini yükselmesine neden olmaktadır⁴⁰³.

2.13.2. Vergi Hariç Matrah Yöntemi

Vergi hariç matrah yönteminde ödenecek KDV, vergi matrahına dahil edilmemektedir⁴⁰⁴. Bu KDV hesaplama yöntemlerinden olan çıkarma yönteminin bir çeşidi olup, “vergiden vergi indirimi” olarak da ifade edilebilmektedir. Bu yöntemde

⁴⁰² Hacer Ağamoğlu, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2020, s.24.

⁴⁰³ Mardani, s. 26.

⁴⁰⁴ Arslan, s.8.

KDV'nin hesaplanması ise, satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden, alış tutarı üzerinden ödenen verginin indirilmesi suretiyle gerçekleştirilmekte olup, ödenecek vergi miktarının kolayca hesaplanabilmesi yönünden bu yöntem adil ve uygulamada basitlik sağlamaktadır⁴⁰⁵.

2.14. DİĞER MUAMELE VERGİLERİ İLE KATMA DEĞER VERGİSİNİN ORAN UYGULAMASI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde toplu ve yayılı muamele vergileri ile KDV'nin oran yapısı ve sonuçları, hangisinin avantajlı olduğu üzerine incelemeler yapılacak olup, muamele vergilerinin terminolojik olarak neyi ifade ettiğinin, KDV'nin bir muamele vergisi olup olmadığının açıklanması önem arz edecektir. Muamele vergileri çeşitli literatürlerde genellikle genel gider vergileri başlığı altında sınıflandırılmıştır. Buna göre gider vergileri, dolaylı vergiler, muamele vergileri neyi ifade, KDV bu başlıkların hangisine girmektedir hususlarını açıklamak faydalı olacaktır.

Gider vergileri kavramı kanuni bir ifade olarak ilk kez Türkiye'de kullanılmış olup, söz konusu kavram bazı ülkelerde tüketim vergileri, muamele vergileri, satış vergileri gibi çeşitli adlar olarak ifade edilse de nüanslarındaki bazı farklılıklara rağmen, benzer anlamda kullanılan tabirler olmaktadır. Farklı başlıkların kullanılması terminolojiyi karmaşıktırtsa da gider vergileri kavramı Türkiye'de dolaylı vergilerin altında bir çatı olup, tüketim vergileri bu çatı altında özel gider vergilerini oluşturmaktadır⁴⁰⁶.

Bu açıdan dolaylı vergiler uygulamada harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmakta olup, gider vergileri, üretim vergileri, muamele vergileri, tüketim vergileri, mal ve hizmet vergileri olarak da adlandırılmaktadır⁴⁰⁷.

Yukarıda yapılan “dolaylı vergiler terminolojisi” açıklamalarından anlaşılacağı üzere her ne kadar benzer kavramları ifade etseler de dolaylı vergilerin altında bir başlık olarak yer alan muamele vergileri şekillerinin irdelenmesi KDV'nin bu kavramlar arasında nerede yer aldığını görmek açısından gerek arz etmektedir.

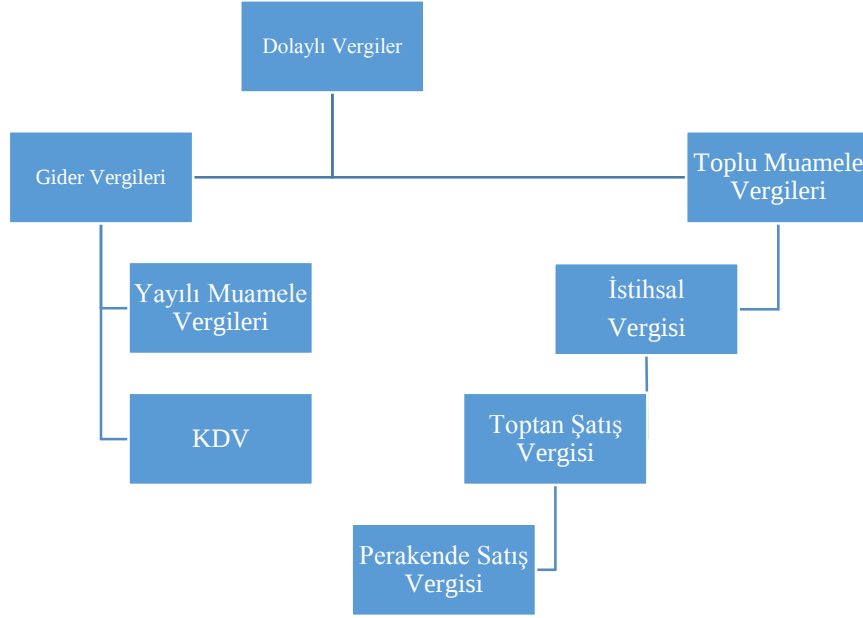
⁴⁰⁵ Mardani, s. 26.

⁴⁰⁶ Nadaroğlu, s.393.

⁴⁰⁷ TUSİAD, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları”, Ekim, 2012, s.17.

Bir şema ile ifade edecek olursak;

Tablo 32: Muamele Vergileri Şeması



Kaynak: Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1979, s.123'den tarafımca derlenmiştir.

Buna göre Tablo 32'de yer alan gider vergilerinin başlıklar halinde açıklanması, tezin ilerleyen bölümlerinde ele alınacak dünya uygulamalarının daha iyi anlaşılabilmesi, KDV'de önerilecek oran yapısının da daha iyi analiz edilebilmesi açısından oldukça önemlidir.

Uygulamada KDV aşamasına gelinceye kadar muamele vergileri, toplu ve yayıllı olmak üzere başlıca iki şekilde uygulanmış olup⁴⁰⁸, yukarıda yapılan açıklamalar nezdinde aşağıda toplu muamele ve yayıllı muamele vergileri ile KDV'nin oran yapısının karşılaştırılması ele alınacaktır.

⁴⁰⁸ Kemal Serkan Keskin, "Katma Değer Vergisi İle İstihsal (Üretim) Ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj Ve Dezavantajlar", **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.13.

2.14.1. Toplu Muamele Vergileri ile KDV Oran Yapısının Karşılaştırılması

Tek ve muayyen bir safhadaki muamelelere mahsus uygulanan vergilere toplu muamele vergileri denilmektedir⁴⁰⁹. Diğer bir deyişle üretim – tüketim zincirinin yalnızca bir safhasına uygulanan vergiler olarak da ifade edilmektedir. Toplu muamele vergilerinin çeşitleri ve verginin alındığı aşama Tablo 33’te yer almaktadır⁴¹⁰.

Tablo 33: Toplu Muamele Vergisi Türleri ve Vergiye Tabi Aşama

Vergi Türü	Vergiye Tabi Aşama
İstihsal Vergisi	Malların üretici tarafından satışı esnasında alınmaktadır.
Toptan Satış Vergisi	Toptan satış fiyatı üzerinden toptan satış aşamasında alınmaktadır.
Perakende Satış Vergisi	Tüketicie muhatap olan perakendeci aşamasında alınmaktadır.

Kaynak: Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, 13. Baskı, s.281-285 arasından yararlanılarak tarafımca derlenmiştir.

Tablo 33’ten görüleceği üzere, toplu muamele vergileri ana olarak üç gruba ayrılmaktadır. Bunların, avantajlı, dezavantajlı yönleri ile KDV oran yapısı arasındaki farklar ayrıntılı olarak aşağıda irdelenmektedir.

2.14.1.1. İstihsal Vergisi

İstihsal vergileri, ülke içinde istihsal edilen yarı mamûl maddeler ile dışardan ülkeye getirilen yarı ve tam mamûl maddelerden alınmaktadır. Söz konusu vergi, üretimin son aşamasındaki mamullerden alınmakta olup, vergiyi ilk üretim aşamasına yani tam mamul maddelerin iptidaî maddesini teşkil eden ve ilk işlenmeye tabi tutulmuş yarı mamul maddeler üzerine nakletmek prensibine dayanmaktadır⁴¹¹.

⁴⁰⁹ Orhan Dikmen, “Türkîye’de Muamele Vergisinin İnkişafı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt 5, Sayı:1-4, 1945, s.99.

⁴¹⁰ Akdoğan, (Kamu), s.281.

⁴¹¹ İsmail Hakkı Ülkmen, “Gider Vergileri Kanununun Vasıtalı Vergilerimize Getirdiği Bünye Değişikliği”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 11, Sayı:4, 1956, s.75.

Diğer bir ifade ile istihsal vergisi, malın üretiminin ardından toptancıya satılırken alınan bir vergi türü olup, vergi nispetleri, sanayi politikalarının hedeflerini ve vergi adaletini sağlamaya çalışan bir anlayışa göre diğer toplu muamele vergilerinden farklı yapıya sahip olup, bu yönüyle ad valorem esasına dayanıyor olsa da, akaryakıt, kibrit ve elektrik gibi malların vergilendirilmesinde spesifik tarife sistemi yani miktar ve hacim ölçekleri de belirlenmiştir. Vergi oranları değişiklik göstermekle beraber bir takım mamullere ait vergi nispetlerine aşağıda örnek verilmiştir⁴¹².

- Çimento ve ateşe mukavim eşyada %12,5,
- Makine yağlarında %20,
- Barut ve patlayıcı maddelerle silah ve teferruatı ve av malzemesinde %25,
- Ham bakır ve bilimum mamullerinde %30,
- Çini, porselen, fayans greden mamul vazo, biblo ve heykeller %40,
- Kürklerde %75, olarak uygulanmıştır.

Ayrıca yukarıda izah edildiği üzere, vergi matrahı imalat safhasını kapsadığından, dar bir matrah niteliği taşımakta ve görüleceği üzere matrah dar olduğundan vergi oranları yüksek uygulanmış olmaktadır. Bunun sonucunda muhasebe ve kayıt sisteminin yetersiz olduğu bir sistemde, yüksek tutulan vergi oranları hem üretici hem de tüketiciler üzerindeki vergi yükünü ağırlaştıracığından, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerinin oluşmasına neden olmuş olacaktır⁴¹³.

Buna göre KDV ad valorem esasa dayanmakta ve spesifik tarife sistemi içermemektedir. Ayrıca yukarıda örnekleri verilen oranlara nispeten, KDV oranlarının istihsal vergisi oranlarından düşük olması sebebiyle KDV fiyatlar genel seviyesi için daha avantaj sağlayan bir vergi sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır⁴¹⁴.

Buna karşılık, idare yönünden etkin bir vergi olan istihsal vergisi, yükümlü sayısının azlığı dolayısı ile izlenmesi kolay bir vergi olmaktadır. Ancak tek aşamada alındığı için oranı yüksek olduğundan, üreticiden/ imalatçıdan tüketiciye intikal

⁴¹² Ümit Erkan, “Katma Değer Vergisi İle İstihsal (Üretim) Ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulamasına Yönelik Avantaj Ve Dezavantajlar”, https://www.platodenetim.com/resimler/dosyalar/dosya_1626256162_1218016139.pdf (10.06.2022), s.6,8,

⁴¹³ Şen ve Sağbaş, s.225.

⁴¹⁴ Enver Arslan, **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması Ve Etkileri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, S.15.

edinceye kadar aracı yükümlüler tarafından taşınması gibi olumsuzluklar barındırmaktadır⁴¹⁵.

Ayrıca idari kolaylık gibi gözüken mükellef sayısı azlığı, tam tersine toptan ve perakende ticarete girişin kolay olması nedeniyle her yıl işe başlayan ve terk edenlerin dosyasını takip etmede güçlükler oluşturmaktadır. Bunun yanında istihsal vergisinin, vergileme de yarattığı adaletsizlikler genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür⁴¹⁶;

- Üretici, toptancı ve perakendeci hizmetlerini de kendisi yaptığı zamanlarda, bu aşamaların karını da kendi satış fiyatına eklemek zorunda olacaklarından verginin tüm satış fiyatına uygulanması gerekecek ve mamullerini toptancıya satanlara nazaran daha fazla vergi ödeyecekleri için vergi adaletine aykırı bir sonuç doğmuş olacaktır. Bu noktada toptancı ve perakendeci karına isabet eden kısmın, üretici için matrah dışı bırakılması gerekmektedir.

- Bu noktada değinilmesi gereken, örneğin üretim aşamasında değeri 1.000 TL olan bir mala %20 vergi uygulandığında, söz konusu mal 1.200 tl olarak satılacak ve bir sonraki aşamalarda toptancı ve perakendeci de kendi karını ekleyeceğinden, istihsal vergisinin her ne kadar toplu muamele vergisi sayılmasının yanında, yayılı muamele vergileri gibi vergi piramitleşmesinde açık olduğudur⁴¹⁷.

- Üretilen malların, tüketiciye ulaşana kadar geçtikleri aşamaların farklılığı ve bu aşamalarda uygulanan kar oranlarının mallar itibariyle değişmesi nedeniyle, bir kısım malların daha fazla vergi yükü taşımasına neden olmaktadır.

- Üretilen malları, imalatçıdan/üreticiden alan toptancılar ve toptancıdan satın alan perakendeciler, üretici ve toptancı fiyatının içine gizlenmiş olarak devlete peşin olarak ödedikleri vergiyi, söz konusu mallar satıldığında söz konusu ödenen verginin tamamen yansımaya kaydıyla iade alabileceklerdir. Aksi takdirde, toptancı perakendeciye, perakendecide nihai tüketiciye satışta bulunmadıkça vergi yükünü taşımaya devam edeceklerdir.

- Üretici bir kısım malları, kendi kullanımı için ayırdığında vergi kaybı ortaya çıkmaktadır.

⁴¹⁵ Nadaroğlu, s.401.

⁴¹⁶ Erginay, s.126.

⁴¹⁷ Akdoğan, (Kamu), s.282.

Söz konusu vergiden vazgeçilmesinin bir başka nedeni ise, vergiye tabi malların üretimi için sanayicilerin ürettikleri mallar nedeniyle ağır bir istihsal vergisi yüküne katlanmak zorunda kalmaları olmuştur. Buna ek olarak kullanılan girdilerin de istihsal vergisine tabi olması durumunda vergi yükü daha da ağırlaşmakta olup, KDV uygulamasında ise istisna ve muafiyetlerin az olması nedeniyle, vergi tüm sektörler yaratılan katma değer vergisi nispetinde dağılmakta böylece sanayi üzerindeki vergi yükünün azalması sağlanmaktadır⁴¹⁸.

Sonuç olarak, istihsal vergileri uygulama ile ilgili temel güçlükler sebebi ile gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerde pek tercih edilmemektedir. Ayrıca söz konusu vergiler üretici firmalar toptan ticaretle uğrasan firmalar kurarak ürünlerini çok düşük bir karla bu firmalara devrederek imalat aşamasındaki satış değerini ve karı düşük az vergi ödemek yoluna gidebilmekte ve bu durum ise zaten tek aşamandan alınan verginin kaybıyla malın ya da ürünün vergilendirilememesine neden olup, vergiden kaçınmaya müsait bir alan sağlamaktadır⁴¹⁹.

2.14.1.2. Toptan Satış Vergisi

Toptan satış vergisinin olumlu ve olumsuz özellikleri, istihsal vergisi ile büyük ölçüde paralellik gösterse de, toptan satış vergisinde, vergi matrahı, mal toptancıya gelene kadar büyüdüğü için vergi oranı istihsal vergisine göre daha düşük uygulanması olanağı sağlamış olmaktadır. Buna göre toptan satış vergisi, vergi konusu malların toptancıdan perakendeciye satışı sırasında alınan bir muamele vergisi olarak tanımlanmaktadır⁴²⁰.

Toptan satış vergisinde, verginin toptan satış aşamasına kaydırılması ile istihsal vergisinde yaşanan problemlerin ortadan kaldırılması amaçlansa da aynı sorunlar bu vergi türünde de yaşanmıştır. Örneğin toptan satış vergisi oranı düşürüldüğünde, perakendecinin daha önce yüksek oranda ödediği fakat henüz satamamış olduğu stokların değeri de düşmektedir. Ayrıca, toptancı ve perakendecinin anlaşması halinde,

⁴¹⁸ Arslan, s.15

⁴¹⁹ Erkan, s.6.

⁴²⁰ Orhaner, s.205.

satış sözleşmesinin muvazalı bir fiyat üzerinden belirlenmesi sonucu bir miktar vergi kaçırmaya da olanak sağlayan bir sistem olmaktadır⁴²¹.

Söz konusu vergide, vergi zincirinin ikinci aşaması olan toptancı verginin muhatabı iken, imalatçı vergiden etkilenmemekte olup, buna karşılık, perakendeci ve nihai tüketici verginin neden olduğu fiyat artışından etkilenecektir⁴²².

Sonuç olarak, toplu satış vergisinin de diğer toplu muamele vergileri gibi KDV'den farkı, üretim tüketim zincirinin tek aşamasını vergilendirmekte olmasıdır.

2.14.1.3. Perakende Satış Vergisi

Perakende satış vergisinde, mal ve hizmetler tüketiciye satış aşamasına gelinceye kadar bir vergiye tabi olmamakta, yalnızca tüketiciye satılması aşamasında alınan bir vergi olmaktadır. Söz konusu vergi bu yönüyle, çeşitli mal ve hizmetler için farklı vergi oranlarının uygulanmasını mümkün kılmaktadır⁴²³.

Perakende satış vergisi, diğer toplu muamele vergileri olan istihsal vergisi ve toptan satış vergisi gibi vergi ödeme gücünü doğrudan dikkate almayan objektif karakterli yani gayrişahsi bir vergi türü olmaktadır. Ancak söz konusu vergide diğerlerine nazaran de olsa zorunlu ve zorunlu olmayan ihtiyaçları karşılamaya yönelik vergi oranlarında farklılaştırmasına giderek kısmen şahsileştirmeye gidilebilmektedir⁴²⁴. Bu yönüyle az da olsa KDV ile benzer özellik taşımaktadır.

KDV ile karşılaştırıldığında, tüketicilerin aldıkları mal ve hizmetlere konan perakende satış vergisinin matrahı tüketim tipi KDV ile aynı olmakta, bu sebeple aynı oranda salındıkları takdirde tüketim tipi KDV ile perakende satış vergisinin yükü arasında bir fark oluşmamaktadır⁴²⁵.

Perakende ticarete, vergiye konu muamele sayısı büyük olduğundan, uygulaması güç olan perakende satış vergisi, matrahının büyük ve yaygın olması nedeniyle olumlu bir özellik taşısa da belge düzenine uymayan işletmelerin fazla olduğu Türkiye'de söz konusu verginin denetimi güç olduğundan vergi kaçırmaya elverişli

⁴²¹ Erginay, s.128.

⁴²² Şen ve Sağbaş, s.226.

⁴²³ Pehlivan, s.134.

⁴²⁴ Akdoğan, (Kamu), s.284.

⁴²⁵ Bulutoğlu, s.355.

olması nedeniyle de olumsuzluk taşımaktadır⁴²⁶. Ancak matrahının geniş ve yağın olması, perakende satış vergisi oranlarının makul seviyelerde belirlenebilmesine olanak tanımaktadır⁴²⁷.

Söz konusu verginin son olarak bir başka sakıncasına değinilecek olunursa, perakendecilerden vergili olarak satın aldığı ürünleri girdi olarak kullanan bazı üreticilerin üretmiş oldukları ürünlerin de perakende satılması halinde bu esnada tekrar vergiye tutulması sonucu çifte vergileme ortaya çıkmaktadır⁴²⁸.

2.14.2. Yayılı Muamele Vergileri ile KDV Oran Yapısının Karşılaştırılması

Yayılı muamele vergileri, vergiye tabi malları, üretimden tüketime kadar olan her safhada ayrı ayrı vergilendiren vergi sistemleridir. Bu vergiler kümülatif vergiler olarak da anılmakta olup, bunun nedeni ise, aynı malın ticari ve sınai sahada tabi olduğu işlemleri örneğin fabrikadan tesliminde, toptan ve perakende satışında da mükerrer olarak vergilendirmesidir⁴²⁹.

Bir diğer deyişle, şelale tipi vergiler olarak da ifade edilebilen bu vergiler, her aşamadaki satış fiyatı üzerinden alındığı için vergi piramitleşmesine yol açmakta olup⁴³⁰, bu özellik yayılı muamele vergilerinin en çok eleştirilen yönlerinden birini oluşturmaktadır. Bu durum bir örnekle açıklanacak olunursa, fiyatı 100 birim olan pamuk 110 birime satıldığında, 10 birim vergi alınmaktadır. Daha sonraki aşamalarda da malın fiyatı, başka unsurlarda eklenip 300 birim olduğunda, 300 birim üzerinden vergi alınırken daha önceki aşamada alınan 10 birim verginin de vergisi alınmış olup, bir önceki aşamada alınan vergi, bir sonraki aşamanın maliyet unsurunu oluşturmaktadır⁴³¹.

Tablo 34'te %10 oranında olduğu varsayılan bir yayılı muamele vergisinin nasıl hesaplandığı, piramitleşen vergi ve fazla hesaplanan verginin örneği yer almaktadır.

⁴²⁶ Orhaner, s.206.

⁴²⁷ Erginay, s. 402.

⁴²⁸ Pehlivan, s.141

⁴²⁹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020, s.170.

⁴³⁰ Şen ve Sağbaş, s.227.

⁴³¹ Karakoç, s.203.

Tablo 34: Yayıllı Muamele Vergisi Hesaplama Örneği

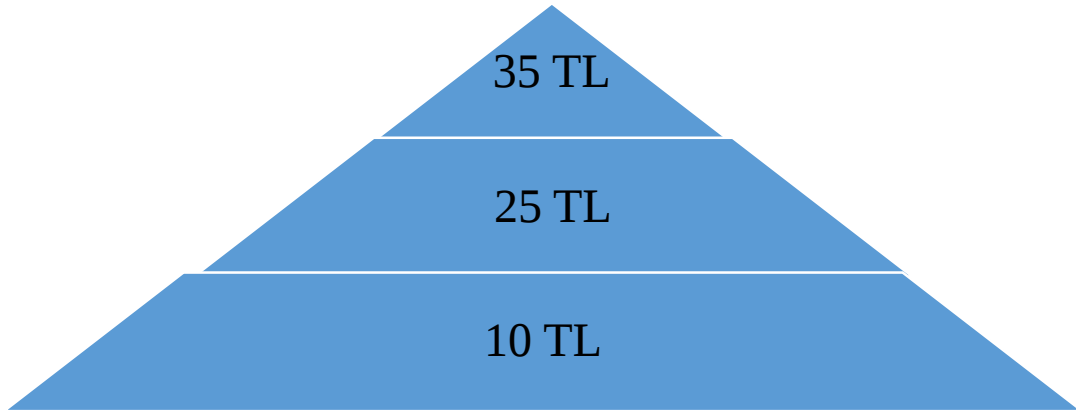
Aşama	Yükümlü	Malın Maliyeti (TL)	%10 Vergi (TL)	Vergili Satış Fiyatı (TL)	Karlı Satış Fiyatı (TL)	Daha Önceki Aşamadan Gelen Vergi (TL)	Aslında Üzerinden Vergi Hesaplanması Gereken Tutar (TL)	Fazla Hesaplanan Vergi (TL)
1.	Üretici	100	10	110	150	-	100	-
2.	Toptancı	150	15	165	200	10	140 (=150-10)	1(=15-14)
3	Perakendeci	200	20	220	250	25(=10+15)	175 (=200-25)	2.5(=20-17,5)
4.	Nihai Tüketici	250	-			35(=25+10)		

Kaynak: Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, 1981, 4. Baskı, s.400'den yararlanılarak tarafımda derlenmiştir.

Tablo 34'ten, her bir aşamada malın maliyetinden düşülmesi gereken bir önceki safhada hesaplanana verginin düşülmediği ve bir sonraki aşamada satış karının bir önceki aşamadan gelen vergi dahil fiyatlar üzerinden hesaplandığı görülmektedir⁴³². Buna göre üretici aşamasından tüketici aşamasına kadar piramitleşme aşağıdaki şekildeki gibi olacaktır.

⁴³² Nadaroğlu, s.400.

Şekil 3: Vergi Piramidi



Kaynak: Tablo 34’te yer alan bilgilerden oluşturulmuştur.

Söz konusu uygulama sonucunda haksız bir şekilde vergi artışı ve haksız kazanç söz konusu olduğu için, vergi adaleti noktasında zayıf kalan bir vergi sistemi olmaktadır⁴³³.

Bu noktada KDV ile yayılı muamele vergilerini aşağıdaki ana başlıklar halinde kıyaslamak mümkün olmaktadır⁴³⁴.

- Yayılı muamele vergileri az safhadan geçen mallar ile çok safhadan geçen mallar arasında birincisinin lehine olmak üzere bir ayırım yapmakta, KDV ise ürünlerin safha işlemleri arasında tarafsız bir vergi olmaktadır.

- Bunun bir sonucu olarak yayılı muamele vergileri işletmelerin dikey bütünlemesine sebebiyet vermekte ve böylece işletmelerin örgütlenmesini etkilemekte olup, üretim ve dağıtım sürecindeki mamûllerin el değiştirmesi arttıkça, vergi de aynı hızla artmaktadır. Katma Değer Vergisi ise işletmelerin örgütlenmesi üzerinde tarafsız nitelik taşımaktadır.

- Yayılı muamele vergileri uygulamasında nihai ürünler üzerindeki vergi yükünü hesaplamak oldukça zor ve hatta imkânsız olup, ürünlerin geçirdiği safhalar, firmaların maliyet yapıları ve benzeri hususlarda bazı sınırlayıcı varsayımlar yapılarak vergi yükü hesaplanabilirse de bunun daima tahmini bir rakam olmaktadır.

⁴³³ Engin Öner, “Dolaylı Vergilerde Vergi Piramitleşmesi Sorunu ve Katma Değer Vergisinde Çözüm Yolu (Vergi İndirim Metodu)”, **The Journal of Academic Social Science**, Sayı:82, Kasım, 2018, s. 126.

⁴³⁴ Yenal Öncel, “Katma Değer Vergisinin Teorik Esası ve Türkiye’de Uygulanma İmkanları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:26, 1980, s.108.

Bu durumda ihracat dolayısıyla yapılacak vergi iadelerinde, tam bir iade yapmak mümkün olmayacaktır. KDV de ise vergi, faturalar üzerinde açık olarak görüldüğünden bu imkânı sağlamaktadır.

- Yayılı muamele vergileri, kümülâtif şekilde verginin piramitleşmesine yol açmakta, KDV de ise böyle bir sorun oluşmadığından, meydana gelebilecek fiyat yükselmelerine engel olmaktadır.

- Yayılı muamele vergilerinin kendi bünyesinde, vergi güvenliği açısından bir oto-kontrol mevcut değildir. KDV de ise firmaların satın aldıkları girdileri dolayısıyla ödedikleri KDV'yi, satışları üzerindeki KDV'den mahsup etme imkânı bulunduğundan, mükellefleri arasında bir menfaat zıtlığı oluşurmakta olup, bu durum, sistem olarak KDV' ye oto-kontrol özelliği katmaktadır.

- Yayılı muamele vergilerinde sermaye malları kümülâtif şekilde vergilendirilmekte iken, özellikle tüketim tipi KDV'de sermaye malları vergiden arındırılmaktadır.

Oranlar bakımından değerlendirdiğimizde, yayılı muamele vergileri genellikle %2-%4 arasında değişen ve daha yaygın bir matrahı olması dolayısıyla KDV'ye göre daha düşük oranda uygulanabilen bir muamele vergisidir⁴³⁵. Ancak söz konusu muamele vergisi piramitleşmeye yol açtığından oran bakımından avantajını yitirmekte ve modern bir gider vergisi olan KDV'ye geçişi gerektirmektedir⁴³⁶.

Bu noktada %10 vergi oranı varsayım olarak kabul edildiğinde toplu muamele vergilerinden olan perakende satış vergisi, yayılı muamele vergisi ve KDV'nin karşılaştırması Tablo 35'te yer almaktadır⁴³⁷.

⁴³⁵ Cesare Cosciani, Katma Değer Vergisi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:18, 1969, , s.2.

⁴³⁶ Öner, s.5.

⁴³⁷ Doğan, s.4.

Tablo 35: Perakende Satış Vergisi, Yayılı Muamele Vergisi ve KDV'nin Karşılaştırması

AŞAMA/VERGİ TÜRÜ	KDV (TL)	Yayılı Muamele Vergisi (TL)	Perakende Satış Vergisi (TL)
İmalatçıdan Toptancıya Satış	1000	1000	1000
Vergi %10	100	100	100
Toplam Satış Fiyatı	1100	1100	1100
Toptancının Perakendeciye Satışı	1100	1100	1100
Ek Değer	500	500	500
Vergi%10	50 (a)	160 (b)	0 (d)
Toplam Satış Fiyatı	1650	1760	1500
Perakendecinin Tüketiciye Satışı	1650	1760	1500
Ek Değer	400	400	400
Vergi%10	40	216 (c)	190 (e)
Toplam Satış Fiyatı	2090	2376	2090
Tüketicinin Vergi Yüğü	190	476	190

Kaynak: Doğan, s.4.

Tablo 35'ten görüleceği üzere, KDV'de vergi her bir aşamada yaratılan ek değer üzerinden alındığı için vergi toptancıdan perakendeciye satış esnasında ortaya çıkan ek değer olan 500TL'nin %10'u olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda vergi 50 (a) TL olmaktadır.

Yayılı muamele vergilerinde, ek değer yanında bir önceki aşamada ödenen vergide matraha dahil edildiğinden hesaplama, toptancının imalatçıdan aldığı fiyata, toptancıdan perakendeciye satış esnasında ortaya çıkan ek değer ve yine bir önceki aşama olan imalatçı-toptancı aşamasında oluşan 100TL vergi dahil olmaktadır. Buna göre vergi; $(=1100 \text{ TL} + 500 \text{ TL}) \cdot 10\%$ olarak hesaplanmakta ve vergi 160 (b) TL olmaktadır.

Yine aynı şekilde yayılı muamele vergisinin perakendeciden tüketiciye satışı aşamasında perakendecinin alış fiyatı olan 1760 TL içerisinde hem imalatçı aşamasından gelen 100 TL'yi hem de toptancı aşamasından gelen 160 TL'yi yani toplamda 260 TL önceki aşama vergilerini barındırmaktadır. Buna ek olarak

tüketiciye satış aşamasında oluşan ek değer eklenmekte ve üzerinden vergi hesaplanacak değer, $(=1760+400)$ 2160 TL olup, vergi ise 216 TL olmaktadır. Bu durumda tüketiciye, daha önceden gelen 260 TL vergi ile şimdi hesaplan 216 (c)TL verginin toplamı olan 476 TL vergi piramitleşerek yansımaktadır.

Perakende satış vergisinde ise, vergi sadece perakendeci tarafından satışında hesaplandığından, perakendeciden tüketiciye satış aşamasına kadar vergi 0 (d)TL olup, perakendeciden tüketiciye satışı sırasında $(=1500+400)$ 1900 TL* %10 şeklinde hesaplanarak 190 (e) TL olacaktır.

Yine Tablo 35'ten görüleceği üzere, perakende satış vergisi ile KDV'nin tüketiciye yansıyan vergi yükü aynı olmaktadır. Yayılı muamele vergisinde ise, vergi yükü yapılan muamele adedine bağlı olarak yığıla yığıla büyümektedir⁴³⁸.

Sonuç olarak günümüzde gerek toplu muamele gerekse yayılı muamele vergileri süreçlerini tamamlamış ve hemen hemen her ülkede yerlerini KDV'ye devretmiş olmaktadır. Toplu satış vergileri ile toplanacak verginin miktarına ve yüküne eşit ancak bu miktardaki vergiyi tek aşamada değil, üretim-el değiştirme zincirinin her halkasında parça parça olarak ekonomik etkilerini her alan üzerinde tarafsız biçimde gösteren KDV ekonomik etkileri toplu gider vergilerine eşit ancak alınış biçimi itibarıyla bir yayılı vergi olan en gelişmiş tüketim vergisi olmaktadır⁴³⁹.

2.15. KATMA DEĞER VERGİSİNİN GELİR, KURUMLAR, SERVET VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORAN YAPISI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu başlık altında KDV ile gelir, kurumlar, servet vergileri ve ÖTV'nin oran yapıları arasındaki benzerlikler ile farklılıklar incelenecektir.

2.15.1. Gelir Vergisi ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması

Gelir vergisinde esas, bir ekonominin üretken kapasitesi içinde, gelirin paylaşımına bağlı olarak vergilendirilmenin sağlanması olup, vergilendirilecek gelirin

⁴³⁸ Doğan, s.5.

⁴³⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.400.

temel ölçütü ise ödeme gücü olmaktadır⁴⁴⁰. Buna ek olarak geliri elde eden kişilerin medeni, ailevi ve sağlık durumları gibi sübjektif unsurlar da gelirin vergilendirilmesinde dikkate alınan diğer unsurlardır⁴⁴¹.

Türk vergi sisteminde gelir vergisi dikey adaleti sağlama amacıyla artan oranlı bir tarife yapısına sahip olup, vergiye esas olan matrah arttıkça uygulanan vergi oranları da artmaktadır⁴⁴².

Buna göre, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2023 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

Tablo 36: Gelir Vergisi Tarifesi

70.000 TL'ye kadar	% 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	% 20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	% 27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	% 35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	% 40

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (18.05.2023).

Yukarıda yer alan gelir vergisi tarifesine baktığımızda, tarifenin dilim sayısı, yani tarife basamaklarının az olması, ödeme gücüne göre vergi alınmasını

⁴⁴⁰ Ekrem Karayılmazlar ve Mehmet Cahil Güran, “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet Ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 60, Sayı: 22005, s.143.

⁴⁴¹ Orhaner, s.157.

⁴⁴² Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989, s.45.

güçleştirmektedir. Gelir dilimlerinin beş adet olması, oranların %15'ten başlayıp, %40'a ulaşmaktadır⁴⁴³.

Buna karşılık olarak KDV oran yapısını açıkladığımız bölümden de anlaşılacağı üzere KDV düz oranlı bir yapıya sahiptir. Mal teslimi ve hizmet ifalarını konu alan KDV için uygulanan en yüksek oran %18 olmaktadır. %1 ve %8 olmak üzere indirilmiş oranlar ve istisnaların bulunduğu bir sisteme oturtulmuştur.

Örneğin gelir vergisi açısından vergi yükünün bireyler arasında adil dağılımının sağlanması amacıyla, ödeme gücü yaklaşımına araç olarak en az geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlılık mekanizmalarının devreye girmesi gerektirmektedir⁴⁴⁴.

Ancak düz oranlı tarife yapısına sahip olan KDV'de vergi yükü çoğu zaman gerçek vergi mükellefinde kalmadığından veya nihai tüketiciye yansıtıldığından artan oranlı tarife uygulanması mümkün olmayıp, belli bir ölçüde vergide adalet ilkesine hizmet edebilmesi amacıyla oran farklılaştırması uygulanmaktadır.

Dolayısıyla, gelir vergisi kişisel temellere dayanıp muafiyetler ve mükellefin durumuna uyumlandırılmış artan oranlı tarifeleri bünyesinde barındırırken, KDV düz oranlı bir vergi olmakta ve bunun sonucunda iki verginin gelir dağılımında adalet bakımında sonuçları farklılık arz etmektedir⁴⁴⁵.

Önemle belirtmek gerekir ki, gelir vergisinin artan oranlı tarifeye uygun yapısının avantajı günümüzde, çeşitli gelir gruplarının bir üst dilime girmemek için vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçırma davranışlarına yönelmelerine sebebiyle dezavantaja dönüşmektedir⁴⁴⁶.

Ek olarak günümüzde görülen yüksek enflasyona bağlı olarak vergi tarifelerindeki değişiklikler dar gelirli grupların bile yüksek oranlarda vergilendirilmesine neden olup, belli bir orandan sonra hemen hemen düz ve yüksek oranlı bir duruma gelmiştir⁴⁴⁷.

⁴⁴³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli, "Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Ege Genç İş adamları Derneği Ekonomik Raporlar**, Sayı:7, İzmir, 1992, s.11.

⁴⁴⁴ Gülay Akgül Yılmaz, "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 21, Sayı:1, 2006, s.264.

⁴⁴⁵ R.A. Musgrave ve P.B. Musgrave, **Vergilemeye Giriş**, çev. Ömer Faruk Batırel ve Adnan Tezel **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını**, Sayı:68, İstanbul, 1976, s.135.

⁴⁴⁶ Tosuner, Arıkan ve Yereli, s.11.

⁴⁴⁷ Tosuner, (1980), s.45.

2.15.2. Kurumlar Vergisi ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması

Dolaysız bir vergi türü olan kurumlar vergisi, kurumların kazançlarını konu edinen bir vergi olup, gelir vergisinin aksine objektif yani gayri şahsi bir vergi olup bu vergi vergilendirme sırasında yükümlü kurumun ekonomik durumu ya da ödeme gücü olup olmadığı dikkate alınmamaktadır. Yine gelir vergisinin aksine ancak KDV ye benzer olarak düz oranlı bir yapıdadır ve gelir artsa da uygulanan vergi oranı sabit kalmaktadır. Ancak KDV'nin aksine verginin kanuni yükümlüsü olan kurum aynı zamanda kurumlar vergisinin gerçek taşıyıcısıdır, vergi yükü yansıtılamamaktadır⁴⁴⁸.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, kurumlar vergisinde “objektiflik” esas olduğu için düz oranlı vergi tarifesi uygulaması gelir vergisi tarife yapısına göre daha basit ve adil olmakta olup, amaçlanan tek oranlı vergi tarifi ile geniş istisna ve muafiyetlere izin verilmemesi olsa da⁴⁴⁹ Türk vergi sistemi düz oranlı tarife yapısına sahip vergilerde dahi karışık ve geniş istisna ve muafiyetleri bünyesinde barındırmaktadır.

Halbuki, söz konusu verginin Kanun gerekçesinde hedeflenen de geniş tabanlı ve düşük oranlı bir vergi olup, söz konusu hedeften sapıldığı görülmektedir.

Aşağıdaki Tablo 37’de, 2003 yılından 2022 yılına kadar uygulanmış olan kurumlar vergisi oranları yer almaktadır.

Tablo 37: Türkiye’de Yıllar İtibari ile Kurumlar Vergisi Oranları

Yıl	Kurumlar Vergisi Oranları
2023	%20*
2022	%23
2021	%25
2020	%22
2019	%22
2018	%22
2017	%20

⁴⁴⁸ <https://www.sirt.edu.tr/dosya/personel/maliye-5-sirt-2022328112632553.pdf> (21.05.2022), s.1.

⁴⁴⁹ Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt:12, Sayı:3,2007, s.232.

Yıl	Kurumlar Vergisi Oranları
2016	%20
2015	%20
2014	%20
2013	%20
2012	%20
2011	%20
2010	%20
2009	%20
2008	%20
2007	%20
2006	%20
2005	%30
2004	%33
2003	%30

*K.V.K Mad.32;Bankalar,6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %25 oranında alınır.

Kaynak: www.vergidosyasi.com (20.05.2022).

Tablo 37’den kurumlar vergisi oranlarının yıllar içerisindeki değişimi görülmektedir. 2000’li yılların başında %30’larda seyir etse de 2006 yılında dramatik bir şekilde %10’luk bir düşüş ile %20 kurumlar vergisi oranı uygulanmıştır. Son yıllarda yaşanan olumsuz ekonomik gelişmeler ve enflasyon sonucunda kurumlar vergisi oranları tekrar yükselme eğilimine girmiştir.

KDV oranları ise, 2001 yılı itibari ile genel oran %18 ve %1 ve %8 indirimli oranlar olmak üzere sabit bir şekilde kalmıştır. Sadece mal ve hizmetlerin tabii oldukları bu oranlar dahilinde günün ekonomik, sosyal gerekçelere göre değişiklikler yapılmıştır.

Her ne kadar iki ver türü tarife yapısı olarak benzerlik arz etse de, vergi oranlarının tabi olduğu konular birbirinden farklı olduğu için, oran yapılarının karşılaştırmasını yapmak güç olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken, tüketimin

herkes için mecburi olmasından dolayı KDV'nin kişilerin yaşam standartlarını önemli ölçüde etkileyen bir vergi olması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle her ne kadar düz oranlı olsa da, vergi adaletini sağlamak ve düşük gelirli kişilerin hayatlarını idame etmelerine engel olmamak amacıyla oran farklılaştırmasını gerektirmektedir.

Benzer şekilde bir ekonominin lokomotifi olan kurumların, ekonomik faaliyetlerini zora sokmamak, bazı sektörleri teşvik ederek ekonomiyi canlandırmak veya yine bazı hayati önem taşıyan sektörlerle sosyal amaçlarla vergi indirimi, istisnası sağlamak sosyal devletin gerekliliklerinden olduğundan katı bir şekilde tek ve düz oran uygulamak mümkün olmamaktadır.

Dolayısıyla gerek kurumlar vergisi gerek KDV için genel oranın yanında indirimli oranlarında uygulanması bir gereklilik olmaktadır. Burada tartışılması gereken farklı oranlar yerine artan oranlı bir tarife uygulanmasının mümkün olup olmayacağı olmaktadır. Daha önce de sıkça açıklandığı üzere KDV için vergiyi ödeyen ile verginin sahibi aynı kişi olmadığından yansıtılabilir bir vergi olduğundan ödeme gücü ya da subjektif unsurlara göre bir artan oranlı tarife belirlenmesinin güç ve imkansız olmasıdır. Bu nokta da tüketim alışkanlıkları ve gelir grupları belirlenerek hayatın idamesinde önem taşıyan tüketim malları ve belli hizmetlerde indirimli oran veya istisna uygulanarak KDV sistemindeki adaletsizlikler törpülenmeye çalışılmaktadır.

Kurumlar vergisi açısından ise, kurumların örneğin, cirosu, net geliri, alış veya satış değerleri gibi belirli ölçülerine göre ödemeleri gereken vergi de belirli bir tarife oluşturulması mümkün olsa da bu durum vergi sistemini daha da karmaşık hale getireceğinden bunun yerine düz oranlı bir verginin tamamlayıcısı olan indirim ve istisnalar ile kurumlar arasında vergisel bir denge kurulmaya çalışılmaktadır.

2.15.3. Servet Vergileri ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu gayrimenkul- menkul mallar, para ve alacakların toplamını ifade etmektedir. Servet vergileri ise bu değerlerin tamamı veya bir kısmı üzerinden alınmakta olup, Türk vergi

sisteminde uygulanmakta olan servet vergileri, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisidir⁴⁵⁰.

Servet vergileri, günümüzde sağladığı düşük vergi hasılatına rağmen vergi sistemi içerisinde yer alan vergilerdir. Bu vergilerin en önemli fonksiyonu gelir sağlama amacından da ziyade gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesindeki rolü olmaktadır⁴⁵¹.

Tablo 38’de servet vergilerinin, diğer vergi gelirleri tahsilatı içerisindeki yüzde dağılımı yer almaktadır.

Tablo 38: 2022 Yılı Servet Vergileri Gelirlerinin Diğer Vergi Gelirleri İçerisinde Yüzde Dağılımı

Toplam Vergi Gelirleri	GV	KV	Servet V.*	Dahilde Alınan KDV	İthalde Alınan KDV	ÖTV	BSMV **	ÖİV	Şans Oyunları V.	Damga V.
2.708.979,10	13,56	19,34	0,99	18,36	21,37	15,58	2,17	0,35	0,38	1,59

*Servet vergileri tahsilat yüzdesi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi toplamıdır.

**GV: Gelir Vergisi, KV: Kurumlar Vergisi, ÖTV: Özel Tüketim Vergisi, ÖİV: Özel İletişim Vergisi, BSMV: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kısaltması.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (18.05.2023)’den yararlanılarak tarafımca derlenmiştir.

Tablo 38’den görüleceği üzere, toplam vergi gelirleri içerisinde toplam servet vergilerine ait tahsilat yüzdesi 2022 yılı için %0,99’dur. Dahilde alınan KDV ise %18,36’dır.

Ancak söz konusu tahsilat yüzdesinin arttırılması, sosyal amacı önemli olan servet vergilerinde gelir dağılımındaki adaletin sağlanabilmesi, bir bakıma servet vergilerinin vergi gelirleri ve genel bütçe gelirleri içindeki payının artışıyla sağlanabileceğinden önem arz etmektedir⁴⁵².

⁴⁵⁰ Ersan Öz, Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkıran, “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Vergisi**, Sayı:4, 2014, s.98.

⁴⁵¹ Edizdoğan, s.203.

⁴⁵² Nur Keskin, “Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payısal Gelişimi (2006-2016)”, **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Yayın Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, 2018, s.39.

Servet üzerinden alınan vergilerin en önemlisi olan veraset ve intikal vergisi olup, söz konusu vergi murisin bıraktığı vergilendirilebilir terekenin üzerinden alınmaktadır. Bu vergi türünde terekenin büyüklüğü ve mirasçılarının murise yakınlığı göz önünde tutularak vergilendirmede şahsiyet prensibinin ve adalet prensibinin uygulanmasına elverişli bir vergi olmaktadır⁴⁵³.

Gelir vergisi gibi sübjektif unsurlara dayanan ve artan oranlı tarifeyle sahip veraset ve intikal vergisinin oranları Tablo 39’da yer almaktadır. Buna göre 1/1/2023 tarihinden itibaren veraset yoluyla veya ivazsız suretle meydana gelen intikallerde veraset ve intikal vergisi aşağıdaki tarifeyle göre hesaplanacaktır.

Tablo 39: Veraset Ve İntikal Vergisi Tarifesi

Matrah			Verginin Oranı (%)	
			Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk	1.100.000	TL için	1	10
Sonra gelen	2.600.000	TL için	3	15
Sonra gelen	5.500.000	TL için	5	20
Sonra gelen	10.900.000	TL için	7	25
Matrahın	20.100.000	TL’yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (18.05.2023).

Tablo 39’dan görüleceği üzere, veraset ve intikal vergisi KDV’nin aksine artan oranlı yapıda olup, gerçekten de servetler gelirlerin birikmiş şekli olmakla bir ödeme gücünü ifade etmektedirler⁴⁵⁴.

Bir diğer servet vergisi motorlu taşıtlar vergisi (MTV)’dir. 54 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğ uyarınca MTV’nin tarife yapısı Tablo 40’ta yer almaktadır.

⁴⁵³ Türk, (Maliye), s.152.

⁴⁵⁴ Harun Kılıçaslan, “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz, Aralık, 2011, s.345.

1/1/2018 tarihinden (bu tarih dahil) sonra kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarife göre vergilendirilmektedir.

Tablo 40: Motorlu Taşıtlar Vergisi I Sayılı Tarife (2023 yılı)

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm³ ve aşağısı	114.000'i aşmayanlar	1	2.120	1.479	826	623	219
	114.000'i aşıp 199.700'ü aşmayanlar	2	2.330	1.626	907	687	242
	199.700'ü aşanlar	3	2.545	1.773	993	750	261
1301 - 1600 cm³ e kadar	114.000'i aşmayanlar	4	3.693	2.769	1.606	1.135	436
	114.000'i aşıp 199.700'ü aşmayanlar	5	4.064	3.047	1.768	1.245	476
	199.700'ü aşanlar	6	4.434	3.323	1.925	1.359	520
1601 - 1800 cm³ e kadar	285.800'ü aşmayanlar	7	7.178	5.613	3.299	2.013	780
	285.800'ü aşanlar	8	7.834	6.120	3.604	2.199	851
1801 - 2000 cm³ e kadar	285.800'ü aşmayanlar	9	11.309	8.709	5.119	3.047	1.198
	285.800'ü aşanlar	10	12.340	9.505	5.584	3.323	1.308
2001 - 2500 cm³ e kadar	356.900'ü aşmayanlar	11	16.967	12.317	7.695	4.596	1.818
	356.900'ü aşanlar	12	18.511	13.436	8.393	5.016	1.983
2501 - 3000 cm³ e kadar	714.300'ü aşmayanlar	13	23.656	20.583	12.857	6.915	2.535
	714.300'ü aşanlar	14	25.810	22.451	14.027	7.545	2.766
3001 - 3500 cm³ e kadar	714.300'ü aşmayanlar	15	36.030	32.421	19.528	9.748	3.570
	714.300'ü aşanlar	16	39.309	35.365	21.303	10.631	3.900
3501 - 4000 cm³ e kadar	1.143.400'ü aşmayanlar	17	56.650	48.919	28.808	12.857	5.119
	1.143.400'ü aşanlar	18	61.806	53.364	31.432	14.027	5.584
4001 cm³ ve yukarısı	1.357.700'ü aşmayanlar	19	92.725	69.530	41.179	18.507	7.178
	1.357.700'ü aşanlar	20	101.152	75.853	44.924	20.189	7.834
			Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
2- Motosikletler							

100 - 250 cm ³ 'e kadar	395	295	218	134	51
251 - 650 cm ³ 'e kadar	817	618	395	218	134
651 - 1200 cm ³ 'e kadar	2.109	1.253	618	395	218
1201 cm ³ ve yukarısı	5.116	3.380	2.109	1.674	817

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (18.05.2023).

(I) ve (I/A) sayılı tarifelerde yazılı otomobil, arazi taşıtı, kaptıkaçı ve benzerleri ile motosikletler dışında kalan motorlu kara taşıtları, Tablo 42'deki (II) sayılı tarife göre vergilendirilir.

Tablo 41: Motorlu Taşıtlar Vergisi II Sayılı Tarife (2023 yılı)

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri /Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	2.535	1.674	817
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	3.380	2.109	1.253
1901 cm ³ ve yukarısı	5.116	3.380	2.109
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	6.403	3.824	1.674
26-35 kişiye kadar	7.679	6.403	2.535
36-45 kişiye kadar	8.546	7.248	3.380
46 kişi ve yukarısı	10.252	8.546	5.116
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	2.273	1.510	739
1.501-3.500 kg'a kadar	4.604	2.667	1.510
3.501-5.000 kg'a kadar	6.917	5.757	2.273
5.001-10.000 kg'a kadar	7.679	6.521	3.057
10.001-20.000 kg'a kadar	9.229	7.679	4.604
20.001 kg ve yukarısı	11.544	9.229	5.363

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg'a kadar	42.870	34.278	25.704	20.558
1.151 – 1.800 kg.'a kadar	64.317	51.439	38.577	30.859
1.801 – 3.000 kg.'a kadar	85.769	68.610	51.439	41.153
3.001 – 5.000 kg.'a kadar	107.221	85.769	64.317	51.439
5.001 – 10.000 kg.'a kadar	128.675	102.933	77.188	61.741
10.001 – 20.000 kg.'a kadar	150.125	120.091	90.055	72.024
20.001 kg. ve yukarısı	171.571	137.242	102.933	82.342

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (18.05.2023).

Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarife göre vergilendirilir.

31/12/2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar, 197 sayılı Kanunun geçici 8 inci maddesinde düzenlenen (I/A) sayılı tarife göre vergilendirilir.

Tablo 42: Motorlu Taşıtlar Vergisi I/A Sayılı Tarife (2023 yılı)

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm³ ve aşağısı	2.120	1.479	826	623	219
1301-1600 cm³ e kadar	3.693	2.769	1.606	1.135	436
1601-1800 cm³ e kadar	6.527	5.098	3.003	1.828	707
1801-2000 cm³ e kadar	10.284	7.918	4.654	2.769	1.091
2001-2500 cm³ e kadar	15.423	11.196	6.996	4.178	1.652
2501-3000 cm³ e kadar	21.508	18.709	11.687	6.283	2.306
3001-3500 cm³ e kadar	32.755	29.473	17.752	8.859	3.249
3501-4000 cm³ e kadar	51.503	44.472	26.190	11.687	4.654
4001 cm³ ve yukarısı	84.294	63.211	37.435	16.821	6.527

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (18.05.2023).

Tablo 40,41 ve 42’den görüleceği üzere; MTV’nin araçların silindir hacmine, taşıma kapasitesine, koltuk sayısına, kalkış ağırlığına ve fiyat aralığına göre artan oranlı olduğu görülmektedir⁴⁵⁵.

Servet vergileri içerisinde 2021 yılı itibarıyla toplam vergi gelirlerinin 0,17’sini veraset ve intikal vergisi, 0.01’ini emlak vergisi ve en büyük payı oluşturan motorlu taşıtlar vergisi ise %1,35’ini oluşturmaktadır. Servet vergisi olan MTV’nin. MTVK’da yapılan son düzenlemeler ile motorlu araçların değerleriyle orantılı vergileme basamakları oluşturulmasına rağmen, değerlendirme yöntemlerinde yaşanan sorunlar vergi adaletini zedelemektedir. Ayrıca maddi hasar görmüş olan araçların servet değerleri düşmesine rağmen vergi miktarlarında herhangi bir indirim yapılmamakta olup, yakıt türleri farklı olan araçlara aynı vergileme ölçütleri uygulanırken, yaşı artan araçlar çevreyi daha çok kirletmesine rağmen daha düşük oranda vergiye tabidir. MTV’nin tahsilat oranının düşük olması vergi güvenlik tedbirlerinin artırılmasını gerektirmektedir⁴⁵⁶.

Bir diğer servet vergisi türü ise emlak vergisidir. Söz konusu vergi, mükellefin kişisel özelliklerini değil, bina, arazi ve arsanın değerini esas aldığı için subjektif değil, objektif vergilerden sayılmaktadır. Ancak bu durumun örneğin emekli bir mükellefin üzerine kayıtlı olan tek taşınmazın oturduğu konut olması halinde vergiden muaf tutulması gibi belirli muafiyet ve istisna halleri çok az da olsa mükellefin kişisel durumu vergiyi ve hatta mükellefiyeti etkilediği istisnalar da bulunmaktadır. Ancak esas olan, bina, arazi ve arsanın değeri olduğu için bu vergi türünü objektif vergilerden saymak gerekmektedir⁴⁵⁷.

Buna göre emlak vergisi oranları Tablo 43’teki gibidir⁴⁵⁸;

⁴⁵⁵ Hülya Kabakçı Karadeniz, “Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:3, Sayı:2, 2018, s.197.

⁴⁵⁶ Karadeniz, s.202.

⁴⁵⁷ Ekrem Kurt, “Emlak Vergisi Sisteminin Değerlendirilmesi Ve Yeni Düzenleme Önerileri”, **İstanbul Ticaret Odası İstanbul Düşünce Akademisi**, Yayın No: 2018-6, Şubat, 2018, s.21.

⁴⁵⁸ www.gib.gov.tr. (25.05.2022).

Tablo 43: Emlak Vergisi Oranları

Verginin Konusu	Büyükşehir Belediyesi Sınırları Dışındaki Yerlerde	Büyükşehir Belediye Sınırları Ve Mücavir Alanlar İçin
Binalarda	Binde 2	Binde 4
Meskenlerde	Binde 1	Binde 2
Arazilerde	Binde 1	Binde 2
Arsalarda	Binde 3	Binde 6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (18.05.2023).

Emlak Vergisi Kanunu’nun 7 ve 17’nci maddeleri uyarınca bina ve arazi vergisinin matrahı, binanın ve arazinin söz konusu kanunun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri olup, Tablo 43’te yer alan vergi oranları, bu şekilde tespit olunan vergi matrahı üzerine uygulanmaktadır.

Tablo 43’ten görüleceği üzere emlak vergisi artan oranlı bir tarifeye sahip değildir. Bina, mesken, arsa ve arazinin bulunduğu bölgeye göre belirlenen matrah üzerine düz oranlı olarak uygulanmaktadır. Bu anlamda KDV’nin düz oranlı olmasından dolayı tarife yapısı olarak benzerlik göstermektedir.

Her ne kadar ikisi de düz oranlı tarife yapısına sahip olsa da vergi adaleti yönünden ayrı sonuçlar barındırmaktadırlar. Bunlardan birincisi, , emlak vergisinin kanuni mükellefi ile fiili mükellefi aynı olan yansıtılamayan bir vergi olduğu⁴⁵⁹, KDV’nin ise yansıtılabilir bir vergi olduğudur.

İkinci husus ise KDV ancak harcama yapılırsa tahakkuk ettirilebilen vergilerden olup, durumda da serveti çok az olan veya hiç bulunmayan bir kimse bile aldığı ekmek için vergi öderken, harcama yapmayan ya da sınırlı bir harcama eğilimindeki servet sahibi kimse vergilendirilmemiş veya çok az vergilendirilmiş olacaktır. Bu nedenle servetin vergilendirme yoluyla görece azaltılması yoluyla toplumsal adalete katkı sağlamaktadır⁴⁶⁰.

⁴⁵⁹ Nurettin Bilici ve Adem Bilici, s.231.

⁴⁶⁰ Kurt, s.22.

2.15.4. Özel Tüketim Vergisi ile KDV'nin Oran Yapısının Karşılaştırılması

ÖTV oranları dikkate alınarak, belirli mal veya ürünlerden alınan maktu ya da oransal olarak tahsil edilen bir harcama vergisi türü olarak tanımlanmaktadır⁴⁶¹. Tablo 44'te KDV ile ÖTV arasındaki temel farklar yer almaktadır.

Tablo 44: KDV İle ÖTV Arasındaki Temel Farkları

ÖTV	KDV
İthalat veya imalatda bir kez alınır.	İthalat veya imalattan tüketime kadar her safhada alınır.
Alıcılar açısından gider veya maliyet unsurudur.	Bazı istisnalar hariç maliyet unsuru değildir.
Aynı listedeki mal imalatda da kullanılırsa indirim imkanı vardır.	Yüklenilen vergilerin hepsi indirim konusu yapılıyor
Genelde her mal için farklı oran ve tutarlar uygulanır	İki grup mal için indirimli, diğer tüm mal ve hizmetler için genel vergi oranı uygulanır.
İstisnaları sınırlı	İstisnalar daha çok
İthal edilen veya ÖTV mükellefinden alınan malların ihracında ÖTV iade edilebilir	Her safhada ihracatçı ödediği ve telafi edemediği verginin iadesini alabilir.
Listeler itibarıyla vergilendirme dönemleri, beyan ve ödeme süreleri farklıdır.	Bazı mükellefler için 3 aylık dönem dışında vergilendirme dönemi, beyan ve ödeme süresi sabittir.

Kaynak: www.davavergi.com, (02.06.2022).

KDV'de matrahın üzerine %1, %8 ve %18 gibi oranlar uygulanmak üzere advalorem vergileme söz konusu iken ÖTV'de ise oran uygulaması bu tür oranların yanı sıra miktar üzerinden alınan spesifik vergileme de söz konusu olmaktadır. Örneğin ÖTV 1 sayılı listede yer alan kurşunsuz normal benzinin litresinden Kanunda belirtilen spesifik tutarda vergi alınacağı belirtildiği gibi, farklı ÖTV konuları için %0.5 - 1 - 4 - 6. 7 - 8 - 9 - 25 .. 27 - 46.5 - 48.7 - 50 - 212 gibi çeşitli belirlenmiş oranlar mevcuttur⁴⁶².

Önemli bir hususta, ÖTV'nin düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmekte ve KDV matahına dahil edilecek bir unsur olmaktadır. Örneğin, satış

⁴⁶¹<https://eduhukuk.com/ozel-tuketim-vergisi> (02.06.2022), s.1.

⁴⁶² Mustafa Çapar, "Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi Arasındaki Temel Benzerlikler ve Farklılıklar", **Vergi Raporu**, Sayı:63, Şubat-Mart, 2003, s.86.

fiyatı 300.000.000 TL olan bir malın faturası Tablo 45’teki gibi düzenlenmesi gerekmektedir⁴⁶³;

Tablo 45: ÖTV Hesaplama Örneği

Satış Bedeli	300.000.000
ÖTV(%0 6,7)	20.100.000
KDV Matrahı	320.100.000
KDV (%18)	57.618.000
Genel Toplam	377.718.000

Kaynak: Parlakkaya, s.28.

ÖTV ile ilgili bir diğer önemli husus, sınırlı bazı malların tüketimini vergilendiren ve karakter olarak KDV’ye oldukça benzeyen başka bir vergi olan ÖTV’nin, KDV matrahına dâhil edilmesi ve bu verginin tutarı üzerinden de KDV alınması vergi adaletini ciddi biçimde sarsmaktadır. Anayasa Mahkemesi tarafından tam tersi bir karar verilmiş olsa bile; ÖTV’nin de Özel İletişim Vergisi gibi KDV matrahına dâhil edilmemesi takdir edilecek bir reform adımı olacaktır. Çünkü KDV matrahının unsurları arasında tanımlanan bir “vergi”, vergi tekniği ve adaleti açısından daha kabul edilebilir niteliklere sahip olması gerekmektedir⁴⁶⁴.

⁴⁶³ Raif Parlakkaya, “Özel Tüketim Vergisi Ve Muhasebe İşlemleri”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2002, s.28.

⁴⁶⁴ Emrah Akın, “KDV Reformunun Olmazsa Olmazları”, Kasım,2017, <https://vergi.igi.com/kdv-reformunun-olmazsa-olmazlari>, (05.12.2022), s.1,

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE ORAN YAPISININ ADALET İLE İLİŞKİSİ

KDV'nin en önemli özelliği, miktarının tüketim harcamalarına göre değişmesi olmaktadır. Dolayısıyla vergilenmiş mal ve hizmetleri daha çok kullananlar, bu mal ve hizmetleri daha az kullananlara oranla daha fazla vergi ödemekle yükümlü olmaktadır. Günümüzde bu anlamda en gelişmiş ve modern tüketim vergisi türü de KDV olup⁴⁶⁵, ayrıca vergiyi ödeyenler açısından bir indirim hakkı doğurduğundan verginin kendi içinde bir otokontrol mekanizması görevi görmesi önemli bir özelliği olmaktadır⁴⁶⁶.

Buna göre KDV'nin söz konusu otokontrol mekanizması görevini yerine getirirken adaletli ve sosyal vergileme ilkelerini ne kadar gözetip gözetilmediği önem arz etmektedir. Bu noktada en belirleyici unsur uygulanacak olan KDV oranlarının gerek vergi gelirlerine pozitif etkisi gerek adalet anlayışı içerisinde çift yönlü olarak optimizasyonun sağlanması olacaktır.

Bunun üzerine birçok ülke KDV uygulaması yönünden arayış içerisine girmiş olup, çözüm olarak ise tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV sisteminin uygulanması görüşü genellik kazanmıştır. Bu sayede idari ve uyum maliyetlerinin azaltılarak, gelir düzeyinin artacağı buna paralel olarak düzenlenen vergi reformları sonucu vergi tabanının genişletilmesi ve tek oran uygulanması ile mükellefler arasında adaletsizliğin ortadan kalkacağı görüşü savunulmaktadır⁴⁶⁷.

3.1. VERGİDE ADALET İLKESİ BAKIMINDAN KATMA DEĞER VERGİSİ

Verginin adaletli dağılımının temelinde ödeme gücü ilkesi yatmaktadır. Ödeme gücü ilkesi; herkesin kişisel, ailevi ve benzeri sübjektif ölçüler neticesinde, katlanabilecekleri şekilde vergi ödevine tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Gelir vergisi bu anlamda, mükellefin kişisel durumuyla ilgili olarak genel indirim, aile durumu ve emek gelirinin sermaye gelirin nazaran daha hafif vergilendirilmesi için farklı oran uygulama ve artan oranlı tarifelerle, artan matrahların daha yüksek vergi oranlarına tabi

⁴⁶⁵ Tosuner ve Arıkan, s.321.

⁴⁶⁶ Tosuner ve Arıkan, s.322.

⁴⁶⁷ Çelikkaya, (Model), s.192.

tutulması, çeşitli muafiyet ve istisnalar uygulanması ile mükelleflerin vergi yükleri farklılaşabilmekte, böylece mükellefin vergi ödeme gücüne ulaşabilmektedir⁴⁶⁸.

Dolaylı bir vergi türü olan KDV'nin vergilemede adalet ilkesi ile bağdaşmayan yönleri ağır basmaktadır. Bunlardan birincisi, kolay yansıtılabilir nitelikte olması, vergi yüklenicisinin kimin olacağının önceden kestirilememesine yol açmaktadır. Bunun bir sonucu olarak vergi yüklenicisinin vergiye dayanma gücünün bulunup bulunmadığının dikkate alınmaksızın vergi yükünün altında kalması KDV'yi adalet ilkesi bakımından sakat bırakan en önemli yönlerinden biri olmaktadır⁴⁶⁹.

İkinci ise, KDV konusu gereği mal ve hizmeti vergilendirmektedir. Ancak mal ve hizmet tüketimi, düşük gelirli kesiminde hayatını idame ettirebilmesi içinde gerekli olan bir durum olup, kişilerin sadece yaşamlarını idame ettirecek kadar tüketim yapmalarının sağlanmasının yetersiz olduğu, toplum içerisinde belli bir standardın yakalanması gereksiniminin mevcut olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda tüketim yapacak kişilerden yüksek gelirli grup ile düşük gelirli grubun aynı vergi oranına göre katlanacağı fedakarlık yükünün farklılık arz edeceği de aşkar olmaktadır.

Diğer bir ifade ile KDV tezin birinci bölümünde de belirtildiği üzere tersine artan oranlı bir vergi olması sebebiyle ödeme gücü ilkesine dolayısıyla vergi adaleti ilkesi ile de tezat oluşturmaktadırlar. Bir örnekle anlatmak gerekirse, A kişinin aylık 5.000 TL gelir ile katlanacağı KDV ve vergi sonrası kalan geliri ile geçireceği zaman süreci, aylık 15.000 TL kazanan B kişisine göre oldukça ağır olabilecektir.

Türkiye açısından KDV'nin vergi adaletinin sağlanmasındaki rolü değerlendirilirse öncelikle, KDV'nin uygulanmaya başlanması ile vergi yükünün çeşitli sektörler arasında dağıtılması sağlanmıştır. Vergi yükünün sanayi, ticaret, tarım ve hizmet sektörlerine yayılması sağlanarak, vergi tabanı genişletilmiş ve vergilemede adalet ilkesi için önemli bir adım olmuştur⁴⁷⁰. Başka bir açıdan ele alınırsa, Türkiye genel olarak vergi bilinci düşük bir ülkedir. Bu nedenle vergi kaçırın kesim ile vergisini ödeyen kesim arasına gelir dağılımı adaletsizliği oluşmaktadır. KDV'nin vergi kaçakçılığını önlemede otokontrol niteliği taşıması, vergi bilincinin oluşturulması ve

⁴⁶⁸ Tekbaş, s.221.

⁴⁶⁹ Akdoğan, (Kamu), s.298.

⁴⁷⁰ Tosuner, s.279.

belge düzeninin sağlanmasında etkili bir görev yapması, geniş hacimli bir vergi olması nedeniyle, bu adaletsizliğin azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır⁴⁷¹.

Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus; KDV'nin vergi ödeme gücünü dikkate almayan yapısı sonucu, vergi kaçırın kesimin yarattığı gelir kaybının zorunlu tüketimi gerçekleştiren ve vergisini kaçırmayan kesimle telafi edilmesi hem bu kesimin cezalandırılmasına hem de sosyal refah kaybına yol açacaktır. Bu şekilde vergilemede adaletsizlik daha da artacaktır. Bu nedenle KDV sistemi içerisinde bu hususun göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

3.2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE SON YILLARDA BELİRLENEN ORANLAR VE ADALET İLKESİ BAKIMINDAN SONUÇLARI

Kaynak dağılımında etkinliğin ve gelir dağılımındaki adaletin sağlanabilmesinde en etkili kamu ekonomisi aracı vergidir. Bununla birlikte kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasına yönelik politikalarla, gelir dağılımındaki adaletin sağlanabilmesine yönelik alınan tedbirler birbirleri ile çatışabilmekte ve politika paradoksuna sebep olabilmektedir. Bu noktada tüketim vergilerinde oran farklılaştırması yönündeki çalışmalarla belli bir ölçüde vergi adaletinin sağlanması amaçlanmaktadır⁴⁷².

Birbiri ile çelişen bu iki amaçtan birine ulaşılması, diğerinden fedakarlık yapmayı gerektirmektedir. Kaynak dağılımı üzerindeki etki pareto dengesi üzerindeki etkidir. Pareto koşulları altında kaynak dağılımında etkinlik sağlanırken ikinci amaç olan gelir dağılımında adalet sağlanamamaktadır⁴⁷³.

Maliye politikasının amaçları arasındaki çatışma olarak adlandırılan bu durum bazı iktisatçıların özellikle Atkinson, Stiglitz, Feldstein'in bu konu ile ilgilenmelerine ve sonuçta optimal vergileme görüşünü ortaya atmalarına neden olmuştur. Optimal vergileme görüşünün savunucularına göre, vergilemede optimal oranlar saptanıp uygulanabilirse, kaynak dağılımında etkinlik ile gelir dağılımındaki adalet arasında var olan çatışma önlenebilecektir⁴⁷⁴.

⁴⁷¹ Tosuner, s.277.

⁴⁷² Baldemir, Çakmak ve Avcı, s.63.

⁴⁷³ Sinan Sönmez, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Ankara Teori Yayınları, 1987, s. 88.

⁴⁷⁴ Nadaroğlu, s.291-292.

Optimal vergilemenin amacı, sosyal refahı maksimize ederken etkinlik maliyetini de minimum düzeyde tutmaktır. Bu amaçla optimal vergilemenin hareket noktası vergi gelirlerini en az fayda kaybıyla gerçekleştirebilmek için vergi oranlarının nasıl düzenlenmesi gerektiğidir⁴⁷⁵.

Optimal vergileme vergi politikasının sosyal bakımdan arzulan bir yeniden gelir dağılımını sağlamanın yanı sıra, etkinlik kaybının da en aza indirilmesidir⁴⁷⁶.

3.2.1. Türkiye’de Son Yıllarda Belirlenen KDV Oranlarının Sektörler İtibariyle Vergi Adaleti Bakımından Sonuçları

Tezin izleyen bölümünde aşağıda Türkiye’de ekonominin lokomotifi olan sektörlerde yapılan ve önem taşıyan KDV oran indirimi kararlarından örnek olarak ele alınan uygulamaların vergi adaleti bakımından sonuçları değerlendirilecektir.

3.2.1.1. Konut Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

KDV’nin konusunu tüketim oluşturduğundan ve tüketimde insanın ihtiyaçları doğrultunda şekillendiğinden, barınmanın insanlar için en temel ihtiyaçlarından biri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Hatta barınma kişiden kişiye değişmeyen toplumun her bir bireyi tarafından sahip olunması gereken bir ihtiyaç olmaktadır.

Bu nedenle bir seçim değil, zorunluluk olan barınmanın tabii olacağı KDV oranlarının belirlenmesinde kişiler üzerindeki vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanması sosyal devlet anlayışının bir gereği olacaktır.

Bu durumda barınmanın hangi türlü hali temel, hangi hallerden sonra ihtiyaç halinden çıkıp lüks tüketime giriyor bunun sınırının çizilmesi oldukça güçtür. Kriterlerin belli bir konut sayısından sonra mı?, belli tutarın üstündeki konutlarda mı?, metrekareye, oda sayısına, manzarasına, muhitine göre mi? Ve benzeri hususlara göre mi belirlemesi gerektiği vergi adaleti bakımından tartışmalı olacaktır. Çünkü herkesin ekonomik, sosyal ve ailevi durumuna göre bu ihtiyaçlar farklılık arz edecektir.

⁴⁷⁵ Akalın, s. 311 .

⁴⁷⁶ Ömer F. Batırel, “Yergi Politikası: Genel Denge Analizi Optimal Vergileme de Son Gelişmeler” . **M.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1-2, 1993, s.26

Bu noktada o zaman konut teslimlerinde belirlenmiş olan KDV oranlarının vergi adaleti bakımından analizi aşağıdaki gibi olacaktır.

Söz konusu analiz için yıllar itibariyle konut teslimleri için belirlenmiş oran ve kriterler incelenerek, bu değişim dönemlerinin konut teslimlerindeki etkisi karşılaştırılacaktır. Buna göre konut teslimleri için yıllar itibariyle belirlenmiş KDV oranları Tablo 46'daki gibidir.

Tablo 46: Yıllar İtibariyle Konut Teslimlerine Ait KDV Oranları

Yıl	Net alanı 150 m ² ' ye kadar konut teslimlerinde Oran	Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde Oran	Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m ² 'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde Oran	Net alanı 150 metrekare ve üzeri konut teslimlerinde Oran
1984	10%	10%	10%	10%
1986	12%	12%	12%	12%
1988	10%	10%	10%	10%
1990	11%	11%	11%	11%
1991	12%	12%	12%	12%
1998*	1%	1%	1%	12%
1999	1%	1%	1%	17%
2001	1%	1%	1%	18%
2007*	1%	1%	1%	18%
03.2009–06.2009*	1%	1%	1%	8%
06.2009 sonrası	1%	1%	1%	18%
09.2016-09.2017*	1%	1%	1%	8%
09.2017 sonrası	1%	1%	1%	18%
05.2018–12. 2019*	1%	1%	1%	8%
2020	1%	1%	1%	18%
01.04.2022*	Net alanı 150 m ² ' ye kadar konut teslimlerinde Oran	Kentsel Dönüşüm Kapsamında inşa edilen konutların net alanı 150 m ² altı ve 150 m ² ye kadar olan kısmı	Kentsel Dönüşüm Kapsamında inşa edilen konutların inşa edilen konutların net alanı 150 m ² 'yi aşan kısmı	Net alanı 150 m ² ve üzeri konut teslimlerinde Oran
KDV Oranı	8%	1%	18%	18%

Kaynak: www.resmigazete.gov.tr, (14.11.2022)'den yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır.

Tablo 46'dan görüleceği üzere, KDV'nin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi oranlarında sıklıkla değişiklik yapılmış olup, ekli listeler önce sadece gıda maddeleri iken zamanla bu listeler genişletilmiştir. KDV oranları ile ilgili kararlarda ekli listeler dışında kalan mal teslimi ve ifalarına uygulanacak olan bir genel oran belirlenmektedir. Buna göre, konut teslimlerine ait KDV oran durumuna ilişkin günümüze kadar olan gerek BKK'lar gerekse Cumhurbaşkanlığı Kararları incelendiğinde 1998 yılına kadar konut teslimlerinin ekli listelerde yer almadığı tespit edilmiş olup, dolayısı ile genel orana tabi oldukları ortaya konulmuştur. Ancak 1998 yılında 1997 tarih ve 10465 sayılı BKK ile;

“ - Net alanı 150 m² 'ye kadar konut teslimleri,

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m² 'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,” “I sayılı listeye eklenerek belirtilen şekilde yapılacak olan konut teslimlerinin %1 oranında KDV'ye tabii olacağı ve bu kararın 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

2007 yılı 13033 sayılı BKK ile söz konusu listeye, belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısımlarının teslimi de eklenmiş olup, bu teslimlerinde %1 oranına tabii olacağı kararı alınmıştır.

2009 yılında ise konut teslimlerinde KDV oranlarına ilişkin 2009 yılı 14802 sayılı BKK ile önemli bir değişiklik yapılmıştır. Bu karara göre; 17 Mart 2009 – 15 Haziran 2009 dönem aralığında uygulanmak üzere, net alanı 150 metrekare ve üzeri konut teslimlerinde KDV oranı %18 oranından %8 oranına indirilmiştir.

Söz konusu indirimin sebebi, Amerika'da başlayan konut sektöründeki global krizin 2008 yılında Türkiye'ye de yoğun şekilde yansması sonucu, global kriz nedeniyle inşaat ve konut sektörünü canlandırma amacı taşımaktadır⁴⁷⁷. Görüleceği üzere bu dönemde yapılan oran indiriminin rolü ekonomik amaçlı olmaktadır.

⁴⁷⁷ Vergi Sirküleri, 2009, www.verginet.net, (14.11.2022).

Buna göre, söz konusu oran indiriminin ekonomik amacına ulaşp ulaşmadığı, Tablo 47’de yer alan ve oran indirimi öncesindeki yıl, oran indiriminin yapıldığı yıl ve oran indiriminin bittiği yıla ait çeyrek dönem ayrıntısı kapsamında konut satış rakamlarının analizi ile sonuca varılmaya çalışılacaktır.

Tablo 47: 2008,2009 ve 2010 Yılları Türkiye Geneli Konut Satış Sayıları

Yıl	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	4. Çeyrek	Yıllık Toplam
2008	112.168	113.088	109.333	92.516	427.105
2009	108.861	194.743	114.757	136.823	555.184
2010	123.614	158.027	146.181	179.276	607.098

Kaynak: Konut Satış İstatistikleri, 1. Çeyrek, 2013, [www. data.tuik.gov.tr](http://www.data.tuik.gov.tr), (15.11.202).

Tablo 47’den görüleceği üzere, KDV indiriminin kapsadığı 2009 yılının 1’inci çeyreğinin son ayı olan Mart ayı ve aynı yılın 2’nci çeyreğinin tamamındaki dönem için konut satış sayıları incelendiğinde, 2009 yılının ilk çeyreğinde 108.861 adet konut satışı gerçekleştirilmiştir. Söz konusu sayı, 2008 yılının son çeyreğindeki satışlara göre %17’lik bir artışı ifade etmektedir.

2’nci çeyreğin tamamını kapsayan indirim döneminde ise satış sayıları 194.743 adet olup, 2008,2009 ve 2010 yıllarının tüm çeyreklerine göre en yüksek satış sayısını göstermektedir. 2009 yılının ilk çeyreğine göre ise, %78 oranında dramatik bir artış sağlamıştır.

2009 yılının 2’nci çeyreğinin bitiminden yani KDV oran indiriminin bittiği dönem itibari ile aynı yılın 3’üncü çeyreğinde konut satış sayısı %69 oranında düşmüştür. Ancak 2’nci çeyrek dışında diğer geçmiş dönemlere nazaran satış sayıları artmaya devam etmiştir.

Sonuç olarak inşaat ve konut sektörünü canlandırmak amaçlı yapılan KDV oran indiriminin söz konusu dönemlerdeki satışların artması nedeniyle ekonomik amacına ulaştığı söylenebilmektedir.

Bu sayede konut piyasası canlandırılmış ve tabiri caizse yastık altı paranın güvenilir yatırım araçlarından biri olan gayrimenkul sektörüne yönelmesi sağlanmıştır⁴⁷⁸.

2009 yılından sonra, 2016 yılında da 2016 yılı 9153 sayılı BKK ile göre; konutların Eylül/2016 ile Mart/2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimlerinde KDV Oranı %18'den % 8'e indirilmiş, bu süre 2017 yılı 9759 sayılı BKK ile 30/Eylül/2017 tarihine kadar uzatılmıştır.

Ekonominin önemli sektörleri arasında yer alan inşaat sektörünü doğrudan etkileyen konut ve işyerleri teslimlerinde uygulanacak KDV oranının özellikle talep üzerinde önemli etkisi bulunmakta olup⁴⁷⁹, söz konusu indirimlerin konut talebini arttırıp arttırmadığı Tablo 48'de yer alan veriler kapsamında değerlendirilecektir.

Tablo 48: 2015,2016 ve 2017 Yılları Türkiye Geneli Konut Satış Sayıları

Yıl	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	4. Çeyrek
2015	297 218	337 862	301 535	352 705
2016	303 464	327 335	305 012	405 642
2017	325.780	328.583	376.365	378.586

Kaynak: Konut Satış İstatistikleri, 1. Çeyrek, 2013, [www. data.tuik.gov.tr](http://www.data.tuik.gov.tr), (15.11.202).

Tablo 48'den görüleceği üzere, KDV indirimin başladığı dönem 2016 yılının 3'üncü çeyreği olup, 2017 yılının 3'üncü çeyreğine kadar devam etmektedir. İndirimi takip eden 2016 yılı 4'üncü çeyreğinde konut satışlarında belirgin bir artış olsa da indirimin diğer dönemlerinde, indirim olmayan dönemlere nazaran dikkat çekici bir konut satışı gerçekleşmemiştir.

Söz konusu indirimin etkili olup olmadığını ölçmek için ek olarak Tablo 49'da yer alan ve yukarıdaki yıllara ait konut stok durumunu incelemek gerekmektedir.

⁴⁷⁸ Ali Hepşen, "Konutta KDV İndirimi", Mart, 2009, www.alomaliye.com, (15.11.2022), s.1,

⁴⁷⁹ Hamza Ertekin, "Konut ve İşyeri Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranı", Eylül, 2018, www.bbdas.com.tr (15.11.2022), s.1.

Tablo 49: Konut Stokunda Durum (Adet)

Dönem	Yapı Kullanım İzin Belgesi	İlk El Konut Satışı	Konut Stokuna Eklenen
2015	732.948	598.667	134.281
2016	754.174	631.686	122.488
2017	833.517	659.698	173.819
2018	894.240	651.572	242.668
2019	738.816	511.682	227.134
2020	599.999	469.740	130.259
2021	626.967	461.523	165.444
2022	632.174	460.079	172.095

Kaynak: Konut Satış İstatistikleri, 1. Çeyrek, 2013, www.data.tuik.gov.tr, (15.11.202).

Tablo 49'dan görüleceği üzere, 2016 yılının son iki çeyreğine denk gelen KDV indirim döneminde konut stoku bir önceki yıla göre azalmış iki çeyreğine denk gelen 2017 yılında ise konut stok durumu diğer yıllara göre oldukça artmıştır. Dolayısı ile KDV oran indirimi ile eritilmek istenen konut stoku üzerinde istenilen etkiyi göstermemiştir.

Bir diğer KDV oran indirimi ise 2018 tarih 2018/11674 sayılı BKK ile 05.05.2018 ila 31.12.2019 dönem aralığında uygulanmak üzere, %18 KDV oranına tabi konutların teslimlerinde %8 oranının uygulanacağını belirtildiği dönemdir. KDV indiriminin öncesi, rastladığı dönem ve takip eden dönemlere ait çeyreklerdeki konut satış sayılarının analizi Tablo 50'ye göre yapılmıştır.

Tablo 50: 2018,2019 ve 2020 Yılları Türkiye Geneli Konut Satış Sayıları

	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	4. Çeyrek
2018	303.877	342.155	356.359	373.007
2019	256.433	249.363	359.677	483.256
2020	341.038	283.731	536.509	338.038

Kaynak: Konut Satış İstatistikleri, 1. Çeyrek, 2013, www.data.tuik.gov.tr, (15.11.202).

Tablo 50'den görüleceği üzere, 2018 yılının 2'nci çeyreğinde başlayan KDV indirimi neticesinde, 342.155 adet konut satılmış olup, bu satış rakamı indirimin olmadığı 1'inci çeyreğe göre, %12 oranında artışa isabet etmektedir. Konut satış rakamlarındaki artış 2018 yılının 3'üncü ve 4'üncü çeyreklerinde de devam etmiştir.

Ancak 2018 yılındaki konut satışı, artan nüfusa ve getirilen KDV oran indirimine rağmen 2017 yılına göre 34 bin adet azalmış olup, bunun sebebinin tüketicinin düşen alım gücü ve geleceğe yönelik endişelerinin, gerileyen konut fiyatları ve faiz oranlarında yaşanan değişimle birlikte konutun artık önde gelen bir yatırım aracı olarak görülmemesinin olduğu anlaşılmaktadır⁴⁸⁰.

Ayrıca indirimin tamamını kapsadığı 2019 yılının ilk çeyreğinde satışlar 2018 yılından da geriye düşmüştür. Bunun nedenini ise, 2018 yılında artan enflasyonun yüksek maliyet artışına sebep olmasıyla iç talepte yarattığı gerileme yaratması sonucu belirgin bir daralma sürecine girilmesi ve 2019 yılına da oldukça tedirgin bir küresel konjonktürde çözüm bekleyen kronik faiz sorunu oluşturmaktadır⁴⁸¹. Ancak bu azalma 2019 yılının 3'üncü çeyreğinde, bir önceki yılın aynı dönemindeki satış sayısının yakalanması ile tekrar artmış ancak 2020 yılının 1'inci çeyreğinde tekrar düşmeye başlamıştır. Hatta 2020 yılının 2'nci çeyreğinde önemli bir düşüş olmuştur. Bunun nedeni ise tüm dünyada başlayan pandeminin sert koşullarından kaynaklanmaktadır.

Konut sektöründe bir diğer KDV oran indiriminin uygulanmasının amacı, konut stoklarının azaltılması, başlanılmış inşaat projelerinin tamamlanabilmesi amacıyla sektörün yolunu açmak ve konut ve işyerlerine olan talebi arttırmaya yönelik olup, yine ekonomik amaç taşımaktadır⁴⁸².

Buna göre yine bu amacı ulaşıp ulaşamadığının satış adetlerinin düştüğü KDV indirim dönemi olan 05.05.2018 ile 31.12.2019 tarihleri arasındaki konut stok durumunu, satış sayıları ile karşılaştırarak analiz edilecektir.

⁴⁸⁰ Türkiye Mühendisler Birliği, “2019'a Girerken Dünya Yeniden mi Şekilleniyor?”, **İnşaat Sektörü Analizi**, Ocak, 2019, (Yeni), s.22.

⁴⁸¹ Türkiye Mühendisler Birliği, s.11,21.

⁴⁸² Ertekin, s.1.

Tablo 51: Konut Stokunda Durum (Adet)

Dönem	Yapı Kullanım İzin Belgesi	İlk El Konut Satışı	Konut Stokuna Eklenen
2017	820.526	659.698	160.828
2018	870.501	651.572	218.929
2019	738.816	511 682	227.134
2020	600.096	469 740	130.356

Kaynak: Konut Satış İstatistikleri, 1. Çeyrek, 2013, www.data.tuik.gov.tr, (15.11.202).

Tablo 51’den görüleceği üzere, KDV indirim dönemlerinin aksine, indirim olmayan dönemlerde konut stoku daha az olmaktadır. Söz konusu gösterge Tablo 50’de yer alan konut satış bilgilerinde 2017 yılına nazaran azalan konut satışları ile örtüşmektedir. Dolayısı ile 05.05.2018 ila 31.12.2019 tarihleri arasında yapılan KDV indirimin, yukarıda bahsedilen ekonomik amacını istenilen düzeyde gerçekleştiremediği görülmektedir.

Bunun nedeni ise konut ihtiyacının sürmesine rağmen arz ile talebin buluşmasını engelleyen faktörlerin başında tüketicilerde ekonomideki belirsizlikten kaynaklı temkinli duruşun artmış olması sonucu talebin azalması olmaktadır⁴⁸³.

Son olarak, konut teslimlerine ilişkin KDV oranlarında yapılan önemli bir değişiklik ise, 29.03.2022 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 5359 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla gerçekleştirilmiştir.

Alınan söz konusu karar ile konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranlarına ilişkin hem oranlarda hem de bu oranların belirleneceği kriterlerde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler ve tabii oldukları KDV oranlarına ilişkin özet bilgiler Tablo 52’de yer almaktadır.

⁴⁸³ Türkiye Müteahhitler Birliği, “2019 Yılı Beklenenden Zor Geçiyor”, **İnşaat Sektörü Analizi**, Ekim, 2019, (Zor), s.21.

Tablo 52: 01.04. 2022 İtibariyle Konut Teslimlerinde KDV Oran Durumu ve Değişen Kriterler

01.04.2022 Öncesi		01.04.2022 Sonrası	
Teslime Konu Konut	Uygulanan KDV Oranı	Teslime Konu Konut	Uygulanacak KDV Oranı
Büyükşehir Belediye sınırları dışında Net alanı 150 m ² 'ye kadar olan konut teslimlerinde	1%	6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların net alanı 150 m² altı ve 150 m² ye kadar olan kısmı	1%
Net alanı 150 m ² 'ye kadar olan Büyükşehir Belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 1.1.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibariyle arsa birim m ² değeri 1.000-2.000 TL arasında olan konutlar	8%	6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi, Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların net alanı 150 m²'yi aşan kısmı	18%
Net alanı 150 m ² 'ye kadar olan Büyükşehir Belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 1.1.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibariyle arsa birim m ² değeri	18%	Net alanı 150 m ² 'nin üzerindeki konutların 150 m² altı ve 150 m²'ye kadar olan kısmı	8%

01.04.2022 Öncesi		01.04.2022 Sonrası	
Teslime Konu Konut	Uygulanan KDV Oranı	Teslime Konu Konut	Uygulanacak KDV Oranı
2.000 TL üzerinde olan konutlar			
Büyükşehir Belediye sınırları içinde olmakla beraber, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen net alanı 150 m2'ye kadar olan konutlar	1%	Net alanı 150 m2'nin üzerindeki konutların 150 m2'yi aşan kısmı	18%
Büyükşehir Belediye sınırları içinde olmakla beraber, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen net alanı 150 m2'nin	18%		

01.04.2022 Öncesi		01.04.2022 Sonrası	
Teslime Konu Konut	Uygulanan KDV Oranı	Teslime Konu Konut	Uygulanacak KDV Oranı
üzerinde olan konutlar			

Kaynak: Konut Teslimlerinde KDV Oranı, www.kpmgvergi.com, (15.11.202), s.1.

Tablo 52’den görüleceği üzere, 01.04.2022 tarihinden önce konut teslimlerinde KDV oranı, net alana kriterine göre belirlenmektedir. Burada dikkate edilen husus ise net alanı 150 m²’ye kadar olan konut teslimlerinde; konutun büyükşehir belediye sınırları içerisinde olup olmadığı, lüks ve birinci sınıf inşaat olması, arsa birim m² değeri ve kentsel dönüşüm kapsamında olup olmadığı bakımından %1, %8 ve %18 olarak değişiklik göstermektedir. Ancak bahsi geçen Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kentsel dönüşüm kapsamında olup 01.04.2022 tarihinden itibaren yapı kullanım ruhsatlarına ilişkin yapılacak konut teslimlerinde belirlenecek KDV oranlarına ilişkin, konutun büyükşehir belediye sınırları içerisinde olup olmamasının, lüks ve birinci sınıf inşaat olmasının, arsa birim m² değerinin bir önemi kalmamıştır. Burada önemli olan kriter kentsel dönüşüm kapsamında olup olmadığı olup, net alanı 150 m² altı ve 150 m² ye kadar olan konut teslimlerinde %1, Net alanı 150 m²’nin üzerindeki konutların 150 m²’yi aşan konut teslimlerinde %18 KDV oranı uygulanacaktır. Bir diğer önemli ayrım ise kentsel dönüşüm kapsamındaki hariç, net alanı 150 m²’nin altındaki konutların tesliminde KDV oranı artık %1’den %8’e yükseltilmiştir⁴⁸⁴.

Yukarıda yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, 2022 yılında alınan kararla, geçmiş yılların aksine KDV oranında indirim değil, uzun yıllardır uygulanan net alanı 150 m²’nin altındaki konutların teslimindeki %1 KDV oranı uygulaması kaldırılarak bu oran %8’ e çekilmiştir. Ancak dikkat edilmesi gereken 1 Nisan 2022 tarihinden sonra alınacak yapı ruhsatlarına göre inşa edilecek projelerden konut teslimlerinde, konutun net alanının; 150 m²’den fazla olması durumunda satış bedelinin 150 m²’ye kadar olan kısmı için % 8, 150 m²’nin üzerindeki kısmı için %18 oranında kademeli olarak hesaplama yapılacaktır⁴⁸⁵.

⁴⁸⁴ Konut Teslimlerinde KDV Oranı, www.kpmgvergi.com, (15.11.202), s.1.

⁴⁸⁵ Ertekin, s.1.

Yapılan değişikliğin konut satışlarına etkisini görmek için Tablo 53'te 2022 yılına ait satış verilerini incelemek faydalı olacaktır.

Tablo 53: 2022 Yılı Konut Satış Sayıları

Ocak	şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül
88.306	97.587	134.170	133.058	122.768	150.509	93.902	123.491	113.402

Kaynak: Konut Satış İstatistikleri, 1. eyrek, 2013, www.data.tuik.gov.tr, (15.11.202).

Tablo 53'ten görüleceği üzere, KDV oran değişikliğinin yapıldığı Nisan ayı itibariyle konut satışları düşmeye başlamış olup, Haziran ayında tekrar yükselişe geçse de temmuz ayında ciddi bir düşüş yaşamıştır.

Söz konusu oransal durumun şirketler ve nihai tüketicisi nezdinde yarattığı sonuçları da incelemek gerekmektedir. Bu durum iki ayrı örnekle Tablo 54'te açıklanmaktadır.

Tablo 54: 5359 Sayılı Cumhurbaşkanısı Kararının şirketler ve Nihai Tüketicisi Bakımından Sonuçları

	şirketler Açısından rnek ⁴⁸⁶	Nihai Tüketicisi Açısından rnek ⁴⁸⁷
rnek Olay	(OEG) İnşaat Taahhüt A.ř. 2021 yılında İzmir'de yapı ruhsatı aldığı inşaatla aynı yıl tamamladığı ve stoklarında yer alan konutlardan net alanı 140 m ² olan konutu 1.600.000 TL bedelle, 180 m ² konutu ise 2.100.000 TL bedelle 11/11/2022 tarihinde satmıştır.	X şahısı inşaat yapı ruhsatı 05.05.2022 tarihli kentsel dönüşüm kapsamında olmayan bir projeden net alanı 140 m ² 'lik KDV hariç 1.600.000-TL, 180 m ² 'lik 2.100.000TL bedelli iki konut aldığı varsayıldığında;
01.04.2022 ncesi	-140 m ² konut için: (1.600.000x%1)= 16.000TL	-140 m ² konut için: (1.600.000x%1)= 16.000TL
	-180 m ² konut için: (2.100.000x%18)= 378.000 TL	-180 m ² konut için: 2.100.000 x%18)= 378.000-TL

⁴⁸⁶ Ertekin, s.1.

⁴⁸⁷ <https://kpmgvergi.com/blog/konut-teslimlerinde-kdv-orani/1233> (15.11.202), s.1.

01.04.2022 sonrası	-140 m ² konut için: (1.600.000x%8)= 128.000TL	-140 m ² konut için: (1.600.000x%8)= 128.000TL
	-180 m ² konut için: (2.100.000x150/180x%8)+(2.100.000x30/180x%18)=140.000+63.000= 203.000TL olacaktır.	-180 m ² konut için: (2.100.000x150/180x%8)+(2.100.000x30/180x%18)=140.000+63.000= 203.000TL olacaktır.

Kaynak: Ertekin, s.1 ve Konut Teslimlerinde KDV Oranı, www.kpmgvergi.com, (15.11.202), s.1’den yararlanılarak tarafımca oluşturulmuştur.

Tablo 54’te yer alan örneklerden görüleceği üzere, 01.04.2022 tarihi itibarıyla konut teslimlerinde uygulanacak olan KDV oranlarında değişiklik sonucu 150 m² altı konut teslimleri için dezavantajlı bir sonuç doğurmaktadır. Görüldüğü üzere gerek şirket gerekse nihai tüketici için yeni KDV oranı sonucu (128.000TL- 16.000TL=) **112.000 TL** fazla KDV ödemeleri gerekmektedir.

Ancak 150 m² üstü konut teslimlerine getirilen kademeli KDV oranı uygulaması ile gerek şirket gerekse nihai tüketici için avantajlı bir sonuç doğurmakta olup, yeni düzenleme ile her iki tarafta (378.000TL-203.000TL=) 175.000TL daha az KDV ödemektedir.

150 m² üstü konut teslimleri için yapılan bu kademeli KDV oran düzenlemesiyle, net alandaki 1 m²’lik artış nedeniyle mükelleflerin %10 veya %17 gibi bir oranda ilave KDV yüklenmelerinin önüne geçilmiş olsa da konut satın almanın dar ve orta gelirli vatandaşlar için neredeyse imkansız hale geldiği, bu ortamda “fedakarlıkların da denkleştirilmesi” adil ve doğrudur⁴⁸⁸.

Bunun nedeni ülkenin gelir durumuna bakıldığında 150 m² üstü konutları talep edebilen kesimin az olması ve net 150 m² üstü proje sayısı da çok fazla olmadığı düşünüldüğünde⁴⁸⁹, 150 m² altında konut teslimlerinde KDV oranının %8’e yükseltilmesi nihai tüketici yönüyle vergi adaletine aykırılık oluşturmaktadır.

⁴⁸⁸Ali Çakmakçı, “Konut Teslimlerinde Yeni KDV Oranlarının Etkileri”, www.alomaliye.com, (15.11.202), s.1.

⁴⁸⁹Çakmakçı, s.1.

3.2.1.2. Sağlık Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Evrensel bir kavram olan sağlık, doğum ile hatta anne karnından başlayarak herkes için temel bir haktır. Bu nedenle, sosyal devletin temel görevlerinden biri de bu hizmetleri, kişiler ve sağlık sorunları arasında hakkaniyet, adalet ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde o ülkede yer alan her bir bireye ulaştırması gerekmektedir⁴⁹⁰.

Dolayısı ile sağlık sistemindeki unsurlara uygulanacak vergi oranlarının da hakkaniyet, adalet ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Özellikle KDV oranları bakımından bu konu oldukça önem arz etmektedir. Çünkü KDV yansıyan ve sonuç itibarıyla tamamen nihai tüketici üzerinde kalan bir vergi olduğundan, sağlıktan yararlanan kişilerin hem adaletsiz bir oran dağılımı ile doğuştan hakları olan sağlık hizmetlerinden ya da ürünlerinden yararlanmaları konusunda haksızlığa uğramaları ya da sağlıkta fırsat eşitliğinin bozulması dolayısıyla sosyal devlet görevinin zedelenmesine sebep olacaktır.

Ancak, KDV oranlarının belirlenmesinde diğer sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de kati kıstaslar belirlenmesi oldukça zordur. Bunun nedeni herhangi bir sağlık hizmetinin, tedavi yönteminin ya da herhangi bir ilacın diğerinden daha önemli olup olmadığını veya hastalıkların birbirine göre daha önemsiz olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü her hasta, hastalık ve bunlara ait tedaviler ilaçlar, her kişinin bulunduğu hale özel olarak önem taşımaktadır. Bir kişiye senin hastalığın önemsiz, KDV ödememek için tedavi olma denmesi imkansızdır. Çünkü hastalık hem bireyin hem toplumun sağlığı için tedavi edilmelidir.

Buna bir hastalığı ve ona ait hizmeti veya ilacı diğerine göre önemsiz kılıp, daha yüksek veya daha düşük KDV oranına tabii tutmak vergi adaleti bakımından olumsuz sonuç doğuracaktır. Ancak Türkiye’de ki gelir dağılımındaki adaletsizlik dolayısıyla mevcut KDV sisteminde tek oranının uygulanması da, her sektör için de geçerli olarak yine adaletsiz bir vergi sistemine yol açacaktır. Burada yaşanan paradoks sonucu tercih edilecek minimum seviyedeki adaletsizlikle uygulanacak yöntemde en doğru kıstaslar ile KDV oran farklılaştırmasını uygulamak olacaktır.

⁴⁹⁰ Ali Alu, “Sağlığın Temel Kavramları”, **Sağlık Yönetimi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Kasım, 2017, s.32.

Bu konuya ilişkin Türkiye de oran uygulamaları, BKK ve CB Kararları doğrultusunda hangi kıstasların dikkate alındığı açıklanacaktır. Ancak sağlık sisteminin geniş yelpazesi sonucu KDV oranları, sağlık hizmeti ve bazı örnek tedaviler ve örnek ilaçlar olarak iki ayrı zeminde daha çok özet olarak irdelenecektir.

Buna göre aşağıda konunun aydınlatılmasına yardımcı olması amacıyla öncelikle, Türkiye de sağlık hizmetlerinde uygulanan KDV oranları hakkında alınan ve günümüzde halen uygulanmakta olan aşağıdaki kararın sektöre etkisi örnek olarak incelenmektedir.

Bir önceki başlık olan konut sektöründe KDV oranlarına ilişkin ilgili kararlarda ekli listeler ile %1 ve %8 oranlar belirlendiği bu listeler dışında kalan mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacak olan bir genel oran belirlendiği açıklanmıştı. Söz konusu husus tüm sektörler için geçerli olup, bu genel oran geçmişte BKK'lar ile günümüzde ise Cumhurbaşkanlığı Kararları bazı sektörlerde indirilebilmektedir. Buna göre, sağlık hizmetlerine ait KDV oran durumuna ilişkin günümüze kadar alınmış bazı BKK ve Cumhurbaşkanlığı Kararları aşağıdaki gibidir.

Buna göre sağlık hizmetleri için uygulanan KDV oranlarına ilişkin 2007 tarih ve 13033 sayılı KDV Oranlarına İlişkin Genel Kararname ile önemli bir değişiklik yapılmış ve sağlık hizmetlerinde KDV oranı belirtilen şartları taşıması halinde uygulanmakta olan %18'den %8'e indirilmiş olup, bu husus ilgili kararname ile II sayılı Listenin B-21 no.lu bölümüne eklenmiş olup, ilgili bent aşağıdaki gibidir;

” 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), ambulans hizmetleri, ”

Yukarıda yer alan ve 2 sayılı listeye eklenen sağlık hizmetlerinin ilgili bentten anlaşılacağı üzere, verilen hizmetin koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmeti olması, ikincisi insan ve hayvan sağlığına yönelik olması ve bu hizmetin ilgili Bakanlıklar yada kanunlarla izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından yerine getirilmesi şartlarını taşıması halinde KDV oranının %8 olarak indirimli uygulanacağı, bu şartları taşıması halinde ise sağlık hizmetlerinin genel oran olan %18' e tabii olacağı hükmolunmuştur⁴⁹¹.

⁴⁹¹www.kbb.org.tr, (23.11.2022), s.1.

Sağlık Bakanlığı, Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünün 31.05.2019 tarih ve 57564592/045/ sayılı Genelge'sine göre; sağlık hizmetleri koruyucu, tedavi ve rehabilite edici olmak üzere üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır. Koruyucu sağlık hizmeti, gelecekteki muhtemel hastalık ve sakatlığın riskini, ciddiyetini ve süresini en aza indirecek veya engelleyecek, hastanın farkında olmadığı hastalık belirtileri ortaya çıkmadan önce teşhis edip tedavinin hastalığın erken döneminde yapılmasını sağlayan hastalık öncesi sağlık hizmetlerini ifade ettiğinden teşhis edici sağlık hizmetlerini, koruyucu hizmetlerin kapsamında olduğunu söylemek mümkün olmaktadır⁴⁹².

Tüm sağlık hizmetlerinden ve ekseriyetle koruyucu hekimlik hizmetleri ile sağlıklı hayat tarzının benimsendiği, herkesin sağlık hakkına kolaylıkla ve yüksek hizmet kalitesiyle eriştiği ve insan merkezli yaklaşımla birey ve toplumun sağlık hakkını ve sağlığını en üst düzeyde korumak, sağlık sorunlarına zamanında, uygun ve etkili çözümleri yüksek hizmet kalitesiyle sunmak üzere politikaların geliştirilmesi önem arz etmektedir⁴⁹³.

Dolayısıyla KDV'de doğrudan fiyatlara etki eden ve tüketicinin katlandığı maliyeti artıran bir unsur olduğundan insan ve toplum sağlığı için bu kadar önem arz eden bir hizmette KDV oranlarının indirimli olması, toplumdaki herkesin bu hizmetlerden daha az maliyetle yararlanabilmesinin sağlanması vergilemenin sosyal rolü olarak karşımıza çıkmakta olup vergi adaletinin de bir gereğidir.

Dolayısıyla sağlık hizmetleri üzerindeki vergi yükünün azaltılması yoluyla maliyetinin düşürülmesi, erişimin kolaylaştırılması ve herkesin adil bir şekilde bu hizmetlerden faydalanabilmesi amacına kısmen de olsa ulaşılmış, verginin sosyal rolü böylece gerçekleştirilmiştir.

Sağlık sektöründe KDV oranlarının vergi adaleti yönüyle etkisini analiz etmek amacıyla irdelenecek olan bir diğer unsur ise ilaçlar üzerindeki KDV oranlarıdır. Bu noktada bazı ilaçlar örnek alınarak incelenecektir.

Buna göre ilaçlar üzerindeki KDV oranına yönelik önemli kararlardan biri 2004 tarih ve 8301 sayılı BKK ile alınmış olup, 2 sayılı listeye 9 no.lu madde ile Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünle eklenerek, ilaçlar arasında reçeteli/reçetesiz ayrımı yapılmaksızın, Sağlık Bakanlığı

⁴⁹² www.ilisdh.saglik.gov.tr, (23.11.2022), s.1.

⁴⁹³ www.saglik.gov.tr, (23.11.2022), s.1.

tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünlerin katma değer vergisi oranı %8'e indirilmesine karar verilmiştir⁴⁹⁴.

Söz konusu karar ile ilaçlarda oran farklılaştırmasına gidilmemiştir. Böylece tüm vatandaşların kendi sıhhi durumlarına göre öznel olarak önem arz eden ilaçlarda katlandıkları maliyetin gerek azaltılması gerek vergi yükünün eşit dağılımı sağlanmış olup, bu açıdan söz konusu karar vergi adaletine yönelik olarak önemli bir politika olmuştur.

Buna göre ilaçlar üzerinde yapılan KDV oran indiriminin, ilaç tüketim miktarlarına etkisini görmek amacıyla Tablo 55'da yer alan yıllara göre bazı ilaçların tüketim miktarları incelenmiştir.

Tablo 55: Yıllara Göre Bazı İlaçların Tüketim Miktarı, (Milyon Kutu)

İlaçlar/Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Sistemik Antienjektifler	138	152	221,2	221	223,2	220,4
Gastrointestinal Kanal ve Metabolizma	117,1	129,9	182,2	196	208,9	218,9
Sinir Sistem	126	138,3	168,6	171	183,6	193
Solunum Sistemi	105,1	115,9	162,3	179,2	194,4	204,7
Kas ve İskelet Sistem	81	93,3	150,6	165	197,7	209,6
Kardiyovasküler Sistem	61,4	68,4	107	115,2	123	135,2
Dermatolojide Kullanılan İlaç	38,9	43,3	59,9	66	73,8	81,2
Kan ve Kan Yapıcı Organ	19,7	25	35,9	43,4	48	54,8
Duyu Organları	18,7	20,9	29,1	32,3	36,4	41,2
Muhtelif	9,6	11,1	15,7	18,6	21,5	25,9
Sistemik Hormon Preparatlar	12,2	13	18,2	19,6	20,1	21,1
Hastane Solüsyonları	7,9	8,1	10,3	10,2	10,3	7,5
Parazitoloji	4,8	5	6	6,1	5,7	5,6
Antineoplastik ve İmmunomodülatör Ajanlar	1,6	1,6	3,1	3,6	4	4,2
Teşhis Amaçlı Ajanlar	1,1	1,1	1,9	2,2	2,9	4,8
Toplam İlaç Tüketim	743,1	826,9	1172	1249,4	1353,5	1428,1

Kaynak: TC Sağlık Bakanlığı, Sağlık İstatistikleri Yıllığı, 2008, www.dosyasb.saglik.gov.tr/Eklenti/5100,saglik-istatistikleri-2008pdf.pdf?0, (23.11.2022), s. 114.

⁴⁹⁴www.aydineczaciodasi.org.tr, (23.11.2022), s.1.

Dolayısıyla Tablo 55’da görüleceği üzere ilaçlar üzerindeki KDV oranlarının %8 olarak uygulanmaya başlandığı 01.01.2005 tarihi sonrasında yalnızca sistemik antienjektiflerin 2008, hastane solüsyonlarında 2006 ve 2008, parazitoloji ilaçlarında ise 2007 ve 2008 yıllarında tüketimlerinde düşüş gözlemlenmiş olsa da, 2005 yılı öncesine göre tüketilen kutu miktarlarında tüm ilaç türlerinin toplamında ortalama olarak 999,45 bin kutu artış olmuştur.

Sonuç olarak, Tablo 55’deki verilere bakıldığında ve diğer değişkenler sabit kabul edildiğinde, KDV oranlarındaki indirim sonucu ilaç maliyetlerinin azalması, ilaçların kullanım oranlarında artışa neden olmuştur.

Sağlık kişilerin maddi durumlarına bağlı kalmaksızın talep edebilmeleri gereken bir hizmettir, ilaçlar ise bu hizmetin tedavi aşaması için vazgeçilemez araçlardır. Herhangi bir sağlık durumunda sadece fiyatlarından dolayı tedaviden vazgeçilmesi önce bireyin sonra toplumun sağlığını bozucu yönde olacaktır. Dolayısı ile tedavi için gerekli her türlü ilacın devlet tarafından toplumdaki her bir birey için uygun maliyetle sunulabilir olması sosyal devlet olmanın bir gereğidir. KDV de bu noktada fiyatları etkilediği ve doğrudan nihai tüketiciye yansıyan bir vergi olduğundan, KDV oranlarındaki indirim, eğer ilaç fiyatlarının azalmasını sağlıyor ve bireylerin bu ilaçlardan faydalanmasını arttırabiliyorsa bu noktada vergi adaletine hizmet sağlanmış olmaktadır.

Bir diğer önemli karar ise, 12.02.2022 tarih ve 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bebek mamaları ve takviye edici gıdalarda yapılan ve %8’den %1’e indirilen KDV oranlarına ilişkindir. Bu karar her ne kadar gıdalara ilişkin olsa da eczanelerde satılan bebek mamaları ve takviye edici gıdalara ilişkin oranlara yönelik olduğundan bu başlık altında ele alınacaktır.

KDV oranı %1’e indirilen ürünler genel olarak bebek mamaları ve bağışıklık sistemini güçlendirmeye yönelik takviye edici gıda ve vitamin gibi ilaçlardır. Bu şekilde temel gıda maddelerindeki KDV oranlarındaki düşüşün fiyatlarda da düşüşe sebep olması sağlanarak kişilerin bu ihtiyaçlarını zorlanmadan karşılayabilmesi amaçlanmaktadır.

Yeni doğan bebeklerin ek gıdaya başladıkları yani katı gıda alamadıkları ilk altı ay eğer anne sütü mümkün değil ise bebek maması tüketmeleri zorunluluk olmaktadır. Hatta 6 aydan sonra katı gıdayı yeterli şekilde tüketmeyen beklerde devam mamaları

yine destekleyici olarak kullanılmak zorundadır. Ancak bebek mamaları hassas içeriklerle üretildiklerinden maliyetleri oldukça yüksek ürünler olup ve yüksek KDV de fiyatlarının artmasına sebep olup, doğrudan nihai tüketiciye yansıdığından aile bütçesini oldukça zorlayan kalemler arasında yer almaktadır. Bu nedenle bebek mamalarında yapılan KDV indiriminin de bu ürünlere ailelerin zorlanmadan ulaşabilmesi ve bebeklerin sağlıklı gelişimine katkısı ile verginin sosyal rolü ve vergilemede adaletin gözetilmesi bakımından olumlu bir adım olduğunu ifade etmek gerekir.

Bu noktada ifade etmek gerekir ki, yüksek gelirli kesimler KDV oranı ne olursa olsun söz konusu mamaların alımında düşük gelirli kesime nazaran bütçelerinde zorlanmıyor olsalar da, düşük ve orta gelirli kesim için çabuk tükenmesi ve bebek sağlığına uygun kalitede ve hassas içeriklerle üretilen bu ürünlerin maliyetlerinin oldukça yüksek olması ve maliyetleri yüksek olan bu ürünlerin üzerine bir de KDV oranlarının yüksek uygulanması sonucu, söz konusu ürünleri gerçekten ulaşılması zor hale getirmekte ve aile bütçesi için de oldukça büyük bir yük oluşmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle günümüzde bebek sağlığı için elzem ve hatta kullanımı zorunlu olan, ikame edilemeyen bu ürünlere ait KDV oranının %1 'e indirilmesi vergi adaleti açısından olumlu bir uygulama olmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sağlık sektörü kapsamında ele alınan bazı BKK ve Cumhurbaşkanlığı Kararı ile hedeflenen amacın toplumdaki bireylerin sağlık hizmetlerine ve sağlık için gerekli olan ilaçlara yüksek vergi yüküne katlanmadan, kolay ulaşımın sağlanması ve böylece toplum sağlığının korunması olduğundan, vergilemede sosyal rolün ağırlık taşıdığı gerçektir.

3.2.1.3. Eğitim Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Eğitim, önce bireyin sonra ise toplumun gelişimde önemli bir yere sahip olan ve sosyo-ekonomik kalkınmayı sağlayan en önemli unsurlardan biridir. Nitelikli insan gücüne sahip toplumların gelişmeye yatkın olduğu gerçeği altında, eğitime önem veren ve doğru eğitim stratejilerini belirleyip uygulayabilen ülkelerin muhasır medeniyete ulaşma yolundaki en önemli adımlardan birini atmış olacaktır⁴⁹⁵.

⁴⁹⁵ T.C. Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı, “TR 90 Bölge Eğitim Sektörü Mevcut Durum Analizi”, 2012, www.kalkinmakutuphanesi.gov.tr, (23.11.2022), s.5.

Ülkelerin kalkınmasında bu kadar temel bir rol oynayan eğitimin ülkedeki her bir vatandaş için eşit fırsat ve olanaklar halinde sunulması sosyal devlet olmanın bir gereğidir.

Burada dikkat edilmesi gereken vatandaşlara sunulan eğitim imkânlarının eşit olması demek söz konusu vatandaşların bu imkânlardan eşit olarak yararlanabildiği anlamına gelmemektedir. Bunun nedeni ailelerin sosyoekonomik durumlarının, eğitim düzeylerinin ve bölgeler arası farklılıklar sonucu söz konusu imkanlardan aynı verimde yararlanamamanın yarattığı eşitsizliktir. Bu yüzden burada kastedilen mutlak eşit bir uygulama değil, vatandaşlara sunulan eğitim fırsatlarının ve imkânlarının denkleştirilmesidir⁴⁹⁶. Bu durum eğitimde fırsat ve imkan eşitliği olarak da adlandırılmaktadır.

Nitekim Milli Eğitim Bakanlığının Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 1'inci kısım 2'nci bölümünde yer alan “Türk Milli Eğitiminin Temel İlkeleri” başlığı altında eğitimde fırsat ve imkan eşitliği, “Eğitimde kadın, erkek herkese fırsat ve imkan eşitliği sağlanır. Maddi imkanlardan yoksun başarılı öğrencilerin en yüksek eğitim kademelerine kadar öğrenim görmelerini sağlamak amacıyla parasız yatılılık, burs, kredi ve başka yollarla gerekli yardımlar yapılır. Özel eğitime ve korunmaya muhtaç çocukları yetiştirmek için özel tedbirler alınır”, şeklinde hükümlenmiştir.

Buna göre yukarıda yer alan hükümden de anlaşılacağı üzere, eğitimde fırsat ve imkân eşitliği olarak adlandırılan kavram, toplumdaki dezavantajlı gruplara ulaşmak ve dezavantaj sağlayan durumları erken aşamada gidermek ya da telafi etmeyi ifade etmektedir.

İşte bu noktada tezin konusunu oluşturan KDV oranlarının da, eğitim maliyetlerinin bir unsuru olarak yararlanacak vatandaşlara doğrudan bir yük oluşturduğundan, bu temel ilkenin gözetilerek uygulanması verginin sosyal rolü ve vergilemede adalet bakımından yerinde olacaktır.

Eğitim sektörü oldukça geniş bir sektör olduğundan aşağıda KDV oranlarının etkisini görmek amacıyla yalnızca eğitim kurumlarında uygulanan KDV oranlarında yapılan değişikliklerin, okul fiyatları ile karşılaştırması yapılarak, indirilen KDV oranları sonucu vatandaşların daha uygun maliyetlerle eğitimden faydalanıp faydalanmadıkları ortaya koyulacaktır.

⁴⁹⁶ www.felsefe.gen.tr, (23.11.2022), s.1.

Tablo 56’da KDV’nin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle Türkiye’deki eğitim kurumlarının verdikleri eğitim hizmetlerinde uygulanmak üzere belirlenmiş KDV oranları yer almaktadır.

Tablo 56: Yıllar İtibariyle Eğitim Hizmetlerinde Belirlenmiş KDV Oranları

Yıl	1984	1986	1987	1988	1992	01.09.2020 - 30.06.2021	30.06.2021 sonrası
Oran	10%	12%	8%	%10	%8	%1	8%

Kaynak: www.resmigazete.gov.tr, (23.11.2022)’den yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Tablo 56’daki verileri izah etmeden önce hatırlatmak gerekir ki KDVK’ya ekli listelerde yer almayan unsurlar o dönem için belirlenmiş olan genel orana tabii olmaktadır. 1987 yılı öncesine kadar ekli listelerde eğitim hizmetlerine ilişkin herhangi bir madde yer almadığından, söz konusu hizmetler genel orana tabii olmaktadır. Ancak 1987 yılı 12469 sayılı BKKK ile IV sayılı listenin 7 no’lu bendine “Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerin e göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan okul, anaokulu, kreş ve dersane gibi yerlerde verilen eğitim ve öğretim hizmetleri” ibaresi eklenerek belirtilen eğitim kurumlarında verilen eğitim hizmetlerinde KDV, 10/1988 Tarih ve 88/13383 Sayılı BKK ile IV sayılı listenin yürürlükten kaldırılmasına kadar %8’e indirilmiştir.

Daha sonraki yıllarda değişik kararnameler ile KDVK’ya ekli listeler sadeleştirilerek ikiye indirilmiş ve oran yapısı da I sayılı listedeki unsurlar için %1, II sayılı listedeki unsurlar için %8 ve bu listeler harici kalan mal ve hizmetler için %18 olmak üzere üçlü bir yapıya oturtulmuştur.

Bu noktada eğitim hizmetleri ise 22/12/1992 Tarihli ve 92/3896 sayılı BKK ile II sayılı listenin “B) DİĞER MAL VE HİZMETLER” başlıklı bölümüne “Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullar ve kreşlerde verilen eğitim ve öğretim hizmetleri” ibaresi eklenerek KDV oranları kalıcı olarak %8 olarak uygulanmaya başlamıştır.

Eğitim hizmetleri ile ilgili önemli bir diğer karar ise 2913 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı olup, söz konusu karar ile 01.09.2020 ila 30.06.2021 tarihleri arasında (bu

tarikhler dahil) geçerli olmak üzere, niversite ve yüksekokullar ile 5580 Sayılı zel ğretim Kurumları Kanunu, 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu ve 573 Sayılı zel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilecek eğitim ve ğretim hizmetleri için KDV oranı %1 olarak uygulanacaktır.

Buna göre 30.06.2021 tarihinden sonra verilecek olan eğitim ğretim hizmetlerine yönelik tahsil edilen bedeller için fatura veya benzeri belgesi düzenlenmesi halinde ise düzenlenen belgede gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, %8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir⁴⁹⁷.

Bilindiğı zere Dünyada ve ülkemizde yaşanan Covid-19 salgını eğitim yaşamın tüm boyutlarını olumsuz etkilemiş olup, oğ ülkede okul öncesinden yükseköğretime kadar tüm kademelerde eğitim kurumları eğitimlerine ara vermek zorunda kalmıştır⁴⁹⁸. Ayrıca bu süreçte birçok işyeri çalışanlarının ya evden çalışmasına karar vermiş ya işten çıkartmış ya da maaşları ödeyememiştir. Bu nedenle söz konusu KDV indirimi evden dahi olsa eğitimi devam eden çocukların eğitim masrafları karşıısında zor durumda kalan ebveynlere destek amacı taşımaktadır.

Söz konusu oran indiriminde İdarenin amacı öğrencilerin veya ğrenci velilerine ferahlık sağlanması olduğundan⁴⁹⁹, söz konusu faydanın amacına ulaşabilmesi için söz konusu oran indiriminin, özel okul ücretlerine en az %7 indirim olarak yansıması gerekmektedir. Örneğın oran indiriminden önce aylık 10.000 TL olan bir özel okul ücretinin, % 7 oranındaki bu indirimden sonra 3.000 TL olması gerekmektedir⁵⁰⁰.

Nitekim İdare tarafından, sözleşmesi %8 oranına göre daha önce yapılmış eğitim ğretim hizmetlerine ait ücretin %1 oranına göre düzeltilerek veli veya ğrenci borcunun azaltılması, tahsilatın yapılmış olması halinde KDV oran farkından kaynaklanan meblağın öğrenciye veya ğrenci velisine iadesi ngrlmştir.

Tablo 57’de son 5 yılda devlet ve özel okulda okuyan ğrenci sayılarına ait veriler yer almaktadır.

⁴⁹⁷ <https://vergialgi.com/30-haziran-2021den-sonra-verilecek-egitim-hizmetine-iliskin-duzenlenen-faturalardaki-kdv-orani-ne-o> (23.11.2022).

⁴⁹⁸ Çağlar Karnıyarık, “Eğitim ve Öğretim Hizmetlerinde KDV Oranı İndiriminin Vergiyi Doğuran Olay Karşısındaki Durumu”, w.w.w.vergialgi.com, (Erişim Tarihi: 23.11.2022), s.1.

⁴⁹⁹ Mehmet Ma, “Eğitim Ve Öğretim Hizmetlerinde KDV Oranının Geçici Olarak (01.09.2020 – 30.06.2021) %1’e İndirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:202, Ekim, 2020, s.1.

⁵⁰⁰ w.w.w.maliyepostasi.com, (23.11.2022), s.1.

Tablo 57: 2016-2021 Yılları Arasında Devlet ve Özel Okulda Okuyan Öğrenci Sayıları (Milyon)

Öğretim Yılı	Özel Okul	Devlet Okulu
2021-2022	1.578,23	16.011,08
2020-2021	1.310,61	15.194,67
2019-2020	1.468,20	15.189,88
2018-2019	1.440,58	15.088,59
2017-2018	1.351,71	14.946,71

Kaynak: Millî Eğitim İstatistikleri, Örgün Eğitim, 2021/2022, 2020/2021, 2019/2020, 2018/2019, 2017/2018, www.sgb.meb.gov.tr, (23.11.2022), s.1’den yararlanılarak tarafımda düzenlenmiştir.

Tablo 57’den görüleceği üzere özel okulda okuyan öğrenci sayısı KDV oranlarının %1’e indirildiği 2020-2021 eğitim-öğretim yılında bile, devlet okulunda okuyan öğrenci sayısının yaklaşık olarak binde 1’ini oluşturmaktadır.

Bunun nedeni Devletin eğitim hizmetlerini vatandaşlarına sosyal devlet ilkesi gereği diğer birçok hizmet gibi ücretsiz ve vergisiz olarak sunmasından kaynaklanmaktadır. Devlet okulları vatandaşların mümkün oldukça evlerine yakın bir şekilde ulaşabildikleri ve standart müfredat, araç ve gereç ile ücretsiz ve vergisiz olarak devlet tarafından sunulan ve fırsat eşitliğinin sağlanmasına yönelik olarak hizmetlerdir.

Bir de söz konusu eğitim hizmetleri özel kesim tarafından ücretli olarak da sunulabilmektedir. Tabii ki devlet okulundan farkı bu okulların ticari işletme vasfında olması dolayısı ile belli bir ücrete ve vergiye tabii olmalarıdır. Bu şekilde eğitim hizmetlerinden özel okullarda faydalanmak isteyen öğrenci ve veliler için de Devlet KDV oran indirimi sağlayarak bu hizmetten daha az vergi yüküne katlanarak yararlanmaları yönünde bir yardım sağlamış ve bunun karşılığında vergi alacağından vazgeçmiş olmaktadır. Diğer yandan tabii ki burada özel okulların ‘eğitim’ veren ticarethaneler olması nedeniyle KDV oran indirimleri ile sektörün teşvik edilmesi amacı da taşımaktadır.

Bu nedenle eğitim sektörü için KDV oran indirimlerinde hem verginin sosyal hem de ekonomik amacın gözetildiği söylenebilir. Ek olarak gerek Devletin kendisinin öğrencilerin büyük bir kesimine vergisiz sunduğu eğitim hizmetleri bakımından gerekse

özel okullarda KDV oranlarının indirilerek bu hizmetten daha düşük maliyetle yararlanabilmenin sağlanması yönüyle vergi adaleti ilkesi bakımından da uygun bir uygulama olduğu söylenebilmektedir.

3.2.1.4. Gıda Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Bireylerin, yeterli, kaliteli ve güvenli gıdaya erişimi en temel hak ve özgürlüklerinden olup, bu hiçbir kimsenin mahrum edilmesi mümkün değildir⁵⁰¹. Ayrıca kişilerin yaşamı için vazgeçilmesi mümkün olmayan gıdanın sürdürülebilir ve güvenilir temini toplumların sağlığı, geleceği ve bağımsızlığı açısından oldukça önem arz eden bir konudur. Ek olarak gıda sektörlerinden elde edilecek gelir artışı toplum refahı, zenginliği ve yaşam kalitesini arttırmada önemli bir potansiyel olmakta ve toplumun ekonomik, sosyal ve kültürel yaşamlarını şekillendirmeye ve sürdürülebilir büyümeye yardımcı olmaktadır.⁵⁰²

Diğer yandan emek yoğun bir sisteme dayanan gıda sektörü, tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi, sanayiye hammadde temini, istihdama katkısı ve halkın dengeli beslenmesi dolayısı ile toplum sağlığı, beşeri sermayenin güçlenmesi ile doğrudan ilişkili olup, dünyadaki tüm ülkelerde sosyo-ekonomik açıdan stratejik bir öneme haizdir.⁵⁰³

Bu nedenle bu kadar önem arz eden bir gıda sektörünün arz ve talebi etkileyen unsurlar arasında yer alan vergilerin söz konusu hususlar dikkate alınarak vergi adaletine uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum özellikle KDV oranları için daha elzemdir. Bunun nedeni, KDV'nin doğrudan fiyatlara etki ederek, nihai tüketiciye yansıyan karakterde bir vergi olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla hayati önem taşıyan beslenme üzerindeki vergi yükünün adil dağılımı verginin sosyal amacı yönüyle bir zorunluluk olmaktadır.

⁵⁰¹ Hasan Vural, “Tarım ve Gıda Güvenliğinde Etik İlkelerin Önemi”, **U. Ü. Ziraat Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı:2, 2015, s. 194.

⁵⁰² T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü, “Gıda ve İçecek Sektörü Raporu”, **Sektörel Raporlar ve Analizler Serisi**, 2020, www.sanayi.gov.tr, (23.11.2022), s.6.

⁵⁰³ Melih Bulu, Hakkı Eraslan ve Mehmet Barca, “Türk Gıda Sektörünün Uluslararası Rekabetçilik Düzeyinin Analizi, Afyon Kocatepe Üniversitesi”, **İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:IX, Sayı:1, 2007, s.313.

Bu bakımdan incelendiğinde KDV’ya ekli listelerde gıdalarda “temel gıda” lar ile diğerleri şeklinde ayırım bulunmaktaydı. Ancak insanların yaşamları için tüketmeleri gereken gıda da temel olanın belirlenmesi, her besinin insan için bir faydası olduğundan ve her bir kişi için bu fayda da temel ihtiyaç görecelik arz ettiğinden, temel- diğer gıda ayırımının bir mantığa oturtulması oldukça güç olmaktadır. Bu nedenle Kanun’a ekli listelerde de temel gıda ayırımı ibaresi kaldırılmıştır.

Yine Kanuna ekli listelerde günümüzde yalnızca iki adet liste bulunsa da KDV’nin ilk yıllarında liste sayıları farklılık arz etmekteydi. Ekseriyetle I ve II sayılı listelerde yer alan gıda maddeleri için yıllar içinde belirlenen oranlar Tablo 58’deki gibidir.

Tablo 58: Yıllar İtibariyle Gıda Ürünlerinde Uygulanan KDV Oranları

Yıl	Genel Oran	Ekli Liste Yok	
1984	10%	%0	
Yıllar	Genel Oran	I Sayılı Liste	II Sayılı Liste
1986	12%	0%	1%
1987	12%	1%	3%
1988	10%	1%	3%
1989	10%	1%	3%
1990	11%	1%	5%
1991	12%	1%	6%
1992	12%	1%	6%
1993	15%	1%	8%
1995	15%	1%	8%
1999	17%	1%	8%
2001	18%	1%	8%
2002	18%	1%	8%
2007	18%	1%	8%

Kaynak: www.resmigazete.gov.tr. (17.12.2022)’den yararlanılarak tarafımca düzenlenmiştir.

Tablo 58’den görüleceği üzere KDV’nin yürürlüğe girdiği ilk yıl sadece genel oran olarak %10 ve %0 oranları belirlenmiş olup, gıdalara yönelik bir ayırım bulunmamaktadır. Daha sonraki yıllar da ise Kanun’a ekli listele belirlenmiş ve I sayılı liste %1 olarak sabit olsa da II sayılı liste yıllar itibariyle değişiklik göstermiştir.

Diğer köklü oran değişikliklerinin yer aldığı 2002 tarih ve 4480 sayılı BKK ile tabiri caizse “boğazımızdan geçen” tüm gıda ürünlerini indirimli olarak KDV oranlarına tabii olacağı belirtilmiştir. Buna göre I sayılı listede yer alan gıdaların toptan teslimi %1 KDV oranına tabii olurken, aynı malların perakende tesliminin ise %8 veya %18 KDV oranına tabii olacağı belirtilmiştir. II sayılı listenin (A) cetvelinde ise insan tüketimine yönelik gıda maddeleri yer almakta olup, bu gıdalar %8 oranında KDV’ye tabiidir. 2007 tarih ve 12143 sayılı BKK ile de yiyecek ve içecek olarak tüketilen tüm gıda ürünlerinin I ve II sayılı listelerle KDV’nin kapsamına alınmıştır. Tablo 59’da genel olarak gıda ürünlerinin I ve II sayılı listelere dağılımı ve 2002 yılında uygulanan oranları yer almaktadır⁵⁰⁴.

Tablo 59: Gıda Ürünlerinin I Ve II Sayılı Listelere Dağılımı ve 2002 Yılında Uygulanan Oranları

%1 KDV Oranına Tabi Gıdalar	Perakende Teslimleri	%8 KDV Oranına Tabi Gıdalar
Kurutulmuş bazı tarım ürünleri ile kabuklu kuruyemişler	%8	İnsan gıdası olarak kullanılan tüm yiyecek ve içecekler (Alkollü içecekler hariç)
Baharat, çekirdek ve diğer bitkiler	%8	
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı	%18	
Tahıl, kasaplık hayvan etleri, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin ve zeytinyağı	%8	
Buğday unu, katkısız ekmekler ve yufka	-	

Kaynak: OKTAR, s.3.

Tablo 59’dan görüleceği üzere, bir lokantanın hoşaf yapmak üzere aldığı kuruyemişler toptan teslim sayılacağı için %1 oranında KDV’ye tabii iken, nihai tüketicinin alacağı aynı kuruyemiş perakende teslim olacağı için %8 oranında KDV’ye tabii olmaktadır⁵⁰⁵.

⁵⁰⁴ Oktar, s.1,2,3.

⁵⁰⁵ Oktar, s.5.

Ancak gıda ürünleri hakkında önemli değişiklikler içeren bir diğer karar olan 5189 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile ve II sayılı listenin “(A) GIDA MADDELERİ” bölümünde yer alan sıralar bu listeden kaldırılarak bölüm başlığı ile birlikte I sayılı listeye eklenmiş ve toptan ve perakende teslim ayrımı, toptancı hallerinde faaliyet gösterme, KDV mükellefi olma gibi farklı KDV oranı uygulanmasına neden olan hükümler kaldırılarak nereden alındığına, kime satıldığına bakılmaksızın 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı liste kapsamındaki tüm gıda teslimlerinde KDV oranı %1’de eşitlenmiştir.

Yapılan değişiklikler sonucu gıda ürünlerinde KDV oran uygulaması Tablo 60’ta özet olarak yer almaktadır.

Tablo 60: Özet Olarak Gıda Ürünlerinde KDV Oran Uygulaması

Konu	Durum	KDV Oranı	Karar
Gıda Teslimi	Gıda ürünleri teslimi	%1	5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
Gıda Teslimi	Gıda ürünlerinin toptan veya perakende olarak teslim edilmesine göre uygulanacak KDV oranı	%1	5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
Gıda Teslimi	Özel tüketim vergisine tabi olan gıda ürünlerinin teslimi	%8	5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
Hizmet	Lokanta, restoran, kafeterya vb. işletmeler (birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki yerler hariç) tarafından yerinde sunulan (ayakta sunulması dahil) yeme-içme hizmetleri	%8	2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı liste 24’üncü sıra
Hizmet	Birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki yerler tarafından yerinde sunulan (ayakta sunulması dahil) yeme-içme hizmetleri	%18	2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı liste 24’üncü sıra
Hizmet	Yeme içme hizmeti veren işletmelerin paket servis (on-line, mobil yemek sipariş siteleri dahil) şeklinde verdikleri hizmetler ile catering, tabldot servis gibi adlarla verdikleri yeme içme hizmetleri	%8	2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı liste 24’üncü sıra
Gıda teslimi	Toptan/perakende Çiğ balık teslimleri	%1	5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

Hizmet	İş yerinde müşterilerin masasına ve evlere pişirilerek balık servisi yapılmak suretiyle gerçekleştirilen hizmetler ile balık-ekmek olarak tabir edilen ekmek arası balık satışları gibi emeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerlerde verilen hizmetler	%8	2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı liste 24'üncü sıra
Gıda teslimi	Pastane, tatlıcı, simitçi, fırın gibi işletmeler tarafından imal edilen ve/veya satışı yapılan börek, simit, pasta, tatlı vb. ürünlerin teslimi	%1	5189 sayılı Cumhurbaşkan Kararı
Hizmet	Pastane, tatlıcı, simitçi, fırın gibi işletmeler tarafından imal edilen ve/veya satışı yapılan börek, simit, pasta, tatlı vb. ürünlerin yeme içme hizmeti olarak müşterilere sunulduğunda	%8	2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı liste 24'üncü sıra
Gıda teslimi	Gıda ürünlerinin 5189 sayılı Cumhurbaşkan Kararının yürürlüğe girdiği 14.02.2022 tarihinden önce teslimi	%8	2007/13033 sayılı BKK
Gıda teslimi	Gıda ürünlerinin 5189 sayılı Cumhurbaşkan Kararının yürürlüğe girdiği 14.02.2022 tarihinden sonra teslimi	%1	5189 sayılı Cumhurbaşkan Kararı

Kaynak: www.muhasabenews.com, (18.12.2022)'den yararlanılarak tarafımda derlenmiştir.

Tablo 60'tan görüleceği üzere, 2022 yılında yapılan yeni düzenleme ile gıda teslimlerinde ÖTV'ye tabi olup olmaması haricinde gıda ürünleri bakımından herhangi bir ayırım olmaksızın tüm teslimler %1 oranında KDV'ye tabi olmaktadır. Yine Tablo 64'ten anlaşılabacağı üzere bu teslimlerin bir restaurant, cafe gibi yeme içme yerlerinde tüketilmesi halinde hizmet kapsamında sayılacağı için KDV oranı %8 veya %18 olmak üzere farklılık arz etmektedir.

Diğer bir önemli husus ise gıda maddelerinin tabi olacağı KDV oranının belirlenmesinde bu defa daha da karmaşık bir ayırım ölçüsü olan perakende-toptan teslim ayırımının kaldırılmasıdır. Ancak bu ayırımın yerine getirilen “ÖTV'ye tabi gıda maddeleri- ÖTV'ye tabi olmayan gıda maddeleri” ayırımının da eski uygulama gibi hem tüketici tercihleri bakımından haksız sonuçlara, hem de gereksiz bir oran karmaşasına neden olacağını belirtmek gerekmektedir. Dolayısıyla vergi adaleti bakımından farklı oran uygulamasına ve zorluklara neden olan perakende-toptan teslim ayırımının

kaldırılmasının amacına pekte ulaşmadığı aşağıda maddeler halinde belirtilecek hususlar ile açıklanmaktadır⁵⁰⁶;

- ÖTV'ye tabi gıda maddeleri- ÖTV'ye tabi olmayan gıda maddeleri ayrımında ÖTV'ye tabi ürünlerin aslında lüks tüketim ürünleri olduğu yanlıgısı oluşmaktadır. Bu nedenle örneğin sofralarda yerini alan tüketim kültürü içinde yer edinmiş gündelik içecekler olan ÖTV Kanununa ekli III.A sayılı listenin ilk sıralarında yer alan meyve suyu, aromalı maden suları, gazozlar ve kolalı içecekler gibi meşrubatlar KDV oran indirimi dışında kalmaktadır. ÖTV'ye tabi tutulan ve lüks sayılabilecek gıda maddeleri ÖTV Kanununa ekli IV sayılı listede yer alan “havyar” ve türevi ürünler sayılabilecek olup, burada ki ayrımında ÖTV'ye tabi tüm gıda ürünleri değil, sadece ÖTV Kanununa ekli IV sayılı listede yer alan ürünler % 1 KDV uygulamasının dışında tutulması daha doğru ve vergi adaletine daha uygun bir uygulama olacaktır.

- Verginin ekonomik amacı bakımından ise; sofralık tüketimin de ihtiyaç listesinde önemli alan kaplayan meyve suyu, aromalı maden suları, gazozlar ve kolalı içeceklerde KDV oran indirimi dışında bırakıldığından, bu ürünlerde yakın zamanda herhangi bir fiyat düşüşü olmayacağından ve ayrıca girdi fiyatlarındaki artış ve ambalaj-nakliye-enerji gibi temel girdilerde de herhangi bir KDV oran indirimi olmaması sebebiyle, enflasyon üzerindeki baskının azaltılması mümkün olmayacaktır.

Görüleceği üzere gıda teslimlerin tamamının %1 oranında KDV oranına tabi olması vergi adaleti bakımından önemli bir gelişme olsa da ÖTV'ye tabi gıda maddeleri- ÖTV'ye tabi olmayan gıda maddeleri ayrımı bu faydanın azalmasına sebep olmaktadır.

Diğer bir önemli gösterge ise gıda ürünlerinde %8 olan KDV'nin %1'e inmesi sonucu, söz konusu gıda ürünlerinin fiyatlarında da %7'lik bir indirimin gıda sektörü tarafından yapılması gerek ekonomik amaç açısından enflasyonist baskının giderilmesi gerekse bireylerin gıda tüketiminde katlandıkları mali yükün azaltılması dolayısıyla verginin sosyal amacı bakımından da amaca ulaşabilmek açısından önem arz edecektir.

⁵⁰⁶ TGDF, “KDV Kanunu ve Uygulamalarına Dair Öneri Raporu”, Mart, 2022, www.tgdf.org.tr, (18.12.2022), s. 7,

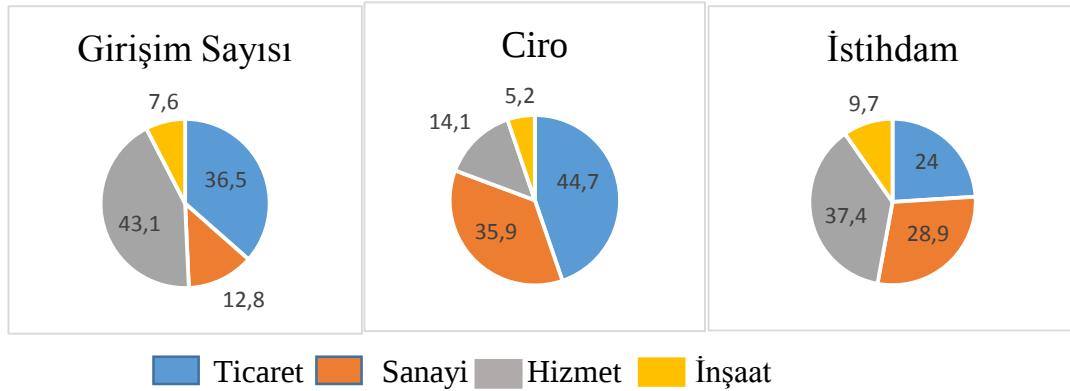
3.2.1.5. Hizmet Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Tarım, sanayi ve hizmet sektörleri Dünyada ekonomiye yön veren temel sektörler olup, son yıllarda dünya ülkelerinde tarım ve sanayi sektöründen çok, hizmet sektörü önemli bir üstünlük kazanmıştır. Bunun nedeni ise hizmet sektörünün, tarım ve sanayi sektörüne oranla daha fazla gelir getiren bir sektör konumuna gelmesinde kaynaklanmaktadır⁵⁰⁷.

1950’li yıllarda bu üçlü tarım, sanayi ve hizmet olarak sıralanmakta iken, günümüz ekonomisinde tarımın %1.8, sanayinin %19.6, hizmet sektörünün ise %72.6 gibi bir paya sahip olduğunu dolayısıyla sıralamanın tam tersi bir şekilde hizmet, sanayi ve tarım şekline döndüğü söylenebilmektedir⁵⁰⁸.

Nitekim Şekil 4’te TÜİK’te yer alan en son 2021 yılı verilerine göre söz konusu sektörlere ait girişim sayısı, istihdam ve ciro rakamlarının sektörlere göre oransal dağılımı yer almaktadır.

Şekil 4: Girişim Sayısı, İstihdam ve Cironun Sektörlere Göre Oransal Dağılımı, (%), 2021



Kaynak: www.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Şekil 4’ten anlaşılabacağı üzere 2021 yılında faal olan girişimlerin %43,1’i hizmet sektöründe, %36,5’i ise ticaret sektöründe yer almakta olup, istihdamda ise hizmet

⁵⁰⁷ Arif Özsağır ve Aliye Akın, “Hizmetler Sektörü İçinde Hizmet Ticaretinin Yeri Ve Karşılaştırmalı Bir Analizi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:41, Yaz, 2012, s.311.

⁵⁰⁸ www.dunya.com, (11.11.2020), s.1.

sektörü toplam istihdamın %37,4'ünü oluştururken sanayi sektörünün istihdam payı %28,9 olmaktadır.

Günümüzde, yaşam kalitesini artırma isteği, boş zamanın fazlalığı, teknolojik ve demografik değişiklikler, yenilikler gibi nedenlerle hizmetlere olan talebi artırmıştır. Bu nedenle hizmet sektörü insan gereksinimlerini doğrudan karşılaması nedeniyle işlevselliği ile ön plana çıkan bir üretim türlerinden biri olmakta olup, ara ve nihai hizmet talebindeki hızlı artış, hizmet istihdamında artışı da sağlamaktadır. Hizmet sektörünün bu öneminin yanı sıra, diğer sektörlerle olan ileri ve geri bağlantısı birlikte düşünüldüğünde de hizmet sektörü, 1990 yıllarla birlikte çok daha önemli bir konuma gelmiştir Söz konusu sektör son yıllarda reel sektörden çok daha hızlı olarak büyüme göstermiş ve Milli Gelir içerisindeki payını gün geçtikçe artırmıştır. Özellikle gelişmiş ülkelerde, geleneksel üretim anlayışının yerini hizmet üretiminin alması, bilim ekonomisi ve hizmet sektörüne verilen önemi arttırdığından, yapılacak yatırımlar ve yenilemelerle birlikte ülke kalkınmasında lokomotif olabilecek sektörlerden biri olacaktır⁵⁰⁹.

Tablo 61'de TÜİK'te yer alan en son 2019-2020-2021 yılı verilerine göre Türkiye'de hizmet sektörünün geldiği yer ve kapladığı alan yer almaktadır.

Tablo 61: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, İktisadi Faaliyet Kollarına (A21) Göre Cari Fiyatlarla (Değer, Pay, Değişim Oranı), 2019-2021

Sektör	Pay/Değişim Oranı	2019	2020	2021
Tarım, ormancılık ve balıkçılık	Pay	6,4	6,7	5,5
	Değişim Oranı	27,3	21,8	19,4
Madencilik ve taş ocakçılığı	Pay	1,1	1,2	1,3
	Değişim Oranı	26,4	23,0	63,3
İmalat Sanayi	Pay	18,3	19,1	22,2
	Değişim Oranı	10,2	22,5	66,7
Elektrik, gaz, buhar ve iklimlendirme üretimi ve dağıtımı	Pay	1,7	1,7	1,7
	Değişim Oranı	41,2	23,8	35,8
Su temini; kanalizasyon, atık yönetimi ve iyileştirme faaliyetleri	Pay	0,8	0,7	0,9
	Değişim Oranı	1,8	7,7	69,7
İnşaat	Pay	5,4	5,2	5,1
	Değişim Oranı	-12,9	13,6	38,6
Toptan ve perakende ticaret; motorlu kara taşıtlarının ve motosikletlerin onarımı	Pay	12,4	12,4	13,0
	Değişim Oranı	16,6	16,5	51,0
Ulaştırma ve depolama	Pay	8,5	7,9	8,8
	Değişim Oranı	16,0	8,5	59,8

⁵⁰⁹ Mesut Çakır, Fatma Yüksel, Abdullah Özdemir, **Türkiye'de Hizmet Sektörünün Genel Yapısı (Girdi-Çıktı Yaklaşımıyla)**, Öneri Dergisi, Haziran, 2005, C:6., S:24., s.229.

Sektör	Pay/Değişim Oranı	2019	2020	2021
Konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyetleri	Pay	3,4	2,1	2,6
	Değişim Oranı	25,1	-28,1	82,1
Bilgi ve iletişim	Pay	2,6	2,7	2,8
	Değişim Oranı	19,9	24,1	43,9
Finans ve sigorta faaliyetleri	Pay	3,1	3,7	2,9
	Değişim Oranı	19,8	39,8	12,8
Gayrimenkul faaliyetleri	Pay	6,6	6,3	4,9
	Değişim Oranı	12,0	11,8	13,4
Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler	Pay	2,3	2,3	2,2
	Değişim Oranı	18,2	13,8	39,8
İdari ve destek hizmet faaliyetleri	Pay	3,0	2,5	2,6
	Değişim Oranı	15,2	-1,1	46,3
Kamu yönetimi ve savunma; zorunlu sosyal güvenlik	Pay	5,3	5,2	4,5
	Değişim Oranı	25,9	16,7	22,3
Eğitim	Pay	4,4	4,1	3,5
	Değişim Oranı	21,9	9,0	22,5
İnsan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetleri	Pay	2,6	2,8	2,6
	Değişim Oranı	23,6	25,9	34,1
Kültür, sanat, eğlence, dinlence ve spor	Pay	1,1	1,3	1,4
	Değişim Oranı	43,4	33,5	61,7
Diğer hizmet faaliyetleri	Pay	1,0	0,8	0,8
	Değişim Oranı	17,5	2,1	41,9
Hane halklarının işverenler olarak faaliyetleri	Pay	0,0	0,0	0,0
	Değişim Oranı	14,9	-20,1	3,0
Sektörler toplamı	Pay	90,0	88,9	89,4
	Değişim Oranı	15,2	15,6	44,4
Vergi-Sübvansiyon	Pay	10,0	11,1	10,6
	Değişim Oranı	10,5	30,4	36,9
Gayrisafi yurt içi hasıla (alıcı fiyatlarıyla)	Pay	100,0	100,0	100,0
	Değişim Oranı	14,7	17,1	43,6

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Yukarıda hizmet sektörünün alt dallarının ve bu sektörlerin Gayrisafi yurt içi hasıla (GSYİH) içerisindeki payının yer aldığı Tablo 65'te konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyetlerinin 2021 yılında 2002 yılına göre %43,4 ile en çok büyüyen sektör olduğu, bunu %30,1 kültür, sanat, eğlence, dinlence ve spor hizmetinin takip ettiği görülmektedir. Ancak yine görüleceği üzere, tarım, ormancılık ve balıkçılık faaliyetleri ise %2,9 ile en çok küçülen sektör olmuştur⁵¹⁰.

2020 yılında tüm dünya da hissedilen covid salgını sürecinde yaşanan olumsuzluklar sonucunda konaklama, yeme içme yerlerinin uzun süre kapalı olması dolayı devlet tarafında zor durumda kalan bu sektörler için vergi teşviği olarak KDV oran indirimine gidilmiştir.

Daha önce gıda sektöründe KDV oranlarına ilişkin yapılan açıklamalarda yer alan Tablo 60'te gıdalar üzerindeki KDV oran indiriminin, bu gıdaların lokanta, restoran

⁵¹⁰www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022), s.1.

gibi yeme içme yerlerinde tüketilmesi halinde gıda teslimi değil, bir hizmet ifası olarak sayılması sonucu farklı KDV oranına tabi olduğu ayrıntılı olarak açıklanmıştı.

Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararı ile temel gıda ürünlerinde KDV %1'e indirilirken, yeme içme hizmeti veren işletmelerin paket servisi, catering, tabldot gibi hizmetlerine ise % 8 oranında KDV uygulanacağı belirtildiğinden, bunun sonucunda pastaneden alınan bir kilo baklava için % 1 oranında KDV yansıyacakken, oturarak yenen bir dilim için ise % 8 oranında bir KDV'ye katlanması gerekecektir. Yine benzer şekilde çiğ bağlıkta % 1, pişirilerek ya da servis edilen balık ise % 8, bir kilo börek aldığınızda % 1, bir porsiyonu oturarak yediğinizde ise bu oran % 8 KDV ödemek zorunda kalınmaktadır⁵¹¹.

Buradaki fark, hizmetin içine o malın sunumu için bir organizasyon gerektirmesi, bu malları sunacak personel istihdamına ihtiyaç olması ve benzeri daha birçok maliyet kaleminin bir araya gelmesi ile yeni bir katma değer yaratılmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü bu durumda sadece o gıda malının değil bunun yanında bir hizmetinde sunulması sebebiyle KDV oranı farklılaşmaktadır.

Bunun yanında KDV nihayetinde, nihai tüketiciye yansıtıldığından fiilen vergilendirilen tek kişi de nihai tüketici olmaktadır⁵¹². Ayrıca KDV doğrudan fiyatlara da yansıdığından tüketicilerin kararlarına önemli ölçüde etki etmektedir. Her ne kadar tarafsız bir vergi olması amaçlansa da fiyatların oldukça yükseldiği günümüzde bir de fiyatlara eklenen KDV, tüketim kararlarını oldukça etkilemektedir.

Bu noktada gelir düzeyi yüksek kesim ile orta-düşük düzeyli gelir grupları için de tüketim eğilimi farklılık arz etmektedir. Yüksek gelir düzeyine sahip olan kişiler, restoranda yeme, eve sipariş verme, sosyal aktivite, tatil, dinlence, eğlence gibi aktivitelerden kaynaklanan ve bütçesine yansıyan KDV'den fazla etkilenmeyeceği için bu kesimin önemli bir kısmı bakımından tüketim eğilimi değişmeyecektir. Yani bu kesim KDV oranı ne olursa olsun bu hizmetlerden faydalanmayı seçen kesimdir.

Ancak orta-düşük gelirli kesim için, bütçesinde oluşan KDV ağırlığı dolayısıyla katlandığı yük artmaktadır. Zaten ancak günlük olması gereken ihtiyaçlarını karşılamada katlandıkları KDV yükü fazla gelirken, bu kesimin bahsedilen sosyal aktivitelere ayırabilecekleri gelirleri oldukça az veya neredeyse olmamaktadır.

⁵¹¹www.memurlar.net, (18.12.2022), s.1.

⁵¹² w.w.w.ec.europa.eu, (18.12.2022), s.1.

Dolayısıyla bu kesim bu hizmetlerden faydalanmama şeklinde tüketim eğilimlerini değiştirmektedir.

Yapılan açıklamalar ışığında bakıldığında 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı liste 24'üncü sıra ile alınan kararda birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki yerler tarafından yerinde sunulan (ayakta sunulması dahil) yeme-içme hizmetleri, KDV oran indirimi kapsamı dışında tutulmuş ve bu yerlerde KDV oranı %8 değil, %18 olarak uygulanmaya devam etmektedir. Bu uygulamada yüksek gelirli kesimin tercih edebildiği birinci sınıf lokantalar ve tatil köyleri ile üç yıldız üzeri oteller için yüksek KDV oranı uygulanırken, bunların altında kalan restoran ve oteller için daha düşük oran KDV oranı uygulanması, KDV oranlarının adil bir gelir dağılımına hizmet etmesi yönüyle amacına uygun olmaktadır. KDV'de artan oranlı tarife uygulanmadığından, oran farklılaştırması uygulaması ile desteklenerek, gelir düzeyleri bakımından adaletsizliklerin bir miktar bu şekilde gözetilerek vergilemede adalet amacına hizmet etmesi sağlanmaktadır.

Bir diğer önemli olan noktada KDV oran indirimleri kadar ilgili mal ve hizmetin fiyatlarında da indirimin yapılıp yapılmadığıdır. Gerek enflasyonist baskının azalması gerek orta-düşük gelirli kesim bakımından gelir yönüyle adaletin sağlanması amacına ulaşılabilmesi, KDV oran indirimi kadar fiyatlarında indirilmesi gerekmektedir.

Bu bilgiler ışığında 31.07.2020 tarihli ve 31202 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2812 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bazı hizmet sektörlerinde Katma Değer Vergisi oranlarında yapılan önemli değişiklik örnek olarak aşağıda incelenmiştir. Buna göre 30.07.2021 tarihli ve 31553 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın Geçici 6'ncı maddesinde yer alan ve 30.09.2021 tarihine kadar uzatılarak uygulanmış indirimli KDV oranlarına ilişkin bilgiler Tablo 62'deki gibidir.

Tablo 62: 2812 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Bazı Hizmetlerde 30.09.2021 Tarihine Kadar Uygulanacak İndirilen KDV Oranları

KDV oranı 30.09.2021 tarihine kadar %18'den %8'e indirilen mal ve hizmetler;
İş yeri kiralama hizmeti,
Kongre, konferans, seminer, konser, fuar ve lunapark giriş ücretleri,
Düğün, nikah, balo ve kokteyl salonlarında verilen organizasyon hizmetleri,
Berberlik ve kuaförlük hizmetleri ile güzellik salonunda verilen hizmetler,
Terzilik, giyim eşyası ve ev tekstil ürünlerinin onarım ve tamirâtı,
Ayakkabı ve deri eşyaların onarımı ile ayakkabı boyama hizmetleri,
Kuru temizleme, çamaşırhane, giyim eşyası ve diğer tekstil ürünlerini ütölleme hizmetleri,
Halı ve kilim yıkama hizmetleri,
Bisiklet, motosiklet ve motorlu bisikletlerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Tüketici elektroniği ürünlerinin (TV, radyo, CD/DVD oynatıcıları, ev tipi video kameralar vb.) bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Evde kullanılan ısıtma ürünlerinin (termosifon, şofben, banyo kazanı, kombi vb.) (merkezi ısıtma kazanları hariç) bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Evde kullanılan elektrikli cihazların (buzdolabı, fırın, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın, klima vb.) bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Ev ve bahçe gereçlerinin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Mobilyaların ve ev döşemelerinin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Bilgisayarların, iletişim araç ve gereçlerinin, saatlerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Müzik aletlerinin bakım ve onarımı,
Çilingirlik ve anahtar çoğaltma hizmetleri ile hamallık hizmetleri,
Motorlu kara taşıtlarının yağlanması, yıkanması, cilalanması hizmetleri ile bunlara ait koltuk ve döşemelerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç),
Hane sakinlerine verilen konut bakım, onarım, boya ve temizlik hizmetleri (malzemeler hariç),
KDV Ekli II sayılı listenin “B) DİĞER MAL VE HİZMETLER” bölümünün 24'üncü sırası kapsamı dışındaki yeme – içme hizmetleri ve birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda verilen hizmetler (Bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç),
Yolcu taşımacılığı hizmetleri,
Süs bitkileri ile çiçek teslimleri
KDV oranı 30.09.2021 tarihine kadar %8'den %1'e indirilen mal ve hizmetler;
İnema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,
KDV Ekli II sayılı listenin “B) DİĞER MAL VE HİZMETLER” bölümünün 24'üncü sırası yeme, içme 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, lokanta, içkili lokanta, kebapçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetler. (Bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç),
Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri

Kaynak: 2812 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve www.cottgroup.com.tr/mevzuat, (18.12.2022)'den faydalanılarak tarafımda derlenmiştir.

Tablo 62’den görüleceği üzere, hem enflasyonun azaltılması amacına ulaşılması yani ekonomik amacın sağlanması hem de gelir adaleti yönüyle nihai tüketicinin bu hizmetlerden düşük vergi oranıyla yararlanabilmesinin sağlanması açısından yukarıda yapılan %10 ve %7’lik KDV oran indirimi kadar bu hizmet fiyatlarının da indirilmesi gerekmektedir.

Tablo 63’te KDV oran indirimine denk gelen yıllarda indirim konusu mal ve hizmet fiyatlarının seviyesini gözlemek adına tüketici tarafından satın alınan mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki değişiklikleri ölçtüğünden⁵¹³ bazı mal ve hizmet gruplarına ait son 5 yıllık TÜFE rakamlarına yer verilmiştir.

Tablo 63: 2017-2022 Yılları Arası Bazı Mal ve Hizmetlere Ait TÜFE Rakamları

Ana harcama grubu	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Gıda ve alkolsüz içecekler	21,77	23,03	23,29	22,77	25,94	25,32
Giyim ve ayakkabı	7,33	7,21	7,24	6,96	5,87	6,42
Konut	14,85	14,85	15,16	14,34	15,36	14,12
Ev eşyası	7,72	7,66	8,33	7,77	8,64	8,86
Sağlık	2,63	2,64	2,58	2,80	3,25	3,24
Ulaştırma	16,31	17,47	16,78	15,62	15,49	16,80
Haberleşme	4,12	3,91	3,69	3,80	4,64	3,78
Eğlence ve kültür	3,62	3,39	3,29	3,26	3,01	3,06
Eğitim	2,69	2,67	2,40	2,58	2,28	2,03
Lokanta ve oteller	8,05	7,27	7,86	8,67	5,91	7,11
Çeşitli mal ve hizmetler	5,04	4,76	5,15	5,37	4,73	4,96

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 63’ten görüleceği üzere, KDV oran indirimin yapıldığı gıda, lokanta, oteller, eğlence ve kültür gruplarına ait TÜFE rakamları 2021 yılında düşüş göstermiştir. İndirimin bitimini takip eden 2022 yılında ise söz konusu rakamlar tekrar yükselmiştir. Dolayısı ile indirim kapsamındaki mal ve hizmetlerde indirim döneminde fiyatlarda da düşüş olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısı ile gerek fiyatların aşağıya çekilerek enflasyonun azaltılması gerekse yüksek fiyat ve KDV oranları dolayısı ile tüketimde

⁵¹³ www.tcmb.gov.tr, (18.12.2022), s.1.

zorlanan kesimin bu mal ve hizmetlere ulaşımının sağlanmasında adalet oluşabilmesi yönüyle hedefe varıldığı söylenebilmektedir.

3.2.1.6. Beyaz Eşya – Teknoloji Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Beyaz eşya sektörünü ana başlık olarak buzdolabı, derin dondurucu, çamaşır makinesi, kurutucu, bulaşık makinesi ve fırından oluşan ürün grupları olarak tanımlamak mümkündür. Beyaz eşya sektörü, güçlü yardımcı sanayisi ve geniş ekosistemiyle Türkiye sanayisinin planlı gelişimine katkı sağlamakta olup, yüksek teknolojiye dayalı katma değerli üretim yapısı, çok sayıda alt sanayi dalına etki ederek dışa bağımlılığın azaltılmasında önemli rol oynamaktadır⁵¹⁴.

Türkiye beyaz eşya sanayinin iç piyasa satışları, 2020 yılı itibarıyla buzdolabı, derin dondurucu, çamaşır makinesi, kurutucu, bulaşık makinesi ve fırından oluşan altı ürün grubu toplamında 7,8 milyon adet olarak gerçekleşmiştir. Bu bakımdan Tüketim Vergisi (ÖTV)’de KDV matrahına dahil olan bir unsur olduğundan, 2017 yılında önemli bir karar olan beyaz eşyada ÖTV’ sıfırlanmasının da, ilgili yıllara isabet eden satış rakamlarının incelenmesi önem arz etmektedir. Buna göre 2016 - 2020 yılları incelendiğinde ÖTV’nin %0 olarak uygulandığı 2017 yılında 8,5 milyon adetle en yüksek iç piyasa satışlarına ulaşıldığı Tablo 64’ten görülmektedir⁵¹⁵.

Tablo 64: Türkiye Beyaz Eşya Toplam İç Piyasa Satış Adedi (Milyon Adet)

Ürün Grubu /Yıl	2016	2017	2018	2019	2020
Toplam İç Piyasa Satış Adedi (Milyon Adet)	7.5	8.5	7.1	6.7	7.8

Kaynak: Türkiye Beyaz Eşya Sanayicileri Derneği, s.62.

⁵¹⁴ Türkiye Beyaz Eşya Sanayicileri Derneği, “Beyaz Eşya Sektörü Geleceği Bugün Şekillendirmek”, **Beyaz Eşya Sektör Raporu**, www.turkbesd.org, (18.12.2022), s.3,4,

⁵¹⁵ Türkiye Beyaz Eşya Sanayicileri Derneği, s.62.

Tablo 65: 2020 Yılı Ürün Grupları İç Piyasa Satışları Adet Payı

Ürün Grubu /Yıl	2020
Buzdolabı %	26
Derin Dondurucu %	14
Çamaşır Makinesi %	27
Kurutucu %	3
Bulaşık Makinesi %	19
Fırın %	12

Kaynak: Türkiye Beyaz Eşya Sanayicileri Derneği, s.62.

Tablo 65’den görüleceği üzere, iç Pazar satışlarında en yüksek talep gören beyaz eşya grubu çamaşır makinesi olmaktadır. Bunu buzdolabı ve sonrasında bulaşık makinesi takip etmektedir.

Türkiye Beyaz Eşya Sanayicileri Derneği’nin (TÜRKBEDS) verilerine göre, 2022’in ilk yarısında ise altı ana ürün grubunda ihracat %1 oranında artarken, iç satışlar bir önceki yılın aynı dönemine göre %8 oranında azalmıştır. Bunun nedeni ise, veriler, hammadde ve enerji fiyatlarındaki artış, Rusya ile Ukrayna arasındaki savaş, en büyük ihracat pazarlarında enflasyonun yükselmesi gibi olumsuzluklardan kaynaklanmaktadır. Sektörün canlanması için ise tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılamalarını desteklemek üzere, kredi kartı taksit sayısının artırılması, ÖTV’nin kaldırılması gibi politikalar faydalı olacaktır⁵¹⁶.

Beyaz eşya gruplarına ait uygulanmakta olan KDV oranlarını incelemek gerekirse; bilindiği üzere KDVK’ya ekli listelerden I sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için ise %8 KDV oranı uygulanmakta, bu listeler dışında kalan mal ve hizmetler ise %18 KDV oranına tabi olmaktadır. Buna göre, 2007 tarih ve 13033 sayılı BKK uyarınca, beyaz eşya kapsamında değerlendirilen buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın ve kurutucu ürünlerinin KDVK’ya ekli I ve II sayılı listelerde yer almadığı görüldüğünden, söz konusu ürünler %18 KDV oranına tabii olmaktadır.

⁵¹⁶ www.turkbesd.org, (18.12.2022), s.1.

Günümüzde beyaz eşya başlığı altında saydığımız ürünlerden buzdolabı başta olmak üzere, çamaşır ve bulaşık makinesini artık bir evin temel ihtiyaçları olarak sayılmaktadır. Söz konusu ürünlerin bakım – onarım hizmetleri %8 oranında olup, ürünlerin kendisi %18 KDV oranına tabidir. Yükselen fiyatlar yanına yüksek KDV'nin eklenmesi, tüketiciler için söz konusu edebiliyorken, düşük ve orta gelirli kesim için neredeyse lüks tüketim olarak görülecek ürünler arasında sayılmaktadır. Bu ürünler bakımından KDV oranlarında adalet sağlanabilmesi için, tabii oldukları KDV oranının indirilmesi önemli bir yaklaşım olacaktır. Tabii ki bunun yanında indirim kadar fiyatlarının da aşağıya çekilmesi gerekmektedir. Bu durumda vergi adaleti hem de ekonomik amaç olarak fiyat enflasyonun azaltılması sağlanmış olacaktır.

Beyaz eşya ürünlerinde uygulanması beklenen söz konusu indirim I sayılı ekli cetvelde yer alan bilgisayar vb. elektronik makinelerin tesliminde 30.03.2009 – 30.09.2009 dönem aralığında uygulanmak üzere, KDV oranı %18 oranından %8 oranına indirilerek gerçekleştirilmiştir.

Günümüzde beyaz eşyalar gibi bilgisayar, telefon gibi teknolojik aletler de lüks tüketim olmaktan çıkmış ve herkesin elinde olması gereken zorunlu ihtiyaç halini almıştır. Özellikle iş yerlerinde çalışanlar, öğrenciler için bir gerekliliktir. Günümüzde eğitim, banka ve fatura işlemleri ve benzeri birçok faaliyet artık online olarak yürütülmektedir. Covid sürecinde de evlere kapanılan dönemde birçok sürecin online yürütülmesi bu durumun aldığı zorunluluk hallerine de bir örnek teşkil etmektedir. Dolayısıyla bu ürünlerin zaten fiyatlarının oldukça yüksek olması nedeniyle düşük ve orta gelirli kesim için zaten ulaşılması zor ürünler olmalarına ek olarak bir de yüksek KDV oranlarının tüketicinin bütçesine yansması bu ürünlerin teminin zorlaştırmakta ve verginin dağılımı bakımından adaletsiz bir sonuç yaratmaktadır. Bu ürünler üzerindeki KDV oranlarının indirilmesi bu adaletsizliğin kısmen giderilmesi bakımından önemli bir politika olmaktadır.

Buna göre yapılan indirimin amacına ulaşp ulaşmadığını irdeleyebilmek amacıyla, indirimin yapıldığı döneme ait bilgisayar satışlarının durumunu görmek faydalı olacaktır.

Tablo 66: 2008-2009 Yıllarında Türkiye’de Bilgisayar Satış Rakamları (Bin Adet)

Ay/Yıl	2008	2009
Ocak	186	143
Şubat	185	130
Mart	168	110
Nisan	149	138
Mayıs	138	-
Haziran	142	-
Temmuz	130	-
Ağustos	138	-
Eylül	154	-
Ekim	129	-
Kasım	119	-
Aralık	127	-

Kaynak: Ali Levent Orhun, “KDV İndiriminin Tüketicilere Sağladığı Faydalar Raporu”, Haziran, 2009, s.6

Tablo 66’den görüleceği üzere, 2009 yılının ilk üç çeyreğinde bilgisayar satışlarında düşüş olmuştur. Nisan ayında yani KDV indiriminin başladığı ayda ise satış rakamları yükselmiştir. Söz konusu indirimin amacı, ekonomik durgunluğun etkilerini hafifletmek için, diğer sektörlerde olduğu gibi bilgisayar sektörüne de canlılık getirmek ve pazarın büyümesine yeni bir ivme kazandırmaktır. Buna göre yine Tablo 66’dan anlaşılacağı üzere, 01.04.2009’dan itibaren bilgisayarlardan alınan KDV oranı yüzde 18’den yüzde 8’e indirilmesiyle, bilgisayar satışlarında Mart ayına göre %25 büyüme kaydedilmiş olup, bir önceki yılın Nisan ayına göre ise düşüş % 7’de kalmıştır. Çeyrekler arası karşılaştırmadaki %30’luk düşüş göz önünde bulundurulduğunda, Nisan ayları arasındaki % 7’lik düşüş seviyesi KDV indiriminin piyasayı canlandırdığını kanıtlamaktadır. Bunun yanında bir yandan sektöre hareket getiren KDV indirimi, diğer taraftan bilgisayar fiyatlarında yaşanan düşüşle birlikte

tüketicilere hem bilgisayar sahibi olma hem de eski bilgisayarlarını değiştirerek yeni nesil bir bilgisayar sahibi olmak için önemli bir fırsat sağlamış olmaktadır⁵¹⁷.

Yapılan KDV oran indirimlerin vergi adaleti yönüyle tam bir fayda sağlaması için bir de söz konusu ürünlerin fiyatlarının aynı şekilde aşağıya çekilmesi ile mümkün olmaktadır.

Tablo 67: Vergi İndirimine Konu Olan Madde Gruplarında Ortalama Fiyat Değişimleri

Madde grupları 2009	Ortalama fiyatlar, TL			Ortalama fiyatlardaki değişim, %		
	Şubat	Mart	Nisan	Mart / Şubat	Nisan / Mart	Nisan / Şubat
Beyaz eşya ve ev aletleri	498,13	478,54	466,76	-3,93	-2,46	-6,30
Bilgisayar-bilişim araçları	518,05	523,90	456,29	1,13	-12,90	-11,92

Kaynak: Ercan Türkan, “Son vergi düzenlemeleri ile ortaya çıkan fiyat indirimleri tüketiciye yansıtıldı mı?”, Mayıs, 2009, s.5.

Tablo 67’den görüleceği üzere beyaz eşya ve ev aletleri açısından, KDV oran indirimi neticesinde fiyatlar indirimle birlikte düşüş göstermeye başlamış ve düşüş devam etmiştir. Bilgisayar ve bilişim araçlarında ise indirimin ilk ayında fiyatlar artmış olsa bile, devam eden aylarda fiyatlar düşmüştür.

Aynı şekilde bilgisayar tüketici fiyat endeksleri özelinde fiyatların indirilip indirilmediği Tablo 68’de incelenmiştir.

⁵¹⁷ Çiğdem Ertem, “KDV İndiriminin Tüketicilere Sağladığı Faydalar Raporu”, Haziran, 2009, file:///C:/Users/USER/Downloads/kdv-ndiriminin-tketicilere-salad-faydalar-raporu-haziran-2009%20 pdf (1), (18.12.2022), s.1.,

Tablo 68: 2009 yılı Bilgisayar Tüketici Fiyat Endeksi (2003=100) Madde Sepeti ve Ortalama Fiyatlar

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
1.797	1.748	1.772	1.526	1.474	1.444	1.305	1.292	1.294	1.331	1.399	1.404

Kaynak: www.tuik.gov.tr. (18.12.2022).

Tablo 68’den görüleceği üzere, KDV oran indiriminin başladığı Nisan ayında ortalama bilgisayar fiyatları bir önceki yani indirimin olmadığı aya göre % 13,89 oranında düşmüştür. Dahası söz konusu fiyatlar KDV oran indirimin uygulandığı son ay olan Eylül ayına kadar düşmeye devam etmiştir. Oran indirimi uygulamasının sona erdiği Ekim ayında ise tüketici fiyatı, Eylül ayına göre %2,87 oranında artmış olup, fiyat artışları yılsonuna kadar devam etmiştir. Buna göre yapılan uygulamanın, fiyat düşüşleri ile birlikte tüketicilerin bu ürünlere daha kolay ulaşmasını sağlamıştır. Bu nedenle gerek bilgisayar sektörünün canlanması gerekse nihai tüketici açısından vergi dağılımında adalet sağlanarak düşük ve orta gelirli kesiminde yüksek fiyatlı ürünleri temin edebilmesine sağlanan fayda dolayısıyla vergi adaleti bakımından doğru bir politika örneği olarak açıklanabilir.

3.2.1.7. Otomotiv Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Türkiye’de otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörü; yarattığı katma değer, ihracat, istihdama katkısı, vergi gelirleri, birçok sektörde talep yaratıcı durumu ve gelişmiş teknolojilerin ülkemize transferini sağlaması ile ekonomik açıdan oldukça önem arz etmektedir. Söz konusu sektör genel olarak, binek otomobil, otobüs, minibüs, midibüs, çekici, kamyon, traktör ve benzeri karayolu taşıt araçları ile bu araçların üretiminde kullanılan parçaları imal eden bir sanayi alanını kapsamaktadır⁵¹⁸.

Ancak Devletin net vergi geliri elde ettiği sektörde, son zamanlarda yaşanan döviz kurlarındaki artış, faizlerin yükselmesi ve vatandaşların ve şirketlerin alım

⁵¹⁸ Ali Görener ve Ömer Görener, “Türk Otomotiv Sektörünün Ülke Ekonomisine Katkıları ve Geleceğe Yönelik Sektörel Beklentiler”, **Journal of Yasar University**, Cilt:3, Sayı:10, Haziran, 2008, s.1214.

güçlerinin zayıflaması ile geçmiş yıllara göre binek otomobil satış rakamlarında düşüş oluşmuştur⁵¹⁹.

Bu noktada otomotiv sektöründe yapılan KDV oran indirimlerinin bu sektördeki tüketime ve ekonomide yarattığı etki, ikinci el binek otomobil teslimlerinde yapılan KDV oran indiriminin örneği ile açıklanacaktır.

KDV oranlarına yönelik oldukça önemli kararlar içeren 2007 tarih ve 13033 sayılı BKK uyarınca; kullanılmış olmaları kaydıyla Tablo 69’da yer alan motorlu taşıtların tesliminde KDV oranının %18 yerine %1 olarak indirimli uygulanacağı öngörülmüştür.

Tablo 69: 2007 Tarih ve 13033 Sayılı BKK Uyarınca İndirimli Orana Tabii / Tabii Olmayan Motorlu Taşıtlar

2007 Tarih ve 13033 Sayılı BKK Uyarınca İndirimli Orana Tabii Motorlu Taşıtlar
*Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar
- Steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil
- Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri
2007 Tarih ve 13033 Sayılı BKK Uyarınca İndirimli Orana Tabii Motorlu Taşıtlar
*87.02 pozisyonuna girenler hariç
- 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar
*Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.

Kaynak: www.resmigazete.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 69’dan görüleceği üzere, 2007 Tarih ve 13033 Sayılı BKK Uyarınca belirlenmiş motorlu taşıtların ancak kullanılmış, yani ikinci el olmaları ve yine Tablo 74’te belirtilen diğer şartları taşımaları halinde, söz konusu binek araçların teslimi %1 KDV oranına tabi olmakta ve dolayısıyla %17’lik bir KDV indirimi imkanı sağlanmaktadır.

⁵¹⁹ Zübeyir Ülger, “Binek otomobil alımlarında KDV teşviki sağlanmalıdır”, www.dunya.com, (18.12.2022), s.1.

Tablo 70’te ise mezkur kararname kapsamındaki araçların hangi hallerde %1, hangi hallerde diğer KDV oranlarının uygulanacağı ayrıntılı olarak yer almaktadır.

Tablo 70: 13033 Sayılı BKK Uyarınca Binek ve Ticari Otomobil Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranları

ARAÇ CİNSİ	ALICI	SATICI	KDV ORANI
Ticari Araç	2. El Araç Ticareti Yapanlar	KDV Mükellefi Olmayan Ya da Alışta KDV İstisnası Olanlar	0%
Ticari Araç	2. El Araç Ticareti Yapanlar	Tüm KDV Mükellefleri	18%
Ticari Araç	Tüm Alıcılara	2. El Araç Ticareti Yapanlar (KDV Mükelleflerinden Alınan Araçlar İçin)	18%
Ticari Araç	Tüm Alıcılara	2. El Araç Ticareti Yapanlar (KDV Mükellefi Olmayanlardan Ya da KDV İstisnası İle Alınmış Araçlar İçin)	Özel Matrah Üzerinden 18%
Binek Araç	2. El Araç Ticareti Yapanlar	KDV Mükellefi Olmayan Ya da Alışta KDV İstisnası Olanlar	0
Binek Araç	2. El Araç Ticareti Yapanlar	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler	18%
Binek Araç		Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükelleflerin (Aktifinde 31.12.2007 Tarihi İtibariyle Aktifinde yer alan	1%

ARAÇ CİNSİ	ALICI	SATICI	KDV ORANI
		ve Alış Tarihinden İtibaren 2 Yıl Geçmiş Araçlar için)	
Binek Araç	2. El Araç Ticareti Yapanlar	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler Haricindeki KDV Mükellefleri	1%
Binek Araç	Tüm Alıcılara	2. El Araç Ticareti Yapanlar (KDV Mükelleflerinden Alınan Araçlar İçin)	%1 ile Alınmış İse %1
			%18 ile Alınmış İse %18
Binek Araç	Tüm Alıcılara	2. El Araç Ticareti Yapanlar (KDV Mükellefi Olmayanlardan Ya da KDV İstisnası ile Alınmış Araçlar İçin)	Özel Matrah Üzerinden 1%
Binek Araç	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kıralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler	18%
Binek Araç	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kıralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler (Aktifinde 31.12.2007 Tarihi İtibariyle	1%

ARAÇ CİNSİ	ALICI	SATICI	KDV ORANI
	Faaliyeti Yapan Mükellefler	Aktifinde yer alan ve Alış Tarihinden İtibaren 2 Yıl Geçmiş Araçlar için)	
Binek Araç	Tüm Alıcılara	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler	18%
Binek Araç	Tüm Alıcılara	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler (Aktifinde 31.12.2007 Tarihi İtibariyle Aktifinde yer alan ve Alış Tarihinden İtibaren 2 Yıl Geçmiş Araçlar için)	1%
Ticari Araç	Tüm Alıcılara	Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Faaliyeti Yapan Mükellefler	18%
İşletmede Kullanılmak Üzere Binek Araç	Tüm Mükellefler	KDV Mükellefi Olmayan Ya da Alışta KDV İstisnası Olanlar	0
İşletmede Kullanılmak Üzere Binek Araç	Tüm Mükellefler	KDV Mükellefleri	1%
İşletmede Kullanılmak Üzere	Tüm Mükellefler	KDV Mükellefi Olmayan Ya da Alışta KDV İstisnası Olanlar	0

ARAÇ CİNSİ	ALICI	SATICI	KDV ORANI
Ticari Araç			
İşletmede Kullanılmak Üzere Ticari Araç	Tüm Mükellefler	KDV Mükellefleri	18%

Kaynak: İkinci El Araçlarda KDV Oranları, www.mevzuapp.com, (18.12.2022).

Tablo 70'ten görüleceği üzere, özet olarak %1 KDV oranı yalnızca ikinci el motorlu taşıtlarda;

- 2007 yılında yapılan düzenlemede faaliyeti Kısmen veya Tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti yapan mükellefler tarafından teslimi (%18) haricinde, ikinci el binek otomobil teslimleri,

- Faaliyeti Kısmen veya Tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti yapan mükelleflerin aktifinde 31.12.2007 tarihi itibarıyla yer alan ve alış tarihinden itibaren 2 yıl geçmiş araçların (2008 tarih ve 13426 sayılı BKK ile sonradan gelen düzenleme) veya faaliyetleri bunlar haricindeki KDV mükellefleri tarafından, ikinci el araç satışı yapanlara tesliminde,

- Faaliyeti ikinci el araç satışı olsun olmasın tüm KDV mükellefleri tarafından %1 KDV oranı ile alınan binek otomobillerin, KDV mükellefi olan veya olmayanlara tesliminde (21 Mart 2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında),

KDV oranı %1 olarak uygulanmaktadır.

2007 ve 2008 yıllarında başlayan ve binek otomobillerde yapılan düzenlemeler ile Devlet KDV oranlarını, vergilerin ekonomik amaçlarına ulaşmak amacıyla ikinci el araç piyasasının canlandırılması ve ikinci el araç stoklarının eritilebilmesine araç olarak kullanmıştır.

Verginin sosyal amacını sağlamak amacıyla ise, KDV mükellefi olmayan, ödediği KDV'yi indirim yoluyla eritemeyen vatandaşların binek otomobil sahibi olmasında kolaylık sağlaması amacıyla vergi adaletine hizmet etmektedir.

Buna göre söz konusu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını görebilmek için indirime denk gelen yıllardaki binek otomobil satış rakamlarında yaşanan değişimi incelemek gerekmektedir.

Tablo 71: 2006-2009 Yılları Arası Binek Otomobil Satış Rakamları

Yıllar /Aylar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Toplam
2006	7.130	8.051	9.148	10.440	14.201	14.921	10.184	4.454	10.274	7.095	9.184	10.599	115.681
2007	4.053	6.351	7.500	8.806	11.696	12.894	9.676	4.254	10.967	11.930	17.202	15.892	121.221
2008	8.316	7.722	11.940	11.175	10.586	10.085	9.053	4.092	9.902	8.965	5.351	4.833	102.020
2009	3.362	4.402	6.562	15.239	17.603	12.352	8.239	6.633	14.906	6.790	7.522	17.900	121.510

Kaynak: Otomotiv Sanayii Derneği, “Otomotiv Sektörü Aylık Değerlendirme Raporu 2006,2007,2008,2009”, 2021, www.osd.org.tr, (18.12.2022), s.1

Tablo 71’den görüleceği üzere, indirimin olmadığı 2006 yılında binek otomobil satışları 115.681 bin adettir. İndirimin uygulanmaya başlandığı 2007 yılında ise satışlar 5.540 bin adet artmıştır. 2008 yılında KDV oran indiriminin kapsamı genişletilmiş ve bir yıl önce hariç tutulan faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti yapan mükelleflerin belli şartlar halinde istisna kapsamına alınmıştır. Buna rağmen binek otomobil satış rakamları düşmüştür. Bunu nedeni ise 2008 yılında Amerika’da başlayıp, tüm dünyaya yayılan mortgage krizinin Türkiye’yi de etkilemesinden kaynaklanmaktadır. 2009 yılında ise satışlar yine oran indiriminin ilk yılını yakalamış hatta geçmiştir. Dolayısıyla oran indirimi sonucunda binek otomobil talebinin arttığı yani hedeflenen ekonomik amaca ulaşıldığı görülmektedir.

Söz konusu oran indiriminin, binek otomobil satış rakamlarına yansıyor yansımadığını da Tablo 72’de yer alan binek otomobil fiyat verilerinden incelemek mümkündür.

Tablo 72: 2006-2009 Yıllarında Otomobil Ortalama Tüketici Fiyat Endeksi

Aylar/Yıllar	2006	2007	2008	2009
Ocak	50.303,22	69.500,51	67.717,25	67.888,16
Şubat	50.397,63	70.559,72	67.908,41	69.458,85
Mart	50.372,83	70.584,73	67.440,18	64.950,92
Nisan	53.288,09	70.722,64	69.474,25	61.733,77
Mayıs	54.091,00	69.320,98	69.845,20	62.433,28
Haziran	56.719,00	68.364,11	70.057,56	64.881,18

Temmuz	58.513,53	68.304,11	67.945,21	66.607,92
Ağustos	58.034,25	68.280,13	67.798,39	67.069,04
Eylül	58.346,37	69.311,79	67.431,10	67.068,82
Ekim	62.159,11	68.048,77	66.964,36	71.557,53
Kasım	61.908,31	67.548,19	66.422,83	72.543,06
Aralık	59.762,48	66.336,50	65.642,37	71.088,55
Yıllık Ortalama	56.157,98	68.906,85	67.887,26	67.273,42

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 72’den görüleceği üzere, indirimin olmadığı 2006 yılında binek otomobil ortalama Tüketici Fiyat Endeksi 56.157,98 bin TL’dir. İndirimin uygulanmaya başlandığı 2007 yılında ise söz konusu endeks önemli ölçüde artarak 68.906,85 bin TL olmuştur. Söz konusu KDV oran indiriminin otomobil fiyatlarına yansımaları 2008 yılını bulmuştur. Tabii ki o dönemde yaşanan küresel krizde bu düşüşte payı olmakla birlikte otomobil fiyatları 67.887,26 bin TL olmuş, bu düşüş 2009 yılında da devam etmiştir.

KDV oran indiriminin sosyal ve ekonomik amacına ulaşabilmesi için bu indirimin fiyatlara da yansımaları önemli olmaktadır. Bu noktada yukarıda yer alan Tablo 71 ve 72’den görüleceği üzere, KDV oran indirimi sonucunda otomobil fiyatları ortalama olarak düşmüş ve bu ürünlere olan talep artmıştır.

Daha önce de değinildiği üzere, KDV’nin gerçek yüklenicisi nihai tüketicidir. Dolayısıyla yüksek KDV oranları sonucunda gerçekte menfaat kaybı olan nihai tüketicilerdir. Özellikle gelir düzeyi düşük ve orta olan kesim için yüksek KDV oranları, zorunlu geçim kaynakları haricinde başka bir tüketim eğilimi gösterememelerine neden olmaktadır. Bu nedenle KDV oran indirimi sonucunda düşen fiyatlar ve inen KDV oranları nihai tüketicilerinde otomobil alımını kolaylaştıracağından, vergi adaletine uygun bir politika olduğu görülmektedir. Bu nedenle söz konusu indirimin ekonomik ve sosyal açıdan başarı sağladığı görülmektedir.

Binek otomobillerde KDV oranlarına ilişkin yapılan bir diğer değişiklik ise 2018 yılında yaşanan kur atakları karşısında alınan ekonomik tedbirler kapsamında 287 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.10.2018 – 30.06.2019 dönem aralığında (843 sayılı

Karar ile de bu tarih 30 Haziran 2019 olarak yeniden revize edilmiştir) uygulanmak üzere ticari araçların teslimindeki %18 KDV oranı %1'e indirilmiştir⁵²⁰.

Diğer KDV oran indiriminden farkı, bu indirimin ticari araçları kapsamasıdır. Bu kapsamda sayılan araçlar Tablo 73'de yer almaktadır.

Tablo 73: 31.10.2018-30.06.2019 Dönem Aralığı KDV Oran İndirimi Kapsamında Olan Ticari araçlar

GTİP No	Kapsamı
8701.20	Yarı römorkler için çekiciler
87.02	10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar
87.04	Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar
87.05	Özel amaçlı motorlu taşıtlar insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (örneğin; kurtarıcılar, vinçli taşıtlar itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürme ve mahsus arabalar, püskürtme yapan arabalar seyyar atölyeler, seyyar radyoloji üniteleri)
8716.20.00.00.00	Tarımda Kullanılmaya Mahsus Kendinden Yükleme Veya Boşaltılabilir Römork Ve Yarı Römorklar Eşya Taşımaya Mahsus Diğer Römork Ve Yarı Römorklar
8716.31.00.00.00	Tanker Römork Ve Yarı Römorklar
8716.39.10.00.00	Yüksek radyoaktif maddelerin taşınması için özel olarak yapılmış olan römork ve yarı römorklar (EURATOM)
8716.39.30.00.00	Diğer Yarı Römorklar-Yeni
8716.39.50.00.00	Eşya Taşımaya Mahsus Diğer Römork Ve Yarı Römorkların Diğerleri
8716.39.80.00.00	Kullanılmış Römork. Yarı Römorklar
8716.40.00.00.00	Diğer Römorklar Ve Yarı Römorklar

Kaynak: www.birlesikuzmanlar.com, 2019, (18.12.2022).

Buna göre Tablo 73'teki ticari araçların söz konusu indirim sayesinde satışlarına yansıyan sonuçları, kamyon, kamyonet, midibüs, minibüs ve otobüs motorlu taşıtları kapsamındaki satış verileri üzerinden değerlendirilecektir.

⁵²⁰ www.kardemymm.com.tr, (Erişim Tarihi: 18.12.2022), s.1

Tablo 74: 2017-2020 Yıllarında Kamyon Satış Verileri

Tipler /Aylar	2017	2018	2019	2020
Kamyon	25.397	16.507	10.747	21.004
Midibüs	3.291	2.754	1.448	1.320
Otobüs	1.947	1.352	6.92	1.038
Kamyonet + Minibüs (Hafif Ticari Araç	233.435	134.616	91.804	162.679

Kaynak: Otomotiv Sanayii Derneği, s.1 ve www.data.tuik.gov.tr/Bulten/, (18.12.2022)’den yararlanılarak hazırlanılmıştır.

Tablo 74’den görüleceği üzere, söz konusu ticari araçların satışları, KDV oran indirimine rağmen düşmeye devam etmiştir. Bunun nedeni 2018 yılında ekonomide yaşanan durgunluk ve buna bağlı iç talebin daralmasıdır. Dolayısıyla amaçlanan ekonomik hedefe istenildiği seviyede ulaşılamamıştır.

Görüldüğü üzere KDV oranları ile Devletin gerek ekonomiyi gerekse bazı ürün gruplarında indirim yaparak sosyal açıdan gelir seviyelerine göre bu ürünlere ulaşımı kolaylaştırma yoluyla gelir dağılımında denge sağlayarak vergi adaletini gerçekleştirebilmektedir.

3.2.1.8. Tekstil Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Tekstil ve hazır giyim sektörü yarattığı istihdam olanakları, kazandırdığı döviz geliri ve ürettiği katma değer ile ekonomik kalkınma sağlanmasında vazgeçilmez sektörlerden biri olmaktadır. Ayrıca günümüzde özellikle rekabetin gittikçe artması nedeniyle de önemli tedbirlerin alınması gereken bir sektördür. Bu nedenle araştırma ve geliştirme (AR&GE)’ye önem vererek yüksek kalitede mal üretiminin sağlanması ve sektöründe katma değeri yüksek moda ve markalaşmaya yönelik ürünlerin üretilmesi gerekmektedir. Ancak bu durum yüksek maliyetler gerektiğinden asıl olarak maliyetleri azaltacak önlemler alması gerekmektedir. Aksi takdirde tekstil ve hazır giyim

sektöründe sahip olduğu rekabet gücünü kaybedebilecektir⁵²¹. Maliyet kalemlerinden biri de vergi oranlarının yüksek oluşu⁵²² olduğundan bu sektöre yönelik yapılan KDV oran indirim politikalarının üretime, talebe olan etkisinin incelenmesi önem arz etmektedir.

Tekstil sektörü diğer sektörler gibi geniş boyutları olan bir sektör olduğundan, bu sektör üzerindeki KDV oranlarını vergi adaleti açısından değerlendirirken, önemli bir oran kararı olan; tekstil, konfeksiyon ve deri ürünlerinde KDV'nin %% 8'e indirmeyi öngören 2006 tarihli ve 10138 sayılı BKK'nın vergisel sonuçları irdelenerek, örneklenmeye çalışılacaktır.

Buna göre KDVK'ya ekli II sayılı listenin “B) DİĞER MAL VE HİZMETLER” bölümüne Tablo 79’da yer alan ürünler 15, 16, 17, 18, 19, 20 ve 21’inci sıralara eklenerek bazı yarı mamul ve mamul malların tesliminde uygulanacak KDV oranları indirilmiştir.

Tablo 75: 2006 tarihli ve 10138 sayılı BKK ile KDV Oranı %8’e İndirilen Tekstil Ürünleri

15	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),
16	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, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,
17	Yukarıdaki 16 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç),
18	İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

⁵²¹ Aziz Bostan, Serap Ürüt ve İsmet Ateş, “Türkiye Tekstil Ve Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücü: Avrupa Birliği Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma”, **Akademik Fener**, Cilt:8, Sayı:13, Nisan, 2010, s.47,56.

⁵²² T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, “Covid 19 Krizine Yanıt ve Dayanıklılık Projesi”, **Tekstil Sektörü Analiz Raporu ve Kılavuzu (TR32 Bölgesi, Denizli, Muğla, Aydın)**, www.kalkinmakutuphanesi.gov.tr, (18.12.2022), s.1.

19	Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,
20	Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,
21	Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,

Kaynak: Erdal Dinçtürk, “Tekstil, Konfeksiyon ve Deri Ürünlerinde Katma Değer Vergisi Oranları İndirildi”, www.verginet.net, (18.12.2022), s.1.

Tablo 75’den görüleceği üzere, ilgili maddelerde yer alan ve üretimde kullanılan hammaddelerin ve yarı mamullerin, bunların kullanımı sonucu oluşan tekstil mamullerin tesliminde KDV oranı 2006 yılı itibari ile %18’den %8’e indirilmiştir. Dolayısıyla ilgili listelerde yer almayan tekstil ürünlerinin teslimi ise genel oranda KDV’ye tabi olacaktır. Örneğin iplik ve iplik üretimi için gerekli filamentler, lifler ile mensucat gibi üretiminin tali girdilerinin teslimi %8 oranında KDV uygulanmakta ancak söz konusu filament ve liflerin üretiminde kullanılan fason işçilik giderleri yanında kimyasal maddeler ve boyalar vb. girdilerin teslimi indirimli KDV oranı kapsamı dışında kalmakta olup, işçilik maliyetini oluşturan fason işçilik giderleri gibi genel giderlerin KDV oranının %18 olarak uygulanmasına devam edilecektir⁵²³.

Görüldüğü üzere ana hatları ile tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin işlem süreci; ham pamuk, ham kumaş/iplik, haşıl/çözgü, dokuma/örgü, konfeksiyon, nakış vs şeklinde olup, bu işlem süreci ve toptan/perakende satış safhasında ki KDV oranı %8 olarak uygulanmaktadır⁵²⁴. Bu durumda bir tekstil ürününü hazır bir şekilde almak istediğinizde %8 KDV ile alabiliyorken, imal edilecek tekstil ürünü ile ilgili kumaş, iplik ve saire gibi ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesi ile fason üretim sonucu teslim edilen tekstil ürünlerinde KDV %18 olmaktadır. Dolayısıyla bu durumda fason imalat yapan firmalar adına vergi rekabeti bakımından adaletsizlik meydana gelmektedir.

Bunun nedeni hazır giyim ve konfeksiyon endüstrisinde bir çok işletme uluslararası pazarlara kendi ürettikleri markalar ve koleksiyonlarla girme yolunda önemli çaba sarf etmektedirler. Bu süreç içerisinde işletmelerin uyguladıkları uluslararası pazarlara giriş stratejileri önem kazanmakta ancak vergisel zorluklar

⁵²³ Erdal Dinçtürk, “Tekstil, Konfeksiyon ve Deri Ürünlerinde Katma Değer Vergisi Oranları İndirildi”, www.verginet.net, (18.12.2022), s.1.

⁵²⁴ Murat Sayar, “Tekstil ve Konfeksiyonda KDV Çıkmazı!”, www.dunya.com, (18.12.2022), s.1.

firmalarının bu çabalarının zedelenmesine sebep olmakta rekabet güçlerini zayıflatabilmektedir⁵²⁵.

Bu adaletsizliğin giderilmesi için 2007 tarih ve 13033 sayılı BKK ile *sadece* tekstil sektöründe yer alan iplik, deri, kumaş, mensucat, iç ve dış giyim eşyası, ev tekstili, halı ile fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işlemlerindeki KDV oranını %8 olarak belirlenerek söz konusu adaletsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken genel olarak fason hizmet bedelleri %18 KDV'ye tabi olamaya devan etmekte olup, ancak fason yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işlerinde KDV oranı %8 olarak indirilmiştir⁵²⁶.

Ancak bu durumda da tekstil ürünleri için olmazsa olmaz niteliğe sahip boya işlemi bu kapsama dahil edilmemektedir. Örneğin ham kumaş veya ipliği boyatıp aldığımızda %18 KDV ödemekte, hazır boyalı alırsak ise KDV oranı indirimli yani %8 olmaktadır. Bu durumda boyahaneler bakımından vergi adaletsizliği meydana gelmektedir. Öte yandan gerek ihracatçı firmalar, gerekse de iç piyasada faaliyet gösteren firmalar boyahanelerin KDV oranının yüksek olmasından dolayı yüklenilen KDV-indirilecek KDV ile indirim konusu yapamayan ihracatçı KDV iadesinde, iç piyasacı da indirim oranlı KDV iadesinde sorunlar yaşamaktadır. Her ne kadar KDV iadeleri hızlandırılmış olmasına rağmen tam anlamı ile çözüme kavuşturulmamış olduğundan, haksız rekabet ve kayıt dışılık bu sektörlerde kaçınılmaz hale gelmekte ve vergi adaleti bakımından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır⁵²⁷.

Sektördeki firmalar bakımından vergi adaleti yönüyle uygulamalar bu şekilde değerlendirilirken, bir oran indirimi eğer uygulanacaksa bu indirim sınırının adaletsizliğe mahal vermeyecek şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü bir gruba teşvik ve kolaylık sağlanırken, bu durumun başka bir grup için zorluk yaratmasının önceden öngörülmesi gerekmektedir.

Tablo 76'da tekstil ürünlerinde yapılan KDV indiriminin kapsadığı yılları gösteren, söz konusu sektördeki kapasite kullanım oranları yer almaktadır. Yapılan KDV oran indiriminin firmaların üretimlerini etkileyip etkilemediğini inceleyebilmek için söz konusu veriler değerlendirilecektir.

⁵²⁵ Nazan Günay, "Türkiye'de Hazır Giyim Ve Konfeksiyon Endüstrisinde Uygulanan Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejileri: Sorunlar Ve Çözüm Yolları", www.dergipark.org.tr, (18.12.2022), s.90.

⁵²⁶ www.blog.parkurda.com/fason-uretimde-vergi-mevzuati/, (18.12.2022), s.1.

⁵²⁷ Sayar, s.1.

Tablo 76: Tekstil İmalat Sanayi Ortalama Kapasite Kullanım Oranları (%)

İmalat	2004	2005	2006	2007	2008
Tekstil Ürünleri İmalatı ¹	81,33	80,82	80,45	81,48	75,50
Diğer Tekstil Ürünleri İmalatı ²	79,83	83,60	82,12	82,09	77,99
Trikotaj (örme) Ürünleri İmalatı	69,63	72,82	74,29	80,69	74,75
Giyim Eşyası İmalatı ³	82,65	81,69	82,54	83,48	80,31

Kaynak: Nilay Alüftekin, Öznur Yüksel, Ayşegül Taş, Gülşen Çakar ve Fatma Bayraktar, “Küresel Krizden Çıkışta Kümelenme Modeli: Tekstil Ve Hazır Giyim Sektörü Örneği”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 5, Sayı:10, 2009, s:5, (18.12.2022).

Tablo 76’den görüleceği üzere KDV oran indiriminin uygulanmadığı 2004 ve 2005 yıllarına nazaran, indirimin başladığı 2006 yılı ve sonrasında kapasite kullanım oranlarında beklenen artış sağlanamamıştır. Hatta 2008 yılında kapasite kullanım oranları düşüş eğilimi göstermiş ve tekstil ürünleri, diğer tekstil ürünleri ve giyim eşyası imalatlarında 2004 yılından itibaren en düşük seviyeyi bulmuştur⁵²⁸.

⁵²⁸ Nilay Alüftekin, Öznur Yüksel, Ayşegül Taş, Gülşen Çakar ve Fatma Bayraktar, “Küresel Krizden Çıkışta Kümelenme Modeli: Tekstil Ve Hazır Giyim Sektörü Örneği”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 5, Sayı 10, 2009, s:5.

Tablo 77: Tekstil Ürünleri İmalatı Sanayi Ciro Endeksi (2005-2017)

Yıllar/Aylar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık ort.
2005	62,6	68,2	72,7	70,4	73,6	70,1	67,1	73,8	78,5	77,3	70,1	77,6	71,8
2006	51,3	64,1	75,0	72,0	80,1	88,2	84,2	84,8	93,5	80,4	92,2	91,1	79,7
2007	77,9	79,2	92,8	87,2	92,0	88,0	84,3	86,1	86,8	82,2	86,6	73,6	84,7
2008	78,0	73,3	83,2	85,3	83,7	83,2	83,0	78,3	79,8	86,0	86,9	70,7	80,9
2009	63,5	63,6	75,9	76,5	78,6	81,1	81,4	80,8	78,3	92,1	80,9	94,8	79,0
2010	80,9	85,1	103,1	100,8	102,2	102,2	98,3	94,2	93,5	112,7	100,0	126,9	100,0
2011	115,0	116,4	134,7	120,7	122,6	121,7	112,3	112,8	130,0	141,8	118,1	140,2	123,9
2012	124,6	121,3	140,3	136,0	143,7	134,7	127,7	110,9	133,8	126,2	141,5	136,0	131,4
2013	131,7	126,8	144,0	143,3	147,3	138,8	142,2	122,5	160,2	138,2	162,2	166,3	143,6
2014	159,2	147,5	171,0	166,7	167,1	161,3	138,3	157,5	179,2	153,8	165,9	165,0	161,0
2015	141,3	141,4	164,5	166,5	165,7	177,4	151,9	176,3	166,7	201,8	191,4	204,6	170,8
2016	168,7	179,6	203,4	193,0	198,0	191,5	144,8	188,1	155,0	198,1	203,4	206,4	185,8
2017	203,0	205,2	253,2	243,2	256,7	215,6	242,4	231,0	234,6	272,3	278,0	274,0	242,4

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr (18.12.2022).

Tekstil ürünlerindeki ciro rakamları incelendiğinde, yılbaşlarında düşüş oluşsa da yıl içerisinde genellikle yükseliş eğilimi göstermektedir. KDV oran indiriminin başladığı 2006 yılında ise yıllık ortalama olarak yükselmeye başlamış, ancak 2008 ve 2009 yıllarında düşüş yaşanmıştır. Bu durum kapasite kullanım oranlarının yer aldığı Tablo 76'daki verilerle paralellik göstermekte olup, bu durumun 2008 yılının en düşük kapasitenin kullanıldığı yıl olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 78: Giyim Eşyası İmalatı Sanayi Ciro Endeksi (2005-2017)

Yıllar/Aylar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Yıllık Ort.
2005	56,2	72,4	74,3	69,5	59,0	62,5	65,0	74,8	89,3	83,3	70,5	77,7	71,2
2006	54,3	60,4	82,0	66,8	70,7	80,3	71,4	80,0	93,9	89,1	85,2	100,5	77,9
2007	73,1	81,4	91,4	86,3	80,2	79,5	86,0	89,6	96,5	98,3	89,6	97,7	87,4
2008	81,0	86,6	98,6	91,1	91,7	89,2	90,6	89,0	114,2	95,1	93,7	86,7	92,3
2009	78,8	77,5	85,3	78,6	79,4	86,5	86,2	88,2	97,1	90,9	99,4	97,0	87,1
2010	86,8	89,2	97,8	88,4	90,3	98,8	101,3	105,8	110,1	108,8	102,3	120,6	100,0

2011	106,5	103,9	124,2	116,7	121,9	140,1	119,6	137,1	133,0	147,9	120,0	137,6	125,7
2012	118,1	127,1	143,9	126,6	126,0	135,1	128,9	136,5	152,5	154,5	140,6	143,9	136,1
2013	136,3	143,4	158,6	150,2	152,9	141,2	155,1	157,8	177,1	158,5	159,6	153,6	153,7
2014	153,2	157,8	174,1	171,4	164,9	176,1	158,9	170,8	204,0	164,3	155,5	168,4	168,3
2015	160,4	153,6	181,1	183,6	174,5	183,1	182,5	193,2	195,4	207,9	181,7	196,4	182,8
2016	179,0	196,8	213,9	196,0	200,7	206,7	158,5	200,7	173,3	180,3	166,6	193,9	188,9
2017	172,6	191,6	217,2	190,1	203,5	202,0	217,7	249,5	212,2	238,0	239,6	265,6	216,7

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 78’de ise tekstil ürünleri giyim eşyası özelinde değerlendirilmiştir. Buna göre oran indiriminden sonraki yıllarda en düşük ciro ortalaması 2009 yılında olmuştur. Bunun dışında ciro ortalaması yükselim eğilimi göstermiştir.

KDV oran indirimin vergi adaleti yönüyle irdeleyebilmek için bakılması gerekli bir diğer gösterge ise bu indirimin söz konusu ürünlerin fiyatlarına yansıtılıp yansıtılmadığını gösteren giyim eşyası TÜFE rakamları olmaktadır.

Tablo 79: Giyim Ürünleri Tüketici Fiyat Endeksi (2005-2010)

Yıllar /Aylar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2005	110,60	102,86	99,36	108,02	117,66	118,61	109,67	104,04	105,22	112,94	116,97	116,27
2006	108,92	99,85	96,88	105,90	117,56	118,54	110,22	102,49	105,00	115,26	120,85	118,40
2007	108,31	101,20	100,91	112,46	125,36	127,00	117,09	108,65	110,43	119,59	124,78	123,20
2008	110,46	102,70	104,56	116,95	131,12	130,57	120,00	112,65	113,22	122,91	126,18	121,18
2009	111,08	104,80	104,87	116,51	130,04	128,99	121,21	114,80	113,62	123,26	128,94	125,29
2010	114,85	108,72	109,48	121,26	134,99	135,47	128,33	122,10	119,35	128,58	133,63	131,21

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 79’den görüleceği üzere, indirimin başladığı 2006 yılında giyim eşyası üzerindeki TÜFE rakamları, 2005 yılına göre Temmuz, Ekim, Kasım, Aralık ayları hariç düşüş göstermiştir. Ancak bu düşme devam etmemiş, 2007 yılında 2006 yılının tüm aylarına göre TÜFE hep yükselme eğiliminde olmuştur. Dolayısıyla bu durum, KDV

oran indiriminin tüketici fiyatlarına yansıtılmadığını dolayısıyla verginin fiyatlarda da indirim sağlaması yoluyla düşük ve orta gelirli kesiminde bu ürünleri talep edebilmesi, daha kolay ulaşımının sağlanması ve bu şekilde hem ekonominin canlanmasıyla yapılan indirimin hedefe ulaşımının aksak kaldığı görülmektedir. Çünkü KDV'nin fiili mükellefi nihai tüketicidir. Nihai tüketici yönüyle vergi adaletinin sağlanması KDV oran indirimi kadar, fiyatlarında indirilmesine bağlıdır. Ancak fiyatlarda beklenen indirim olmadığından gerek kapasite kullanım oranları gerek ciro rakamlarında beklenen artışta yaşanmamıştır.

Bu nedenle söz konusu indirimin faydası sadece tekstil firmalarının ürettikleri veya hazır olarak sattıkları tekstil ürünlerini daha ucuz KDV oranı ile temin etmeleri aşamasında kalmıştır. Çünkü zaten firmalar hesapladıkları KDV'yi indirim yoluyla elemine edebildikleri, ancak nihai tüketiciye yansıtılan KDV'nin bir yük olarak son aşama yansıtılmadan bu grubun üzerinde kalması dolayısıyla vergi adaletini bozucu etkisi olan KDV'nin, fiyatlarda indirimin sağlanmaması halinde indirim politikasının başarılı olmadığı görülmektedir.

3.2.1.9. Mobilya Sektörü Bakımından KDV Oranlarındaki Değişimin Sonuçları

Mobilya sektörü, artan nüfus ile birlikte daha da fazla ihtiyaç duyulan ve talep edilen bir sektör haline gelmiş olup, geçmişten günümüze var olan ve her geçen gün önemi artan çeşitlilikte sınır tanımayan teknoloji ile de değişime ve yeniliğe her daim açık bir sektör olmaktadır. Ayrıca söz konusu sektör son yıllarda açıldığı dış pazar ile ihracat bakımından önemli ve büyük oranda Türkiye ekonomisine katkı sağlamaktadır⁵²⁹.

Türkiye de mobilya sektörü, önceleri genelde çoğu geleneksel yöntemlerle çalışan atölye tipi, küçük ölçekli işletmelerin ağırlıkta olduğu bir görünüme sahip olup, günümüzde ise küçük ölçekli işletmelerin yanı sıra orta ve büyük ölçekli işletmelerin sayısı da artmaya başlamıştır⁵³⁰.

⁵²⁹ Tansu Karagöz ve Derya Sevim Korkut, “Mobilya Sektörünün Sorunları ve Çözüm Önerileri (Kocaeli İli Örneği)”, **İleri Teknoloji Bilimleri Dergisi**, Sayı:6, 2017, s.86.

⁵³⁰ Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, İhracat Genel Müdürlüğü Maden, Metal ve Orman Ürünleri Dairesi, **Mobilya Sektör Raporu**, 2021, s.3.

Birçok sektörde olduğu gibi mobilya sektörünün de vergisel anlamda muzdarip olduğu en önemli konu vergi oranlarının yüksekliği⁵³¹. Buna göre bu bölümünde mobilyalar üzerindeki KDV oranlarının yüksek olup, olmadığı ve değişen oranların vergi adaleti yönüyle yarattığı sonuçlara yer verilecektir.

Öncelikle konunun daha iyi izahı açısından şunu belirtmek gerekir ki, Türkiye’de ticarete konu tüm ürünler⁵³², 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Armonize Sistem Nomanklatörü esas alınarak yapılan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarına (GTİP) göre sınıflandırılmakta olup⁵³³, KDV oranlarına ilişkin değişiklikleri içeren Cumhurbaşkanlığı kararlarında, söz konusu GTİP numaralarına atıf yapılmaktadır.

Buna göre mobilya türlerinin hangilerinde oranların değişip değişmediği farklılık arz etmektedir. Söz konusu sistemde mobilyalara ilişkin GTİP listesi ana başlıklar halinde Tablo 80’deki gibidir⁵³⁴.

Tablo 80: KDVK’ya Ekli Listelerde Yer Alan Mobilyalara Ait GTİP Listesi

GTİP Numarası	Mobilya Türü
9401.30	Yüksekliği ayarlanabilen oturmaya mahsus döner koltuk ve sandalyeler
9401.40.00.00.00	Yatak haline getirilebilen oturmaya mahsus mobilyalar (kamp veya bahçede kullanılanlar hariç)
9401.52.00.00.00	Bambudan
9401.53.00.00.00	Hintkamuşından
9401.59.00.00.00	Diğerleri (Kamuş, sepetçi söğüdü, bambu veya benzeri maddelerden oturmaya mahsus mobilyalar)
9401.61	İçleri doldurulmuş, kaplanmış olanlar
9401.69	Diğerleri (Ahşap iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)
9401.71	İçleri doldurulmuş, kaplanmış olanlar (Metal iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)
9401.79	Diğerleri (Metal iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)
9401.80	Oturmaya mahsus diğer mobilyalar
9402.10.00.00.19	Diğerleri (Berber koltukları veya benzeri koltuklar)
9403.10	Bürolarda kullanılan türden metal mobilyalar
9403.20	Metalden diğer mobilyalar

⁵³¹ Sevil Sakarya ve Öykü Doğan, Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği, **Mobilya Sektör Raporu**, 2016, s.23.

⁵³² www.mevzuat.net, (27.07.2022), s.1.

⁵³³ Sakarya ve Doğan, s. 6.

⁵³⁴ www.gib.gov.tr.

9403.30	Bürolarda kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.40	Mutfaklarda kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.50	Yatak odalarında kullanılan türden ahşap mobilyalar
9403.60	Diğer ahşap mobilyalar
9403.70	Plastik maddelerden mobilyalar
9403.82.00.00.00	Bambudan olanlar
9403.83.00.00.00	Hintkamyından
9403.89.00.00.00	Diğerleri (Diğer maddelerden mobilyalar)
9404.10.00.00.00	Şilte mesnetleri
9404.21	Gözenekli kauçuktan veya plastik maddelerden olanlar (kaplanmış olsun olmasın) (Şilteler)
9404.29	Diğer maddelerden olanlar (Şilteler)

Kaynak: www.gib.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 80’den görüleceği üzere mobilyalar yapıldıkları malzeme türüne ve kullanım alanına göre farklı GTİP numaralarına sahip olmaktadır. Bir vergi politikası gereği olarak KDV oranları da aynı şekilde desteklenmesi gereken veyahut gelir sağlanması amaçlanan alanlara göre farklı mobilya türlerine farklı KDV oranları uygulanmasını gerektirebilmektedir.

Bu bilgi nazarında, KDV’nin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi oranlarında sıklıkla değişiklik yapılmış olup, ekli listeler önce sadece gıda maddeleri iken zamanla bu listeler genişletilmiştir. KDV oranları ile ilgili kararlarda ekli listele dışında kalan mal teslimi ve ifalarına uygulanacak olan bir genel oran belirlenmektedir. Günümüze kadar yukarıda GTİP numaraları verilen mobilyaların KDV oran durumuna ilişkin gerek BKK’lar gerekse Cumhurbaşkanlığı Kararları incelendiğinde 2009 yılına kadar mobilyaların ekli listelerde yer almadığı tespit edilmiş olup, dolayısı ile genel orana tabi oldukları ortaya konulmuştur. Buna göre KDV’nin yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar mobilya sektöründe yapılan oranlardaki değişiklikler yıllar itibariyle genel olarak Tablo 85’teki gibidir.

Tablo 81: Yıllar İtibariyle Mobilyalara Ait KDV Oranları

Yıl	1984	1986	1988	1990	1991	1999	2001	29.03.2009	30.09.2009	31.10.2018	01.07.2019	02.01.2020
Oran	10%	12%	10%	11%	12%	17%	18%	%8	%18	%8	%18	%8

Kaynak: www.resmigazete.gov.tr, (18.08.2022).

Tablo 81’den görüleceği üzere 2009 yılında dramatik bir düşüş ile yukarıda GTİP numaraları verilen Karara ekli (I) sayılı cetvelde yer alan mobilyalardaki KDV oranları, 29/03/2009-27184 tarih ve sayılı BKK ile 30/6/2009 tarihine kadar uygulanmak üzere %18’den % 8’ e indirilmiştir. 16.06.2009 tarih ve 15081 sayılı BKK ile de bu süre 30.09.2009’a kadar uzatılmıştır*.

31.10.2018 tarih ve 287 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile mezkur listedeki mobilyalar için KDV oranının 31.12.2018 tarihine kadar %8 olarak uygulanacağı belirtilmiş, söz konusu uygulama 535 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.03.2019 tarihine, 843 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 30.06.2019 tarihine kadar uzatılmış olup, 01.07.2019 tarihinden itibaren ise tekrar %18 olarak uygulanmaya devam edilmiştir.

Ancak 02.01.2020 tarih ve 1994 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yukarıda yer alan mobilya listesi KDV Kanuna ekli II sayılı listeye eklenerek, yapılan bu düzenleme ile söz konusu mobilyalarda herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın %8 oranı uygulanması öngörülmüştür. Buna ek olarak daha önceki süreli uygulamalarda mobilya teslim edenlerin yüklendiği KDV’yi indirememeleri halinde sonraki döneme devretmeleri öngörülmüş iken, yeni düzenlemede mobilya teslimine ilişkin yüklenilen KDV indirilemediği takdirde iade edilmesi mümkün olmaktadır⁵³⁵.

Bu noktada üretim sürecinin en önemli maliyet unsuru olan KDV’ de yapılan oran indirimlerinin⁵³⁶ gerek mobilya üreticisi gerekse nihai tüketici bakımından etkilerinin irdelenmesi literatüre katkı bakımından önem arz etmektedir.

⁵³⁵www.pwc.com.tr, (18.08.2022), s.1.

⁵³⁶H. Serdar Yalçınkaya ve M. Ali Aktaş, “Yem Üzerindeki KDV Oran İndirimlerinin Et ve Süt Fiyatlarına Etkisi”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 51, Ocak, 2019, s.56.

Buna göre mobilya imalat sanayi de üretim faaliyetlerindeki değişimi, sanayi üretim endeksi ile imalat sanayi kapasite kullanım oranı göstergeleri ile değerlendirmek gerekmektedir⁵³⁷.

Tablo 82’de mobilya imalat sanayiye ait takvim etkilerinden arındırılmış, 2008 ve 2022 yılları arası üretici endeksi verileri yer almaktadır.

Tablo 82: Takvim Etkilerinden Arındırılmış Mobilya Sanayi Üretim Endeksi, (2008-2022)*

Ay/Yıl	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Ocak	54,1	42,3	46,6	54,7	56,7	61,0	69,8	73,1	76,6	75,5	82,6	81,6	80,9	95,6	106,3
Şubat	57,1	44,8	48,0	51,0	56,5	65,2	70,7	78,0	84,7	92,6	86,6	89,7	87,8	98,7	115,6
Mart	64,7	49,6	59,4	66,2	70,6	80,8	86,0	100,2	104,9	113,5	101,7	109,7	98,8	115,8	135,0
Nisan	65,6	54,7	63,5	71,0	75,4	83,8	87,3	98,5	95,4	112,9	102,8	102,4	59,6	114,9	133,2
Mayıs	71,0	61,1	67,6	74,3	80,5	86,6	90,9	103,7	100,2	114,0	107,8	103,5	71,9	118,8	133,2
Haziran	72,2	71,6	63,8	76,1	79,4	89,2	93,1	104,8	102,0	117,5	97,8	123,8	105,1	138,9	146,3
Temmuz	73,6	65,3	61,2	78,8	76,7	85,3	93,2	105,4	90,7	114,1	102,2	92,3	111,8	129,3	
Ağustos	57,4	63,5	60,8	78,5	74,5	82,3	90,5	104,2	104,1	122,4	109,3	93,7	110,3	134,1	
Eylül	65,2	71,6	64,5	71,7	81,4	97,4	101,3	109,0	99,7	162,4	106,1	96,1	120,7	141,7	
Ekim	60,3	59,2	66,8	79,2	83,5	93,7	94,4	101,0	100,0	100,2	101,5	96,1	121,0	133,3	
Kasım	60,0	62,7	63,7	74,4	81,7	88,0	94,2	102,0	101,7	100,3	113,0	98,4	121,9	141,9	
Aralık	57,5	57,2	77,6	82,3	97,3	103,8	113,3	120,0	121,1	123,7	132,2	128,4	145,0	166,9	
Yıllık Ort.	63,2	58,6	62,0	71,5	76,2	84,7	90,4	100,0	98,4	112,4	103,6	101,3	102,9	127,5	128,3

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 82’den görüleceği üzere, mobilya sanayi için üretim endeksi yıllık ortalamaya göre 2009, 2016 ve 2018 yıllarında düşüklük göstermiş olup, en yüksek endeks verisine 2021 yılında ulaşılmıştır.

⁵³⁷ Erdem Koç, Mahmut Can Şenel ve Kadir Kaya, “Türkiye’de Ekonomik Göstergeler - İmalat Sanayi Kapasite Kullanım Oranı”, **Mühendis ve Makine**, Cilt:58, Sayı:689, Ekim, 2017, s.1.

* Sanayi üretim endeksi, sanayi sektörünün durumunu, üretim faaliyetlerindeki artış ya da azalışın yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak izlenmesini sağlayan bir gösterge olup, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından aylık olarak yayımlanmaktadır. Üretim endeksi, çalışma gün ve saatine göre takvim etkisinden arındırılarak takvim etkisinden arındırılmış sanayi(İmalat), üretim endeksi belirlenmektedir. (Erdem Koç, Kadir Kaya ve Mahmut Can Şenel, “Türkiye’de Sanayi Sektörü ve Temel Sanayi Göstergeleri – Sanayi Üretim Endeksi”, **Mühendis ve Makina**, Cilt: 57, Sayı: 682, Kasım, 2016, (Sanayi), s. 43.).

KDV indirimine denk gelen yıllarda üretim faaliyetlerindeki azalışın sebebi, 2009 yılı için, Amerika’da başlayan ve 2008 yılı son çeyreğinden itibaren tüm dünyayı kapsayacak şekilde derinleşen küresel krizin yansımaları, Türkiye’ de 2009 yılının üçüncü çeyreğinde azalarak da olsa hissedilmeye devam etmiştir. Bunun bir sonucu olarak hızla daralan dış talep ve sıkılaştan finansal koşulların yanı sıra artan ihtiyati tasarruf eğiliminin etkisiyle iktisadi faaliyette belirgin bir gerileme yaşanmış olup, iktisadi faaliyeti canlandırmak amacıyla gerçekleştirilen vergi indirimleri temel enflasyon göstergelerinin bu düşük seviyelerinde pay sahibi olsa da küçük ve orta boy işletmelere verilen kredilerde standartların halen sıkı olması, parasal koşullardaki genişlemenin iktisadi faaliyet üzerindeki olumlu etkisini kısmen de olsa sınırlamaya devam etmiş olduğundan⁵³⁸ bu yıllarda KDV indirimlerine rağmen mobilya sektöründe üretim daralmıştır.

2016 yılında herhangi bir KDV indirimi olmamasına rağmen, ana ve alt sanayi sektörlerinin neredeyse tamamında bir yavaşlama göze çarpmaktadır. Ana sanayi grupları içinde 2016 yılı Temmuz ayında arındırılmış sanayi üretim endeksinde bir önceki aya göre en yüksek düşüş %11 ile dayanıklı tüketim malı imalatında gerçekleşmiştir⁵³⁹.

2018 yılı için ise, Mart ayında yükselmeye başlayan üretim endeksi, Haziran ayında % 9 oranında bir düşüş göstermiş, daha sonraki ay yükselmiş olsa da Eylül ve Ekim aylarında tekrar düşüş trendine girdikten sonra yükselmeye başlamıştır. Burada dikkat edilmesi gereken KDV indiriminin 2018 yılının ekim ayında başlaması ile Kasım ve Aralık aylarında üretim endeksinin yükselmesidir. Ancak 2019 yılının Temmuz ayına kadar devam eden KDV indiriminin 2019 yılı için üretime katkısının fazla olmadığı, 2019 yılında daha düşük üretim endeksi verilerinden anlaşılmaktadır.

KDV indiriminin mobilya sektörüne etkisini incelemede faydalanılacak bir diğer ölçüt kapasite kullanım oranı*dır. Tablo 83’te mobilya imalat sanayiye ait 2010 ve 2022 yılları arası kapasite kullanım oranları yer almaktadır.

⁵³⁸Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, **2009-IV Enflasyon Raporu**, www.tcmb.gov.tr, (22.08.2022), s.1-4.

⁵³⁹ Koç, Kaya ve Şenel, (Sanayi), s. 53.

* Bir işletmenin belirli bir süre içerisinde mevcut üretim faktörlerini rasyonel bir biçimde kullanarak meydana getireceği üretim miktarı kapasite kullanım oranı olarak tanımlanmaktadır. (Koç, Kaya ve Şenel, (İmalat), s. 5.).

Tablo 83: Mobilya İmalatı Kapasite Kullanım Oranları (2009-2022)

Ay/Yıl	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Ocak	57,1	63,97	68,63	68,67	67,97	69,51	70,77	71,00	72,41	72,22	73,85	76,66	67,64	77,59
Şubat	58,2	66,11	67,74	69,33	70,07	70,07	71,00	70,51	69,69	73,85	75,56	74,39	66,55	76,29
Mart	58,5	67,96	68,37	69,63	72,13	70,86	70,56	69,99	72,76	73,67	74,32	75,55	67,55	77,06
Nisan	59,5	68,73	71,23	73,04	72,29	72,22	70,90	71,22	75,07	74,50	75,02	44,92	65,48	77,36
Mayıs	69,6	72,85	72,01	69,23	74,11	71,30	71,32	70,87	76,37	73,57	75,54	45,54	63,03	78,19
Haziran	74,3	72,87	73,88	70,76	71,60	73,47	73,39	71,33	75,48	74,07	76,46	63,30	72,39	77,57
Temmuz	72,5	74,57	75,15	72,57	72,72	72,73	73,15	71,49	76,25	73,86	75,31	64,95	76,31	77,79
Ağustos	69,3	69,26	75,55	68,69	72,97	72,87	73,03	70,90	76,77	74,44	76,21	68,47	76,29	
Eylül	71,4	72,45	75,13	71,22	72,68	73,92	73,52	73,27	74,84	73,47	74,74	67,45	77,67	
Ekim	69,4	71,44	74,35	70,74	72,43	73,91	73,61	72,82	75,15	72,50	75,62	69,49	75,83	
Kasım	67,1	72,46	73,28	70,97	72,68	72,74	73,28	72,35	74,27	72,97	76,73	69,34	76,73	
Aralık	65,5	69,25	71,29	69,47	71,74	71,73	72,23	71,55	72,98	72,67	76,48	66,93	77,79	
Yıllık Ort.	66,0	70,16	72,22	70,36	71,95	72,11	72,23	71,44	74,34	73,48	75,49	65,58	71,94	77,41

Kaynak: www.tcsm.gov.tr, (27.08.2022)

Tablo 83’den görüleceği üzere, esnekliği yüksek tüketim malı olan mobilyaya olan talep ve kapasite kullanım oranları ekonomik dalgalanmalara paralel olarak inişli çıkışlı bir seyir izlemektedir. Sektörün, son 5 yıllık kapasite kullanım oranı ortalamalarına göre %73’ün üzerinde üretim kapasitesi ile çalıştığı görülmektedir. Mobilya sanayi kapasite kullanım oranları; 2018 yılında %73,48, 2019 yılı ortalaması %75,49 olmuştur⁵⁴⁰.

Yine Tablo 83’den anlaşılabacağı üzere, 2009 yılında yapılan vergi indirimi aralığı olan Mart ve Eylül ayları arasında kapasite kullanım oranı Haziran ayına kadar artış göstermiş, daha sonra tekrar düşmeye başlamış ancak eylül ayında tekrar yükselmiştir. Ancak KDV indiriminin sona erdiği Eylül ayından sonra söz konusu oran düşmeye devam etmiştir.

Bir sonraki KDV indirim politikasının uygulandığı Ekim 2018 tarihinden itibaren Mart ayı hariç kapasite kullanım oranının arttığı, indirimin bittiği Temmuz 2019 tarihi itibarıyla zaman zaman azaldığı zaman zaman da arttığı görülmektedir.

KDV indiriminin tamamen uygulanmaya başlandığı Ocak 2020 tarihi itibarıyla ise, kapasite kullanım oranları Nisan ayına kadar aynı seyrinde olsa da Nisan ve Mayıs

⁵⁴⁰ Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü, “Mobilya Sektörü Raporu”, **Sektörel Bazlı Raporlar ve Analizler Serisi**, 2020, s.18.

aylarında ciddi bir düşüş yaşanmış, Haziran ayında tekrar yükselmeye başlamış olsa da diğer yılların ortalamasına erişmesi 2021 yılının Temmuz ayını bulmuştur. Söz konusu kapasite düşüklüğünün nedeninin tüm dünyayı etkileyen ve Türkiye’de 2020 yılının Mart ayında patlak veren covid salgını nedeni ile olduğu aşikar olup, KDV indiriminin bu dönemde kapasite kullanımını arttıramamasına neden olmuştur.

Ek olarak, konut kullanımına yönelik mobilya talebi büyük ölçüde yeni konut inşaatlarına ve gelir artışına paralel bir seyir izlemekte, ofis mobilyaları için talep ise büyük ölçüde işyeri açılması ve inşaatlarına, ofis otomasyon sistemlerinin kullanımına ve doğal olarak istihdamın artmasına bağlı olmaktadır. Ayrıca bunun bir sonucu olarak, talep esnekliği yüksek bir tüketim malı olan mobilyaya olan talep ve kapasite kullanım oranları ekonomik dalgalanmalara paralel olarak inişli ve çıkışlı bir seyir izlemesi sonucunu doğurmaktadır. Kapasite kullanımının artırılamamasındaki en önemli etken iç pazardaki talep daralması olup, sektörün tam kapasite ile çalışamamasının nedenlerinin başında iç talep, ikinci sırada dış talep yetersizliği gelmektedir. Talep yetersizliğini finansman, çalışanlarla ilgili sorunlar, yerli ve ithal hammadde yetersizliği gibi nedenler izlemektedir⁵⁴¹.

Görüleceği üzere 2020 yılında yaşanan pandeminin bahsedilen talep yetersizliklerine neden olduğu dolayısıyla KDV oran indirimine rağmen kapasite kullanımının arttırılamaması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle bu dönemde yapılan KDV indiriminin vergisel anlamdaki rolü mali ve hukuki olmaktan ziyade sosyo-ekonomik açıdan önem arz etmektedir.

KDV oranlarındaki indirimlerin mobilya sektörüne etkisini şuana kadar yapılan açıklamalarda mobilya üreticisine etkileri yönüyle ele almış olup, söz konusu oran indirimi etkisinin ilerleyen kısımlarda tüketiciye yansımaları bakımından da ele alınacaktır. Bu yansımanın sonuçlarını irdeleyebilmek için tüketici fiyat endeksi madde sepetinde yer alan ürünlerin ortalama fiyatları ile hane halklarının mobilya tüketimlerine ilişkin verilerden yararlanılacaktır.

Buna göre Tablo 84’te tüketici fiyat endeksi* madde sepetinde yer alan ürünlerin yıllık ortalama fiyatlarına ilişkin veriler yer almaktadır.

⁵⁴¹ Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, “İhracat Genel Müdürlüğü Maden, Metal ve Orman Ürünleri Dairesi”, **Mobilya Sektör Raporu**, 2021, s.4.

* Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE); hane halklarının tüketimine yönelik mal ve hizmet fiyatlarının zaman içindeki değişimini ölçen bir fiyat endeksidir. (Mahfi Eğilmez, ÜFE ile TÜFE Farkı, Haziran, 2022, www.mahfiegilmez.com, (15.09.2022), s.1.).

Tablo 84: Tüketici Fiyat Endeksi Madde Sepetinde Yer Alan Ürünlerin Yıllık Ortalama Fiyatları (2009-2022)

Mobilya Türü/Yıl	Tek Masa	Tek Sandalye	Yatak Odası Takımı	Yatak (Tek Kişilik)	Yatak (Çift Kişilik)	Yatak Bazası	Oturma Odası Takımı	Yemek Odası Takımı	Sehpa
2009	44	20,8	2.638,9	203,2	320,1	436	2.363,7	2.903,6	139,7
2010	46,1	21,3	2.924,3	219,5	353,6	442	2.610,0	2.923,8	144,0
2011	51,3	22,8	3.078,5	249,7	406,9	465,2	2.742,2	3.034,0	150,2
2012	54,8	24,7	3.346,7	285,6	468,4	505,5	3.404,3	3.074,3	162,9
2013	60,2	26,9	3.829,4	302,6	497,3	549,5	3.187,8	3.335,7	177,4
2014	77,9	35,5	4.054,7	345,5	568,4	570,8	3.487,6	3.559,5	202,2
2015	160,7	60,5	5.090,8	376,8	616,1	592,7	3.922,0	4.302,7	226,0
2016	197	73,5	6.047,4	420,3	691	648,2	4.394,3	5.158,7	257,8
2017	216,4	81,8	5.992,3	457,4	741,4	617,8	4.480,0	5.069,9	272,8
2018	340,8	126,2	7.972,9	578,8	935,4	826,9	5.658,3	6.574,9	357,3
2019	444,3	164,5	6.452,9	633,8	1023,4	970,3	5.542,7	5.198,5	412,5
2020	628,8	222	7.686,4	740,4	1.195,7	1.114,3	6.304,4	5.919,9	489,0
2021	841,8	308,6	9.696,9	1.074,9	1.736,2	1.798,3	8.477,0	7.896,5	644,0
2022	1583	562,2	16.492,5	1.813,9	2.890,5	3.221,7	13.787,0	12.214,6	1.098,8

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 84’te mobilya sektöründe yer alan ürünlerin genel olarak yıllar itibariyle ortalama tüketici fiyat endekslerine yer verilmiştir. Tablo 89’da ise mobilya ürünlerine ilişkin KDV oranlarına yönelik indirim yapıldığı zamanlardaki tüketici fiyat endeksinde oluşan fiyat değişimlerine yer verilmiştir.

Tablo 85: KDV Oran İndirimlerinin Yapıldığı Dönemlerde Tüketici Fiyat Endeksinde Oluşan Fiyat Değişimleri

Yıl	Ay	Tek Masa	Tek Sandalye	Yatak Odası Takımı	Yatak (Tek Kişilik)	Yatak (Çift Kişilik)	Yatak Bazası	Oturma Odası Takımı	Yemek Odası Takımı	Sehpa
2009	Ocak	44,0	21,0	2633,0	224,3	349,5	451,1	2531,7	3218,0	145,0
2009	Şubat	44,1	21,1	2688,5	224,1	349,6	450,8	2531,7	3240,6	145,7
2009	Mart	44,0	21,2	2748,1	210,5	329,2	451,6	2405,5	3250,7	145,7
2009	Nisan	44,1	20,9	2494,1	194,6	306,3	422,8	2182,3	2949,4	138,2
2009	Mart-Nisan Değişimi	2,27%	-1,41%	-9,24%	-7,55%	-6,96%	-6,37%	-9,28%	-9,26%	-5,10%
2009	Mayıs	43,9	20,7	2405,6	194,1	305,3	420,3	2141,7	2821,4	138,1
2009	Nisan-Mayıs Değişimi	-0,45%	-0,95%	-3,54%	-0,25%	-0,32%	-0,59%	-1,86%	-4,33%	-0,72%
2009	Haziran	44,1	20,8	2443,0	193,4	305,5	420,3	2259,0	2687,0	136,4
2009	Mayıs-Haziran Değişimi	-0,45%	4,83%	1,55%	-0,36%	0,06%	0,00%	5,47%	-4,76%	-1,23%
2009	Temmuz	44,1	20,8	2453,8	192,0	304,0	421,0	2278,8	2713,3	136,1
2009	Haziran-Temmuz Değişimi	0,00%	0,00%	-0,44%	0,74%	0,47%	-0,15%	-0,87%	-0,98%	0,21%
2009	Ağustos	44,0	20,8	2463,1	192,3	304,8	421,1	2278,8	2716,7	137,0
2009	Temmuz-Ağustos Değişimi	-0,22%	0,00%	0,37%	0,15%	0,26%	0,02%	0,00%	0,12%	0,66%
2009	Eylül	44,3	20,7	2463,1	192,6	305,7	419,0	2278,8	2716,7	136,1
2009	Ağustos-Eylül Değişimi	0,68%	-0,48%	0,00%	0,15%	0,27%	-0,50%	0,00%	0,00%	-0,68%
2009	Ekim	44,1	20,7	2958,3	206,1	325,7	450,7	2566,5	2843,2	139,6
2018	Eylül	390,4	145,1	9102,7	666,6	1080,2	981,1	6448,9	7676,6	410,1
2018	Ekim	398,1	148,1	9019,2	644,6	1048,3	962,8	6436,7	7402,4	405,7
2018	Eylül-Ekim Değişimi	1,96%	2,07%	-0,91%	-3,30%	-2,94%	-1,87%	-0,18%	-3,57%	-1,07%
2018	Kasım	378,5	143,5	8152,5	582,9	946,8	898,0	5871,6	6637,9	375,9
2018	Ekim-Kasım Değişimi	-4,90%	-3,13%	-9,60%	-9,57%	-9,68%	-6,72%	-8,77%	-10,32%	-7,34%
2018	Aralık	381,8	144,9	8170,3	578,5	939,9	889,3	5871,6	6655,5	375,7

Yıl	Ay	Tek Masa	Tek Sandalye	Yatak Odası Takımı	Yatak (Tek Kişilik)	Yatak (Çift Kişilik)	Yatak Bazası	Oturma Odası Takımı	Yemek Odası Takımı	Sehpa
2018	Kasım-Aralık Değişimi	0,86%	1,00%	0,21%	-0,74%	-0,72%	-0,97%	0,00%	0,26%	-0,04%
2019	Ocak	409,8	150,6	5844,9	578,3	939,9	884,3	5124,7	4786,9	377,0
2019	Aralık-Ocak Değişimi	7,31%	3,94%	-28,40%	-0,03%	0,00%	-0,55%	-12,72%	-28,07%	0,33%
2019	Şubat	409,4	150,6	5860,3	575,9	936,4	888,0	5146,2	4802,0	375,7
2019	Ocak-Şubat Değişimi	-0,10%	0,00%	0,26%	-0,40%	-0,36%	0,42%	0,42%	0,31%	-0,33%
2019	Mart	410,5	151,6	5913,8	582,7	946,2	892,5	5142,9	4831,1	377,4
2019	Şubat-Mart Değişimi	0,28%	0,66%	0,91%	1,18%	1,04%	0,49%	-0,06%	0,60%	0,45%
2019	Nisan	434,5	159,8	6325,0	617,8	1004,2	950,3	5492,8	5122,3	403,6
2019	Mart-Nisan Değişim	5,83%	5,34%	6,95%	6,01%	6,13%	6,47%	6,80%	6,02%	6,92%
2019	Mayıs	414,6	155,2	5988,4	592,8	959,3	901,0	5201,0	4830,8	386,9
2019	Nisan-Mayıs Değişim	-0,04%	-2,83%	-5,32%	-4,03%	-4,47%	-5,18%	-5,31%	-5,68%	-4,11%
2019	Haziran	420,7	156,5	5977,0	593,8	960,2	901,4	5182,0	4818,4	388,7
2019	Mayıs-Haziran Değişim	1,47%	0,82%	-0,19%	0,15%	0,09%	0,04%	-0,36%	-0,25%	0,45%
2019	Temmuz	460,9	170,3	6723,0	665,3	1071,1	1015,3	5773,3	5417,4	429,7
2019	Haziran-Temmuz Değişimi	9,53%	8,79%	12,48%	12,04%	11,55%	12,63%	11,41%	12,43%	10,54%
2019	Ağustos	461,6	171,3	6749,8	667,3	1071,4	1020,8	5818,1	5430,5	433,2
2019	Temmuz-Ağustos Değişimi	0,15%	0,59%	39,77%	0,29%	0,03%	0,53%	0,77%	0,24%	0,81%
2020	Ocak	574,7	202,3	6732,4	660,8	1062,5	1013,3	5684,9	5226,8	437,8
2020	Şubat	570,7	201,3	6750,4	659,6	1061,2	1012,7	5669,7	5214,4	440,2
2020	Ocak-Şubat Değişimi	-0,70%	-0,48%	0,26%	-0,18%	-0,12%	-0,06%	-0,26%	-0,23%	0,54%
2020	Mart	574,4	203,9	6879,6	662,9	1068,8	1021,1	5701,9	5279,9	449,3
2020	Şubat-Mart Değişimi	0,64%	1,28%	1,91%	0,50%	0,72%	0,83%	0,56%	1,25%	2,05%

Yıl	Ay	Tek Masa	Tek Sandalye	Yatak Odası Takımı	Yatak (Tek Kişilik)	Yatak (Çift Kişilik)	Yatak Bazası	Oturma Odası Takımı	Yemek Odası Takımı	Sehpa
2020	Nisan	600,0	210,6	7128,6	698,2	1128,1	1051,2	5905,0	5462,1	468,7
2020	Mart-Nisan Değişim	4,46%	3,31%	3,61%	5,33%	5,54%	2,94%	3,56%	3,44%	4,33%
2020	Mayıs	608,7	214,0	7191,4	689,5	1114,1	1055,4	5950,1	5497,1	473,0
2020	Nisan-Mayıs Değişim	1,44%	1,62%	0,88%	-1,25%	-1,24%	0,39%	0,76%	0,64%	0,91%
2020	Haziran	609,7	214,7	7254,9	683,5	1105,1	1054,6	5928,3	5605,9	472,8
2020	Mayıs-Haziran Değişim	0,15%	0,30%	0,88%	-0,86%	-0,80%	-0,07%	-0,36%	1,97%	-0,05%
2020	Temmuz	630,5	223,1	7816,8	726,5	1173,4	1109,0	6210,1	6021,7	492,7
2020	Haziran-Temmuz Değişimi	3,42%	3,89%	7,74%	6,28%	6,18%	5,15%	4,75%	7,41%	4,21%
2020	Ağustos	640,6	225,5	7961,5	743,8	1200,5	1121,8	6318,2	6134,9	500,3
2020	Temmuz-Ağustos Değişimi	1,58%	1,09%	1,85%	2,38%	2,30%	1,15%	1,74%	1,88%	1,55%
2020	Eylül	659,3	231,4	8179,6	785,7	1273,1	1175,1	6693,5	6330,2	511,9
2020	Ağustos-Eylül Değişimi	2,91%	2,62%	2,73%	5,62%	6,04%	4,74%	5,94%	3,18%	2,31%
2020	Ekim	680,0	238,7	8589,7	831,9	1344,8	1224,1	7034,1	6631,0	529,6
2020	Eylül-Ekim Değişimi	3,14%	3,13%	5,01%	5,87%	5,63%	4,17%	5,08%	4,75%	3,45%
2020	Kasım	688,0	244,6	8763,9	853,3	1378,9	1247,8	7150,5	6715,2	536,0
2020	Ekim-Kasım Değişimi	1,16%	2,49%	2,02%	2,57%	2,53%	1,93%	1,65%	1,26%	1,19%
2020	Aralık	710,0	254,3	8988,5	889,4	1438,3	1286,6	7407,1	6920,1	556,8
2020	Kasım-Aralık Değişimi	3,20%	3,94%	2,56%	4,22%	4,31%	3,11%	3,58%	3,05%	3,88%
2021	Ocak	757,7	270,8	9171,3	994,6	1603,0	1610,5	7894,1	7413,4	601,1
2021	Aralık-Ocak Değişimi	6,72%	6,48%	2,03%	11,82%	11,44%	25,17%	6,57%	7,12%	7,95%
2021	Şubat	768,8	273,8	9229,2	996,2	1611,4	1628,6	7883,7	7457,9	602,0
2021	Ocak-Şubat Değişimi	1,46%	1,12%	0,63%	0,16%	0,52%	1,12%	-0,13%	0,59%	0,14%

Yıl	Ay	Tek Masa	Tek Sandalye	Yatak Odası Takımı	Yatak (Tek Kişilik)	Yatak (Çift Kişilik)	Yatak Bazası	Oturma Odası Takımı	Yemek Odası Takımı	Sehpa
2021	Mart	776,2	277,9	9301,8	1003,6	1619,5	1648,8	8068,4	7514,4	612,3
2021	Şubat-Mart Değişimi	0,96%	1,48%	0,78%	0,74%	0,50%	1,24%	2,34%	0,75%	1,71%
2021	Nisan	740,9	270,9	8882,0	961,8	1556,2	1631,9	7773,3	7167,1	587,8
2021	Mart-Nisan Değişim	-4,55%	-2,50%	-4,51%	-4,15%	-3,91%	-1,02%	-3,65%	-4,62%	-4,00%
2021	Mayıs	757,8	279,7	9025,4	978,6	1582,0	1672,8	7890,8	7337,2	597,6
2021	Nisan-Mayıs Değişim	2,28%	3,22%	1,61%	1,74%	1,66%	2,50%	1,51%	2,37%	1,67%
2021	Haziran	815,7	300,8	9479,9	1062,3	1719,8	1740,8	8343,0	7831,4	636,9
2021	Mayıs-Haziran Değişim	7,65%	7,55%	5,03%	8,54%	8,70%	4,06%	5,73%	6,73%	6,56%
2021	Temmuz	796,5	295,2	9011,7	1021,0	1649,6	1682,2	7930,2	7407,9	618,6
2021	Haziran-Temmuz Değişimi	-2,36%	-1,86%	-4,93%	-3,88%	-4,07%	-3,37%	-4,94%	-5,40%	-2,87%
2021	Ağustos	820,2	308,1	9050,1	1021,8	1651,1	1703,5	7978,7	7461,4	615,6
2021	Temmuz-Ağustos Değişimi	2,98%	4,36%	0,42%	0,08%	0,08%	1,26%	0,61%	0,72%	-0,47%
2021	Eylül	888,7	330,9	9925,9	1125,1	1821,0	1883,1	8749,7	8165,0	668,1
2021	Ağustos-Eylül Değişimi	8,35%	7,41%	9,67%	10,10%	10,29%	10,54%	9,66%	9,42%	8,51%
2021	Ekim	909,6	335,4	10135,3	1130,2	1824,2	1906,8	8824,7	8264,3	671,5
2021	Eylül-Ekim Değişimi	2,34%	1,35%	2,10%	0,45%	0,17%	1,26%	0,85%	1,21%	0,51%
2021	Kasım	962,2	353,0	10604,3	1195,1	1924,3	2018,3	9350,4	8666,6	702,6
2021	Ekim-Kasım Değişimi	5,70%	5,24%	4,62%	5,73%	5,48%	5,84%	5,95%	4,86%	4,63%
2021	Aralık	1108,1	407,0	12546,8	1409,3	2272,9	2452,5	11037,3	10072,3	813,9
2021	Kasım-Aralık Değişimi	15,10%	15,30%	18,31%	17,92%	18,11%	21,51%	18,04%	16,22%	15,82%
2022	Ocak	1389,9	493,7	14823,9	1686,0	2701,6	2884,6	12272,0	11141,4	964,1
2022	Aralık-Ocak Değişimi	25,43%	21,29%	18,14%	19,63%	18,86%	17,61%	11,18%	10,61%	18,46%

Yıl	Ay	Tek Masa	Tek Sandalye	Yatak Odası Takımı	Yatak (Tek Kişilik)	Yatak (Çift Kişilik)	Yatak Bazası	Oturma Odası Takımı	Yemek Odası Takımı	Sehpa
2022	Şubat	1525,9	545,7	15914,4	1772,1	2818,9	3165,1	13292,1	11899,8	1068,0
2022	Ocak-Şubat Değişimi	9,78%	10,51%	7,35%	5,10%	4,34%	9,72%	8,31%	6,80%	10,77%
2022	Mart	1619,1	575,7	16553,9	1800,8	2864,4	3235,4	13851,0	12242,9	1113,6
2022	Şubat-Mart Değişimi	6,10%	5,50%	4,01%	1,62%	1,61%	2,22%	4,20%	2,88%	4,26%
2022	Nisan	1797,4	633,8	18678,1	1997,1	3177,6	3602,0	15733,0	13574,4	1249,5
2022	Mart-Nisan Değişim	11,01%	10,08%	12,83%	10,90%	10,93%	11,33%	13,59%	10,87%	12,20%

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022)' den yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır.

Tüketici fiyat endeksi madde sepetinde yer alan ürünlerin yıllık ortalama fiyatlarının yer aldığı Tablo 85'te masa, sandalye, tek ve çift kişilik yatak ve sehpalarda yıllık ortalama tüketici fiyat endeksi her yıl için artış eğilimi göstermiştir. Ancak yatak odası takımlarının tüketici fiyat endeksi 2019 yılında, yatak bazası tüketici fiyat endeksi 2017 yılında, oturma odası takımları tüketici fiyat endeksi 2013 ve 2019 ile yemek odası takımları tüketici fiyat endeksi 2017 ve 2019 yıllarında yalnızca düşüş göstermiş olup, diğer yıllar söz konusu mobilyalarında tüketici fiyat endeksi her yıl için artış eğilimi göstermiştir.

Ancak söz konusu tüketici fiyat endeksinin KDV oran indirimlerinin yapıldığı ayları kapsayan Tablo 84'te yer alan veriler incelendiğinde;

-29.03.2009 - 30.09.2009 tarihleri arasında %18'den %8 indirilen KDV oranlarının uygulandığı dönemde, tüketici fiyat endeksinin de ilk iki ay boyunca (sehpalar için Nisan ayı hariç) mobilya türlerinde düştüğü ancak diğer aylarda bu düşüşün devam etmediği dönemlere göre inişli çıkışlı bir seyir izlediği görülmektedir.

Tablo 86'da yer alan veri kapsamında bir sonuca ulaşabilmek için 2009 yılında KDV oran indirimi kapsamındaki mobilyaların hane halkı tüketimi içindeki payını da

bilmek gerekmektedir⁵⁴². Buna göre aşağıdaki Tablo 90’da 2009 yılında hane halkın toplam tüketimi içerisindeki payının ne kadar olduğu bilgisi yer almaktadır.

Tablo 86: 2009 Yılında Hane Halkının Mobilya Ediniminin Toplam Tüketimi İçerisindeki Payı

Anket Yılı	Hane Halkı Sayısı	Mobilya, ev aletleri ve ev bakım hizmetleri (%)
2008	17.794,23	5.8
2009	18.427,32	6.2

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

Tablo 90’dan görüleceği üzere hane halkının mobilya tüketiminin, toplam tüketim kalemleri içerisindeki payı %6.2 olup, KDV indiriminin olduğu 2009 yılında, 2008 yılına nazaran artış olmuştur. Burada anket yapılan hane halkı sayısında da artış olduğu gözlemlense de KDV indirimi sonucunda mobilya alımına talebi arttırdığı da gözlemlenmektedir.

-31.10.2018 – 01.07.2019 tarihleri arasında %18’den %8 indirilen KDV oranlarının uygulandığı dönemde, indirimin uygulandığı ilk ay (masa ve sandalye hariç) ve takip eden ayda tüketici fiyat endekslerinin düştüğü görülmektedir. Ancak devam eden aylarda bazı aylar düşüklük olduğu gözlense de genel olarak fiyatların KDV oranlarındaki indirimle rağmen arttığı da açıktır.

Ayrıca aynı dönemde Tablo 87’de, mobilya ediniminin hane halkının toplam tüketimi içerisindeki payının ne kadar olduğu bilgisi yer almaktadır.

Tablo 87: 2018-2019 Yıllarında Hane Halkının Mobilya Ediniminin Toplam Tüketimi İçerisindeki Payı

Anket Yılı	Hane Halkı Sayısı	Mobilya, ev aletleri ve ev bakım hizmetleri (%)
2017	23 032 955	6.3
2018	23 599 727	6.5
2019	24 221 512	6.4

Kaynak: www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022).

⁵⁴² Ercan Türkan, “Son vergi düzenlemeleri ile ortaya çıkan fiyat indirimleri tüketiciye yansıtıldı mı?”, Mayıs, 2009, s.3.

Yukarıda yer alan Tablo 87’den görüleceği üzere hane halkının mobilya tüketiminin, toplam tüketim kalemleri içerisindeki payı 2017 yılında %6.3 iken 2018 yılında %6.5 olarak küçük bir artış göstermiştir. Ancak KDV indiriminin büyük bir kısmının denk geldiği 2019 yılında ise mobilyaya olan tüketim talebi, ankete katılan kişi sayısının artmasına rağmen azalmıştır. Bunun sonucunda 2018 ve 2019 yıllarında uygulanan KDV indiriminin mobilyaya olan talebi arttırmadığı söylenebilmektedir.

-Ocak 2020 itibariyle mobilyalarda KDV oranlarının kalıcı olarak %8’e indirildiği dönemde ise; ilk ay yatak odası takımı hariç diğer ürünlerde fiyat endeksi düşmüştür. Ancak devam eden aylarda zaman zaman bazı mobilya türlerinde fiyat endeksi düşüşleri gözlemlense de, ekseriyetle fiyatların arttığı görülmektedir.

TÜİK’e ait hane halkı tüketim istatistikleri 2019 yılına kadar olduğundan 2020 yılında mobilyalar üzerinde yapılan KDV indirimi sonucu talep artışı oluşup oluşmadığı karşılaştırılması yapılamamıştır.

Ancak yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda gerek 2020 yılı öncesi gerekse sonrası yapılan KDV indirimlerinin amaçlarının; iç talebi canlandırılması⁵⁴³, mobilya sektöründeki vergi yükünün azaltılarak sektörün üretime teşvik edilmesi ile 2018 yılı içerisinde başlayan enflasyonist baskının günümüze kadar artarak devam etmesi sonucu alınan vergi indirimi kararlarının enflasyon oranları üzerinde pozitif etki isteği⁵⁴⁴ olması nedeniyle, mobilya sektörüne yönelik olarak yapılan söz konusu indirimlerin verginin ekonomik rolüne hizmet ettiği anlaşılmaktadır.

3.2.2. Türkiye’de Belirlenen KDV Oranlarının Nihai Tüketiciye Etkileri

Tüketim vergilerinin oranlarının, tüketime konu malların üzerinde doğru ve adaletli bir şekilde belirlenebilmesi açısından hane halkı tüketim eğilimlerinin hangi kalemlerden kaynaklandığını tespit etmek önem arz etmektedir.

Bu sayede düşük gelirli grupların hayatlarını idame ettirmede rol oynayan tüketim mallarının tespit edilerek, bu mallar üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesiyle,

⁵⁴³ Türkan, s.3.

⁵⁴⁴ Ersan Öz ve Tülay Baran, “Türkiye’de Ekonomik Kriz Dönemlerinde Vergi İndirimlerinin Enflasyon, Faiz Ve Yatırımlar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 15, Sayı:4, 2019, s.1270.

söz konusu gelir grubundaki kişi ve ailelerin geçim şartlarına katkı sağlanabilmesi amaçlanabilecektir.

Tüketim eğilimlerini incelemeyen önce fertlerin gelir düzeylerini bilmek ve bu gelir düzeyine göre yapmak zorunda oldukları harcamalara için bu gelirden ayırmaları gereken payı görmek katlandıkları fedakarlığı ölçmek amacıyla önem arz etmektedir. Buna göre Tablo 88’de hane halkı kullanılabilir gelire göre sıralı yüzde 20’lik gruplar itibarıyla yıllık hane halkı kullanılabilir gelirin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 88: Hane halkı Kullanılabilir Gelire Göre Sıralı % 20’lik Gruplar İtibarıyla Yıllık Hane halkı Kullanılabilir Gelirin Dağılımı,(2010-2021)

Yıllar / Gelir	İlk %20	İkinci ile İlk Grup Arasındaki Gelir Farkı	İkinci %20	Üçüncü ile İkinci Grup Arasındaki Gelir Farkı	Üçüncü %20	Dördüncü ile Üçüncü Grup Arasındaki Gelir Farkı	Dördüncü %20	Beşinci ile Dördüncü Grup Arasındaki Gelir Farkı	Son %20
2010	7.174	5.060	12.234	4.997	17.231	6.934	24.165	25.349	49.514
2011	7.882	5.464	13.346	5.465	18.811	7.889	26.700	28.278	54.978
2012	8.584	6.000	14.585	6.122	20.706	8.503	29.209	30.588	59.797
2013	9.683	6.423	16.107	6.645	22.752	9.435	32.186	34.483	66.670
2014	10.376	7.196	17.572	7.400	24.972	10.576	35.548	35.983	71.530
2015	11.338	8.216	19.554	8.442	27.996	11.696	39.691	41.927	81.618
2016	12.957	9.057	22.015	9.433	31.448	13.310	44.758	51.054	95.811
2017	14.537	9.875	24.412	10.385	34.797	14.503	49.299	58.317	107.616
2018	15.762	11.282	27.044	11.705	38.749	16.455	55.204	64.911	120.114
2019	19.355	13.479	32.834	13.529	46.363	18.449	64.812	71.210	136.022
2020	20.665	16.413	37.077	15.676	52.753	22.229	74.982	86.294	161.276
2021	24.714	17.047	41.762	16.721	58.483	24.111	82.594	93.539	176.133

Kaynak: Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021, www.data.tuik.gov.tr, (18.12.2022), s.1.

Yukarıda yer alan Tablo 88’den görüleceği üzere hane halklarının kullanılabilir gelirleri %20’lik gruplar halinde 5 dilime ayrılmaktadır. 10 yıl içerisinde son dilim ile ilk dilim arasındaki gelir dilimi arasındaki 151.714 Bin TL’ye ulaşmıştır. Bu durumda son %20’lik dilimde yer alan bir kişinin gelirinin %14’lük kısmının birinci gelir diliminde yer alan bir kişinin gelirine denk gelmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla tüketim harcamalarında zorunlu olan kısma ayrılan gelirden sonra kişinin sosyal ve günümüzün getirdiği toplum içerisinde kendini iyi hissetmeye yönelik ihtiyaçlara ilişkin

ayırabileceği geliri ile son dilimde bulunan kişinin bu konudaki harcamaları bakımından oluşan adaletsizlik verginin yeniden dağılımı ile bir nebze olsa giderilmeye çalışılmaktadır.

Bu nedenle KDV için bu harcamalardaki vergi adaletsizliğinin artmasına sebep olan tüketim vergisinde, bu adaletsizlik ancak oran farklılaştırması ile giderilmesi mümkün olmaktadır. Üst gelir gruplarına hitap eden ürünlerde KDV oranı yüksek, diğer ürünlerde KDV oran indirimi sağlanarak düşük gelirli kesimin indirim sayesinde ceplerinden çıkmayan KDV'yi başka ihtiyaçlarına kanalize edebilmeleri sağlanmış olacaktır.

Bu açıklamalar ışığında söz konusu gelir dilimlerinde yer alan fertlerin, tüketim harcamalarına konu mallara ait tüketim seyirlerini incelemek gerekmektedir.

Buna göre; 2010-2019 yılları arasında hane halkı tüketim harcamalarının türlerine göre dağılımı Tablo 89'da yer almaktadır.

Tablo 89: Hane halkı tüketim harcamasının dağılımı, Türkiye, 2010-2019*

	2010**	2011	2012	2013	2014***	2015	2016	2017	2018	2019
Toplam	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Gıda ve alkolsüz içecekler	21,9	20,7	19,6	19,9	19,7	20,2	19,5	19,7	20,3	20,8
Alkollü içecekler, sigara, tütün	4,5	4,1	4,2	4,2	4,2	4,2	4,4	4,5	4,0	4,3
Giyim ve ayakkabı	5,1	5,2	5,4	5,3	5,1	5,2	5,2	5,0	4,8	5,0
Konut ve kira	27,1	25,8	25,8	25,0	24,8	26,0	25,2	24,7	23,7	24,1
Mobilya, ev aletleri/bakım hzm.	6,3	6,4	6,7	6,6	6,8	6,1	6,3	6,3	6,5	6,4
Sağlık	2,1	1,9	1,8	2,1	2,1	2,0	2,0	2,2	2,2	2,2
Ulaştırma	15,1	17,2	17,2	17,4	17,8	17,0	18,2	18,7	18,3	6,5
Haberleşme	4,1	4,0	3,9	4,0	3,7	3,7	3,7	3,4	3,8	3,6
Eğlence ve kültür	2,8	2,7	3,2	3,1	3,0	2,9	2,8	2,7	2,9	3,1
Eğitim hizmetleri	2,0	2,0	2,3	2,4	2,4	2,2	2,3	2,3	2,3	2,5
Lokanta ve oteller	5,4	5,7	5,8	5,9	6,0	6,4	6,4	6,2	6,5	6,5
Çeşitli mal ve hizmetler	3,7	4,3	4,2	4,3	4,3	4,3	4,2	4,4	4,9	5,1

* Hane halkı tüketim harcamalarının türlerine göre dağılımına veriler en son TÜİK tarafından 2019 yılında güncellenmiştir.

** TÜİK tarafından 2007 yılından itibaren yeni nüfus projeksiyonları kullanılmaktadır.

*** TÜİK tarafından 2014 yılında örneklem tasarımı yeni idari bölünüş temel alınmıştır.

Kaynak: www.tuik.gov.tr, (23.03.2020).

Yukarıda yer alan Tablo 89'dan görüleceği üzere hane halkı tüketim harcamalarının yarısından fazlası zorunlu harcamalar olarak nitelendirilen gıda, alkolsüz içecekler, giyim, ayakkabı ile konut ve kira kalemlerinden oluşmaktadır.⁵⁴⁵

Yıllar içinde hane halkı tüketim harcama kalıplarında gözlenen değişiklikler, gelir grupları arasında da görülmektedir. Harcama kalıplarında meydana gelen değişimin gözlenebilmesi için gelire göre sıralı yüzde 20'lik grupların 2003 ve 2015 yılları arasındaki tüketim harcamalarının türlerine göre dağılımı karşılaştırılmaktadır. Söz konusu karşılaştırma Tablo 90'da yer almaktadır.⁵⁴⁶

Tablo 90: Gelir Gruplarında Tüketim Harcamalarının Türlerine göre Dağılımı (% Pay)

Tarih	2003					2015				
Gelir Grupları	q1	q2	q3	q4	q5	q1	q2	q3	q4	q5
Gıda ve alkolsüz içecekler	40,6	35,9	32,3	28,1	19,5	30,2	26,3	22,6	20,5	14,6
Alkollü içecekler, sigara, tütün	5,3	4,9	4,7	4,5	3,2	5,0	4,8	5,0	4,6	3,2
Giyim ve ayakkabı	4,6	5,6	5,7	6,4	6,9	4,3	4,6	5,0	5,3	5,6
Konut ve kira	29,7	30,2	29,7	28,6	26,6	32,0	29,6	27,2	25,5	23,3
Mobilya, ev aletleri/ bakım hzm.	4,1	4,8	5,6	6,1	6,2	5,7	6,2	5,9	6,3	6,2
Sağlık	2,3	2,1	2,3	1,8	2,4	2,0	2,1	1,6	2,2	2,1
Ulaştırma	4,2	5,5	6,5	8,8	14,3	8,2	11,9	15,9	17,3	21,0
Haberleşme	3,0	3,6	4,0	4,5	4,8	3,0	3,3	3,8	4,1	3,6
Eğlence ve kültür	0,9	1,1	1,5	1,9	3,3	1,8	2,1	2,4	2,5	3,8
Eğitim hizmetleri	0,3	0,7	1,0	1,5	3,4	0,4	0,7	1,1	1,6	3,9
Lokanta ve oteller	2,9	3,2	3,9	4,4	4,7	4,1	5,1	6,0	6,3	7,5
Çeşitli mal ve hzm.	2,2	2,4	3,0	3,3	4,5	3,4	3,3	3,5	3,9	5,3
Zorunlu harcamalar	74,9	71,7	67,7	63,1	53,1	66,5	60,4	54,8	51,3	43,5
Mal ağırlıklı harcamalar	84,3	81,4	77,9	73,7	62,5	77,2	71,5	65,6	62,2	52,9
Hizmet ağırlıklı harcamalar	15,7	18,6	22,1	26,3	37,5	22,8	28,5	34,4	37,9	47,1
Toplam tüketim	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 11. Kalkınma Planı (2019-2023), “Tüketim ve Tasarruf Eğilimleri Özel İhtisas Komisyon Raporu”, Ankara, 2018, www.sbb.gov.tr, (23.03.2020), s.32,

⁵⁴⁵Kalkınma Bakanlığı, 11. Kalkınma Planı (2019-2023), “Tüketim ve Tasarruf Eğilimleri Özel İhtisas Komisyon Raporu”, Ankara, 2018, www.sbb.gov.tr, (23.03.2020), s.29.

⁵⁴⁶Kalkınma Bakanlığı, 11. Kalkınma Planı (2019-2023), s.31.

Tablo 90'dan görüleceği üzere; 2015 yılında, en alt yüzde 20'lik gelir grubu toplam tüketim harcamalarının yüzde 66,5'ini zorunlu harcamalara ayırırken; en üst yüzde 20'lik gelir dilimi yüzde 43,5'ini zorunlu harcamalarına ayırmaktadır⁵⁴⁷. Halbuki daha önce de belirttiğimiz üzere en alt yüzdelerik dilimin geliri, en üst yüzdelerik dilimin gelirinin %14'üne tekabül etmektedir. Buna rağmen zorunlu harcamalar gelirlerinin oldukça büyük bir kısmını kaplamaktadır.

Tüketimde hizmet harcamalarına ayrılan payı ise, en alt % 20'lik gelir grubunda % 22,8 iken en üst % 20'lik gelir grubunda % 47,1 gibi yüksek bir oranda gerçekleşmiştir. Örneğin, eğlence, kültür, lokanta ve otel harcamalarının en alt % 20'lik gelir grubu için 2015 yılında toplam hane halkı tüketim harcamaları içinden aldığı pay % 5,9 iken; en üst % 20'lik gelir grubunda bu oran ortalama % 11,3'tür. Benzer şekilde, eğitim ve ulaştırma harcamalarının toplam tüketim içinden aldığı pay da gelir seviyesiyle birlikte artmaktadır. 2015 yılında en alt % 20'lik gelir grubu eğitim ve ulaştırma harcamalarına sırasıyla %0,4 ve 8,2'lik bir pay ayırırken; en üst 20'lik gelir grubu söz konusu kalemlere sırasıyla % 3,9 ve 21'lik bir pay ayırmaktadır. Gelir seviyesi arttıkça motorlu taşıt kullanımının arttığı ve eğitim için özel okul ve dershanenin daha çok tercih edildiği ve bu sonuçta söz konusu tercihlerin etkili olduğu düşünülmektedir.⁵⁴⁸

Tablo 90'dan da görüldüğü gibi, ülkemizde düşük gelir grubu olarak ifade edilen ve birinci %20'lik dilimi temsil eden gelir grubunun (q1) zorunlu tüketim harcamaları olarak adlandırılan; gıda, giyim ve konut harcamalarının toplam tüketimleri içerisindeki payı 2011 yılı itibarıyla %66,3 olarak gerçekleşirken, yüksek gelir grubu olarak adlandırılan ve beşinci %20'lik dilimi temsil eden grubun (q5) zorunlu tüketime yönelik harcamaları ise, %63.9 dur. Tersî durumda da, yüksek gelir grubunda yer alan beşinci %20'lik dilim, zorunlu tüketim harcamalarının yanında aynı zamanda lokanta, pastane, otel, kültür ve eğlence gibi harcama kategorilerine dar ve orta gelir gruplarına nazaran daha fazla yönelmiştir⁵⁴⁹.

Sonuçta düşük gelirli hane halkları, yüksek gelirli hane halklarına göre temel ihtiyaç olan gıdaya iki kat daha fazla pay ayırmaktadır⁵⁵⁰.

⁵⁴⁷ Kalkınma Bakanlığı, 11. Kalkınma Planı (2019-2023), s.32.

⁵⁴⁸ Kalkınma Bakanlığı, 11. Kalkınma Planı (2019-2023), s.32.

⁵⁴⁹ Fatma Kutluca, s. 108.

⁵⁵⁰ Fatma Kutluca, s. 109.

Dolayısıyla, düşük gelirli hane halklarının zorunlu tüketim malları için katlandıkları KDV yükü de yüksek gelirli hane halklarına göre iki kat daha fazla olmakta ve bu durum verginin adaletsiz dağılımı sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Tüketim-gelir ilişkisini ekonometrik olarak ortaya koyabilmek için zaman serisi ve yatay kesit olmak üzere iki tür veri kullanılabilmekte olup, Türkiye için yıllara göre gelir ve diğer değişkenlere bağlı olarak gelişimi ortaya koyabilecek veriler olmadığından zaman serisi verisi kullanılamamaktadır⁵⁵¹.

Bu nedenle BALDEMİR, ÇAKMAK ve AVCI'nın yatay kesit analizi ile değerlendirdiği ve 1994 yılı Tüketim Harcamaları Anketi ve Gelir Dağılımı Sonuçlarından yararlanarak yaptıkları çalışma aşağıdaki gibidir.

Yapılan çalışmada, gelir gruplarının harcama paylarına bakılarak farklı KDV oranları kullanılmış olup, dört farklı oran kümesi %20'lik gelir gruplarının tüketim kalıplarına uygulanmıştır. İlk uygulamada %10'luk KDV oranı uygulanmış, daha sonra ise diğer üç KDV oran kümesi, farklı mal ve hizmet gruplarına farklı oranlar uygulanmıştır.

Tablo 91'de yıllık raporlar halinde %20'lik gelir gruplarına ait gelir düzeyleri ve diğer bilgiler yer almaktadır.

Tablo 91: Gelire göre sıralı % 20'lik Gelir Dağılımı

Yıl	1994					
Genel Göstergeler	Toplam	1. % 20	2. %20	3. % 20	4. % 20	5. % 20
Tahmini hane halkı sayısı	13.382,84	2.676,56	2.676,56	2.676,56	2.676,56	2.676,56
Tahmini fert sayısı	59.487,11	10.163,00	11.588,05	12.258,49	12.498,76	12.978,80
Toplam hane geliri (Milyon)	2.209.360	107.315.674	190.626.960	278.602.450	420.374.150	1.212.443
Ortalama hane geliri	165	40	71	104	157	453
Ortalama fert geliri	37	11	16	23	34	93
Grubun en düşük geliri	-	-	56.950,00	86.465,00	124.320,00	199.200,00
Grubun en yüksek geliri	-	56.950,00	86.465,00	124.320,00	199.150,00	-
Medyan geliri	103.300,00	42.395,00	71.235,50	103.300,00	154.876,00	288.500,00
Yıl	2002					
Genel Göstergeler	Toplam	1. % 20	2. %20	3. % 20	4. % 20	5. % 20
Tahmini hane halkı sayısı	16.446,64	3.289,32	3.289,32	3.289,32	3.289,32	3.289,329
Tahmini fert sayısı	68.393,03	12.173,46	13.529,70	14.163,67	14.434,36	14.091,81
Toplam hane geliri (Milyon)	143.777.130	7.606.400	14.104.370	20.155.960	29.955.530	71.954.850
Ortalama hane geliri	8.742	2.312	4.288	6.128	9.107	21.875

⁵⁵¹Yenal Kesbiç, **Tüketim Fonksiyonu Analizi ve Türkiye De Gıda Maddeleri Tüketim Fonksiyonları**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1993, s.47.

Ortalama fert geliri	2.102	625	1.042	1.423	2.075	5.106
Grubun en düşük geliri	-	-	3.484,48	5.136,36	7.313,64	11.412,76
Grubun en yüksek geliri	-	3.484,48	5.136,36	7.313,64	11.412,76	-
Medyan geliri	6.075,97	2.464,15	4.282,04	6.075,97	8.968,80	16.074,72
Yıl	2003					
Genel Göstergeler	Toplam	1. % 20	2. %20	3. % 20	4. % 20	5. % 20
Tahmini hane halkı sayısı	16.744,49	3.348,89	3.348,89	3.348,89	3.348,89	3.348,89
Tahmini fert sayısı	69.195,56	13.443,41	13.401,78	13.881,29	14.210,92	14.258,14
Toplam hane geliri (Milyon)	180.304.700	10.809.490	18.542.880	26.093.310	37.741.790	87.117.210
Ortalama hane geliri	10.768	3.228	5.537	7.792	11.270	26.014
Ortalama fert geliri	2.606	804	1.384	1.880	2.656	6.110
Grubun en düşük geliri	-	-	4.541,08	6.559,97	9.238,18	13.966,47
Grubun en yüksek geliri	-	4.541,08	6.559,97	9.238,18	13.966,47	-
Medyan geliri	7.759,00	3.436,80	5.519,71	7.759,00	11.115,04	19.372,80
Yıl	2004					
Genel Göstergeler	Toplam	1. % 20	2. %20	3. % 20	4. % 20	5. % 20
Tahmini hane halkı sayısı	17.096,53	3.419,30	3.419,30	3.419,30	3.419,30	3.419,30
Tahmini fert sayısı	70.273,63	14.156,13	13.654,53	13.905,29	14.249,89	14.307,78
Toplam hane geliri (Milyon)	218.752.312	13.208.350	23.386.760	33.288.240	47.867.420	101.001.520
Ortalama hane geliri	12.795	3.863	6.840	9.735	13.999	29.539
Ortalama fert geliri	3.113	933	1.713	2.394	3.359	7.059
Grubun en düşük geliri	-	-	5.553,31	8.127,99	11.583,70	16.997,92
Grubun en yüksek geliri	-	5.553,31	8.127,99	11.583,70	16.997,92	-
Medyan geliri	9.688,54	4.095,55	6.805,19	9.688,54	13.832,77	22.890,17
Yıl	2005					
Genel Göstergeler	Toplam	1. % 20	2. %20	3. % 20	4. % 20	5. % 20
Tahmini hane halkı sayısı	17.549,02	3.509,80	3.509,80	3.509,80	3.509,80	3.509,80
Tahmini fert sayısı	71.611.169	14.566,20	13.395,79	14.212,65	14.715,16	14.721,34
Toplam hane geliri (Milyon)	255.639.750	15.467.820	28.317.980	40.479.110	57.779.850	113.594.980
Ortalama hane geliri	14.567	4.407	8.068	11.533	16.462	32.365
Ortalama fert geliri	3.570	1.062	2.114	2.848	3.927	7.716
Grubun en düşük geliri	-	-	6.492	9.745	13.586	20.163
Grubun en yüksek geliri	-	6.492	9.745	13.586	20.163	387.597
Medyan geliri	11.494	4.677	8.046	11.494	16.250	26.902

Kaynak : www.tuik.gov.tr, (24.07.2019).

BALDEMİR, ÇAKMAK ve AVCI KDV oranlarının gelir grupları üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla 1994 yılındaki %20'lik gelir gruplarına ait gelir verilerini ele almış olup, farklı gelir gruplarına farklı oran kompozisyonu uygulayarak Tablo 92'deki sonuçlara ulaşmışlardır.

Tablo 92: Alternatif KDV Oranları ve Gelir Grupları Üzerindeki Etkisi

	Gelir (milyar) (G)	KDV (milyar) (V)	KDV Sonrası Gelir (milyar) (F)	Hane Halkı Yüzdesi	Kullanılabilir Gelir Yüzdesi	KDV Sonrası Gelir Yüzdesi (Fi)	Vergi/ Gelir oranı (Oi)
Model I							
1.%20	107.3	2.08	105.22	15.4	4.856962	4.8313926	1.93849
2.%20	190.6	3.39	187.21	18.6	8.627557	8.5961319	1.778594
3.%20	278.6	4.93	273.67	21.1	12.61094	12.566121	1.769562
4.%20	420.3	6.98	413.32	21.8	19.02997	18.978437	1.660719
5.%20	1212.4	14.02	1198.38	23.1	54.87959	55.026081	1.156384
Toplam	2209.2	31.4	2177.8	100	100	100	8.303749
Model II							
1.%20	107.3	0.125	107.175	15.4	4.856962	4.8910	0.1164
2.%20	190.6	0.211	190.388	18.6	8.627557	8.6886	0.1108
3.%20	278.6	1.316	277.283	21.1	12.61094	12.6541	0.4725
4.%20	420.3	4.355	415.944	21.8	19.02997	18.9821	1.0363
5.%20	1212.4	11.952	1200.448	23.1	54.87959	54.7839	0.9858
Toplam	2209.2	17.960	2191.24	100	100	100	2.7220
Model III							
1.%20	107.3	0.12	107.18	15.4	4.856962	4.9080	0.1118
2.%20	190.6	0.32	190.28	18.6	8.627557	8.7134	0.1678
3.%20	278.6	2.50	276.10	21.1	12.61094	12.6433	0.8973
4.%20	420.3	6.00	414.30	21.8	19.02997	18.9719	1.4275
5.%20	1212.4	16.51	1195.89	23.1	54.87959	54.7631	1.3617
Toplam	2209.2	25.45	2183.75	100	100	100	1.1520
Model IV							
1.%20	107.3	0.1414	107.1586	15.4	4.856962	4.8927	0.1317
2.%20	190.6	0.2323	190.3677	18.6	8.627557	8.6919	0.1218

Kaynak: Ercan Baldemir, Orhan Çakmak ve Mehmet Avcı, “KDV Oranlarının Gelir Gruplarına Göre Dağılımının Ampirik Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi**, İİBF, Cilt:8, Sayı:2, 2003, s.71.

Tablo 92’de yer alan 4 ayrı model de, gelir gruplarının farklı tüketim harcamalarına Tablo 93’te yer alan KDV oranı kombinasyonları uygulamıştır.

Tablo 93: İlgili Modelde Benimsenen KDV Oran Kombinasyonu

Tüketim Harcamaları	I. Model KDV Oranı	II. Model KDV Oranı	III. Model KDV Oranı	IV. Model KDV Oranı
Gıda-içecek-tütün	10%	0%	0%	0%
Lokanta-Otel	10%	20%	20%	20%
Giyim-Ayakkabı	10%	20%	20%	20%
Ev Eşyaları	10%	10%	20%	10%

Tüketim Harcamaları	I. Model KDV Oranı	II. Model KDV Oranı	III. Model KDV Oranı	IV. Model KDV Oranı
Sağlık	10%	0%	0%	5%
Eğitim	10%	0%	0%	20%
Ulaştırma-Haberleşme	10%	20%	20%	20%
Kültür-Eğlence	10%	0%	0%	20%
Konut-Kira	10%	10%	20%	10%
Çeşitli Mal ve Hizmet	10%	10%	20%	20%

Kaynak: Baldemir, Çakmak, Avcı, s. 71.

Buna göre; I. Modelde; düz oranlı bir KDV uygulaması örneği ele alınarak her gelir dilimi için tüm tüketim harcamalarına ayırım gözetmeksizin Tablo 93’te görüleceği üzere %10 oranında KDV uygulanmıştır. Bunun sonucunda Tablo 92’de yer alan sonuçlara göre; 1. %20’lik gelir grubunun gelir yüzdesi 4.85’den 4.83’e gerilemiştir. Buna karşın 5. %20’lik grubun gelir yüzdesi ise 54,87’den 55.02’ye yükselmiştir. Dolayısıyla düz oranlı bir KDV uygulaması gelir seviyesi yüksek olan grup lehine bir sonuç yaratarak, gelir dağılımında eşitsizliği artırıcı yönde etki yaratmıştır⁵⁵².

II. Modelde ise, gıda, sağlık, eğitim, kültür harcamaları için %0 KDV oranı benimsenmiş, diğer harcamalar için farklı oranlar belirlenmiştir. Tablo 92’de yer alan uygulama sonuçlarına göre, ilk 3 grubun KDV sonrası gelir yüzdelerinde artış, son iki grubun gelir yüzdesinde ise azalış oluşmaktadır⁵⁵³.

II. model, I’inci modelin aksine yüksek gelir gruplarının gelir yüzdelerinde azalış etkisi yaratmıştır.

III. Model’de yine gıda, sağlık, eğitim, kültür harcamaları için %0 KDV oranı benimsenmiş, diğer harcamalar için ise %20 KDV oranı belirlenmiştir. Tablo 92’de yer alan uygulama sonuçlarına göre, ilk 2 grubun KDV sonrası gelir yüzdelerinde belirgin bir artış ve 3. grupta da artış oluşmuştur. Son iki grubun gelir yüzdesinde ise belirgin azalış oluşmaktadır. Ayrıca önemli bir sonuç olarak, I. ve II. gruba göre, III,IV,V’inci gelir gruplarının ödediği KDV’nin gelire oranı daha fazla olmaktadır⁵⁵⁴.

⁵⁵² Baldemir, Çakmak, Avcı, s. 70.

⁵⁵³ Baldemir, Çakmak, Avcı, s. 70.

⁵⁵⁴ Baldemir, Çakmak, Avcı, s. 71.

Bu durum, yüksek gelirden yüksek, düşük gelirden daha düşük vergi alınması açısından adaletlidir.

Son modelde ise yalnızca gıda harcamaları için %0 oran belirlenirken, diğer harcamalar için farklı oranlar uygulanmıştır. Tablo 92’de yer alan uygulama sonuçlarına göre, ilk 3 grubun KDV sonrası gelir yüzdelerinde artış, son iki grubun gelir yüzdesinde ise azalış oluşmaktadır. Yine bu uygulamada da I. ve II. gruba göre, III, IV, V’ inci gelir gruplarının ödediği KDV’nin gelire oranı daha fazla olmaktadır ⁵⁵⁵.

Yukarıda yer alan analiz ve modelleme uyarınca BALDEMİR, ÇAKMAK ve AVCI tarafından ulaşılan sonuç özetlenecek olunursa, verginin ileriye yansıtılmış olduğu varsayımı altında yükün nihai tüketici üzerinde olduğu durumda, I. modelde benimsenen düz oranlı KDV uygulamasının devletin elde edeceği gelirin yüksek olması sonucunu verdiğinden devlet lehine olsa da gelir dağılımında adaletsizliği artırdığı görülmektedir. Gelir dağılımındaki adaletin sağlanması açısından en uygun sonucu veren III. Modelin uygulanması, halkın tüketim eğilimlerine göre oran farklılaştırılmasının uygulanmasını ifade etmekte olup, vergi adaletinin sağlanmasında olumlu sonuç vermektedir⁵⁵⁶.

Buna göre, KDV oranlarındaki değişikliklerin yani oran farklılaştırılmasının toplam tüketim ve ekonomik büyüklükler üzerindeki etkisini 14 gelişmiş ülke üzerinde 1980-2010 yılları arasında çeyrek veriler kullanarak incelenmesi neticesinde, KDV oranlarındaki değişikliğin tüketim harcamaları üzerinde 3 önemli etkisi ortaya konmuştur. Bunlar;

- KDV oranlarındaki düşüş/yükseliş tüketim harcamalarını artırmaktadır/azaltmaktadır.
- Katma değer vergisi oranlarında yapılan değişikliğin hemen uygulanması durumunda tüketim harcamaları ani bir şekilde değişmektedir.
- KDV de yapılan değişiklik hemen uygulanmazsa tüketim harcamalarında ki değişim yavaş olmaktadır⁵⁵⁷.

⁵⁵⁵ Baldemir, Çakmak, Avcı, s. 71.

⁵⁵⁶ Baldemir, Çakmak, Avcı, s. 72.

⁵⁵⁷ Fazlı Yıldız ve Ulvi Sandalcı, “Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği”, **İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, s.1921.

Nitekim yapılan çalışmalarda bir birimlik KDV oran artışı 0.28 birimlik bir tüketim azalışına dolayısıyla bir birimlik KDV oran indirimi de 0,28 birimlik tüketim artışı sağladığı tezin daha önceki bölümlerinde ifade edilmiştir⁵⁵⁸.

Bu şekilde, KDV ekonomiye derhal müdahale edebilmesi yönüyle oldukça esnek bir vergidir. Daha önce açıklandığı üzere BK'ya verilen limitler ve sınırlar dahilinde KDV oranlarının piyasadaki fiyatlara müdahale ederek, gerek belli sektörleri teşvik etmesi gerekse tüketimin belirleyicisi nihai tüketicinin eğilimlerini yönlendirebilmesi, alımlarını kolaylaştırarak yüksek fiyatlar karşısındaki yüklerinin azaltılabilmesi gibi bir çok açıdan ani manevra olanağı sağlamaktadır.

Zaten nihai tüketici açısından özellikle Türkiye'nin son yıllarda yaşadığı enflasyon sorunu karşısında hayatını idame ettirmede güçlük yaşadığından, KDV oranlarının indirilerek bu yükün azaltılmaya çalışılması, bu indirimin fiyatlara da yansıtılması için Devletin uyguladığı politikalar da bu yönde uygulamalara örnektir.

3.2.3. Türkiye'de Belirlenen KDV Oranlarının Vergi Otoritesine Etkileri

Vergi oranlarının vergi otoriteleri açısından sonuçları etkinlik ilkesi ile ölçülmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere optimal vergi reformunun amaçlarından biri olan etkinlik İlkesi vergi oranlarının basit, açık ve anlaşılır olması, belirli kesimlere vergi imtiyazları tanınamaması, vergileme maliyetlerinin düşük olması sonucu vergi ile ilgili işlem maliyetlerini ve fırsat maliyetlerini azaltarak vergi tahsilatları bakımından verimliliği ifade etmektedir. Söz konusu maliyetler, vergi yönetimi açısından ise bürokrasi ve kırtasiyecilik dolayısıyla yapılan harcamaları, ayrıca vergi yönetimindeki israf ve savurganlıkları, vergi yükümlüsü açısından ise işlem maliyeti, vergi dolayısıyla yapılan harcamaların mali müşavir ve muhasebeciye ödenen para, şirkette vergi işlemlerini yürütmek üzere istihdam edilen personele ödenen maaşlar ve saire toplamını ifade etmektedir. İdeal bir vergi sisteminde vergi yükümlülerinin katlandığı maliyetlerin ve aynı zamanda vergi yönetiminde ortaya çıkan maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekmektedir⁵⁵⁹.

⁵⁵⁸ Yıldız ve Sandalcı, s. 1921.

⁵⁵⁹ Coşkun Can Aktan, "İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme", **Yeni Maliye, Değişim Çağında Kamu Maliyesi, Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler** (ed. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik ve Dilek Dileyici), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Aralık,2012, (Paradigma), s.30.

Peki bu noktada KDV oranları açısından hem vergi mükellefi açısından vergi adaletine aykırı şekilde bir yüke maruz bırakmadan hem de idarenin etkin bir vergi geliri elde etmesini sağlayacak optimum KDV oranı ne olmalıdır?, bu oran düz mü olmalı farklılaşmalı mı? Soruları önem arz etmektedir.

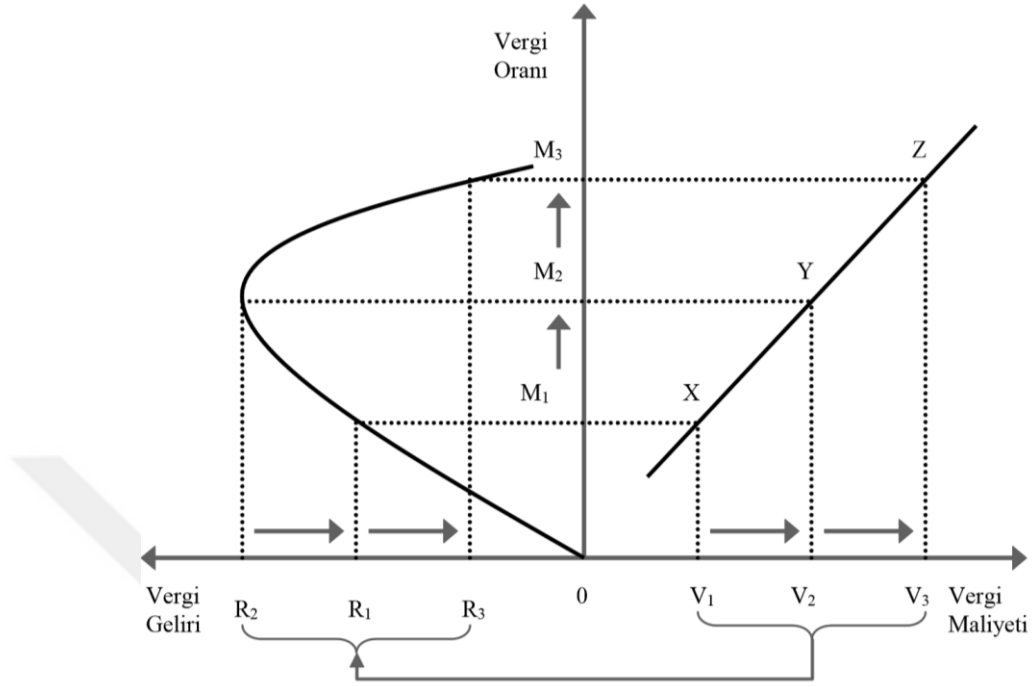
Öncelikle birinci sorunun cevabı için; optimal vergi oranını tam olarak belirleyebilmek neredeyse imkansız olmaktadır. Yapılan birçok çalışmada ülkeler için farklı optimal vergi oranları bulunmuş ancak tek bir ülke için bile aynı dönemde optimal oran üzerinde anlaşılamamıştır⁵⁶⁰. Bu durum KDV için ikinci sorunun cevabını da otomatik olarak vermektedir. Türkiye için özellikle tüm mal ve hizmetleri kapsayacak tek ve optimum bir oran bu kadar geniz ve açık gelir yelpazesine sahip olunması sebebiyle zaten vergi adaletine aykırı sonuç doğuracaktır. Bu nedenle belli mal ve hizmetler, hizmet ettiği amaca, gruba göre değerlendirilerek farklı oranlarda KDV'ye tabii olmaları sağlanarak gelir dağılımında KDV oranları açısından bir denklik sağlanmaya çalışılması vergi adaleti ilkesi ile daha çok bağdaşacaktır.

Peki bu nokta devletin KDV oranlarını indirmesi sonucu vazgeçtiği vergi gelirleri dolayısıyla idare de etkinlik zayıflamış olacak mıdır? sorusu üçüncü bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır.

Buna göre KDV oranlarının sıfır olması, arttırılması veya indirilmesi hallerinde, bu durumların Devlet gelirlerine etkisini aşağıdaki şekilde görmek mümkün olmaktadır.

⁵⁶⁰ Eroğlu, s. 58.

Şekil 5: Müdahaleci Vergi Politikasının Vergi Maliyetleri ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi



Kaynak: Aktan, Kesik ve Dileyici, (Paradigma), s.32.

Yukarıda yer alan Şekil 5'ten görüleceği üzere, vergi oranları ile vergi gelirleri ve vergi maliyeti arasındaki ilişki gösterilmiştir. Vergi oranının sıfır olduğu durumda vergi gelirleri ve vergi maliyeti sıfır olmaktadır. Vergi oranlarının artmasına paralel olarak bir taraftan vergi gelirleri artarken, öte taraftan vergilerin tarh ve tahsil giderleri idari maliyetler de artmakta ancak vergi oranlarının artırılmasına devam edilmesi halinde bir noktadan sonra vergi gelirleri azalmaktadır. Buna göre vergi oranı M1 olduğunda devlet R1 kadar vergi geliri elde edilmekte, vergi oranının M2 düzeyine çıkarılması halinde ise vergi geliri R2 düzeyine yükselmektedir. Ancak vergi oranının daha da artırılması halinde bu defa vergi gelirlerinin düzeyi R2'den, R3'e düşmektedir. Bunun nedeni, vergilerin kişilerin çalışma gayreti, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde olumsuz sonuçlar doğurması olmaktadır. Ayrıca ağırlaşan vergi yükü neticesinde vergi yükümlüleri yeraltı ekonomisinde faaliyet göstermeyi

yeğleyebilirler ve bu da sonuç itibariyle vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır⁵⁶¹.

Dolayısıyla Şekil 5 için yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, geçmiş başlıklarda ilgili sektörlerle ait KDV oranlarına ilişkin alınan kararlardan, bazı mal ve hizmetler üzerindeki KDV oranlarının indirilerek, ağır vergi yükü karşısında yükümlülerin tüketim kararlarının olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın bir alternatif haline gelmesinin engellenmesi de amaçlanmaktadır. Çünkü mükelleflerin vergi ödememek için başvurduğu yollarda devlet için bir vergi maliyeti oluşturan unsurlar arasında olmaktadır.

Buna göre yukarıda sektörel olarak alınan bazı KDV oran kararları, bu kararların amacı ve amacına ulaşip ulaşmadığı Tablo 94’de özet olarak yer almaktadır.

Tablo 94: KDV Oranlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kararların Sonuçları

Konut Sektörü				
Karar Tarih ve Sayısı	Oran İndirimi Amacı	Ekonomik Amaç Sağlandı mı?	Sosyal Amaç Sağlandı mı?	Vergi Adaletine Uygun mu?
2007-13033 BKK	Ekonomik-Sosyal	Konut satışında artış sağlanarak sektörün teşviki gerçekleşmiştir.	Konut sahibi sayısı artmıştır.	Barınma en önemli insan ihtiyaçlarından biri olduğu için, KDV oran indirimi sayesinde vatandaşların daha kolay bir şekilde bu ihtiyaçlarını sağlayabilmeleri açısından vergi adaletine uygundur.
2009-14802 BKK				
2016-9153 BKK				
2018-11674 BKK	Ekonomik-Sosyal	Konut satışında beklenen artış sağlanamadığından hedeflenen teşvik gerçekleşmemiştir.	Konut sahibi olanların sayısında beklenen artış sağlanamamıştır.	Vatandaşların daha kolay bir şekilde bu ihtiyaçlarını sağlayabilmeleri açısından vergi adaletine uygundur.

⁵⁶¹ Aktan, Kesik, Dileyici, (Paradigma), s.32.

2022-5359 CB Kararı	İdarenin etkinliği	-	-	Türkiye’de konutları oldukça büyük bir kısmı 150 m2 altında olduğundan ve düşük ve orta gelirli kesim bu konutları tercih edebildiğinden KDV oranlarının %7 birim arttırılması vergi adaletine aykırı bir uygulama olmuştur.
Sağlık Sektörü				
2007-13033 BKK	Sosyal	-	Sağlık kuruluşlarına müracaat sayısı artmış, belli ilaçların alım sayısı da artmıştır.	Faydalanan sağlık hizmetlerinde ve ilaçlarda KDV oranlarının indirilmesi, düşük gelirli vatandaşların sağlık hizmetlerinden faydalanabilmesini ve ilaçları alımını kolaylaştırdığından vergi adaletine uygundur.
2004-8301 BKK				
2002-5189 CB Kararı				
Eğitim Sektörü				
1192-3896 BKK	Ekonomik-Sosyal	Eğitim sektörü teşviki.	Özel okul faydalanan sayısı artmıştır.	Eğitimde fırsat eşitliği bakımından KDV oranlarının indirilmesi vergi adaletine uygun bir politikadır.
2913 CB Kararı	Ekonomik-Sosyal	Özellikle covid sürecinin olumsuz etkileri bakımından sektörün vergisel yükü azaltılmak istenmiştir.	Özel okul faydalanan sayısı artmıştır.	Eğitimde fırsat eşitliği bakımından KDV oranlarının indirilmesi vergi adaletine uygun bir politikadır.
Gıda Sektörü				
2002-4480 BKK	Ekonomik-Sosyal	-Sektör girdi maliyetlerinin azaltılması,	Tüketicilerin daha az yükle gıda maddelerine ulaşabilmesi.	Gıda ürünlerinde KDV oran indirimi vergi adaletine uygundur ancak bu ürünlerin hizmet olarak alınmasında oran ayrımı
2007-12143 BKK		-Enflasyon baskısının azaltılması.		
5189 CB Kararı				

				olması, ÖTV'ye tabii olması halinde yüksek oran uygulanması adaleti zedelemektedir.
Hizmet Sektörü				
2007-13033 BKK	Ekonomik- Sosyal	-Küçük ve orta ölçekli işletmelerde KDV yükünün azaltılması, --Enflasyon baskısının azaltılması.	-Kişilerin belirtilen hizmetlerden daha düşük maliyetle yararlanmaları sağlanmıştır.	Lüks tüketime yönelik hizmet veren yerlerde yüksek KDV oranı, diğer hizmet alanlarında ise düşük oranda KDV oranı uygulanması gelirlerin seviyesine göre KDV yükünün dağılımı sağlandığından vergi adaletine uygun bir politikadır.
2020-2812 CB Kararı				
Beyaz Eşya-Teknoloji Sektörü				
2009-14812-3 BKK	Ekonomik- Sosyal	Satışlar artarak sektörün canlanması sağlanmıştır.	Söz konusu ürünlerin talebi ve satışı artmıştır.	Söz konusu ürünler pahalı ürünler kapsamında olduğundan, düşük gelirli kesiminde bu ürünleri talep edebilmesi kolaylaştığından ve KDV oran indirimi fiyatlara da yansıtıldığından vergi adaletine uygun bir politikadır.
Otomotiv Sektörü				
2007-13033 BKK	Ekonomik- Sosyal	-İkinci el araç piyasasının canlandırılması, -İkinci el araç stokunun azaltılması.	- Binek otomobil alımlarında artış sağlanmıştır.	Binek otomobiller yüksek fiyatlı ürünler olduğundan, KDV oran indirimi ile fiyatların inmesi sağlanarak bu ürünlere düşük gelirli kesiminde sahip olabilmesi imkanı sağladığından vergi adaletine uygundur.
2008-13426 BKK				

2018-287 CB Kararı	Ekonomik- Sosyal	-Ekonomik durgunluk nedeni ile iç talep daraldığından beklenen canlanma sağlanamamıştır.	Beklenen talep artışı sağlanamamıştır.	Oran indirimi sağlanan ürünlere daha az vergi yükü ile ulaşabilmenin sağlanması amacıyla verginin gelir yönüyle adaleti açısından uygun bir uygulama olmaktadır.
2019-845 CB Kararı	Ekonomik	Ticari araç sektörünün canlandırılması.	Ticari araç vasıtasıyla kazancını sağlayan kesim açısından, KDV oran indirimi sayesinde araç alımları artmış veya araçlarını yenilebilmeleri sağlanmıştır.	Oran indirimi sağlanan ürünlere daha az vergi yükü ile ulaşabilmenin sağlanması amacıyla vergi yönüyle adaleti açısından uygun bir uygulama olmaktadır.
Tekstil Sektörü				
2006-10138 BKK	Ekonomik- Sosyal	Sadece girdi maliyetlerinin azalması sağlanmış ancak sektörde beklenen canlanma sağlanamamıştır.	Talep artışı hedeflenen seviyede oluşmamıştır.	Belli tekstil alanları bakımından teşvik sağlanmış, belli alanlar teşvik dışında bırakıldığından vergi rekabeti bakımından vergi adaletini zedeleyici olmuştur.
Mobilya Sektörü				
2009-27184 BKK	Ekonomik- Sosyal	Sektör cirolarında beklenen artış sağlanamamıştır.	Ekonomik durgunluk nedeniyle, talebin istenilen seviyede artmasına engel olmuştur.	Sadece oran indirimi bakımından tüm mobilyalar kapsamında %8'e indirilmesi vergi adaletine uygun bir politikadır.
2019-843 CB Kararı				
2020-1994 CB Kararı				

Kaynak: İlgili kararların incelenmesi neticesinde tarafımca derlenmiştir.

Yukarıda yer alan Tablo 94'te neticeleri görülen oran indirimlerinin, idarenin etkinliği bakımından sonuçlarını görebilmek amacıyla Tablo 95'de yer alan son 10 yıllık KDV tahsilat rakamlarının incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 95: 2010-2020 Yılları Arası KDV Genel Oran Uygulamaları ve KDV Tahsilatları

Yıllar	KDV Genel Oranı	Toplam KDV Tahsilatı*
2010	18%	75.649.986
2011	18%	95.550.463
2012	18%	103.155.875
2013	18%	123.878.363
2014	18%	130.538.554
2015	18%	153.844.174
2016	18%	168.808.352
2017	18%	206.679.678
2018	18%	250.661.593
2019	18%	270.152.810
2020	18%	324.038.872

Kaynak: www.resmigazete.gov.tr, (11.11.2022) ve www.gib.gov.tr, (11.11.2022)’den faydalanılarak tarafımca derlenmiştir.

Tablo 95’ten görüleceği üzere, 2010 ve 2020 yılları arasında yapılan KDV oran indirimleri neticesinde KDV tahsilatlarının azalmadığı hatta yıllar itibariyle artış gösterdiği açıktır. Dolayısıyla yapılan indirimlerin, idarinin etkinliğine bir zarar vermediği görülmektedir.

Daha önce Şekil 5’de da açıklandığı üzere vergi oranlarının yüksek olmaya devam etmesi halinde vergilerin kişilerin çalışma gayreti, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde olumsuz sonuçlar doğurması, ağır vergi yükü neticesinde vergi yükümlülerinin kayıt dışı faaliyetlere yönelebilmeleri nedeniyle vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle oran indirimleri, kişilerin çalışma gayretini arttırma, sektörlerin teşviki, canlanması, tüketimin ve girişimlerin artmasını sağlayacağından vergi gelirlerinin sağlanacağı alanların artmasına neden olacağından vergi gelirlerinin de artmasını sağlayacaktır. Dolayısıyla yoğun olarak yapılan KDV oran indiriminin, idarenin etkinliğine olumsuz etkisinin olmadığını gösteren Tablo 99’da da bu sonuç ortaya konmaktadır.

3.3. DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİ ORAN UYGULAMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

KDV'nin getiriliş sebebi olan basit, yalın bir tüketim vergisi sistemi amacı, gün geçtikçe ihtiyaç haline geline gelen istisna uygulamaları, oran farklılaştırma gereksinimleri gibi nedenlerle karmaşıklaşmış, bunun sonucunda iade sisteminde oluşan deformasyon sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen mükellef sayısında artışa ve vergi kaçırma/vergiden kaçınma eğilimlerine neden olmaya başlamıştır.

Bir diğer benzer sebep ise, bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketiciye intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan modern karakterli bir vergi olan KDV'nin işleyişinde en temel noktada yer alan indirim mekanizmasının sistemi yavaşlatması sonucu ciddi sıkıntılar yaratmasıdır. Bu yavaşlamanın temel sebebi ise yine zaman içerisinde hızla artan ve karmaşıklaşan istisna, muafiyet ve benzeri düzenlemelerle sistemin amacından sapması ve KDV yükünün dağılmasının engellenerek, yükün nihai tüketici üzerinde adaletsiz olarak birikmesidir⁵⁶².

Bu nedenle KDV hesaplamalarını basitleştirip, defter tutmayı kolaylaştıran, sahte belge ibrazını azaltan, küçük işletmeler, nihai tüketici dahil tüm aşamada yer alan mükelleflerden adil bir şekilde vergi almasını sağlayan KDV sistemini güçlendirecek aksayan yönlerini yenileyecek reformlara ihtiyaç duyulmuştur⁵⁶³.

Dolayısıyla tezin bu başlığı altında Dünya'da ve Türkiye'de uygulanan ve uygulanması önerilen bazı özel KDV oran uygulamalarının örnekleri incelenecektir. Bu örnekler vergi adaleti yönüyle incelenecek olup, uygulanabilirlikleri tartışılacaktır.

3.3.1. Düz Oranlı Yapı Önerisi

KDV de aksayan yönlerine sebebiyet veren karmaşık oran yapısında bir kısım KDV mükellefleri bazı durumları nasıl belgelemesi gerektiğini bilmediğinden, bir kısım

⁵⁶² Akın, s.1.

⁵⁶³ Kaan Demiroğlu, "Türkiye'ye Yeni Getirilecek KDV Sistemi Düz Oran Uygulaması", Eylül, 2017, www.meslektebirlik.org.tr, (05.12.2022), s.1.

ise yüksek KDV ile karşılaşmamak için başka yollara yönelmekte ve belgeleyemedikleri harcamaları belgelemek için sahte veya muhteviyatı yanıltıcı belge kullanabilmektedir. Yani sahte belge trafiğini doğuran önemli faktörler başında söz konusu sorunlar yer almaktadır. Bu nedenle bu sorunları aşacak basit ve anlaşılır bir belge sistemi ve ayrıca denetimlerinde azalmasını sağlayacak düz bir oran sisteminin KDV için gerekli olduğu savunulmaktadır⁵⁶⁴.

Nitekim düz oranlı KDV yapısı 2017 yılında Türkiye’de Maliye Bakanlığı’na da gündeme gelmiş ve İngiltere’de kullanılan sistem temel alınarak yaklaşık 1 milyon vergi mükellefinin etkileneceği, KDV ödemeleri için düz oran uygulamasının getirilmesinin planlandığına dair önemli açıklamalar yapılmıştır⁵⁶⁵. Buna göre sistemin savunulmasının daha iyi anlaşılabilmesi için nasıl işlediği Tablo 96’da yer alan karşılaştırmalı örnek ile açıklanacaktır.

Tablo 96: Düz Oranlı KDV ile Mevcut KDV Sistemin Karşılaştırması

Durum	Düz oranlı Rejime Tabi Mükellef A (Düz Oran %12)	Açıklama
Düz Oranlı Rejime Tabi olmayan Mükellef B’den KDV hariç 50 TL’lik Mal Alır	İndirilecek KDV (50TL*%18) =9TL	Mal veya hizmeti mükellefimiz (A)’ya 50 TL + %18 KDV’ye satan mükellef tahsil ettiği bu KDV’yi defterlerine kaydedip, normal rejime tabi bir mükellefse şayet, indirilecek KDV’si ile mahsup edecek ve gerekli işlemleri yapacaktır
Düz Oranlı Rejime Tabi olmayan Mükellef C’ye KDV hariç 200 TL’ye Aynı Malı Satar	Hesaplanan KDV (200TL*%18) =36TL	Mükellefimiz (A)’dan 200 TL + %18 KDV’ye mal veya hizmet alan şahıs da şayet normal rejime tabi bir KDV mükellefi ise, mükellef (A)’nın düzenleyeceği satış belgesinde yer alan KDV’nin tamamını indirmeye devam edecektir
Ödenecek KDV	(36TL-9TL) =27 TL	
Mükellef A düz oran rejimi dolayısıyla	Ödenecek Düz Oran (200TL*%12) =24TL	Normal şartlarda, Mükellef A’nın 27 TL (36 TL hesaplanan KDV – 9 TL indirilecek KDV) ödemesi gerekecekti Ancak düz oranlı rejimde, ne kadar KDV ödemiş olursa olsun (KDV hariç) toplam hasılatı üzerinden 24 TL (200 TL x %12) katma

⁵⁶⁴ KDV’de Reform!!! Düz oran dönemine geçilecek!!!, www.muhasabenews.com, (05.12.2022), s.1.

⁵⁶⁵ Demiroğlu, s.1.

		değer vergisini beyan ederek ödeyecek, aradaki 3 TL'yi (27 TL – 24 TL) ise kendi işletmesinde tutacak, böylece Hazineye ödemeyecektir.
--	--	--

Kaynak: Serdar Kılıç, “**KDV’de Bir Britanya Modeli: Düz Oranlı Rejim**”, Vergi Raporu, Aralık, 2017, S.219, s.41.

Yukarıda yer alan Tablo 96’dan görüleceği üzere standart bir KDV sisteminde bir işletme, satın aldığı mal ve hizmet için ödediği KDV miktarını, sattığı mal veya hizmet için hesapladığı KDV tutarından düşmektedir. Bu durumda hesaplanan KDV’nin fazla olması halinde aradaki fark Devlete ödenir. Ancak düz oran sisteminde iki aşamalı bu işlem, tek aşamada basitleştirilmektedir. Yani düz oranlı rejime tabii yukarıdaki örnekteki Mükellef A gibi bir şirket, KDV hariç satışlarının düz oranına tekabül eden bir miktarı yukarıdaki örnekte bu tutar $(200\text{TL} \times \%12) = 24\text{TL}$ olup, her halükarda Devlete ödenecek KDV’yi ifade etmektedir. Ancak Mükellef A’nın düz oranlı rejime tabii olmayanlar ile yaptığı alışveriş sonucu, normal KDV sistemine göre hesaplanan ödenecek KDV tutarının düz oranlı rejim dolayısıyla ödenen KDV’den fazla ise aradaki miktarı kendi işletmesinde tutacak ve Hazineye intikal etmeyecektir. Çünkü normal KDV sistemi ile işlem yaptığı kısımlarda indirim hakkı devam edecektir. Dolayısıyla düz oranlı sistemde indirim sistemi bu sayede kopmamış olmakta, sadece düz oranlı rejime tabi mükellefler açısından örnekte verilen şekilde ayrı bir KDV uygulanmaktadır. Mükellef (A), ödediği KDV’yi indirmedeği gibi, müşteriden tahsil ettiği vergiyi de hesaplanan KDV olarak defterlerine kaydetmeyecektir. Fakat mükellef mutlaka bir yukarıda hesaplandığı şekilde düz oranlı bir KDV ödemektedir⁵⁶⁶.

İngiltere’de ki uygulamada ise normal KDV sistemi Türkiye’deki gibi, bir işletmenin Vergi İdaresi’ne ödediği veya İdareden geri talep ettiği KDV miktarı, genellikle işletmenin müşterilerden yani mal ve hizmet sattığı kişilerden tahsil ettiği KDV ile işletmenin kendi satın alımlarında ödediği KDV arasındaki farktır⁵⁶⁷.

Ancak düz oranlı rejimi seçen mükellefler, Örneğin, İngiltere’de KDV oranı yüzde 20 iken, bir hazır yemek şirketi için uygulanan düz oran; yüzde 12.5 olup,

⁵⁶⁶ Serdar Kılıç, “KDV’de Bir Britanya Modeli: Düz Oranlı Rejim”, **Vergi Raporu**, Sayı: 219, Aralık, 2017, s.41.

⁵⁶⁷ www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme, (05.12.2022), s.1.

müşterisine 1,000 sterlinlik fatura kesen bir hazır yemek şirketi, yüzde 20'lik standart KDV oranını uygulamakta ve müşterisinden toplam 1,200 sterlin tahsil etmektedir. Bu durumda şirket sahibi, ödeyeceği düz oranın, 1000 sterlinin yüzde 12.5'una tekabül eden 125 sterlin olduğunu en baştan bilmektedir⁵⁶⁸.

Bu şekilde düz oranlı sistemi tercih edilmesi halinde mükelleflerin ödedikleri bu sabit KDV ile normal sisteme tabi olarak yürüttükleri işlemlere ait mal ve hizmet sattığı kişilerden tahsil ettiği KDV, mükellefte kalmakta, İdareye ödenmemektedir. Dolayısıyla satın alımlarda ödenen KDV'yi geri alma hakkından vazgeçmiş olunmaktadır⁵⁶⁹.

Düz oranlı sistemde de karşımıza çıkan en önemli sorun yine uygulanması gereken düz oranın ne olması gerektiği olmaktadır. Bu notada düz oranlı KDV elde edilen hasılatı uygulanacağı ve sektörel bazda belirlenen oran dikkate alınarak hesaplanacağı reform çalışmalarında öngörülmüştür. Peki oran neye göre belirlenmelidir?. Çünkü uygulanacak düz vergi oranı öyle bir optimum düzeyde olması gerekmektedir ki, rejime tabi mükellefler tarafından sektörel bazda ortalama olarak yüklenilen KDV telafi edebilsin. Düz oranın belirlenmesi aşamasında şüphesiz sektörel karlılık oranlarının da dikkate alınması ve sağlam bir analiz yapılması gerekmektedir. Yanlış belirlenecek bir sabit oran, rejime tabi mükellefleri veya Hazine'yi zarara uğratması muhtemel olacaktır. Örneğin, geleneksel olarak sektör kârlılıklarının oldukça düşük seyrettiği ve sektördeki toplam yüklenilen KDV düzeyinin tahsil edilen KDV düzeyine oldukça yakın olduğu toptan gıda ticaretinde hasılatı uygulanacak düz KDV oranının da görece düşük olması gerekir. Aksi durum, rejime tabi mükellefleri daha çok zor durumda bırakacaktır⁵⁷⁰.

Gerek yavaşlayan ve birçok aksayan yönü olan iade sisteminin ortadan kaldırılması gerekse basit ve güvenilir belge zemininin oturması denetimin kolaylaşması gibi birçok faydasının olmasına rağmen yine oran yapısının vergi adaletine yönelik düzenlenmesi bakımından tam olarak bir çözüm getiren bir uygulama olmamaktadır. Çünkü yine en büyük sorun belirlenmesi gereken oranlar olacaktır. Yine her sektörün kendi dinamikleri olduğundan, bu sektörler bakımından vergi adaletine en uygun düzeyde oran belirlenmesi gerekeceğinden yine farklı oranlara ihtiyaç duyulacaktır.

⁵⁶⁸ Demiroğlu, s.1.

⁵⁶⁹ www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme, (05.12.2022), s.1.

⁵⁷⁰ Kılıç, s.41.

Dolayısıyla KDV'nin oldukça geniş tabanlı bir vergi olmasından ve örneğin, işletmeler, nihai tüketiciler, sosyal hizmet ürünleri ve benzeri bir çok ekonomik dengeyi bünyesinde barındırması dolayısıyla oran farklılaştırması bu vergi için bir fitrat niteliği haline gelmektedir. Dolayısıyla mevcut sistemde 3'lü olan oran sistemi ve yanında uygulanan istisnalar, düz oranlı rejime geçildiğinde her bir sektör için belirlenecek uygun KDV oranları ile yine bu sektörlerin kendi içerisindeki dengesizlikleri giderebilmek adına ihtiyaç duyulacak istisna ve indirimler neticesinde daha fazla oranın sistemde oluşmasına, oran bakımından karmaşılaşmaya neden olacaktır.

Nitekim sektörler arasındaki oran farklılıkları dolayısıyla, sektörler arası ticarete yine yüklenilen ve hesaplanan KDV arasında farklar meydana gelecektir. Bu durumda tekrar bir devreden, iade ve indirilebilir KDV mekanizmalarının gündeme gelmesi gerekecektir.

Diğer bir açıdan söz konusu düz oranlı sistemde mükellefler ne kadar KDV öderse ödesin, hasılat üzerinden net bir vergi ödemeleri gerekeceğinden, sahte belge kullanımının önüne geçmesi bakımından İdarenin etkinliğini sağlamada oldukça faydalı olsa da KDV'nin adaletsiz yapısını onarma da mevcut sistemden farklı bir durum yaratmayacaktır. Yine ödeme gücüne bakılmaksızın ve hasılat seviyesine bakılmaksızın düz bir vergi ödemekle yükümlü olunacaktır. Bu durum yüksek hasılat elde eden KDV mükellefleri ile küçük işletmeler arasındaki vergi adaletsizliğini artıracaktır. Çünkü ekonomik sistemde tutunmaya çalışan küçük ve yeni firmalar açısından rekabet edebilme gücünün kırılmasına sebep olacaktır. Bu durumda mükellefler söz konusu yük işle başa çıkabilmek ve piyasa da var olabilmek için düz oran hasılat üzerine herhangi başka bir unsuru dikkate almaksızın uygulandığından, yine hasılatlarını düşük gösterme için kayıt dışılığa yani belgesiz işlemlere veya sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye eğilim göstereceklerdir. Yani uzun vadede yapılması istenen reform getiriliş sebebinin kaderini yaşamak durumunda kalacaktır.

Sonuç olarak Türkiye bakımından kişilerin gelirlerinin oldukça geniş aralıklara dağılması, her sektörde bulunan işletmelerin hasılatları arasında ciddi farkların olması nedeniyle standart bir KDV uygulanması muhakkak bir kesim üzerinde adaletsizliğin yoğunlaşmasına sebep olacaktır. Mevcut sistemde ise zaten adaletsiz olan bu verginin mümkün oldukça denetimler, kayıtlılık, oran sadeleştirilmesi yoluyla adaletsizliğin minimize edilmesi sağlanmalı ve bu adaletsizliğin de her kesime adaletli dağıtılarak

vergi yükünün adaletli olması sağlanmalıdır. Böylece mükelleflerin katlandığı fedakarlık denkleştirilmiş olacaktır.

Bu nokta da izleyen başlıkta açıklanacağı üzere, mevcut 3'lü oran yapısının yanında indirim ve istisnalar yerine sıfır oranlı KDV önerilerek, söz konusu karmaşık yapının basitleştirilmesi ve kayıtlılığın artması bakımından önemli bir reform olarak önerilmektedir.

3.3.2. Sıfır Oranlı Yapı Önerisi

Sıfır oranlı KDV önerisi, mevcut KDV sisteminde yer alan aksaklıkların giderilmesine yönelik reform arayışları sonucu, tüm sistem için sıfır oran öneren bir uygulama olmayıp, sadece KDV'nin konusuna giren bir hususu istisna etmek yerine, bu husus üzerine indirimli yani sıfır oran uygulanarak KDV iadesi sürecinde yaşanan zorlukların minimize edilmesini amaçlayan bir uygulama olmaktadır⁵⁷¹.

Tüm KDV sistemi için sıfır oran belirlenmesi zaten, bu sistemin uygulanamaz hale gelmesine yani KDV'nin uygulanmamasına denk düşecektir. Oysaki KDV Devletler için vazgeçilmez bir gelir kalemi olan bir muamele vergisidir. Günümüzde vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahiptir.

Ancak dolaylı bir vergi türü olması, kişilerin ödeme güçlerini dikkate almaması dolayısıyla diğer vergi türlerine göre adalet bakımından zayıf olduğundan bir de bünyesinde yer alan aksaklıklarla mükelleflerin daha fazla mağdur olmasının önüne geçmek amacıyla bir takım öneriler ile sistemin iyileştirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu önerilerden birisi de uzun ve zorlu bir süreç olan “istisna uygulamaları kaynaklı” iade süreçlerinin uzun ve zorlu süreçler sonucunda tamamlanması nedeniyle yüklendikleri KDV'den uzun süre mahrum kalan mükelleflerin en kısa sürede iadelerini alabilmelerini sağlayabilmek bu anlamda vergi adaletine de ulaşabilmek amacıyla önerilen istisna yerine sıfır oranlı KDV uygulanması önerisidir. Burada aslında verginin konusuna giren bir işleme bir oran belirlenmiş olsa da bu oran sıfır olacağı için hesaplanacak bir vergi olmayacak ancak bu hususa istisna demek yerine ‘vergi oranı sıfır’ ibaresi kullanılacaktır.

⁵⁷¹ Abdulkadir Çalış, “Katma Değer Vergisinde İstisna yerine Sıfır Oranlı Vergi Uygulamasının Sonuçları”, **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.192.

Çünkü iade sisteminde yaşanan örneğin iadenin alımının uzaması, evrak işleri ve benzeri olumsuz süreçler, mükelleflerin belge düzenlemeyerek vergi kaçırmaya veya haksız KDV iadesi alabilmek için sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eğilimi oluşmasına neden olmaktadır. Bu unsurlarda ilerleyen bölümlerde anlatılacağı üzere vergi adaletini zedeleyici hususlar olmaktadır.

Ancak söz konusu öneri sonucu sağlanmak istenen faydanın elde edilip edilemeyeceği istisnanın tam veya kısmi olmasına göre değişmektedir. Öncelikle hem kısmi hem tam istisna yerine sıfır oranlı KDV uygulandığında amaçlanan durum, sürekli olarak KDV yüklenen ancak istisna olması sebebiyle satışlarında KDV hesaplayamayan mükellefler bakımından, bu satışlarda %0 KDV hesaplanmaya başlanacağından, yapılan işlem *indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesine dönüşecektir* ve mükelleflerin sonraki döneme devreden katma değer vergilerinde doğal ve sürekli bir artış meydana gelerek yüklendikleri KDV'leri iade alabileceklerdir. Özellikle tam istisna işlemlerdekinden farklı olarak kısmi istisna işlemler, mevcut uygulamada indiremedikleri KDV'yi iade almaları söz konusu olmazken, bu uygulamayla birlikte iade söz konusu olacaktır.

Ancak *kısmi istisna* kapsamında işlemlerin sıfır oranlı vergiye tabi olması durumunda, hem mükellefler için yeni ve verimsiz bir iade süreci doğuracak hem de mali idareye fazladan iş yükü oluşturacak ve aynı zamanda bu durum kanun koyucunun kısmi istisna müessesesini tesis etmesindeki amaçlarına ters düşecektir. Öte yandan kısmi istisnanın gerek mükelleflerin piyasadaki rekabet gücünü gerekse fiyatlara yansıtılan vergi tutarlarından dolayı nihai tüketicileri olumsuz etkilediği bilinen bir gerçektir. Bu sebeple kısmi istisna müessesesinin de yapılan düzenlemelerle birlikte kaldırılması ve onun yerine bu işlemlere örneğin %10 KDV oranı düşük ve düz oranlı vergi uygulanması mükellefler bakımından daha tercih edilir bir uygulama doğuracaktır. Ayrıca tam istisna kapsamındaki işlemler içinde iade alt sınırının kaldırılmaması halinde tam istisna yerine sıfır oranlı KDV uygulanması sonucunda matematiksel bir fayda ortaya çıkmamaktadır. Yani yapılan önerinin, istenen sonuca ulaşması ve iade sisteminin pratik ve uygulanabilir hale gelmesi için iade alt sınırının kaldırılması gerekmektedir⁵⁷².

⁵⁷² Çalış, s.192,193, 197.

Ancak belirtilen aksaklıkların çözülmesi ile mevcut uygulamada KDV'den istisna edilen birçok teslim ve hizmet için vergi oranının “yüzde 0” olarak uygulanması oldukça yararlı sonuçlar verebilir. Bir teslim veya hizmeti KDV'den istisna etmek için mevcut uygulamada kanun değişikliği gerekirken; yapılacak bu değişiklik çerçevesinde Cumhurbaşkanı Kararları ile bazı teslim ve hizmetlerin yüzde 0 KDV'ye tabi tutulması sağlanabilecek olup, bu yöntemle önemli bir maliye politikası aracını oldukça hızlı bir şekilde kullanabilecektir. Nitekim modern ekonomik yapılara ve bu yapılara uygun KDV sistemine sahip olan ülkelerin neredeyse tamamında “yüzde 0” KDV oranının uygulandığı teslim ve hizmetlerin olduğu dikkat çekmekte ve bu ülkelerin hepsinde, Türkiye gibi iki, üç veya dört ve benzeri çoklu KDV oranı yapısı birlikte uygulanmaktadır. Dolayısıyla Türk KDVK' da beş ayrı maddede (11, 13, 14, 15 ve 17/4-s) yer alan alt başlıklarıyla birlikte 26 adet “tam istisna”; kültür ve eğitim, sosyal ve askeri amaçlı 8 adet ve diğer istisnalarda ise 24 adet “kısmi istisna”, geçici maddelerle düzenlenmiş olan 6 adet indirim ve iade hakkı tanınan istisna ile 8 adet de diğer istisna bulunmaktadır. Bu uygulamanın yanında istisnalar harici durumlarda mevcut oran sisteminin uygulanmaya devam edilmesi birlikte, KDV'den istisna edilen teslim ve hizmetlerin büyük kısmının yüzde 0 KDV'ye tabi tutulması hem istisna yapısını sadeleştirecek; hem de istisna uygulaması dışına alınan teslim ve hizmetler “vergi harcaması” olarak da değerlendirilmeyecekleri için Bütçe bağlamında kıymetli sonuçlar doğacaktır. Böylece kayıt dışılığın yüksek olduğu sektörleri de kayıt altına almak için de önemli bir araç olarak kullanılabilecektir⁵⁷³.

Aksi takdirde mükellefler için, getirilen istisnaların, mükelleflere avantaj sağladığı yönünde genel bir kanı hakim olsa da KDVK ile istisnadan vazgeçme hakkı verilmesi, mükellefler açısından istisnadan faydalanılmasının her mükellef açısından doğru bir tercih olmadığının işareti olduğu unutulmamalıdır. Dolayısıyla basiretli bir iş adamı gibi davranmak zorunda olan tacir, tam veya kısmi istisnalardan vazgeçme hakkına da sahiptir⁵⁷⁴. Dolayısıyla iade sürecinde sorun yaşayan veya avantaj elde etmeyen mükellefler zaten istisnadan yararlanmaktan vazgeçebildiklerinden, sıfır oranlı KDV önerisi de önemini yitirmektedir.

⁵⁷³ Akın, s.1.

⁵⁷⁴ Coşkun Çekiciler ve Yücel Bostan, İstisnadan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 191, Ağustos 2015, s. 23.

Yukarıda yapılan açıklamalardan KDV sistemi için varılacak sonuç yine oran farklılaştırmasının gerekliliğidir. KDV sistemi kendi içerisinde, istisna, indirim, iade gibi birçok sistemi bünyesinde barındırmaktadır. Ayrıca geniş tabanı sonucu oldukça farklı ürünleri kapsamaktadır. Dolayısıyla her birinin hizmete ettiği amaç, kişi ve benzeri hususlarda farklılık arz ettiğinden bütün bu unsurlara tek ve düz oranlı bir KDV'nin uygulanması vergi adaletini zedeleyici olacaktır. Nitekim görüldüğü üzere tam ve kısmi istisna ayırımında bile farklı oran düzeyi önerilmekte olup, her unsur kendi başına farklı oran gerektirebilmektedir. Bu nedenle KDV sistemi içinde zayıf olan vergi adaletinin daha da zayıflamaması için oran farklılaştırması şart olmaktadır.

3.3.3. Hasılat Esaslı Yapı Önerisi

07.02.2019 tarihli ve 30679 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bazı sektörler için “Hasılat esaslı KDV” uygulaması öngörülmüştür. Buna göre Tablo 97’de bu usul kapsamına alınan mükelleflerin genel çerçevesi yer almaktadır.

Tablo 97: Hasılat Esaslı KDV Kapsamındaki Mükellefler

Hasılat Esaslı KDV Kapsamındaki Mükellefler	
-	Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar,
-	5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen,
-	Toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden,
-	Münhasıran il sınırları içinde sürücüsü dahil en az 18 oturma yeri olan otobüsle toplu taşımacılık faaliyetlerinde bulunanların,
-	Kararnamede, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de hasılat esaslı vergilendirme kapsamına alındığı belirtilmemiş olmakla birlikte, KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 25 Seri No.lu Tebliğde, 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında belirlenen şartları sağlayan bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de yıllık iş hacimlerine bağlı olmaksızın bu uygulamadan faydalanabilecekleri açıklanmıştır.
Hasılat Esaslı KDV Uygulamasından Yararlanamayan Mükellefler	

-	Hasılat esaslı vergileme usulünden yararlanılabilmesi için toplu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla tahsil edilmesi gerekmektedir. Hizmet bedelinin (ücretinin) bir kısmının elektronik ücret toplama sistemiyle, bir kısmının nakit veya başka yöntemlerle tahsil edilmesi halinde, hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanılması mümkün değildir.
-	Belediyelerin bünyesinde kurulmuş ve otobüsle toplu taşıma faaliyeti ile iştigal eden iktisadi işletmeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanamamaktadır.
-	Bu uygulamadan, yalnızca il sınırları içinde otobüs ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler yararlanabilmekte olup, bir il sınırları içinde başlayıp başka bir il sınırları içinde sona eren güzergâhlarda yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir.
-	Mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunulması gerekmektedir. Bu faaliyetin yanında başka faaliyetleri de bulunan mükellefler KDV yönünden hasılat esaslı vergileme usulünden faydalanamamaktadır.
-	Bu vergilendirme usulünü tercih edecek mükelleflerin, toplu taşımacılık faaliyetini sürücüsü dahil en az 18 oturma yeri olan otobüslerle yapmaları gerekmektedir. Halk otobüsü adı altında bu özellikleri taşımayan taşıtlarla (minibüs, dolmuş, taksi dolmuş vb.) toplu taşımacılık hizmeti sunan mükelleflerin bu usulden yararlanmaları mümkün değildir.

Kaynak: Kemal Oktar, “Hasılat Esaslı Vergileme”, www.kemaloktar.com, (05.12.2022), s.1.

Tablo 97’den görüleceği üzere, hasılat esaslı KDV, nispeten küçük boyutlu işletme ve serbest meslek kazancı elde eden ve yukarıda belirtilmiş belirli mükellef gruplarını kapsamaktadır. Bu sistem ile mükellefler ödeyecekleri KDV’nin, hesaplanan ve indirilecek KDV unsurları dikkate alınmaksızın, elde ettikleri hasılatlarına belirlenen sabit bir oranın uygulanması suretiyle hesaplanan basitleştirilmiş bir KDV uygulaması olmaktadır. Mevcut KDV uygulamasında, mükellefler yapmış oldukları vergiye tabi işlemler çerçevesinde KDV tahsil etmekte, bu KDV’den de kendi mal alışları ya da hizmet alışları sırasında yükledikleri KDV’yi indirmekte, aradaki pozitif fark ödenecek KDV olmaktadır. Eğer indirim konusu KDV fazla ise de bu tutar sonraki dönemlere devretmektedir. Hasılat esaslı vergilemede ise, bu yöntemi seçen bazı mükellef grupları için mevcut sistemden vazgeçilmektedir⁵⁷⁵.

Bu uygulama ile yukarıda bahsedilen Kanunun genel gerekçesinde söz konusu düzenlemenin amacının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması olduğu belirtilmiştir. Ancak söz konusu sistemin fatura ve belge alma veya isteme zorunluluğunu ortadan kaldıracağı için kayıtlı ekonomi açısından sorunlar

⁵⁷⁵ Hasan Aykın, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergileme Usulü (Rejimi) Nedir?”, <https://vergidosyasi.com>, (05.12.2022), (Hasılat), s.1.,

doğurabileceği yönünde bazı sıkıntılar doğurabileceği yönünde görüşlerde mevcuttur. Bu görüşlere yönelik olarak ilgili Kanun görüşmelerinde Komisyon tarafından hasılat esaslı KDV sistemi,

İşletme esasına göre defter tutan küçük işletmeler açısından götürü vergilendirmenin söz konusu olmadığı, hâsılat esaslı KDV sistemine geçilmesinin ihtiyari olacağı, bunun yanında getirilen düzenlemenin giderleri belgelemekte veya indirimine konu KDV'yi üretmekte zorlandığı için başka yerlerden sahte ve muhteviyat itibarıyla yanıltıcı belge temin etmekte olan ve çoğunlukla hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelere yönelik olduğu, İşletme hesabı esasına göre defter tutan küçük işletmeler ile serbest meslek erbabının, satışları nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi dâhil toplam hâsılatlarına, sabit bir oran uygulayacakları hâsılat esaslı vergileme sistemi getirilmek suretiyle, bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amaçlanmaktadır⁵⁷⁶”. ifadeleri ile savunulmuştur.

Söz konusu sistemin işleyişinin daha iyi anlaşılması için Tablo 98’de mevcut KDV sistemi ile hasılat esaslı sisteme göre hesaplanan örneği incelemek faydalı olacaktır.

Tablo 98: Mevcut KDV Sistemi ile Hasılat Esaslı KDV Sistemine Yönelik Karşılaştırmalı Örnek

Bir otobüs işletmesinin aylık hasılatı 100.000,00.-TL olarak kabul edildiğinde Hesaplanan KDV 3.600.-TL olacaktır.			
Mevcut KDV Sistemi (%18)		Hasılat Esaslı KDV Sistemi (%1,50)	
Aylık Hasılat	100.000,00TL	Aylık Hasılat	100.000,00TL
391 - Hesaplanan KDV	18.000,00TL	391 - Hesaplanan KDV	18.000,00TL
Aylık Gider	50.000,00TL	KDV Dâhil Hasılat	118.000,00TL
191 - İndirilecek KDV	9.000,00TL	718 Sayılı Karara Göre Belirlenen Oranı	%1,50
Ödenecek KDV	9.000,00TL	Ödenecek KDV	1.770,00TL
Kazanç Tespit Yöntemi			
Mevcut KDV Sistemi		Hasılat Esaslı Vergilendirme Yeni Hesaplama	
Aylık Hasılat	100.000,00TL	Aylık Hasılat	100.000,00TL
Aylık Gider	50.000,00TL	391 - Hesaplanan KDV	18.000,00TL
Beyan Edilecek Kar	50.000,00TL	KDV Dâhil Hasılat	118.000,00TL
		Aylık Gider +İndirilecek KDV+ Ödenecek KDV	(50.000+9.000+ 1.770) =60.770,00TL
		Beyan Edilecek Kar	57.230,00.-TL

Kaynak: www.kpmgvergi.com, 05.12.2022.

⁵⁷⁶ Şakir Veziroğlu, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergileme Sisteminin, 1926 Yılı Değişikliği Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:227, Ağustos, 2018, s. 13.

Yukarıda yer alan Tablo 98’den görüleceği üzere, mevcut KDV uygulaması ile hasılat esaslı KDV uygulaması gerek ödenecek verginin gerekse kazancın hesaplanmasında farklılık taşımaktadır. Buna göre otobüs İşletmesi hasılat esası vergilendirme usulüne geçtiğinde 9.000,00TL yerine 1.770,00TL KDV ödemekte ve aradaki oldukça yüksek olup, 7.230,00TL kadar mükellef daha az vergi yüküne katlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında hasılat esaslı vergilemenin mükellefler açısından daha avantajlı olduğu görülmektedir. Kazanç tespitinde açısından ise, hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen KDV’yi işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, ödedikleri KDV’yi ise gelir olarak dikkate aldıklarından kazanç, KDV dahil hasılat, aylık gider, indirilecek KDV, ödenecek KDV toplamının düşülmesi sonucu kalan tutarı ifade edecektir⁵⁷⁷.

Tablo 102’deki örnekten de görüleceği üzere, hasılat esaslı KDV sisteminde, mükellefin hasılatı üzerinden bir KDV hesaplanmakta bir de buna ek olarak bu hesaplanan KDV dahil hasılat tutarı üzerinden yeniden bir KDV hesabı yapılmaktadır. Bu durum KDVK’nın 58’inci maddesi ile “Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez” hükmü ile çelişmekte olup, mükellefler üzerinde finansman sorununu gündeme getirebilecek ve KDV’nin temel işleyiş mantığı bozulabilecektir⁵⁷⁸.

Bunun yanı sıra getiriliş amacı, mükelleflerin indirilecek KDV’yi yüksek göstermek için sahte belge kullanımının ve belgesiz işlem eğilimin fazla olduğu sektörlerde gönüllü uyumu arttırmaktır. Dolayısıyla bu amaca sahte belge kullanımının artmasına sebep olan indirilecek KDV mekanizmasının devreden çıkarılmasıyla ulaşılması amaçlamaktadır. Çünkü indirilecek KDV olmayacağından kayıt dışılığında çok büyük oranda düşüş göstereceği düşünülmektedir. Ancak bu usule göre indirilecek KDV’nin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı göz önünde bulundurulduğunda sahte belge kullanımının bu usulden yararlanmak isteyenler açısından tamamen ortadan kalkmayacak ve bu durumda daha az vergi hesaplanmasını sağlamak amacıyla giderlerin fazla gösterilerek, kazancın düşürülmesi

⁵⁷⁷ www.kpmgvergi.com, (05.12.2022), s.1.

⁵⁷⁸ Özgür Biyan, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme Dönemi”, www.ozgurbiyan.com, (05.12.2022), s.1.

hedefleneceğinden yine sahte belge kullanımına devam edilebileceği ihtimali de bulunduğundan mevcut uygulama ile bu açıdan fark yaratacağı tartışmalı olacaktır⁵⁷⁹.

Sistemin uygulanmasındaki bir diğer ve en önemli sorun Sektörler ve meslek grupları için uygulanacak olan sabit oranın tespit edilmesidir. Yukarıda verilen örnekten de anlaşılacağı üzere, oranın düşük veya yüksek olması, ödenecek katma değer vergisi matrahını etkilemektedir. Bu nedenle oranları belirlerken iki noktaya dikkat etmek gerekmektedir. Bunlardan birincisi, mükellefin üzerinde KDV yükü kalmaması, ikincisi ise KDV'den dolayı kâr/zarar doğmamasıdır. Benzer sistemin geçerli olduğu İngiltere'deki meslek grupları itibarıyla belirlene bazı vergi oranları muhasebeci, mimar, mühendisler için %14,5, kuaför ve benzeri hizmetler için % 13, emlak hizmetleri için %12, fotoğrafçılık için %11, taksi ve taşımacılıkta ise %10 olup, İngiltere'de genel KDV oranı % 20 olup, görüldüğü üzere tespit edilen oranlar hayli yüksektir. Türkiye de ise sadece Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az on sekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin oran belirlenmiş olup, bu oran ise %1,5'tir. Dolayısıyla Birden fazla sektörde faaliyet gösteren mükelleflere hangi vergi oranı uygulanacak belirsizdir⁵⁸⁰.

Hasılat esaslı KDV sisteminde oran arttırıldığı takdirde mükelleflerin beyan edecekleri hasılat tutarları azalmakta ancak beyan edecekleri KDV tutarları artmaktadır. Ancak İngiltere'deki uygulamadan görüldüğü üzere, sektör sektör oranların ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş olması mükellefler açısından kolaylık sağlamakta olup, Ayrıca, olası bir adetsizliği de minimize etmektedir. Çünkü birçok sektör için belirlenen oranlar ile mükelleflerin kafasında herhangi bir soru işareti kalmamaktadır. Oysaki, ülkemizde sadece bir sektör grubu için belirlenen oran haricinde bir açıklama yapılmamıştır. Şimdiye kadar belirlenen sektör ve oran haricinde belirlenecek kritik sektörler ve oran

⁵⁷⁹ Muzaffer Aytac, "Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanması Bakımından Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 309, Eylül, 2018, s.1.

⁵⁸⁰ www.istanbulymmo.org.tr, (05.12.2022), s.1.

oldukça önemlidir. Çünkü bölgelere göre aynı hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin hasılat tutarları farklılık gösterebilecektir⁵⁸¹.

Bu durum yine reform amacıyla getirilen bu sistemin amaçlarına ulaşması için oran farklılaştırmasına gidilmesini zorunlu kılmaktadır. Çünkü her sektörün kendi dinamiği, farklı bir vergi oranına ihtiyaç duyacaktır.

Dolayısıyla küçük işletmeler adına kolaylık sağlayabilecek bu usulde her sektör için uygun KDV oranının tespit edilememesi halinde zaten KDV'nin temel işleyiş mantığına aykırılık arz eden yapı nedeniyle otokontrol mekanizmasına zarar veren uygulama bir de mükellefler açısından zorlayıcı oran yapısı ile karşılaştığından sistemin getiriliş amacının aksine belge almanın sağladığı avantaj ortadan kalkacak ve kayıt dışılık hususunda bir artış olabilecektir⁵⁸².

Sonuç olarak yukarıda örnekleri verilen ve KDV'nin oran farklılaştırması sonucu vergi adaletinin zedelendiğinin kanısı üzerine yerine getirilmeye çalışılan sabit oranlı KDV reform önerilerinin hepsinin sonucunda yine farklı oranlara ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Zaten farklı oranlar sayesinde, vergi adaleti ile çelişen bir tüketim vergisi özelliğindeki KDV'nin adaletsiz yönü törpülenmektedir. Bu nedenle KDV için oran farklılaştırması vergi adaletini sağlamada vazgeçilmez bir araç olmaktadır.

3.4. KDV ORANLARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN VERGİDEN KAÇINMA, VERGİ KAÇIRMA VE KAYITDIŞILIK BAKIMINDAN İRDELENMESİ

KDV oranlarındaki artışlar veyahut oran yapısındaki olumsuzluklar sonucu mükellefler, vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonomiye yönelme eğilimi göstermektedirler. Bunun sonucunda da vergi adaleti olumsuz etkilenmektedir.

⁵⁸¹ Orçun Avcı, “Katma Değer Vergisinde Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 2019, s.489.

⁵⁸² Avcı, s.492.

3.4.1 Vergiden Kaçınma

Vergi Usul Kanununa (VUK) göre, Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. İşte bu noktada, vergiden kaçınma ise tam tersi olarak, mükelleflerin söz konusu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi için gösterdikleri çaba olarak ifade edilmektedir⁵⁸³.

Baka bir ifade ile mükelleflerin, vergi kanunlarına aykırı hareket etmemek suretiyle, vergiyi doğuran olayın gerçekleştirmeyecek bir yol ile vergi ödemekten kurtulmaları olarak da tanımlanabilmektedir. Bu şekilde vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden, ödenmesi gereken bir vergide olmayacaktır ve bu nedenle herhangi bir suç oluşmamakta ve dolayısıyla herhangi bir cezai müeyyidesi de bulunmamaktadır⁵⁸⁴.

Bu durum aslında kişilerin, kanunlarda yer alan boşluklardan yararlanması yoluyla gerçekleştirilmektedir. Örnek olarak, bir yazarın telif kazançları istisna haddi kapsamında kalacak şekilde eserine fiyat biçmesi veya şirket halinde işletme kurmak isteyen bir girişimcilerin, daha az vergi ödeyecekleri bir vergi statüsü benimsemeleri vergiden kaçınma olup, kanuna aykırı bir hal teşkil etmemektedir⁵⁸⁵.

Ancak vergiden kaçınmanın, Devletin bütçe gelirlerinin azalması, kamu otoritesine olan güvenin sarsılması, üretim faktörlerinin optimal dağılımının bozulması ve piyasada teşebbüsler arasında ve vergisini doğru ve zamanında ödeyen kişiler için adaletsizliğin oluşması gibi olumsuz etkileri olmaktadır⁵⁸⁶.

Bu gibi sonuçlara sebep olan vergiden kaçınmanın en büyük nedenleri ise vergi oranlarının yüksekliği ve oran dağılım yapısındaki dengesizlik ve adaletsizlikten kaynaklanmaktadır. Özellikle KDV gibi vatandaşların günlerini idame ettirme sürecindeki her anda ceplerini etkileyen, yaptıkları ödemelerde bir masraf kalemi olan ve günlük faaliyetlerinin her birinde var olduğundan kararlarını etkileyen bir vergide vergiden kaçınma, kaçınılmaz olmaktadır. Ayrıca KDV ödeme gücünü dikkate almayan objektif karakterli bir vergi olmasından dolayı kişiler üzerlerinde olan adaletsiz vergi yükünü kendilerince bu şekilde bertaraf etmelerinden dolayı haklı olduklarını

⁵⁸³ Akdoğan, (Kamu), s.169

⁵⁸⁴ Yüksel, s.48.

⁵⁸⁵ Nadaroğlu, s.300.

⁵⁸⁶ Yüksel, s.48.

düşündükleri dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun zayıf olduğu bir vergi olması da önemli bir husus olmaktadır.

3.4.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçırma ile vergiden kaçınma dış görünüş itibarıyla aynı şeyi ifade ediyor gibi gözükse de aralarındaki en önemli fark, vergi kaçırmanın yasalarının ihlal edilmesi sonucu gerçekleşmesinden dolayı, suç teşkil eden bir işlem olmasıdır⁵⁸⁷.

Diğer bir ifade ile vergi kanunlarına aykırı hareket ederek ödenmesi gereken verginin tamamını veya bir miktarını ödememek vergi kaçakçılığı olarak tanımlanmaktadır. Buna göre vergi kaçakçılığı tahakkuk etmiş bir verginin tahsil edilememesi şeklinde olabileceği gibi, tahakkuk öncesi aşamalarda yanıltıcı işlemler yaparak verginin eksik tahakkuk ettirilmesini sağlamak şeklinde de olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna belge düzenlememek veya gerçeğe aykırı belge düzenlemek, sahte belge düzenlemek, muhasebe hileleri yapmak ve benzeri kanunlarda suç sayılmış diğer yollar örnek olmaktadır⁵⁸⁸.

Vergi kaçırma, her şeyden önce kamu gelirlerini azalttığı gibi, azalan kamu gelirlerinin telafi edilebilmesi için yeni vergi yüklerinin getirilmesini veya mevcut vergi oranlarının artırılmasına sebep olmaktadır. Ayrıca vergi kaçırmayan kesim aleyhine vergi adaletinin bozulmasına neden olup, bir de ek olarak yeni vergilerin ve artan oranların muhatabının yine vergi kaçırmayan kesim olacağından vergi dağılımında da eşitsizlik artacaktır. Bu durum vergiye gönüllü uyumu azaltacak ve vergi ahlakını bozacak etki yaratacaktır⁵⁸⁹.

Vergi kaçırmanın yukarıda bahsedildiği gibi vergi oranlarının artmasına neden olduğu gibi, tam tersi şekilde vergi oranlarının artması da vergi kaçırma eğilimini artırabilmektedir.

Son olarak, vergi kaçırmanın nedenlerinden biri de mükelleflerin vergi adaletine inancının olmamasından kaynaklanabilmektedir. Bu nedenle vergi kaçırmanın önlenmesine yönelik olarak geliştirilecek adalet mekanizması ile mükellef ile idare arasında bağların güçlenmesini sağlayarak, vergi mükelleflerinin adalet algısının

⁵⁸⁷ Akdoğan, (Kamu), s. 170.

⁵⁸⁸ Yüksel, s.48.

⁵⁸⁹ Erginay, s. 152.

olumlu yönde değişmesi ve vatandaşlık bilincinin de güçlenmesi mümkün olabilecektir⁵⁹⁰.

3.4.3. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi ile vergi oranları özellikle KDV oranları arasında doğru yönlü bir ilişki olduğu, vergi oranlarının gelişmiş ülkelere nazaran yüksel olduğu gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışılığında oldukça yüksek olmasından açıkça anlaşılmaktadır⁵⁹¹.

Daha önce de sıklıkla bahsedildiği üzere, Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi, özel ya da tüzel kişilerin her türlü iktisadi faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlardan, kamu harcamalarının finansmanı için devletin egemenlik gücünü kullanarak aldığı bir pay olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanında verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde daha etkin bir yöntem olduğundan Türkiye vergi sistemleri esasen beyana dayanmakta olup, bu yöntem, yeterli ve etkin bir denetim mekanizmasıyla desteklenmediği takdirde kayıt dışı ekonomi doğurabilmektedir. Bunun nedeni ise, bazı mükelleflerin çeşitli nedenlerle gelirlerinden devlete hiç pay vermemek ya da daha az vermek için kayıtlarının bir kısmını veya tamamını kayıt dışına çıkarma eğiliminde olmasından ve beyandan kaçınmasından kaynaklanmaktadır⁵⁹².

Buna göre Türkiye'de kayıt dışı ekonomiye yönelimin bu kadar fazla olmasının nedeni ise; gelir dağılımındaki adaletsizlik ve düşük gelir seviyesindeki grupların daha fazla olması nedeniyle vatandaşların gelirlerinin daha da azalmasını engelleme isteklerindedir. Gelirden yeteri kadar pay alamadığını düşünen kesim, yaptığı faaliyetlerin tamamını ya da bir kısmını vergi dışında tutarak veya ek işlerde kayıtsız çalışarak gelirini arttırmaya çalışmaktadır⁵⁹³.

⁵⁹⁰ Türkiye Ekonomisinin Kanayan Yarası: Vergi Kaçakçılığı, www.sesam.sakarya.edu.tr, (05.12.2022), s.1.

⁵⁹¹ Yusuf Kıldış, “KAYIT Dışı Ekonomi ve Etkileri-1”, Vergi Sorunları Dergisi, S:144, Eylül, 2000, s.192.

⁵⁹² Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri”, www.tbb.org.tr, (05.12.2022), s.1.

⁵⁹³ www.turksam.org, (05.12.2022), s.1.

Bunun yanında bir diğ er sebep, gelirlerin önemli bir kısmının KDV ile emilmesidir. Yüksek KDV oranları, hem girdi maliyetlerinin artmasına hem de fiyatları dahil edilerek nihai tüketicie yansması sonucu mal ve hizmet pahasını artmasına neden olduğundan, mükelleflerin ve nihai tüketicilerin yani tarafların ekonomik faaliyetlerinin kayıt altına girmemesi eğilimine sebep olmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin en önemli nedeni ağır vergi yükü olmaktadır. Bu nedenle mükellefler, vergi yükünün hafiflemesi ile kayıtlı ekonomiye girmeye daha gönüllü hale gelmektedir. Anlaşılacağı üzere kayıt dışı ekonominin azaltılması için öncelikle vergi yükünün adaletli bir şekilde ödenebilir oranlara düşürülmesi gerektiğı ortaya  ıkmaktadır⁵⁹⁴.

Aksi halde özellikle Türkiye gibi enflasyonist baskının olduğı ekonomilerde mükellefler reel gelirleri artmasa da vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Enflasyon nedeniyle ortaya çıkan fiktif k rların vergilendirilmesi, elde edilen gelirin enflasyon sonucu artarak ancak reel bir gelir sağlamasa da artan fiyatlar sonucu gelirden KDV'ye ayrılan payın artması sonucu satın alma gücünde meydana gelen aşınmadan dolayı mükellefler elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını vergi idaresinden gizleme yolunu seçmeye devam edeceklerdir⁵⁹⁵.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da g r ld ğı üzere kayıt dışı ekonomi adaletsiz vergi oranlarının hem sebebini hem de sonucunu oluşturmaktadır.

3.6. TÜRK KATMA DEğER VERGİSİ ORAN UYGULAMASININ DÜNYA ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

KDV'nin uygulanmaya başlanması Dünya da gelişen en önemli vergicilik olaylarından biri olmaktadır. Bu sistemin öncülüğünü 1980'li yıllara kadar Batı Avrupa ve Doğu Amerika ülkelerinden oluşan toplam 48 ülke yapmış olup, 1990'lı yıllara gelindiğinde KDV uygulayan ülke sayısı iki katına çıkmıştır.⁵⁹⁶

⁵⁹⁴ Halil İbrahim S g z , "Kayıt Dışı Ekonomiye  nlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye  rneğı)", **S  İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, s.192.

⁵⁹⁵, Y. Akbulak ve A.K. Tahtakılıç "Kayıtdışı Ekonomi  zerine Düşünceler," Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:40(468), 2003, s. 17-41'den aktaran Nihat Işık ve Mustafa Acar, "Kayıtdışı Ekonomi:  l me Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları  zerine Bir Değerlendirme", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003, s: 120.

⁵⁹⁶  elikkaya, s. 192.

Birleşmiş Milletler kayıtlarına göre 2021 yılı itibariyle Dünya da 208 ülke bulunmakta olup⁵⁹⁷, OECD'nin verilerine göre bu ülkelerin 170' inde KDV uygulanmaktadır⁵⁹⁸. Bu ülkeler içerisinde yer alan 20'yi aşkın ülkenin geçtiğimiz 13 yıl içerisinde KDV uygulamasına başlamış olduğu görülmektedir. Tablo 99'da bu ülkeler ve hangi tarihlerde KDV uygulamasına geçmiş oldukları yer almaktadır⁵⁹⁹.

Tablo 99: Son 10 yılda KDV/GST Uygulamasına Geçen Ülkelere İlişkin Bilgiler

YILLAR	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

Kaynak: Sevinç Daşdemir, “Dünya Vergi Politikalarında Yükselen Bir İmaj: Katma Değer Vergisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.50.

Hemen hemen tüm ülkeler mal ve hizmetin satışına ilişkin bir genel tüketim vergi uygulamaktadır. Bu ülkelerin çoğunluğu tarafından uygulanan genel tüketim vergisi türü ise KDV olmaktadır. Daha önce de izah edildiği üzere KDV mal ve hizmetlerin üretim ve dağıtım süreçlerinin tüm aşamalarında alınmakta olup, diğer muamele vergilerine nazaran işletmelerin vergiden indirim yapmasına izin vererek verginin birikmesini önlediğinden en çok tercih edilen muamele vergisi türü olmaktadır. Ancak az sayıda olmasına rağmen perakende satış vergileri, yani nihai tüketicilere sağlanan mal ve hizmetlere tek aşamalı vergileri uygulayan bazı ülkelerde

⁵⁹⁷ www.bolgegundem.com, (06.10.2021), s.1.

⁵⁹⁸ www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

⁵⁹⁹ Sevinç Daşdemir, “Dünya Vergi Politikalarında Yükselen Bir İmaj: Katma Değer Vergisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.49.

bulunmaktadır. OECD ülkeleri kapsamında ise satış vergilerinin alt-ulusal düzeyde uygulandığı Amerika Birleşik Devletleri (ABD) hariç, tümü KDV uygulamaktadır⁶⁰⁰.

3.6.1. Katma Değer Vergisi Uygulayan Ülke Örnekleri

Tezin izleyen bölümünde KDV uygulayan ülke örnekleri ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.6.1.1. Genel Olarak OECD Ülkelerinde KDV Oran Uygulaması

OECD kaynaklarında, tüketim vergileri genellikle mal ve hizmetlere ilişkin genel vergilerden (“genel tüketim vergileri”) ve belirli mal ve hizmetlere ilişkin vergilerden oluşmaktadır. Genel tüketim üzerindeki bir vergi türü olan KDV, çeşitli yargı bölgelerindeki eşdeğerlerine göre “mal ve hizmet vergisi” (Goods and Services Tax =“GST”) olarak da adlandırılmaktadır⁶⁰¹.

3.6.1.1.1. OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Eğilimi

KDV’ye ilişkin ilk çalışmalar 1954’te Fransa’da başlamış olup, bugünküne yakın anlamda KDV uygulaması 1968’de başlamıştır. ABD, KDV’nin uygulanmadığı tek OECD ülkesidir⁶⁰².

Tablo 100’de OECD ülkelerinde KDV’nin hangi tarihten itibaren uygulanmaya geçildiğinin bilgisi sunulmaktadır.

⁶⁰⁰ www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

⁶⁰¹ Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, <https://www.oecdilibrary.org/sites/152def2den/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en>(14.10.2021)

⁶⁰² <https://vergidosyasi.com/2018/07/05/kdv-hangi-ulkede-ne-zamandan-beri-uygulaniyor/> (Erişim Tarihi: 24.07.2019).

Tablo 100: OECD Ülkelerinde KDV'ye Geçiş Tarihleri

ÜLKELER	BAŞLA MA YILI	ÜLKELER	BAŞLAMA YILI	ÜLKELER	BAŞLAMA YILI
Danimarka	1967	İngiltere	1973	İzlanda	1990
Fransa	1968	Şili	1975	Kanada	1991
Almanya	1968	İsrail	1976	Estonya	1991
Hollanda	1969	Kore	1977	Çek	1993
İsveç	1969	Meksika	1980	Polonya	1993
Lüksemburg	1970	Türkiye	1985	Slovakya	1993
Norveç	1970	Yeni Zelanda	1986	Finlandiya	1994
Belçika	1971	Portekiz	1986	Letonya	1995
İrlanda	1972	İspanya	1986	İsviçre	1995
Avusturya	1973	Yunanistan	1987	Slovenya	1999
İtalya	1973	Macaristan	1988	Avustralya	2000
İngiltere	1973	Japonya	1989		

Kaynak: www.vergidosyası.com, (14.10.2021), s.1.

Tablo 100'den görüleceği üzere 37 OECD üyesi ülkeden 35'i KDV uygulamasına 2000 yılından önce geçmiş olup, Türkiye'de bu ülkelerden birisidir.⁶⁰³

Şu anda 37 OECD ülkesinden 36'sında KDV uygulanmaktadır ve ABD, KDV'yi kabul etmeyen tek OECD ülkesidir. 1975'te, mevcut OECD üye ülkelerinin 13'ünde KDV uygulamasına geçilmiş olup, 1980'lerde Kolombiya, Yunanistan, İzlanda, Japonya, Meksika, Yeni Zelanda, Portekiz, İspanya, kısa bir süre sonra da İsviçre KDV'yi uygulamaya koymuştur. Orta Avrupa ekonomileri, gelecekteki Avrupa Birliği (AB) üyelikleri beklentisiyle genellikle AB modeline dayanan KDV'yi 1980'lerin sonunda ve 1990'ların başında uygulamaya koymuş olup, Türkiye'de bu ülkelerden birisi olmaktadır. Avustralya ise, 2000 yılında KDV uygulamaya başlamıştır⁶⁰⁴.

⁶⁰³ Çelikkaya, s.192.

⁶⁰⁴ www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

3.6.1.1.2. KDV Oran Uygulamasının OECD Ülkelerinde Durumu

1980'lerin ortalarından bu yana, KDV Devletlerin gelir kaynağı açısından temel tüketim vergisi haline gelmiştir. KDV, üretim sürecine ve uluslararası ticarete karşı büyük ölçüde tarafsız olan nihai tüketim vergisi olacak şekilde tasarlanmış olup, büyüme dostu bir vergi olarak görülmektedir⁶⁰⁵.

Tablo 101'te OECD üyesi ülkelere ait (ABD hariç) uygulanmakta olan KDV oranları ve KDV'nin uygulamaya başladığı tarihler yer almaktadır.

Tablo 101: KDV Oranları

Ülkeler		2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020 ²	İndirimli oranlar ¹	Bölgesel oranlar
Avustralya	2000	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	0	-
Avusturya*	1973	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	10.0 / 13.0	19
Belçika*	1971	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	0,0 / 6,0 / 12,0	-
Kanada*	1991	7	6	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	0	13.0 / 15.0
Şili	1975	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	-	-
Kolombiya	1983	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	0.0 / 5.0	-
Çek Cumhuriyeti*	1993	19	19	19	19	20	20	20	21	21	21	21	21	21	21	21	10.0 / 15.0	-
Danimarka*	1967	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0	-
Estonya*	1992	18	18	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	0.0 / 9.0	-
Finlandiya*	1994	22	22	22	22	22	23	23	24	24	24	24	24	24	24	24	0.0 / 10.0 / 14.0	-
Fransa*	1968	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	20	20	20	20	20	20	20	2.1 / 5.5 / 10.0	0.9 / 2.1 / 10.0 / 13.0 ve 1.05 /

⁶⁰⁵ www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

																	1.75 / 2.1 / 8.5
Almanya*	1968	16	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	0.0 / 7.0	-
Yunanistan*	1987	18	19	19	19	19	23	23	23	23	23	23	24	24	24	6.0 / 13.0	4.0 / 9.0 / 17.0
Macaristan*	1988	25	20	20	20	25	25	27	27	27	27	27	27	27	27	5.0 / 18.0	-
İzlanda	1990	24.5	24.5	24.5	24.5	25.5	25.5	25.5	25.5	25.5	24	24	24	24	24	0.0 / 11.0	-
İrlanda*	1972	21	21	21	21.5	21	21	23	23	23	23	23	23	23	23	0.0 / 4.8 / 9.0 / 13.5	-
İsrail*	1976	17	15.5	15.5	15.5	16	16	16	17	18	18	17	17	17	17	0	0
İtalya*	1973	20	20	20	20	20	20	21	21	22	22	22	22	22	22	4.0 / 5.0 / 10.0	-
Japonya*	1989	5	5	5	5	5	5	5	5	5	8	8	8	8	8	10	8
Kore	1977	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	0
Letonya*	1995	18	18	18	21	21	22	22	21	21	21	21	21	21	21	21	5.0 / 12.0
Litvanya *	1994	18	18	18	19	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	5.0 / 9.0
Lüksemburg*	1970	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	17	17	17	17	17	3.0 / 8.0 / 14.0
Meksika*	1980	15	15	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	0
Hollanda*	1969	19	19	19	19	19	19	19	21	21	21	21	21	21	21	21	9
Yeni Zelanda	1986	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	0
Norveç*	1970	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0,0 / 12,0 / 15,0
Polonya*	1993	22	22	22	22	22	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	5.0 / 8.0
Portekiz*	1986	19	21	21	20	20	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	6.0 / 13.0
Slovak cumhuriyeti*	1993	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	10
Slovenya*	1999	20	20	20	20	20	20	20	20	22	22	22	22	22	22	22	5.0 / 9.5

İspanya*	1986	16	16	16	16	16	18	18	21	21	21	21	21	21	21	21	4.0 / 10.0	0.0 / 2.75 / 3.0 / 7.0 / 9.5 / 13.5 / 20.0 ve 0.5 ila 10.0
İsveç *	1969	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0.0 / 6.0 / 12.0	-
İsviçre	1995	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	8	8	8	8	8	8	8	7.7	7.7	7.7	0.0 / 2.5 / 3.7	-
Türkiye*	1985	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	1.0 / 8.0	-
Birleşik Krallık*	1973	17.5	17.5	17.5	15	17.5	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	0.0 / 5.0	-
Ağırlıksız ortalama		17.8	17.7	17.7	17.7	18.1	18.6	18.8	19.0	19.1	19.2	19.2	19.3	19.3	19.3	19.3		
Notlar:																		
* Ülke notlarına bakın.																		
Yıllık veriler: Tabloda gösterilen oranlar, her yıl 1 Ocak'ta geçerli olan oranlardır. İndirimli oranlar ve belirli bölgesel oranlar, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren geçerli olanlardır.																		
← 1. İndirimli oranlar, yurtiçi tedariklere uygulanan sıfır oranları içerir (yani, girdi vergisini kesme hakkı ile muafiyet). Sıfır oranlı ihracatları veya uluslararası taşımacılık veya elçiliklere, uluslararası kuruluşlara ve diplomatik misyonlara tedarik gibi benzer muameleye tabi diğer malzemeleri içermezler. KDV oranlarının ayrıntılı geçmişi OECD Vergi veri tabanında mevcuttur.																		
← 2. 1 Ocak 2020'den sonra getirilen KDV oranlarındaki değişiklikler veya yeni KDV oranlarının benimsenmesi bu tablonun Ülke notlarında belirtilmiştir. Covid-19 krizi bağlamında geçerli özel veya geçici KDV oranları ülke notlarında italik olarak gösterilmiştir.																		

Kaynak: www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

KDV'nin Dünya'nın dört bir yanındaki ülkeler için giderek daha önemli bir gelir kaynağı olarak evrimi ve Dünya ekonomik faaliyetinin giderek daha büyük bir kısmına uygulanması, küresel vergi politikası tartışmalarındaki önemini artırmıştır. KDV'nin küresel yayılımı, giderek küreselleşen bir ekonomide uluslararası mal ve hizmet ticaretinin hızla genişlemesi ile aynı zamana denk gelmiştir. Uluslararası ticaretin çoğu artık KDV'ye tabi olup ve ulusal KDV rejimlerinin etkileşimi, ticareti kolaylaştırmada veya bozmada potansiyel olarak büyük bir etkiye sahip hale gelmiştir. Buna karşın, Dünya çapındaki vergi idareleri, sınır ötesi ticarete KDV'nin uygulanmasına yönelik uluslararası kabul görmüş bir çerçevenin olmamasının; hükümetler için düşük

vergilendirme, gelir kaybı ve çifte vergilendirme sorunlarına yol açtığından, uluslararası ticaretin bozulma riski taşıdığı belirtilmektedir. Dijital ekonominin genişlemesinin bir sonucu olarak çevrimiçi satışlardan sağlanan hizmetler, dijital ürünler ve mallarda uluslararası ticaretin güçlü büyümesi nedeniyle, uluslararası ticarete KDV uygulamalarına küresel yanıt ihtiyacı acil hale gelmiştir.⁶⁰⁶

Ayrıca dijital gelişmelere bağlı olarak artık mal ve hizmet ticareti fiziki mekanlardan ayrılmış olup, özellikle bulut bilişim tarzı yeni uygulamaların internet bağlantısının olduğu her yeri bir ticari alan haline dönüştürdüğü görülmektedir. Bu durum vergi idareleri açısından KDV'nin konusuna girip girmeyeceği ve hangi ülkenin KDV'yi tahsil edebileceğine yönelik önemli sorunları beraberinde getirmiştir. Türkiye'de bu konuya ilişkin örnek olarak internet üzerinden akıllı cep telefonlarına ve tablet bilgisayarlara indirilen uygulamalarda sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılacağına düzenlenmesiyle bir güvenlik müessesesi oluşturulmaya çalışılmıştır⁶⁰⁷.

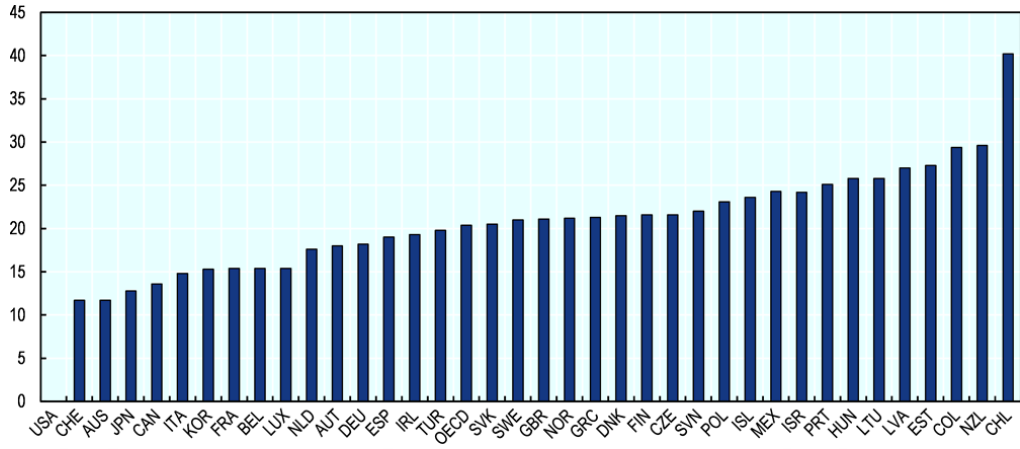
2018 yılına gelindiğinde ise KDV, OECD'deki genel tüketim vergilerinden elde edilen en büyük gelir kaynağı olarak ve bu ülkelerin toplam vergi gelirlerinin temel kaynağı olarak sabit kalmıştır. KDV uygulayan 36 OECD ülkesindeki toplam vergi gelirleri içerisindeki KDV payı; Şekil 6'da görüleceği üzere Avustralya, Kanada, Japonya ve İsviçre'de % 12-13' ten, Estonya, Letonya ve Litvanya'da % 26-27' ye kadar değişen önemli bir dağılım göstermektedir; Kolombiya ve Yeni Zelanda'da % 29,4 ve % 29,8 ve Şili'de % 41,2'dir. KDV uygulayan 36 OECD ülkesinin 31'inde toplam vergi gelirlerinin % 15'ini veya daha fazlasını KDV oluşturmakta ve bu ülkelerin 21'inde toplam vergilendirmenin % 20'sini aşmaktadır.⁶⁰⁸

⁶⁰⁶Consumption Tax Trends 2020, "VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues", www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

⁶⁰⁷ Onur Gök, "Akıllı Telefon ve Tablet Bilgisayarlara İndirilen Uygulamalarda KDV Tevkifatı Sorunsalı", 29.03.2015, www.vergialgi.com, (10.05.2023), s.1.

⁶⁰⁸Consumption Tax Trends 2020, "VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues", www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

Şekil 6: Toplam vergi gelirlerinin yüzdesi olarak katma değer vergileri, 2018



Kaynak: Consumption Tax Trends 2020, “VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues“, www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

GSYİH’nın yüzdesi olarak KDV’den elde edilen gelirler ise; Tablo 102’den görüleceği üzere, 2015’te % 6,7’den 2018’de ortalama % 6,8’e ve toplam vergilendirme payı olarak aynı dönemde % 20,3’ten % 20,4’e yükselmiştir⁶⁰⁹.

Tablo 102: KDV’nin GSYİH ve Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Yıl	KDV’nin GSYİH İçerisindeki Payı					KDV’nin Toplam vergi gelirlerinin İçerisindeki Payı				
	1975	2005	2010	2015	2018	1975	2005	2010	2015	2018
Avustralya	0.0	3.9	3.4	3.6	3.3	0.0	13.1	13.4	13.0	11.7
Avusturya	7.2	7.6	7.7	7.6	7.6	19.8	18.6	18.7	17.7	18.0
Belçika	6.3	6.9	7.0	6.6	6.8	16.2	15.9	16.2	15.0	15.4
Kanada	0.0	3.2	4.2	4.4	4.5	0.0	9.9	13.7	13.3	13.6
Şili	..	7.8	7.5	8.3	8.5	..	37.8	38.5	40.8	40.2
Kolombiya	..	5.2	5.3	5.2	5.7	..	28.2	29.3	26.0	29.4

⁶⁰⁹ Consumption Tax Trends 2020, “VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues“, www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

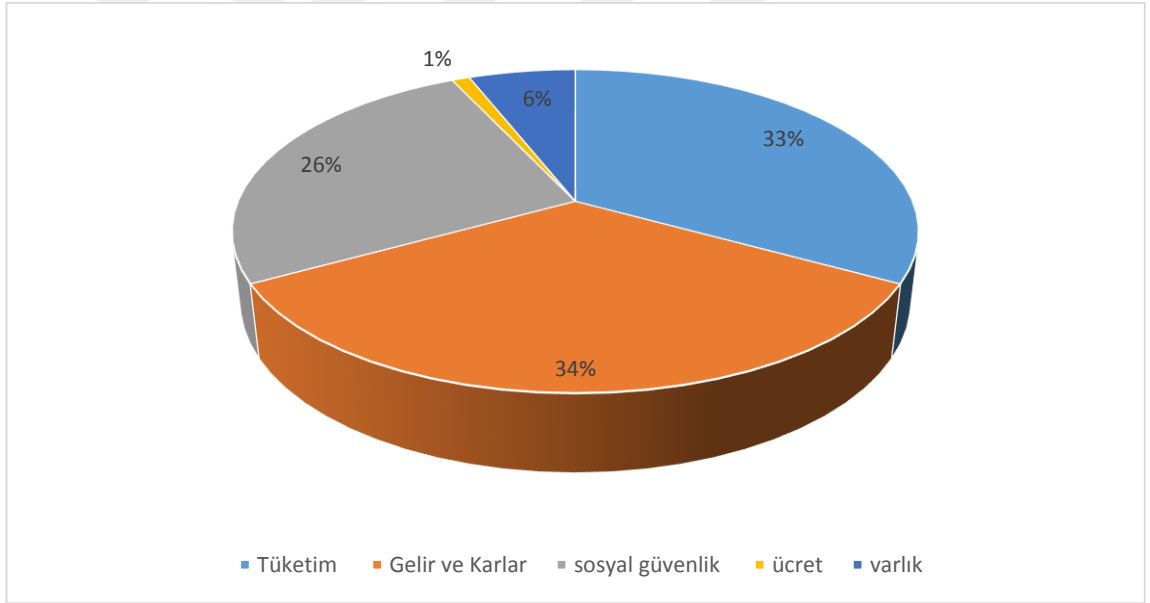
Çek Cumhuriyeti	..	6.5	6.6	7.2	7.6	..	19.1	20.5	21.7	21.6
Danimarka	6.4	9.7	9.4	9.1	9.5	17.5	20.2	21.0	19.9	21.5
Estonya	..	8.0	8.5	9.0	9.0	..	26.9	25.7	27.2	27.3
Finlandiya	5.7	8.3	8.3	9.0	9.1	15.6	19.9	20.4	20.6	21.6
Fransa	8.1	7.2	6.8	6.9	7.1	23.1	16.7	16.1	15.2	15.4
Almanya	5.0	6.1	7.0	7.0	7.0	14.6	17.8	19.8	18.8	18.2
Yunanistan	0.0	6.7	7.1	7.3	8.3	0.0	21.1	22.0	20.0	21.3
Macaristan	..	8.2	8.5	9.5	9.7	..	22.5	22.9	24.5	25.8
İzlanda	0.0	10.8	7.3	8.0	8.8	0.0	27.3	22.7	22.6	23.6
İrlanda	4.1	7.3	6.0	4.5	4.4	14.7	24.2	21.7	19.3	19.3
İsrail	..	7.5	7.5	7.8	7.5	..	22.3	24.4	24.9	24.2
İtalya	3.3	5.7	6.1	6.1	6.2	13.7	14.6	14.5	14.2	14.8
Japonya	..	2.5	2.5	4.2	4.1	..	9.5	9.6	13.7	12.8
Kore	0.0	3.8	3.9	3.6	4.1	0.0	17.4	17.5	15.3	15.3
Letonya	..	7.4	6.7	7.7	8.4	..	26.4	23.3	25.6	27.0
Litvanya	..	7.1	7.8	7.7	7.8	..	24.3	27.5	27.0	25.8
Lüksemburg	3.8	6.0	6.4	6.5	6.1	12.1	16.0	17.0	17.5	15.4
Meksika	..	3.3	3.8	3.8	3.9	..	29.3	29.4	23.9	24.3
Hollanda	5.4	6.7	6.7	6.5	6.8	14.4	19.2	18.7	17.6	17.6
Yeni Zelanda	0.0	8.6	9.3	9.5	9.7	0.0	23.8	30.7	30.2	29.6
Norveç	8.0	7.7	7.8	8.2	8.4	20.5	18.1	18.6	21.3	21.2
Polonya	..	7.7	7.6	7.0	8.1	..	23.2	24.2	21.5	23.1
Portekiz	0.0	8.2	7.5	8.6	8.7	0.0	26.6	24.7	24.9	25.1
Slovak cumhuriyeti	..	7.7	6.1	6.8	7.1	..	24.6	21.8	20.8	20.5
Slovenya	..	8.5	8.1	8.3	8.2	..	21.6	21.3	22.2	22.0
İspanya	0.0	6.2	5.2	6.4	6.6	0.0	17.7	16.5	19.0	19.0
İsveç	4.6	8.5	9.0	8.9	9.2	12.0	18.1	21.0	20.8	21.0
İsviçre	0.0	3.6	3.4	3.4	3.3	0.0	13.4	12.7	12.4	11.7

Türkiye	..	5.1	5.4	5.1	4.8	..	21.8	21.7	20.6	19.8
Birleşik Krallık	3.0	6.1	6.1	6.9	7.0	8.9	18.6	19.0	21.4	21.1
Amerika Birleşik Devletleri	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
OECD ağırlıksız ortalama	3.1	6.5	6.4	6.7	6.8	8.8	20.2	20.5	20.3	20.4

Kaynak: Consumption Tax Trends 2020, “VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues“, www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

OECD’nin 2020 yılı vergi trendleri verilerine göre, tüketim vergileri OECD ülkelerindeki toplam vergi gelirinin ortalama % 30,8’ini oluşturmakta olup ve bu ülkelerde ortalama olarak GSYİH’ nın % 10,3’ünü temsil etmektedir⁶¹⁰.

Şekil 7: Vergi Kategorisine Göre Toplam Vergilendirmenin Yüzdesi Olarak Ortalama Vergi Geliri, 2018



Kaynak: www.oecdilibrary.org/sites, (18.12.2022).

KDV gelirini ve bu gelirin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını birçok faktör etkileyebilmektedir. Bu konuda ülkelerin, vergi geliri kaynakları arasındaki dengeye ilişkin vergi politikası kararları açık bir şekilde kilit bir rol oynamakta olup, KDV gelirini etkili bir şekilde toplamak için vergi sisteminin etkinliği de çok önem arz

⁶¹⁰Consumption Tax Trends 2020, “VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues“, www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

etmektedir. KDV gelirlerindeki artış veya azalışlarda en güçlü etkenler; ülkelerin vergiyi kendi doğal tabanı üzerinden toplama kapasitesidir. Örneğin, indirimli oranların ve muafiyetlerin uygulanmasının planlanmasından ve dolandırıcılık, kaçakçılık ve vergiyle mücadele kapasitesinden etkilenen nihai tüketim sonucu KDV tahsil miktarı da değişmektedir⁶¹¹.

3.6.1.1.2.1. OECD Ülkelerinde Standart ve İndirimli KDV Oranları

OECD ülkelerinde KDV oranlarında yaşanan değişimin yıllar itibari ile seyri şu şekilde olmuştur⁶¹²;

- İlk dönem: 1975 - 2000 yılları arasında olup 25 yılı kapsamaktadır. 1975'te % 15,6 olan ortalama standart KDV oranında, 2000'e gelindiğinde % 18,1 olarak aşamalı bir artış görülmüştür.

- İkinci dönem: 2000 - 2009 arasında olup 9 yılı kapsamaktadır. Bu dönemde standart KDV oranı çoğu ülkede sabit kalmış olup, 36 ülkeden 26'sı % 15 ile % 22 arasında bir orana sahiptir. 01.01.2009 itibariyle sadece Danimarka, İzlanda, Norveç ve İsveç'te standart oran % 22'nin üzerinde uygulanmıştır.

-Üçüncü dönem: 2009 - 2014 arasında olup 5 yılı kapsamaktadır. Bu dönemde OECD'nin birçok ülkesinde, ekonomik ve mali krizin neden olduğu mali konsolidasyon baskılarına karşı oluşan bir tepki olarak, standart KDV oranında önemli bir artışı meydana gelmiştir. Bunun nedeni ise KDV standart oran artışlarından elde edilen gelirin, diğer vergilerden ziyade anında ek gelir yaratmada daha etkili olduğunun savunulmasıdır⁶¹³.

- Dördüncü dönem: 2015 - 2020 arasında olup 5 yılı kapsamaktadır. 2014 yılı sonuna kadar standart KDV oranlarında gözlenen artışlar bu dönemde devam etmemiş ve OECD ülkeleri nispeten istikrarlı standart KDV oranlarının olduğu yeni bir döneme geçmiştir. Yalnızca dört OECD ülkesi, standart KDV oranlarını Ocak 2015 ile Ocak 2020 arasında artırmıştır. Bu ülkeler; Kolombiya (% 16'dan% 19'a), Yunanistan (% 16'dan% 19'a), Yunanistan (% 16'dan% 19'a), Yunanistan (% 16'dan% 19'a).

⁶¹¹ Michael Keen, "The Anatomy of the VAT," IMF Working Papers 2013/111", **International Monetary Fund**, 2013, s.1.

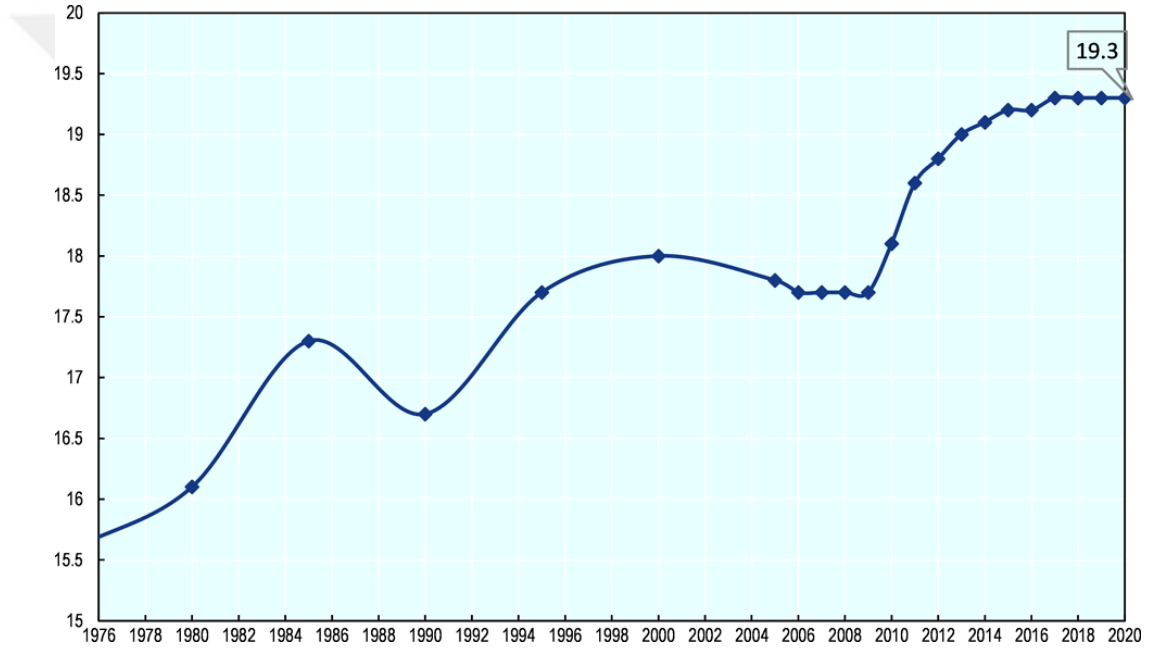
⁶¹² "Value-added taxes - Main features and implementation issues" www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

⁶¹³ Jens Matthias Arnold, B. (2011), "Tax Policy For Economic Recovery And Growth", **The Economic Journal**, s.121.

23'ten% 24'e), Japonya (% 8'den% 10'a) ve Lüksemburg (% 15'ten% 17'ye kadar)'dur. Aynı dönemde, iki OECD ülkesi standart KDV oranlarını düşürmüştür; İzlanda (% 25.5'ten% 24'e) ve İsrail (% 18'den% 17'ye). Çeşitli yönlerdeki bu değişikliklerin bir sonucu olarak, OECD ülkelerinde ortalama standart KDV oranları 2015'te % 19,2 iken 2020'de % 19,3'e ulaşmıştır.

Yukarda tarihsel olarak verilen KDV oranlarındaki uygulama sonuçları Şekil 8'de özetlenmektedir.

Şekil 8: Standart KDV oranlarının gelişimi - OECD ortalaması 1976-2020

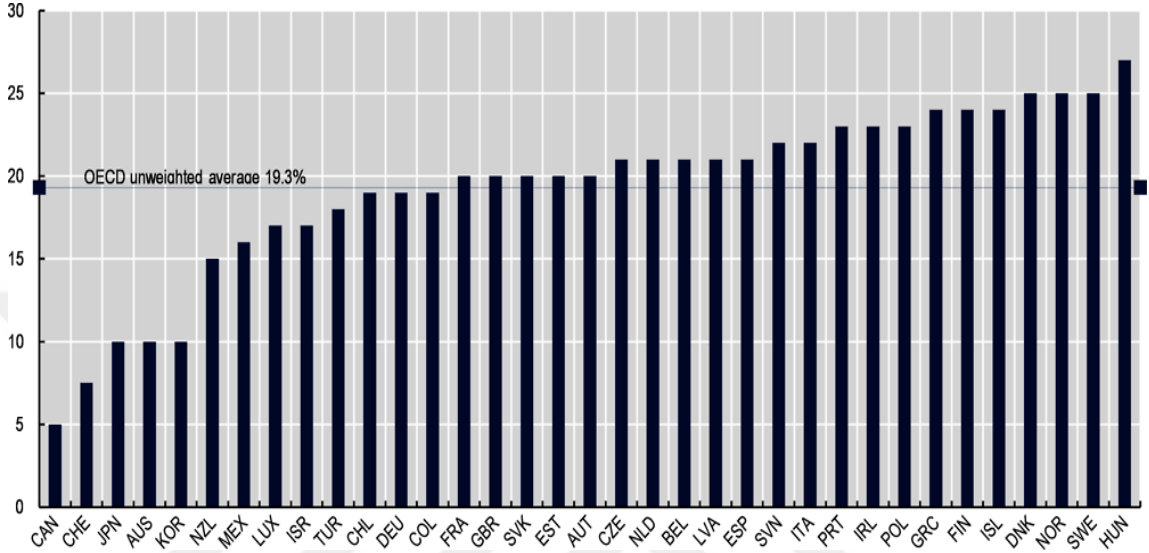


Kaynak: “Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

Şekil 8'den görüleceği üzere OECD ülkelerinde 1975 ila 2000 yılları arasındaki 25 yıllık süreçte KDV oranlarında (%18,1-15,6) %2,5'luk bir artış olurken, 2000 ila 2009 arasındaki 9 yılda %22 oranını uygulayan ülkeler dolayısı ile (%22-%18,1) %3,9'luk bir artış oluşmuştur. 2015 yılına kadar ülkelerin önemli bir bölümü KDV oranlarında artış uygulamaya devam etmiş ancak 2020 yılına gelindiğinde ise KDV oranları %19,3 civarında ortalama bir oranda istikrara ulaşmıştır.

Şekil 9’da ise 2020 itibari ile OECD ülkelerinde uygulanmakta olan standart KDV oranları yer almaktadır.

Şekil 9: OECD ülkelerinde standart KDV oranları; 2020



Kaynak: “Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

AB üyesi de olan 23 OECD ülkesinin ortalama standart KDV oranı (01.02.2020'ye kadar Birleşik Krallık dahil) % 21,8 olup, OECD ortalamasının olan % 19,3'ün önemli ölçüde üzerindedir. AB Üye Devletleri, standart KDV oranının minimum seviyesini % 15 olarak belirleyen KDV oranlarıyla ilgili ortak kurallara 2006 KDV Direktifi ile bağlı olmaktadır⁶¹⁴.

3.6.1.1.2.2. OECD Ülkelerindeki Çeşitli İndirimli Oran Uygulamaları

Şili haricinde, KDV uygulayan tüm OECD ülkeleri, mali, iktisadi, hukuki ve sosyal politika hedeflerini desteklemek için bir veya daha fazla indirimli oranı ve istisnaları uygulamaktadır. İndirimli oranların uygulanmasında mali hedeflerden sonra

⁶¹⁴“Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

en büyük amaçlanan ise vergilemede adaletin sağlanmasıdır. Buna yönelik olarak ülkeler genel olarak, düşük gelirli hane halklarının harcamalarında, büyük paya sahip olan beslenme, ilaç, sağlık, eğitim ve barınma sektörlerine ait zorunlu ihtiyaçlara ait mal veya hizmetler üzerindeki KDV oranını indirerek veya bir bölümünü tercihli bir KDV oranında vergilendirerek vergi yükünün adil dağılımını sağlamaya çalışmaktadır⁶¹⁵.

Tablo 103’de OECD ülkelerinde vergilemede adaletin sağlanması ve düşük gelirli kesim üzerindeki KDV yükünün azaltılmasına yönelik olarak hangi mal ve hizmetler üzerinde indirimli oranın uygulandığına ait bilgiler yer almaktadır.

Tablo 103: İndirimli KDV Oranlarının Uygulanması

Ülke	Yurt içi sıfır oranı 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 lt’den az bir kaptan 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.
Avusturya*	% 10: yiyecek; su tedarik etmek; ilaç; yolcu taşımacılığı (iç hatlar hariç); kitabın; gazeteler ve süreli yayınlar; e-kitaplar ve e-yayınlar; ödemeli televizyon; bazı sanatçı, yazar ve besteci kaynakları; ormancılık; restoranlar (içecekler hariç); evsel atıkların toplanması ve sokak temizliği; kanalizasyon. % 13: otel konaklama, çiftçilerin ürettiği şarap tedariki; tarımsal malzemeler; bazı sanatçı, yazar ve besteci kaynakları; kültürel, sportif etkinliklere ve sinemalara giriş; iç hat uçuşları.
Belçika*	% 0: engelliler için arabalar; belirli gazeteler ve süreli yayınlar, bazı geri kazanılmış materyaller ve yan ürünler. % 6: yiyecek; bazı içecekler; su tedarik etmek; ilaç; kadın hijyen ürünleri ve harici defibrilatörler; engelliler için ekipman; yolcu taşımacılığı; kitabın; gazeteler ve süreli yayınlar; belirli elektronik yayınlar ve e-kitaplar; kültür; spor; sanat eserleri, koleksiyon

615“Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

	eşyaları ve antikalar; yazarları / yaratıcıları tarafından teslim edilen sanat eserleri; tarım; otel konaklama ve kamp alanları; 10 yaşın üzerindeki konutların yenilenmesi; engelliler için özel evler ve kuruluşlar; sübvans edilmiş sosyal konut; bazı emek yoğun hizmetler (küçük onarım hizmetleri); yeni özel konutların inşasına yol açan yıkım çalışmalarının ardından yeniden yapılanma (katı koşullar ve miktara ilişkin belirli sınırlamalar altında); Cenaze hizmetleri; kesme çiçekler ve bitkiler. % 12: restoranlar (içecekler hariç); belirli enerji ürünleri (kömür, kok, linyit); belirli sosyal konutlar.
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 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.
Çek Cumhuriyeti*	% 10: temel çocuk beslenmesi; glütensiz ürünler; belirli farmasötik ürünler; belirli basılı kitaplar; kuaförlük ve kıyafet onarımı. % 15: yiyecek; farmasötik ürünler ve basılı kitaplar (% 10'luk daha düşük orana tabi olmadıklarında) bazı içecekler; su tedarik etmek; tıbbi hizmetler (muaf değilse); engelliler için ekipman ve onarım; yolcu taşımacılığı; Sanat; kültürel hizmetler; gazeteler ve süreli yayınlar; özel konut ve sosyal konut inşaatı; özel konutların yenilenmesi ve onarımı; atık ve atık suyun toplanması ve işlenmesi; otel konaklama; sağlık ve evde bakım hizmetleri; evlerde temizlik; Cenaze hizmetleri; Spor aktiviteleri; Tarım ürünleri; kesme çiçekler ve bitkiler; ısıtma.
Danimarka*	% 0: gazeteler ve süreli yayınlar. % 5: değeri 300.000 DKK'nın üzerinde olan sanatsal çalışmaların ürünlerinin ilk kez satışı (% 25'lik standart oran,% 5'lik efektif oranla sonuçlanan vergi matrahının% 20'sine uygulanır).
Estonya*	% 0: belirli ticari uçaklar ve denizde giden gemiler ve bunlarla ilgili belirli mal ve hizmet tedarikleri; uluslararası yolcu taşımacılığı. % 9: ilaç; engelliler için tıbbi ekipman veya cihazlar; kitabın; gazeteler ve süreli yayınlar; otel konaklama.
Finlandiya*	% 0: belirli üyelik yayınları için baskı hizmetleri; belirli gemiler. % 10: ilaç; yolcu taşımacılığı; kitaplar, abone olunan gazeteler ve süreli yayınlar; belirli elektronik yayınlar ve e-kitaplar; otel konaklama; kültürel, eğlence ve spor etkinliklerine ve

	sinema performanslarına giriş; spor tesislerinin kullanımı; yaratıcıları tarafından sağlanan veya ithal edilen sanat eserleri; edebi ve sanatsal eserlerin telif hakları; TV lisans ücretleri; KDV yükümlülüğünü tercih etmeleri koşuluyla, sporcular ve performans sanatçıları tarafından hizmet sağlanması. % 14: yiyecek; alkolsüz içecekler; hayvan yiyeceği; restoranlar (alkollü içecekler hariç).
Fransa*	% 2.1: gazeteler ve süreli yayınlar; ilaç. % 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 % 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.
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.
Yunanistan*	% 6: insan tıbbi için farmasötik ilaçlar ve aşılar; kitabın; resimli çocuk kitapları; gazeteler, dergiler ve süreli yayınlar; tiyatrolara (tiyatro oyunları) ve konserlere giriş, doğalgaz ve elektrik temini ve bölgesel ısıtma. % 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 makarna; 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 binalar 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 doğum kontrol hapları; kateterler; besleme şırıngaları; “konuşan” sfıgmomanometreler; insülin kalemleri için iğneler ve d diyaliz iğneleri; su tedarik etmek; tatil amaçlı konaklama temini ve kamp veya karavan yerlerinin 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 huzurevleri 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.
Macaristan*	% 5: insanlar için ilaçlar; körler için belirli ekipman; kitaplar, gazeteler ve notalar; canlı domuzlar ve domuz karkasları; bazı canlı sığır, koyun, kuzu, keçi ve bunların etleri toplu halde; evcil domuz eti; kümes hayvanlarının eti ve yenilebilir sakatları; taze yumurtalar; taze süt; evcil domuzların yenilebilir sakatları ve iç kısımları; canlı balıklar (süs balıkları hariç) ve insan tüketimi için balık gövdesi / kısımları / filetosu; Merkezi ısıtma; performans sanatçıları tarafından sağlanan hizmetler; internet erişim hizmetleri; tesiste hazırlanan restoran yemekleri ve alkolsüz içeceklerin temini; konaklama sağlanması. % 18: süt ve süt ürünleri; tahıl, un, nişasta veya süt içeren ürünler; bazı açık hava konserleri.
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 kiralınması; 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; çocuklar için bezler; hamamlara, hamamlara, saunalara ve kaplıcalara giriş ücretleri (muaf değilse); doğum kontrol ürünleri ve kadınlara yönelik hijyen ürünleri.
İrlanda*	% 0: kitaplar; çocuk giyim ve ayakkabı; oral tıp; belirli tıbbi ekipman; belirli gıda ürünleri; gıda üretimi için tohumlar; gübreler; belirli uçaklar ve denizde giden gemiler % 4.8: gıda veya tarımsal üretim için çiftlik hayvanları ve atlar. % 9: gazeteler ve belirli süreli yayınlar, e-kitaplar; belirli elektronik yayınlar; spor tesislerinin sağlanması; % 13,5: atık bertarafı; ısıtma ve ışık için enerji; belirli amaçlar için yakıt; gaz; elektrik; bina Servisi; taşınmaz mallar; onarım hizmetleri; tur rehberi hizmetleri; fotoğraf baskıları; Sanat Eserleri; kısa süreli araba ve tekne kiralama; sürüş eğitimi; veterinerlik hizmetleri; bazı bitkiler ve çiçekler; bitkiler ve çiçekler için tohumlar; tıbbi hizmetler (muaf değilse); sinemalara /

	belirli müzik performanslarına giriş; Tatil köyleri; restoran / otel yemekleri; belirli tarım hizmetleri; kuaförlük. .
İsrail	% 0: yabancı turistler için otel konaklama ve diğer otel hizmetleri (yiyecek ve içecek servisi, çamaşırhane, havuz, spor salonu vb.); 50'den fazla yabancı turistin katıldığı uluslararası bir konferansın biletlerinin yabancı bir turiste satışı; bir turiste araba kullanması için özel bir motorlu taşıtın kiralınması; 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, varlıkların söz konusu hissedarlar arasında sırasıyla ellerinde tuttukları paylarla orantılı olarak bölündüğü 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); 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 İsrailli bir yapım şirketi tarafından yerleşik olmayan birine verilen hizmetler; insan klinik araştırmalarıyla ilgili olarak yerleşik olmayan bir kişiye verilen hizmetler.
İtalya*	% 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. % 5: aromatik otlar, taze veya soğutulmuş yer mantarı, yaşlılar için sosyal ve sağlık hizmeti, uyuşturucu bağımlıları, göçmenler, mahkumlar, engelliler, AIDS hastaları, şehir içi su yollarında ulaşım hizmetleri (bkz. Nehir, göl veya lagün); gübrelenabilir kadın hijyen ürünleri. % 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 kiralınması; konut konutları için yenileme ve bakım çalışmaları; restoranlar; kentsel gelişimin inşası; otel ve benzeri konaklama hizmetleri.
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.
Letonya*	% 12: tıbbi ürünler; Tıbbi cihazlar; bebekler için yiyecek; eczacılıkla ilgili ürünler; iç yolcu taşımacılığı hizmetleri; kitaplar, gazeteler ve süreli yayınlar; otel konaklama; bölgesel ısıtma, ev ihtiyaçları için yakacak odun.

	% 5: Bazı taze meyveler, meyveler ve sebzeler.
Litvanya *	% 9: konut binalarını ısıtmak için kullanılan ısıtma gücü, konutlara sağlanan sıcak su (sıcak su hazırlamak için kullanılan soğuk su ve sıcak su hazırlamak için kullanılan ısıtma gücü dahil); kitaplar, periyodik olmayan bilgiler; ülke içi düzenli yolcu taşımacılığı; konaklama hizmetleri; Yerli enerji tüketicileri için sağlanan ısıtma amaçlı yakacak odun ve odun ürünleri. % 5: belirli ilaçlar ve tıbbi yardım ekipmanı (reçeteli ilaçlar dahil); engelli kişiler için teknik yardımlar ve bu tür yardımların onarımları; gazete, dergi ve süreli yayınlar.
Lüksemburg*	% 3: insan ve hayvan tüketimi için gıda; su tedarik etmek; doğum kontrolü ve sıhhi koruma için kullanılan ürünler dahil olmak üzere farmasötik ürünler; belirli tıbbi ekipman; normalde engelliliği hafifletme veya tedavi etme amaçlı bazı yardımcı araçlar ve diğer cihazlar; yolcu taşımacılığı; Konaklama; fiziksel destek araçlarıyla veya elektronik olarak sağlanan, ancak ağırlıklı olarak yetişkinlere yönelik içerik barındıran materyaller hariç olmak üzere kitaplar, gazeteler ve süreli yayınlar; kültürel ve sportif etkinliklere giriş; spor tesislerinin kullanımı; alkollü içecekler hariç restoran hizmetleri; yazarlar, besteciler ve performans sanatçıların hizmetleri veya bunlardan kaynaklanan telif hakları; normalde tarımsal üretimde kullanılması amaçlanan türde mal ve hizmetler; atık toplama ve arıtmayla bağlantılı olarak sağlanan hizmetler; çocuk giyim ve ayakkabı; mal sahibi tarafından ana konut olarak kendi kullanımı için kullanılan konut; ana mesken olarak kullanılan ve (i) işlerin başlamasından 20 yıldan daha uzun bir süre önce inşa edilen konutlarla ilgili önemli işler (ii) yeni satın alınan, iktisaptan sonraki beş yıl içinde tamamlanacak işler; Cenaze hizmetleri; radyo ve televizyon yayın hizmetlerinin alımı, ancak yalnızca yetişkinlere yönelik içerik hizmetleri hariçtir. % 8: belirli emek yoğun hizmetler; yazarları / yaratıcıları veya mirasçıları tarafından teslim edilen veya ithal edilen sanat eserleri; gaz; elektrik; yakacak odun; Merkezi ısıtma; çiçekler ve süs bitkileri; organik üretim için izin verilen bazı bitki koruma ürünleri. % 14: belirli şaraplar; belirli yakıtlar; yıkama ve temizlik ürünleri; basılı reklam; ısı ve iklimlendirme; belirli finansal hizmetler.
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 mükellefi 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 iş yeri bulunmayan yabancı bir mukim kişiye sözleşmeli ve ödeme yaptığı sürece 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.
Hollanda*	% 9: yiyecek; yemek servisi; engelliler için mal ve hizmetler; ilaç; Konaklama; kitabın; belirli elektronik yayınlar ve e-kitaplar; kitap ödünç verme; gazeteler; dergiler; yolcu taşımacılığı (hava yolu ile yolcu taşımacılığı hariç); su tedarik etmek; spor etkinlikleri için giriş ücretleri; eğlence; parklar; müzeler; sinemalar; hayvanat bahçeleri ve sirkler; kesme çiçekler ve bitkiler; restoran ve otel yemekleri; görme engelliler için yardımlar; spor konaklamasının kullanımı; sanat ve antikalara; otel ve tatil konaklama; meskenlerin bakımı ve izolasyonu için bazı özel hizmetler gibi belirli emek yoğun hizmetler; konut temizliği ve kuaförlük.
Yeni Zelanda	% 0: vergilendirilebilir faaliyet (işletme) arzının sürekliliği; bir ince metal artııcıdan bir ince metal satıcısına ince metal (altın, gümüş veya platin) tedariki; yerel makamların petrol vergisinin yerel makamlarca sağlanması; GST'ye kayıtlı işletmelere finansal hizmetlerin sağlanması. Ticari bir konutta uzun süreli kalma; işgal hakkının bir parçası olarak sağlanan belirli hizmetler (arz değerinin% 60'ı üzerinden standart oranda vergilendirilir).
Norveç	% 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 (işletme) arzının sürekliliği; insan organlarının temini, kan; ölen kişilerin nakliyesi ile ilgili hizmetlerin cenaze müdürleri tarafından sağlanması. % 12: yurt içi karayolu ağı ile bağlantılı olarak araçların feribot veya diğer gemilerle konaklama, yolcu taşımacılığı ve taşınması; kamu yayıncılığı; spor etkinliklerine, müzelere, sinemalara ve eğlence parklarına giriş. % 15: yiyecek ve alkolsüz içecekler.
Polonya*	% 5 - belirli gıda maddeleri (örneğin ekmek, et, balık, meyve ve sebzeler, yumurtalar, süt ürünleri, unlu mamuller, meyve suları); çocuklar için ürünler ve hijyen ürünleri; kitaplar ve bölgesel veya yerel dergiler; e-kitaplar (video içeriği veya sesli müzikten oluşan yayınlar hariç). % 8 - belirli gıda maddeleri; gazeteler ve süreli yayınlar; normalde tarımsal üretimde kullanılması amaçlanan türde mal ve hizmetler; eczacılıkla ilgili ürünler; Tıbbi cihazlar; sağlığın korunmasında uygulanan bazı dezenfektanlar; yolcuların ve beraberindeki bagajların taşınması; su temini; gösterilere, tiyatrolara, sirkelere, eğlence parklarına, konserlere, müzelere, hayvanat bahçelerine, sinemalara vb. giriş; radyo ve televizyon yayın hizmetlerinin alınması (VOD hariç); sosyal politikanın bir parçası olarak konutların sağlanması, inşaatı,

	yenilenmesi ve tadilatı; özel konutların bakımı; otel ve benzeri kuruluşlarda sağlanan konaklama; restoran ve yemek hizmetleri; spor etkinliklerine giriş ve spor tesislerinin kullanımı; Cenaze hizmetleri; kamu kurumları tarafından bu tür hizmetlerin sunulması dışında, sokak temizliği, çöp toplama ve atık işleme ile bağlantılı olarak sağlanan hizmetlerin sağlanması; kitap ve gazete kütüphanelerine ödünç verme; bazı emek yoğun hizmetler; hayvan besleme maddeleri; veterinerlik hizmetleri; Körler ve bazı hayvan spermaları için belirli ekipmanlar (31 Ağustos 2020 itibarıyla).
Portekiz*	% 6: temel gıda; su tedarik etmek; eczacılıkla ilgili ürünler; engelliler için cihazlar; tıbbi hizmetler (muaf değilse); kitaplar, gazeteler ve süreli yayınlar; belirli elektronik yayınlar ve e-kitaplar; yolcu taşımacılığı; oteller ve benzeri hizmetler; toplu Konut; tarımda kullanılan bazı mallar; belirli tarım ürünleri ve belirli tarım hizmetleri; yaşlılar, çocuklar ve uyuşturucu bağımlıları için evde bakım hizmetlerinin yanı sıra yaşlılara veya kronik hastalığı olanlara telefonla yardım hizmetleri; kültürel etkinliklerin yanı sıra sergilere, hayvanat bahçelerine, parklara, akvaryumlara, müzelere ve ulusal önemi olan binalara giriş. % 13: başka yiyecekler; Hala şarap; tarım için dizel yakıt; esas olarak tarımsal üretimde kullanılan makineler; restoran hizmetleri. .
Slovak Cumhuriyeti*	% 10: belirli yiyecekler; sağlık hizmeti için radyoaktif elementler ve izotoplar ve bileşikler; eczacılıkla ilgili ürünler; teşhis veya laboratuvar reaktifleri; belirli tıbbi ve sıhhi araçlar; basılı kitaplar ve gazeteler, broşürler, broşürler ve benzeri basılı malzemeler; müzik; ortopedik aletler; kontak ve gözlük camları; görme engelli ve kısmen kör kişiler, işitme güçlüğü çeken kişiler ve sağlıklı güç engelli kişiler için belirli araçlar; konaklama hizmetleri.
Slovenya*	% 9.5: gıda maddesi (insan ve hayvan tüketimi için); yiyeceklerin hazırlanması; su tedarik etmek; tıp, engelliler için cihazlar; yolcu taşımacılığı; kültürel ve sportif etkinliklere giriş; yazarın hakları; belirli sanat eserlerinin, koleksiyon eşyalarının veya antikaların ithalatı ve temini; toplu Konut; sosyal politikanın bir parçası olarak sağlanmayan konutların yenileme ve bakım işleri; tarımsal üretimle bağlantılı olarak hayvancılık ve belirli malzemeler; otel konaklama; restoran (içecekler hariç); spor tesislerinin kullanımı; cenazeciler ve ölü yakma hizmetleri tarafından tedarikler; kamu hijyen hizmetleri; özel evlerde pencere temizliği ve temizliği; bisiklet, ayakkabı ve deri eşyaların küçük onarımları; evde bakım hizmetleri; kuaförlük; kesme çiçekler ve bitkiler. % 5,0: Kitaplar dahil olmak üzere kitaplar kütüphaneler, gazeteler ve süreli yayınlardan oluşmaktadır.
İspanya*	% 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.

	% 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.
İsveç *	0%: ticari uçaklar ve gemiler ve bunlarla ilgili belirli hizmetler; uçak yakıtı; reçeteli ilaç; belirli üyelik yayınlarının basımı. % 6: yolcu taşımacılığı; elektronik format dahil olmak üzere kitaplar, gazeteler ve dergiler; belirli elektronik yayınlar ve e-kitaplar; kültür (tiyatro, sinema vb.); yazarın hakları; hayvanat bahçeleri; ticari spor etkinlikleri; ticari müzeler, doğal alanların sömürülmesi, parklar ve doğa koruma alanları. % 12: yemek ve restoran hizmetleri; Konaklama; yaratıcıya ait sanat eserleri; antika, koleksiyon eşyası ve sanat eserlerinin ithalatı; bisikletlerin, ayakkabıların ve diğer deri eşyaların ve ev çamaşırlarının onarımı.
İsviçre	% 0: Yurtdışında sağlanan üçüncü şahısların mal ve hizmet tedariklerinden yararlanırlarsa, seyahat acenteleri ve etkinlik organizatörleri tarafından 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. % 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 dahil olmak üzere kitaplar, gazeteler ve dergiler; radyo ve televizyon şirketlerinin ticari olmayan hizmetleri, tarımsal üretimle bağlantılı belirli tedarikler. % 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) . % 3.7; konaklama hizmetleri.
Türkiye	% 0: gemi, uçak ve demiryolu ulaşım araçlarının tedariki; bu tür araçların imalatı, onarımı, bakımı ile ilgili hizmetlerin temini; limanlarda veya havaalanlarında gemilere ve uçaklara hizmet temini; altın, gümüş, platin ve petrolün araştırılması, yönetimi ve rafine edilmesi için mal ve hizmet temini; yatırım teşvik belgesine sahip kişilere makine ve teçhizat temini; limanların ve havalimanlarının inşası, restorasyonu ve genişletilmesi için mallar ve inşaat işleri; ulusal güvenlikle ilgili bazı mal ve hizmetler; Türkiye'de karşılıklı ilkesine göre verilen uluslararası dolaşım hizmetleri; ÖTV kanunun ikinci listesinde yer alan malların Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına temini; tarımsal ürün lisansı depolama kanununa göre

	düzenlenen ürün borsası piyasasından ilk tedarik belgesi; engelliler için üretilen teçhizatın teslimi için muafiyet; Türkiye Kızılay Cemiyetine yapılan teslimat ve hizmetler; gübre ve yem dağıtımları; Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere ikamet veya işyeri teslimatları; organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi siteleri inşaatı kapsamında yapılan mal ve hizmet teslimleri; bu bağışçılar tarafından genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan tesisler kapsamında bağışçılara yapılan teslimat ve hizmetler; yabancılara sağlanan sağlık hizmetleri; Ar-Ge, inovasyon ve tasarım faaliyetlerini gerçekleştirenlere yeni makine ve ekipman teslimatları; basılı kitaplar ve süreli yayınlar. % 1: bazı tarım ürünleri; ikinci el arabalar; Cenaze hizmetleri; 01.01.2013 - 31.12.2016 tarihleri arasında verilen yapı ruhsatı için büyükşehir dışındaki illerde ve büyükşehirlerde m2 başına arsa değeri 500 TL'den az ise, yapı ruhsatı için 1000 TL'den az ise 150 m2'nin altında konut temini 1/1/2017 tarihinden itibaren teslim edildi; belirli makine ve teçhizatın kiralanması; tohumlar. % 8: temel gıda; kitabın; kan ve kan bileşeni; sinema; tiyatro; opera ve bale biletleri; özel eğitim hizmeti; aşılar; bazı tıbbi ürünler ve hizmetler; ambulans hizmetleri; ilaç; tıbbi malzeme; tekstil ve konfeksiyon ürünleri ve bunların özel imalatları; konaklama hizmetleri; lüks olmayan restoranlarda yemek hizmetleri (alkollü içecekler hariç); yetimhane ve bakım evleri tarafından sağlanan hizmetler; bazı inşaat ve tarım makineleri; Bazı mobilyalar; Giyim; kırtasiye malzemeleri; atık su hizmetleri; 01.01.2013 - 31.12.2016 tarihleri arasında teslim edilen yapı ruhsatları için büyükşehirlerde 150 m2'nin altında ve metrekare başına arsa değeri olan konut arzi 500 - 999 TL arasında, m2 başına arsa değeri 1000 TL - TL arasında 1/1/2017 tarihinden itibaren teslim edilen inşaat ruhsatları için 2000.
Birleşik Krallık	% 0: yiyecek; hayır kurumlarına sağlanan belirli hizmetler ve mallar; 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. % 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.

Kaynak: “Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

2018 ve 2020 arasında, bazı ülkeler, belirli ekonomik sektörleri desteklemek için indirimli KDV oranlarının kapsamını genişletmiştir. Bu indirimlere örnek olarak⁶¹⁶;

- Yunanistan, bazı temel gıda maddelerini % 13 indirimli KDV oranı kapsamına dahil edecek şekilde yeniden sınıflandırmış olup, bu kapsama restoranlar ve oteller, bebek maması ve çocuk bezi ve araba koltuğu gibi diğer bebek ürünleri ve

⁶¹⁶“Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

bisiklet kaskı alınmıştır. Ayrıca elektrik ve evsel gaz tedariki için KDV oranını % 13'ten % 6'ya düşürmüştür.

- Slovak Cumhuriyeti, % 10 indirimli KDV oranına tabi olan meyve ve sebzeler de dahil olmak üzere gıda maddelerinin listesini genişletmiştir.

- Macaristan ve Slovak Cumhuriyeti konaklama hizmetlerindeki KDV oranlarını sırasıyla % 18'den % 5'e ve % 20'den % 10'a düşürmüştür.

- Çek Cumhuriyeti, kuaförlük ve giyim tamiri hizmetlerindeki KDV oranını % 10'a düşürmüştür.

- Portekiz, % 6'lık indirimli KDV oranını, ev içi yardım hizmetlerine, yaşlılara ve kronik hastalara telefonla ve ayrıca kültürel sergilere, hayvanat bahçelerine, parklara, akvaryumlara, botanik bahçelerine, müzelere ve ulusal öneme sahip binalara giriş için genişletmiştir.

- AB Üye Devletlerinden bazıları örneğin E-kitaplar ve e-gazeteler gibi yayınlara indirimli oranlar uygulamalarına izin verildiği bir AB Konseyi anlaşmasının ardından elektronik yayınlardaki KDV oranlarını düşürmüş ve böylelikle elektronik yayınlara için AB KDV kurallarını uyumlu hale getirmiştir. İndirimli oranlar artık KDV'si olan 36 OECD ülkesinin 16'sındaki e-kitap ve e-yayınlara için geçerli olup bunların tümü Norveç hariç AB Üye Devletleri'dir.

- Japonya, standart oranını % 8'den % 10'a çıkardığında bazı yiyecek ve içecek ürünlerine % 8'lik yeni bir indirimli oran getirerek tek KDV oranından çift oranlı bir sisteme geçmiştir.

Yapılan açıklamalardan sonra önemle belirtmek gerekir ki günümüzde Şili tek bir KDV oranına sahip tek OECD ülkesi olmaktadır.

Tablo 107'den de görüleceği üzere Türkiye ise bu kapsamda; temel gıda, tıbbi ürün, bazı mobilyalar, tarımsal ürünler, kültürel hizmetler, bakım hizmetleri gibi sektörlere ait KDV oranlarında indirim uygulamıştır.

3.6.1.1.2.3. COVID-19 Krizine Yanıt Olarak Getirilen Geçici KDV İndirimleri

Covid 19 salgının yaşandığı dönemde birçok OECD ülkesi, KDV oranlarını, sıfır da olmak üzere oran indirimlerini vergi sistemlerine dahil etmiştir. Bu önlemlerin çoğu

sağlık sektörünü desteklemeyi amaçlamaktadır. Bazı ülkeler tüketimi canlandırmak ve COVID-19 krizinden en çok etkilenen örneğin turizm, otelcilik belirli ekonomik sektörleri desteklemek için geçici oran indirimlerini sistemlerine dahil etmiştir. OECD ülkelerindeki bu KDV oranı indirimlerinin kapsamlı bir özeti ve açıklaması Tablo 104'te yer almaktadır⁶¹⁷.

Tablo 104: Covid 19 Krizi Ülke Notları

Avusturya*	30 Ocak - 31 Ekim 2020 tarihleri arasında Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan malların ithalatı için % 0 oranı geçerlidir. Aynı durum, 14 Nisan - 31 Temmuz 2020 tarihleri arasında bu mallardan bazılarının tedarikleri ve Topluluk-İçi satın alımı için de geçerlidir. 30 Haziran 2020 ile 31 Aralık 2020 arası restoranlar, sanatçılar, yazarlar ve besteciler tarafından sağlanan belirli malzemeler için % 5'lik bir oran geçerlidir; kültürel etkinliklere ve sinemalara, otel konaklamasına, kitaplara, gazetelere ve süreli yayınlara (hem fiziksel hem de elektronik) giriş.
Belçika*	13 Mart'tan 31 Ekim 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için % 0'lık bir oran uygulanır; 4 Mayıs - 31 Aralık 2020 tarihleri arasında maske ve hidro alkolik jellerin temini, Topluluk içi edinimi ve ithalatı için % 6'lık bir oran uygulanır; 8 Haziran 2020'den 31 Aralık 2020'ye kadar alkollü içecekler hariç restoran ve yemek hizmetleri için % 6'lık bir oran uygulanır.
Kolombiya	Kolombiya KDV mevzuatı, üç tedarik kategorisini ayırmaktadır: (i) “vergilendirilebilir tedarikler” (KDV'ye tabidir); (ii) “muaf tedarikler” (bazı durumlarda girdiler üzerinden ödenen KDV'nin kredilendirilmesi hakkı ile sıfır oranlı); ve (iii) “hariç tutulan malzemeler” (KDV'ye tabi değildir veya girdilere ödenen KDV'yi kredi hakkı yoktur).
Çek Cumhuriyeti*	1 Mayıs 2020'den itibaren, belirli e-yayınların ve e-kitapların temini, yolcu taşımacılığı, su, atık ve atık suyun toplanması ve arıtılması, restoran ve yemek hizmetleri, evde bakım hizmetleri, özel evlerde temizlik için % 10'luk indirimli oran uygulanır. Evde bakım hizmetleri, kuaförlük ve giyim, ayakkabı ve deri eşyaların onarımı. 1 Temmuz 2020'den itibaren, yolcu taşımacılığı, konaklama, kültürel etkinliklere ve tesislere giriş, spor etkinliklerine giriş ve spor tesislerinin kullanımı için % 10'luk indirimli oran uygulanır. 1 Ocak'tan 31 Ekim 2020'ye kadar Covid-19 ile mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır.

⁶¹⁷“Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

Danimarka*	1 Ocak'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır.
Estonya*	Bazı elektronik yayınlar ve e-kitaplar, 1 Mayıs 2020'den itibaren% 9'luk indirimli orana tabi hale geldi. 1 Ocak'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına% 0 oranı uygulandı
Finlandiya*	1 Ocak'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar Covid-19 ile mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına% 0 oranı uygulanır.
Fransa*	% 0,9 oranları; % 2.1; % 10.0; Korsika'da% 13.0 ve% 20.0; % 1.05 oranlar; % 1.75; Fransız Guyana ve Mayotte hariç denizaşırı departmanlara (DOM)% 2,1 ve% 8,5 uygulanır. 1 Ocak'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar Covid-19 ile mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına% 0 veya% 5,5'lik indirimli oranlar uygulanır. Mart 2020 - 31 Aralık 2021.
Almanya*	1 Mart 2020 - 31 Temmuz 2020 tarihleri arasında hastanelere yapılan belirli tıbbi malzeme ve ekipman bağışları için % 0 oranı geçerlidir. 1 Ocak - 31 Temmuz 2020 tarihleri arasında Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli malların ithalatı için% 0 oranı geçerlidir. . Restoran ve yemek hizmetleri, 1 Temmuz 2020'den 31 Aralık 2020'ye kadar % 5 ve 1 Ocak 2021'den 30 Haziran 2021'e kadar % 7'lik indirimli orana tabidir.
Yunanistan*	31 Aralık 2020'ye kadar Leros, Midilli, Kos, Sisam ve Sakız adalarında% 4,0,% 9,0 ve% 17,0 özel bölgesel oranlar geçerlidir. Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için% 0 oranı uygulanır. 1 Ocak 2020'den 30 Nisan 2021'e kadar. COVID-19 salgını sırasında halk sağlığının korunması için gerekli olan sıhhi ürünler (maskeler, eldivenler vb.) 20 Mart'tan 31 Aralık 2020'ye kadar% 6'luk indirimli orana tabidir. 1 arası Haziran 2020 ve 30 Nisan 2021, sinemalara girişte% 13'lük indirimli oran uygulanır; yolcuların ve beraberindeki bagajların taşınması. Aynı dönemde, gece kulüpleri hariç restoran ve benzeri işletmelerde alkolsüz içecek temini için indirimli oran uygulanır. Ayrıca 1 Eylül 2020 ile 30 Haziran 2021 arasında spor biletlerine indirimli % 13 oranındaki indirim uygulanır.
Macaristan*	1 Ocak'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır.
İrlanda*	1 Ocak'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır.
İsrail	Eilat'ta ikamet eden bir bayi Eilat'ta yerleşik olmayanlardan mal satın aldığındaki % 0 oranı uygulanır. Eilat'ta yerleşik bir tedarikçi tarafından yapılan malzemeler (Eilat'ta tüketilecek) KDV'den muaftır.
İtalya*	30 Ocak'tan 31 Aralık 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır. 19 Mayıs'tan 31 Aralık 2020'ye kadar aynı malların tedarikine % 0 oranı uygulanır. 1 Ocak'tan itibaren 2021'de, COVID-

	19'un yayılmasıyla mücadele için gerekli görülen mal tedariklerine % 5 KDV oranı uygulanacak.
Japonya	Standart KDV oranı 1 Ekim 2019'da % 8'den % 10'a yükseltildi.
Letonya*	1 Ocak - 31 Ekim 2020 tarihleri arasında Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için % 0 oranı geçerlidir.
Litvanya*	1 Ocak'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır.
Lüksemburg*	1 Ocak - 31 Ekim 2020 tarihleri arasında Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için % 0 oranı geçerlidir.
Meksika	1 Ocak 2019'dan 31 Aralık 2020'ye kadar, malların satışı, bağımsız hizmetlerin sağlanması ve kuzey sınır bölgesinde bulunan tesislerde veya işyerlerinde geçici kullanım veya mallardan yararlanma hakkı verilmesi için % 8'lik indirimli KDV oranı uygulanır.
Hollanda*	Sağlık hizmeti çalışanlarının sağlık hizmeti veren kuruluşlar veya tıbbi hizmetlerin KDV muafiyetine tabi kurumlar tarafından işe alınmasında (etkin olarak) % 0'lık bir oran uygulanır. Önlem 16 Mart 2020 ile 1 Ocak 2021 arasında geçerlidir. % 0 oranı, Covid-19 ile ilgili tıbbi malzeme ve ekipmanların sağlık tesislerine veya kurumlarına ve 16 Mart 2020 ile 1 Ocak 2021 arasında pratisyen hekimlere bağışları için de geçerlidir. 30 Ocak - 1 Kasım 2020 tarihleri arasında Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için % 0 oranı geçerlidir. Hollanda'da ağız maskesi satın alımı (tıbbi ve tıbbi olmayan) için % 0 oranı geçerlidir. 25 Mayıs 2020 - 1 Ocak 2021. % 9'luk indirimli oran, 16 Mart - 1 Temmuz 2020 arasındaki çevrimiçi fitness dersleri için geçerlidir.
Norveç	İndirimli % 12'lik oran geçici olarak 1 Nisan'dan 31 Aralık 2020'ye kadar % 6'ya düşürülmüştür.
Polonya*	Kasım 2019 itibarıyla, vergi mükellefleri, talep üzerine, KDV oranlarının doğru uygulanmasını sağlamak için idari bir karar (Bağlama Oranı Bilgisi - WIS) alma hakkına sahiptir. Bu idari karar, mükelleflere bu konuda yasal koruma sağlar. Hastanelere belirli tıbbi malzeme ve ekipman bağışlarına % 0 oranı uygulanır; 1 Ocak'tan Polonya'daki salgın devletin sona ermesine kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli ürünlerin ithal edilen farmasötik ürünlerin ithalatı; 30 Haziran 2020 tarihine kadar KDV mükellefleri tarafından eğitim kurumlarına yapılan dizüstü bilgisayar ve tablet temini.
Portekiz*	Azor Adaları'nda standart KDV oranı % 18, indirimli oranlar ise % 4 ve % 9'dur. Madeira Adalarında standart oran % 22 ve indirimli oranlar % 5 ve % 12'dir. 1 Mart 2020'den itibaren hastanelere yapılan belirli tıbbi malzeme ve ekipman bağışları için % 0 oranı geçerlidir. Devlet ve diğer kamu kurumları, ulusal sağlık hizmetleri, Devlet tarafından COVID-19'la mücadele etmek için sözleşmeli özel hastaneler ve STK'lar,

	30 Ocak'tan 31 Ekim 2020'ye kadar. 8 Mayıs - 31 Aralık 2020 arası maskeler ve dezenfektan jel.
Slovak Cumhuriyeti*	30 Ocak'tan 31 Ekim 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır.
Slovenya*	30 Ocak 2020'den 30 Nisan 2021'e kadar Covid-19 ile mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için % 0 oranı geçerlidir. Aynı durum, 13 Mart'tan 31 Temmuz 2020'ye kadar bu malların tedarikleri ve Topluluk İçi satın alımı için de geçerlidir.
İspanya*	% 0.0,% 2.75,% 3.0,% 7.0,% 9.50 oranları; Kanarya Adaları'nda % 13.50, % 20 geçerlidir. Ceuta ve Melilla'da % 0,5,% 1,0,% 2,0,% 4,0,% 6,0,% 8,0,% 9,0 ve% 10 oranları geçerlidir. Bazı elektronik yayınlar ve e-kitaplar, 23 Nisan 2020'den itibaren % 4'lük indirimli orana tabidir. 31 Ekim 2020'ye kadar ulusal üreticilerden kamu kurumlarına, STK'lara ve hastanelere tıbbi ekipman tedariki için % 0 oranı geçerlidir. % 0 oranı, 1 Ocak - 31 Temmuz 2020 tarihleri arasında Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için geçerlidir.
İsveç*	1 Ocak 2020'den 30 Nisan 2021'e kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatına % 0 oranı uygulanır.
Türkiye	1 Nisan'dan 30 Haziran 2020'ye kadar yurt içi hava taşımacılığı arzına % 1'lik bir oran uygulanır.
Birleşik Krallık	Belirli elektronik yayınlar 1 Mayıs 2020'den itibaren% 0 oranına tabidir. 30 Ocak'tan 31 Aralık 2020'ye kadar Covid-19 salgınıyla mücadele için gerekli olan belirli malların ithalatı için% 0'lık bir oran uygulanır.% 5'lik geçici indirimli oran Covid-19 krizine acil bir yanıt olarak 15 Temmuz 2020'den 31 Mart 2021'e kadar misafirpervelik, tatil konaklama ve belirli ilgi çekici yerlere kabul ile ilgili belirli malzemeler için de tanıtıldı.

Kaynak: “Value-added taxes - Main features and implementation issues” www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

Türkiye’de ise Covid -19 sürecinde yaşanan zorluklara yönelik olarak örneğin AVM, perakende, demir-çelik, otomotiv, ulaşım, sinema-tiyatro, konaklama, yiyecek-içecek, tekstil-giyim ve etkinlik-organizasyon sektörlerindeki vergi mükellefleri için rahatlık sağlanması amacı ile Nisan, Mayıs ve Haziran 2020'ye ilişkin stopaj, KDV ve sosyal güvenlik ödemeleri 6 ay ertelenmiş, iç hat uçuşlarında KDV oranı 3 ay boyunca % 18’den % 1’e düşürülmüştür⁶¹⁸.

⁶¹⁸ İsmail Koç ve Fatih Yardımcıoğlu, “Covid-19 Pandemi Sürecinde Uygulamaya Konulan Mali Tedbir ve Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi: Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkeleri Karşılaştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Sayı:2, Aralık,2020, s.139.

3.6.1.2. Genel Olarak AB Ülkelerinde KDV Oran Uygulaması

AB’ de KDV, üye ülkeler arasındaki mal ve hizmet ticaretinin serbest dolaşımını etkilediğinden dolayı büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle birlik, serbest ticaretin önündeki en büyük engel olan her ülkenin farklı oranda KDV uygulamasının önüne geçmek için KDV’de oran harmonizasyonunu sağlamaya çalışmış ve bu amaç günümüze gelindiğinde büyük ölçüde sağlanmıştır. AB’nin işleyişine ilişkin Antlaşma’nın 110’uncu maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda birliğe üye olan hiçbir üye ülke diğer üye devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak yerli ürünlere uyguladığı vergilerden daha yüksek iç vergilendirme uygulamamaktadır. Birliğin bu noktadaki amacı vergilendirme ile ilgili yaptığı düzenlemeler ile adil rekabet ortamını olumsuz etkileyen gelişmeleri engellemektir⁶¹⁹.

Gelir dağılımının adaletli ve vergiye gönüllü uyumun olduğu, refah seviyesi gelişmiş ülkelerde doğrudan tüketici üzerinde yükün kaldığı KDV gibi dolaylı vergilerin ağırlıkta olması vergi adaleti bakımından olumsuz bir sonuç doğurduğundan istenmeyen bir gelir politikasıdır.

Bir başka neden ise, KDV gibi dolaylı vergilerde vergi mükellefi ile verginin yüklenicisi aynı değildir. Dolaysız vergilerde vergi mükellefi ile vergi yüklenicisinin aynı kişi olduğu durumlarda vergilemenin daha adaletli olduğu savunulmaktadır⁶²⁰.

Ancak vergiye gönüllü uyumun olmadığı, kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ve kaynak ihtiyacının yüksek olduğu ekonomilerde vergi gelirlerinin arttırılabilmesi için en çok başvurulan yöntemlerden biri ise dolaylı vergilerde artış ya da kapsamının genişletilmesi olmaktadır.

AB’de dolaylı vergiler önemli bir ağırlığa sahiptir. Hatta dolaylı vergiler üzerindeki gerçek vergi oranı pek çok OECD ülkesinden yüksek olduğu gözlenmektedir. Bu durum sadece Vergi/Yurtiçi Brüt Hasıla oranındaki bir yüksekliği değil aynı zamanda vergi gelirleri içinde yoğun olarak dolaylı vergilere dayalı bir sistemi ifade etmektedir⁶²¹.

⁶¹⁹ Uğur Çiçek ve Kübra Uğur , “Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı -Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt:10, Sayı: 24, 2019, s.292.

⁶²⁰ Çiçek ve Uğur, s.292.

⁶²¹ Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Kasım, 2006, (Amerika), s.13.

Tablo 105’de 2009 -2019 yılları arasında KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmiştir.

Tablo 105: 2009-2019 Dönemi AB Ülkelerinde KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı(%)

Ülkeler/Yıllar	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
AB-28	17,1	18,1	18,2	17,9	17,8	18,0	18,1	18,0	18,1	18,2	18,3
Belçika	15,7	16,0	15,6	15,3	15,1	14,9	14,7	15,1	14,9	15,1	15,3
Bulgaristan	31,1	33,2	32,1	33,6	32,7	31,2	30,5	31,2	30,3	30,3	30,4
Çek	20,1	20,1	20,0	20,3	21,0	21,5	21,0	21,0	21,4	21,0	21,0
Danimarka	21,5	20,9	21,0	20,8	19,9	18,7	19,7	20,4	20,5	21,5	20,2
Almanya	18,8	18,8	18,7	18,4	18,2	18,1	18,0	17,8	17,6	17,5	17,5
Estonya	24,8	25,7	26,0	26,6	26,0	26,6	27,2	27,1	27,7	27,3	26,7
İrlanda	21,6	21,6	20,0	20,3	19,9	20,3	19,2	19,6	19,3	19,2	19,4
Yunanistan	20,4	22,0	21,6	20,0	19,5	19,7	20,0	21,1	21,0	21,3	21,3
İspanya	11,6	16,4	16,3	16,5	17,8	18,3	19,0	19,1	19,2	19,0	18,7
Fransa	16,0	16,1	15,7	15,3	15,0	15,1	15,1	15,1	15,2	15,3	15,8
Hırvatistan	30,8	31,7	31,9	34,1	34,3	34,1	34,4	34,2	35,0	35,1	35,5
İtalya	13,2	14,6	14,5	13,7	13,4	13,8	14,1	14,3	14,8	14,8	14,7
Kıbrıs	26,0	25,9	24,1	25,6	24,5	25,7	25,4	27,0	25,8	27,2	26,1
Letonya	21,4	23,5	23,9	24,6	25,3	25,5	25,7	26,1	25,8	27,1	28,0
Litvanya	24,1	27,5	28,7	28,0	27,7	27,5	26,7	26,3	26,6	25,8	26,2
Lüksemburg	17,4	17,5	18,1	18,8	19,4	20,1	15,7	15,7	15,6	15,1	15,4
Macaristan	21,3	23,0	22,9	23,3	23,0	23,9	24,4	23,3	24,4	25,8	26,1
Malta	22,9	22,6	23,7	23,2	23,3	23,3	22,7	22,1	22,5	23,4	22,3
Hollanda	18,8	18,4	18,2	18,0	17,8	17,3	17,6	17,6	17,4	17,6	18,2
Avusturya	18,7	18,7	18,3	18,4	18,0	17,8	17,6	18,3	18,3	18,0	17,9
Polonya	23,1	24,2	24,6	22,3	22,1	22,4	21,6	21,6	22,8	23,1	22,6
Portekiz	22,9	24,8	25,1	26,3	23,7	24,8	24,9	24,8	25,1	25,1	25,4
Romanya	24,9	28,7	30,6	29,7	29,8	27,8	28,8	24,9	24,9	24,3	23,7
Slovenya	21,1	21,2	21,5	21,0	22,3	22,4	22,1	21,8	21,7	21,9	21,5
Slovakya	22,9	21,9	22,8	20,6	20,5	20,7	20,9	20,3	20,6	20,7	21,2
Finlandiya	20,5	20,4	20,9	21,1	21,3	21,0	20,6	20,7	21,0	21,6	21,6
İsveç	20,5	21,1	21,1	20,9	20,8	21,0	20,9	20,8	20,8	21,1	21,4
Birleşik Krallık	16,3	18,2	20,2	20,6	20,8	21,0	21,1	20,7	20,4	20,6	20,7

Kaynak: www.ec.europa.eu, (14.10.2021), s.1.

Tablo 105’den görüleceği üzere, AB’nde yer alan 28’de ülkede, KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalaması %17,9’larda seyir etmektedir. 2019 yılında KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olduğu AB ülkesi %35,5 ile Hırvatistan olmaktadır. İtalya’da ise KDV payı %14,7 olup, en düşük paya sahip ülkedir.

AB ülkeleri içerisinde Türkiye’nin KDV gelirlerinin yerini görebilmek için Tablo 106’da yer alan verilerin incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 106: Türkiye’de KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	TOPLAM KDV GELİRLERİ*	KDV GELİRİ/VERGİ GELİRİ(%)
2019	819.603.098.822	270.152.810	3%
2020	983.258.493.000	324.038.872	3%

Kaynak: www.gib.gov.tr , 14.10.2021).

Tablo 106’dan görüldüğü üzere 2019 ve 2020 yıllarında KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının her iki yıl da %3 olduğu görülmektedir. AB ülkelerine ait verilerin yer aldığı Tablo 109 ile karşılaştırıldığında en düşük payın Türkiye’ye ait olduğu görülmektedir. Bunun nedeni vergi tabanının darlığı, kayıt dışı ekonominin fazlalığı ve tahsilatta yaşanan güçlüklerdir.

3.6.1.2.1. AB Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Eğilimi

AB’de KDV Alman sanayici Von Siemens tarafından ilk kez ortaya atılmıştır. Alman sanayici 1918 yılında muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesi gerektiğini savunmuş, Fransa’nın Maliye Bakanlığı’nda görev alan Maurice Laure da KDV’nin gerekliliğini vurgulamış olup ilgili verginin temel esaslarını açıklamış ve 1954 yılında KDV projesini sunmuştur ⁶²².

KDV gelirlerinin bir bölümünün topluluk kaynaklarının bir parçası olarak topluluk bütçesinin finansmanına ayrılmasına karar verilmesi KDV’nin

⁶²² Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği–Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi– Mali Konular)**, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s.183.

uyumlaştırılması çalışmalarını hızlandırmıştır. AB, KDV ile ilgili olarak topluluk genelinde ortak tanımlanmaların belirlenmesinin yanı sıra vergilendirmede sınırların kaldırılması hedefine yönelik bir dizi tedbirin alınmasına da öncülük etmiştir. Söz konusu tedbirler sonucunda üye ülkelerarası ticaret, ithalat veya ihracat olarak değerlendirilmekten kurtulmuş, üye ülkelerarası sınırlardaki gümrük formaliteleri ortadan kaldırılmıştır. Bu sistem sınır ötesi alışverişin, ulusal alışveriş kadar basit işlemlerle gerçekleşmesini sağlamıştır. 1993 yılında Tek Pazar kurulduğunda ve vergisel sınırlar kaldırıldığında dolaylı vergilere de bir geçiş rejimi getirilmiştir. Kaynak temelli ve varış yeri temelli vergilendirme sisteminin karışımından meydana gelen ve sınır kontrollerini kaldıran bu sistem günümüzde uygulanmaya devam etmektedir⁶²³.

Bu gelişmeler neticesinde AB’de ortak KDV sistemi 1967 yılında oluşturulmuştur⁶²⁴. Birlikteki ortak KDV sisteminin oran yapısına ilişkin ilk detaylı düzenlemeye ise 1992 yılına ait 6’ncı konsey direktifinde yer verilerek değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu direktif ile KDV’nin oran yapısı belirlenmiş ve yıllar içerisinde yayınlanan direktifler aracılığıyla güncellenmiştir⁶²⁵.

Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan KDV oranları birbirinden çok az farklılık göstermekte olup, üye ülkelerin uyguladıkları standart oranlar %15 ile %25 arasında değişmektedir. Standart oran üst eşiği oluşturmakta ve standart oranın üzerinde bir KDV oranı belirlenmemektedir⁶²⁶.

3.6.1.2.2. KDV Oran Uygulamasının Avrupa Birliği’nde Durumu

AB’de KDV, mal ve hizmetlerin katma değeri üzerinden hesaplanan genel, geniş tabanlı bir tüketim vergisidir. AB’de KDV, neredeyse kullanım veya tüketim için alınan ve satılan tüm mal ve hizmetleri kapsamaktadır⁶²⁷.

⁶²³ Hasan Oral, “Avrupa Birliği’ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye”, **TBB Dergisi**, Sayı: 56, 2005, s.271.

⁶²⁴ Hilmi Ünsal ve Birol Ubay, “Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırması”, **Maliye Dergisi**, Sayı:175, Temmuz-Aralık 2018, , s.277.

⁶²⁵ Baki Yegen, “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması”, **Fiscaoeconomia**, Sayı:5, 2021, s.1108.

⁶²⁶ Oral, s.271.

⁶²⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/what-vat_en (14.10.2021), s.1.

AB ortak KDV sisteminin 1967 yılında oluşturulmasıyla, ülkelerin uyguladığı farklı satış vergisi uygulamaları kaldırılmıştır. Her iki vergi sisteminin de amacı tüketim harcamalarını vergilendirmesi olmasına rağmen, KDV sistemi nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçladığından farklılık arz etmektedir⁶²⁸.

İki sitem arasındaki bir diğer fark ise satış vergisinde üretimden tüketiciye dağıtım zincirinin her bir aşamasında verginin ödenmesi söz konusu iken KDV sisteminde önceki aşamalarda ödenen verginin indirimi sağlanarak vergi yükünün nihai tüketiciye yansıtılmasına sebep olmaktadır⁶²⁹.

Herhangi bir satıştan ödenmesi gereken KDV, satış fiyatının AB mevzuatı uyarınca belirlenmiş olan oran nispetinde yüzdesini oluşturmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla KDV mükellefleri, önceki aşamalarda ödenmiş oldukları KDV'yi satış esnasında ödedikleri vergiden indirebilmektedir. Bu şekilde yalnızca üretim ve dağıtımın her aşamasında katma değer üzerinden vergi ödenmesi sağlanmış olmaktadır. KDV zinciri örneğin, bileşenlerin satın alınması, nakliye, montaj, hükümler, paketleme, sigorta ve nihai tüketiciye teslimi aşamalarını kapsayan bir üretim sürecinin başından sonuna tüm aşamaları içermektedir. Bu şekilde, ürünün nihai fiyatı, önceki her aşamada eklenen değerlerin toplamına eşit olduğundan, ödenen nihai KDV, her aşamada ödenen KDV'nin toplamından oluşmaktadır⁶³⁰. Bu bakımdan Türk KDV sisteminin de AB müktesebatına oldukça benzer bir yapıda olduğu görülmektedir.

AB üye ülkelerde ek olarak, ihracat amacıyla satılan mallar veya yurtdışındaki müşterilere satılan hizmetler KDV'ye tabi değildir. Bunun tersine, AB üreticilerinin Avrupa pazarında Birlik dışındaki tedarikçilerle eşit şartlarda rekabet edebilmeleri için sistemi adil tutmak amacıyla ithalat vergilendirilmektedir⁶³¹. Türk KDV sisteminde ise her türlü ithalat ve ihracat KDV'nin konusuna girse de, Kanun da belirtilen şartlar dahilinde bu işlemler istisna edilmiştir.

AB ülkelerinde standart, indirilmiş ve özel oran olmak üzere uygulanan 3 farklı KDV oran türü bulunmaktadır. Bu oran türlerinin açıklamaları aşağıdaki gibidir⁶³².

⁶²⁸ Ünsal ve Ubay, s.277.

⁶²⁹ Ünsal ve Ubay, s.277.

⁶³⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/what-vat_en (14.10.2021), s.1.

⁶³¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/what-vat_en (14.10.2021), s.1.

⁶³² https://ec.europa.eu/taxation_customs/what-vat_en (14.10.2021), s.1.

a)Standart oran: Her bir AB ülkesi için, %15'ten az olmasına izin verilmeyen çoğu mal ve hizmetin tedariki için geçerli olan orandır.

b)İndirilmiş oran: KDV Direktifi Ek III'teki listeye göre belirli mal ve hizmetlerin tedarikin de uygulanan %5'ten az olmasına izin verilmeyen orandır.

İndirimli oran uygulanabilecek mal ve hizmetler aşağıdaki gibidir⁶³³.

• İnsan ve hayvanların tüketimine ilişkin gıdalar (alkollü içkiler dışındaki içecekler), canlı hayvanlar, tohumlar, bitkiler, gıda maddelerinin hazırlanmasında kullanılan karışımlar, gıda maddelerinin yerine geçen ürünler;

• Su dağıtımı;

• Tıp ve veterinerlik amaçlarına yönelik olarak hastalıktan korunma, bakım ve tedavide kullanılan ilaçlar, gebeliği önleme ve kadın sağlığını korumaya yönelik ürünler;

• Tıbbi ekipmanlar, engellilerin özel kullanımına mahsus araçlar, bunların tamirleri ve arabalardaki bebek koltukları;

• Yolcu ve beraberindeki bagajların taşınması;

• Reklam amaçlı olanlar hariç kütüphanelerce ödünç verilenler dahil olmak üzere kitaplar (broşürler, kitapçıklar, benzeri basılı materyaller, resimli ve boyalı kitaplar, haritalar ve benzerleri dahil) gazeteler ve süreli yayınlar;

• Gösteriler, tiyatrolar, sirkler, fuarlar, lunaparklar, konserler, müzeler, hayvanat bahçeleri, sinemalar, sergiler ve benzeri kültürel faaliyetlerden alınan giriş ücretleri, sesli ve görüntülü yayın hizmetleri;

• Yazarlar ve besteciler tarafından sunulan hizmetler ile bunlara ödenen telif ücretleri;

• Sosyal politika kapsamında sunulan konutların teslimi, inşası, yenilenmesi ve tadili;

• Makina ve binalar gibi sermaye malları hariç zirai üretimde kullanılmak üzere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları;

• Kamp alanları ve karavan parklarının kiralanması dahil olmak üzere otel ve benzerlerince sunulan konaklama hizmetleri;

• Spor müsabakalarına giriş bedelleri, spor tesislerinin kullanımı;

⁶³³ Hakan Karabacak, “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı”, **Maliye Dergisi**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/abdekdv.pdf> (14.10.2021), s.50,

- Üye ülkelerce tanınan, refah ve sosyal güvenlik amaçlı kurumların istisna hükümleri dışında kalan teslim ve ifaları;
- Cenaze törenlerinde ifa edilen hizmetler ve buna ilişkin mal teslimleri;
- Doktorlar ve diş hekimlerince ve kaplıca tedavisi kapsamında sunulan, istisna hükümleri dışında kalan hizmetler;
- Cadde temizliği, çöp toplanması ve atık işleme kapsamında sunulan hizmetler.

Söz konusu mal teslimi ve hizmet ifalarına indirilmiş oran uygulamak, üye ülkelerin isteğine bırakılmaktadır.. Üye ülkeler isterlerse listedeki mal ve hizmetlerin tamamına veya bir kısmına standart KDV oranı uygulayabilmektedir⁶³⁴.

c) Özel oran: Belirli AB ülkelerine, belirli malzemelerin tedariki için uygulanmasına izin verilen orandır. Özel oranın 3 farklı türü mevcuttur.

- Süper indirimli oranlar: Bazı AB ülkelerinde sınırlı bir mal ve hizmet listesinin satışına %5'ten daha düşük süper indirimli olarak uygulanan orandır.

- Sıfır oranlar: Bazı AB ülkeleri tarafından belirli satışlara sıfır oranlar uygulanmaktadır. Sıfır oran uygulandığında, tüketici KDV ödememekte ancak yine de doğrudan satışla ilgili satın alımlarda ödediği KDV'yi indirim hakkı ortadan kalkmamaktadır.

- Otopark ücretleri: Bazı AB ülkeleri tarafından KDV Direktifi Ek III'te yer almayan belirli mal ve hizmet tedariklerine uygulanmaktadır. Bu ülkelere, bu indirimli oranların %12'den düşük olmaması koşuluyla, standart oran yerine belirlenen bu ürünlere indirimli KDV oranları uygulamaya devam etmelerine izin verilmiştir.

Buna göre; 1 ocak 2021 tarihi itibarıyla AB ülkelerinde uygulanan KDV oranları Tablo 107'deki gibidir.

⁶³⁴ Karabacak, s.51.

Tablo 107: 1 Ocak 2021 Tarihi İtibariyle AB Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları

Üye Ülkeler	Standart Oran	İndirilmiş Oran	Özel Oran	Otopark Ücreti
Avusturya	20	10/13	-	13
Belçika	21	6/12	-	12
Bulgaristan	20	9	-	-
Kıbrıs	19	5/9	-	-
Çek	21	10/15	-	-
Almanya	19	7	-	-
Danimarka	25		-	-
Estonya	20	9	-	-
Yunanistan	24	6/13	-	-
İspanya	21	10	4	-
Finlandiya	24	10/14	-	-
Fransa	20	5.5/10	2.1	-
Hırvatistan	25	5/13	-	-
Macaristan	27	5/18	-	-
İrlanda	23	9/13.5	4.8	13.5
İtalya	22	5/10	4	-
Litvanya	21	5/9	-	-
Lüksemburg	17	8	3	14
Letonya	21	12/5	-	-
Malta	18	5/7	-	-
Hollanda	21	9	-	-
Polonya	23	5/8	-	-
Portekiz	23	6/13	-	13
Romanya	19	5/9	-	-
İsveç	25	6/12	-	-
Slovenya	22	9.5	-	-
Slovakya	20	10	-	-

Kaynak: www.europa.eu/, (14.10.2021).

Genel olarak %5'in altında olan süper indirilmiş oranlar ekmek, süt yumurta, meyve, sebze gibi temel ihtiyaçlara uygulanmaktadır. Tablo 107'den görüleceği üzere, 2021 yılında İrlanda, İspanya, Fransa, İtalya ve Lüksemburg olmak üzere beş ülke süper

indirilmiş oran kullanmaktadır. Bu ülkelerden en düşük süper indirilmiş KDV oranı uygulayan ise Fransa'dır⁶³⁵.

2021 yılında en yüksek standart KDV oranı uygulayan ülke %27 KDV oranı ile Macaristan'dır. En düşük standart KDV oranı uygulayan ülke ise, %17 oranı ile Lüksemburg olmaktadır.

3.6.1.2.3. AB Ülkelerinde KDV Oran Uygulaması ve Türk KDV Oran Yapısı ile Farklar

AB'nin kuruluş amacının temelinde siyasi ve ekonomik işbirliği yer almaktadır⁶³⁶. Üretim faktörlerinin tam serbest dolaşımı sağlanarak serbest rekabetin arttırılması ve parasal birliğe geçiş ekonomik anlamda en önemli işbirliği amaçlarını oluşturmaktadır. Bunun için ekonomi koordinasyonu ve bazı ortak politikaların uygulanması gerekmektedir⁶³⁷. KDV sisteminin uyumlaştırılması çabaları da bu politikaların sonucu olmaktadır.

AB oran yapısı hakkında verilen bilgilerden de görüleceği üzere, AB ideal olarak % 5 ve % 15 şeklinde standart ve indirilmiş oran, buna ek olarak bazı durumlar için uygulanabilen %5'ten az özel oran olmak üzere üç çeşit oran sistemi bulunmaktadır. Türkiye'de de % 1, % 8 ve % 18'den oluşan üçlü oran mevcut olmasına rağmen genel oran olarak uygulanan %18 ile AB mevzuatına göre yüksek KDV oranına sahiptir⁶³⁸.

Ek olarak, AB ülkeleri vergi sistemlerinde KDV konusunda tanınan istisnalar daha ziyade sosyal amaçlı olup, Türkiye'de KDV kanununda ise istisnalar ağırlıklı olarak malî, bölgesel, sektörel ve askeri nitelik taşımaktadır⁶³⁹.

⁶³⁵ Çiçek ve Uğur, s.294.

⁶³⁶ Aylin İdikut Özpençe ve İsmail İşler, "Türkiye'de KDV Sorunları ve Avrupa Birliği Ülkelerindeki KDV'nin Kamu Gelirleri ve GSYH İçerisindeki Payları", **Vergi Raporu**, Sayı: 219, Aralık 2017, s.125.

⁶³⁷ Özay Özpençe, **Avrupa Parasal Birliği'nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/391, Ankara, s.186.

⁶³⁸ Özpençe, s.186.

⁶³⁹ Ersan Öz ve Mehmet Aslan, "AB'ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 205, Ekim 2005, s.167.

Günümüzde vergi reformları; vergi sisteminin basitleştirilmesi, etkinlik ve eşitlik sonuçlarının iyileştirilmesi ve farklılıkların azaltılması yönünde gelişmektedir. Bu yüzden AB’de tek oranlı KDV’ye doğru bir geçiş süreci yaşanmaktadır.⁶⁴⁰

01.01.2021 tarihi itibarıyla AB ülkelerinde uygulanan KDV oranlarının yer aldığı Tablo 105 incelendiğinde, standart KDV oranı ile uygulanan oranlar farklılık görülmektedir. Türkiye’de de %10 olarak belirlenmiş kanuni oran bulunmakta ancak uygulanan oranlar daha önce de belirtildiği üzere %1, %8, %18’dir⁶⁴¹.

Türk KDV’da, AB Çerçeve Direktifi ’ne kıyasla KDV’de yer alan teslim ve hizmetler geniş bir şekilde ele alınmakta olup, Çerçeve Direktifi’nde ise “mal teslimi ve hizmet ifası” kısaca tanımlanmaktadır⁶⁴².

AB ülkelerinde Çerçeve KDV Direktifinde yer alan ithalatın “varış ülkesinde vergileme” ilkesini Türkiye de uygulamaktadır. Bu nedenle ülkeye giren mallar vergilendirilirken ülkeden ihraç edilen malların üzerine düşen KDV iade edilmektedir. KDV’nın 11’inci maddesi gereğince ihraç edilen mallar “varış ülkesinde vergileme prensibine” tabi tutulmaktadır⁶⁴³.

Bir diğer karşılaştırma ise uygulanmakta olan KDV tipine aittir. 1999 yılına kadar; KDV Kanunu’nun 31’inci maddesi uyarınca,

Amortisman tabi iktisadî kıymetlerin katma değer vergisi, bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 3 (84/8837 sayılı BKK ile (1) yıl) içinde ve üç eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılır. 2. Yatırımların teşviki amacıyla sektör veya mal grupları itibarıyla Bakanlar Kurulu, bu süreleri azaltmaya yetkilidir. Ancak, bu iktisadî kıymetlerin en az üç yıl işletmede kullanılması şarttır. Bu iktisadî kıymetlerin üç yıldan daha kısa bir süre içinde satılması, işletmeden çekilmesi, işletme dışı amaçlarla kullanılmaya başlanması halinde indirim konusu yapılan vergi düzeltilir .

Ancak, yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda kullanılacak amortisman tabii iktisadi kıymetlerin (ATİK) KDV’si bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı tarihten 1 yıl içinde indirim konusu yapılmaktadır. Böylelikle teşvik belgeli yatırımlar için tüketim tipi, yatırımlar için ise gelir tipi KDV uygulanmakta iken, 1999 yılında KDV Kanunu’nun 31’inci maddesi yürürlükten kaldırılmış olup, ülkemizde

⁶⁴⁰ Cahit Güran ve Serpil Oğuz, “Kamu Ekonomisi Alanında Geçmişten Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Geleceğe İlişkin Beklentiler”, **Maliye Dergisi**, Sayı:158, 2010, s.88.

⁶⁴¹ Çiçek ve Uğur, s.305.

⁶⁴² Çiçek ve Uğur, s.304.

⁶⁴³ Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye 2**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2018.

tüketim tipi KDV uygulanmaya başlamıştır⁶⁴⁴. AB’de de 6’ncı Direktif ile tüketim tipi KDV kabul edilmiştir⁶⁴⁵. Sonuç olarak gerek Türk KDV sisteminde gerekse AB Ortak KDV sisteminde tüketim tipi KDV uygulanmaktadır.

3.6.1.3. İngiltere’de KDV Oran Uygulaması

İngiltere’de KDV sistemi konusu bakımından Türkiye ile benzerlik gösterse de, üzerinden mal ve hizmetlerin kapsamı ve türleri bakımından farklılıklar arz etmektedir⁶⁴⁶.

3.6.1.3.1. İngiltere’de Katma Değer Vergisi Eğilimi

İngiltere 01.01.1973 tarihinde AB’ye kabul edildikten KDV çalışmalarına, başlamıştır⁶⁴⁷. Ancak Avrupa Parlamentosu’nun da onayıyla bütün prosedürleri tamamlayan İngiltere, Brexit Anlaşması ile 31.01.2020’de AB’den ayrılmıştır⁶⁴⁸.

3.6.1.3.2. KDV Oran Uygulamasının İngiltere’de Durumu

İngiltere KDV sistemi, bazı farklılıklara rağmen Türk KDV sistemi ile benzer bir yapıya sahiptir.

3.6.1.3.2.1. KDV’nin Konusu ve Oranları

İngiltere KDV sisteminde verginin konusunu, AB ülkeleri ve Türkiye’de olduğu gibi mal teslimi ve hizmet ifaları oluşturmaktadır. İngiltere KDVK’sında; Birleşik Krallık içinde gerçekleşen mal teslimleri ve hizmet ifaları sonucunda verginin doğacağı

⁶⁴⁴ Özcan, s.5.

⁶⁴⁵ Yalçın Alganer ve Güneş Yılmaz, “Avrupa Birliği Müktesabı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı:1, 2010, s.155.

⁶⁴⁶ Zeynep Demirci ve Orçun Avcı, “KDV’ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran 2019, s.601.

⁶⁴⁷ H. Şen ve İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Barış Arıkan Yayınları, Eylül, 2015, s.212.

⁶⁴⁸ Kübra Çağlar Hekimoğlu ve Süleyman Erkan, “Avrupa Bütünleşmesinde Birleşik Krallık: Brexit Referandum ve Ayrılma Süreci”, **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 11 Sayı: 2, 2022, s.878.

düzenlenmiş olup, Kanunun devam eden maddelerinde ise teslimin ne olduğu, ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı, nerede gerçekleşmiş sayılacağı, yurtdışından yapılan teslimlerde tevkifat olup olmayacağı, hizmetin yapıldığı yer gibi konular oldukça ayrıntılı olarak açıklanmıştır⁶⁴⁹.

İngiltere’de standart KDV oranı % 17,5 olarak uygulanmakta iken 04.01.2011 tarihi ile %20’ye yükseltilmiştir. Söz konusu oran genel oran olup, bazı mal ve hizmetler için %5 ve %0’lık oranlar belirlenmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir⁶⁵⁰;

➤ %5 indirimli orana tabii bazı ürünler; ev içi yakıt ve elektrik, kadın sıhhi ürünler, çocuk oto koltukları, doğum kontrol hapları, belirli konut dönüşümleri ve yenilemeleri, belirli enerji tasarrufu sağlayan malzemeler ve sigara bırakma ürünleri vb. ürünlerdir.

➤ %0 oranlı ürünler; kitap, gazete ve dergi, bazı yiyecekler, çocuk giyim ve ayakkabıları, ilaçlar, yeni konut, ulaşım hizmetleri, ihracat ve ihracata ait hizmetlerdir. Sıfır oranlı mallarda nihai mal üzerinden KDV uygulanmaz ve firmalar her zamanki gibi girdiler üzerinden ödedikleri KDV’yi geri alabilirler.

➤ KDV’den istisna mallardan bazıları; Sağlık ve eğitim hizmetleri, defin hizmetleri, bahis ve oyun ve piyango görevleri, kültürel alanlara giriş ücretleridir. %0 oranları ürünler gibi tüketiciye satılan nihai mal üzerinden KDV uygulanmamakta ancak firmalar girdiler üzerinden ödenen KDV’yi geri talep edememektedirler.

Tablo 108’de sıfır oran ve indirilmiş oran uygulanan mal ve hizmetler ile KDV’den istisna olan mal ve hizmetler yer almakta olup, söz konusu indirim ve istisnalara dolayısı ile oluşan gelir kaybı tahminleri yer almaktadır.

Tablo 108: Sıfır Oranlı, İndirimli Oranlı ve İstisna Kapsamındaki Mallar ve Vazgeçilen Vergi Maliyeti (%)

% 0 Orana Tabi Mallar;	Vazgeçme Maliyeti (%)
Yiyecekler	17,4
Yeni konut inşaatı *	11,4
Yurtiçi yolcu taşımacılığı	4,75

⁶⁴⁹ TÜRMOB, **İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri**, Türmob Yayınları, 495, s.16.

⁶⁵⁰ Institute For Fiscal Studies, A survey of the UK tax system ,<https://ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, 2016, (12.11.2021)

Uluslararası Yolcu Taşımacılığı	350
Kitaplar, gazeteler ve dergiler	1,7
Çocuk Kıyafetleri	1,95
Su ve Kanalizasyon Hizmetleri	2,3
Reçeteli ilaçlar ve malzemeler	3,4
Hayır kurumlarına malzeme temini	300
Bazı gemiler ve uçaklar	450
Engelliler için araçlar ve diğer malzemeler	900
Bisiklet kaskları	20
İndirimli Orana Tabi mallar;	
Yerli yakıt ve güç ürünleri	4,8
Kadın sıhhi ürünleri	45
Doğum kontrol ürünleri	10
Çocuk Oto Koltukları	20
Sigara bırakma ürünleri	20
Enerji tasarruflu malzemeler	100
Bazı konut dönüşümleri ve tadilatları	300
İstisna Edilen Mallar;	
Yurtiçi konutlarda kira	4,6
Ticari mülk temini	200
Eğitim	3,95
Sağlık Servisleri	3,2
Posta Servisleri	150
Defin ve kremasyon	250
Finans ve sigorta	5,3
Bahis ve oyun ve piyango görevleri	1,9
Kültürel Alanlara giriş ücretleri	35
KDV kaydı için ciro sınırının altındaki küçük tüccarlar	1,6
Toplam	71,4

Kaynak: Institute For Fiscal Studies, “A survey of the UK tax system”
<https://ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, 2016, (12.11.2021), s.1.

Aşağıdaki Tablo 109’da ise İngiltere’de KDV oran politikasına ilişkin belirlenmiş uygulamalar daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Tablo 109: İngiltere KDV Sistemindeki Oran Yapısına İlişkin Örnek Tablo (İndirimli Oran, İstisna ve KDV kapsamı dışındakiler)

Spor	KDV oranı
Beden eğitimi ve spor aktiviteleri	İstisna
Eğlence	
Şans oyunları da dahil olmak üzere oyun ve bahis	İstisna
Bingo – İnternet, telefon, televizyon veya radyoda oynanan uzak oyunlar da dahil olmak üzere,	İstisna
Piyango bileti satışları	İstisna
Online piyango oyunları	İstisna
Piyango bilet satışı üzerinden alınan perakendeci komisyonu	İstisna
Kültür	
Kamu kurumları ve kültür kurumlarının belirlediği müze, sanat sergisi, hayvanat bahçesi ve gösteri giriş ücretleri	İstisna
Antikalar	
Özel anlaşma ile kamuya ait koleksiyonlara satılan antikalar, eserler ve benzeri (tarihi evlerin varlıkları gibi)	İstisna
Hayır İşleri	
Hayır kurumları tarafından belirlenen giriş ücretleri	İstisna
Hayır işleri için reklam hizmetleri	%0
Bağış toplama etkinliklerinde satılan belirli mallar	%0
Bağış toplama etkinlikleri	İstisna
Bağış mağazaları - bağışlanan malların satılması	%0
Hayır amacıyla kullanılacak bir binanın inşası veya satılması	%0
Konutlara ve konut amaçlı kullanılan binalara kalıcı olarak yerleştirilen enerji tasarruflu malzemeler	%5
Sponsorlu hayır etkinlikleri	İstisna
Hayır kurumlarına yapılan gönüllü bağışlar	KDV kapsamı dışında
Sosyal Yardımlaşma	
Engelliler için yapı hizmetleri	%0

Ölülerin gömülmesi veya yakılması, veya denize gömülmesi	İstisna
Yaşlılara yönelik hareket kazandırıcı destek aparatları	%5
Görme engelli ve görme bozukluğu olanlar için ekipmanlar	%0
Engelli insanlar için ekipmanlar	%0
Sigorta sözleşmeleri uyarınca yazılan cenaze işleri	İstisna
Sigarayı bırakma ürünleri - nikotin bantları ve sakızı	%5
Hayır kurumları tarafından önemli ölçüde maliyetinin altında verilen sosyal yardım hizmetleri	KDV kapsamı dışında
Görme engelli kişiler için konuşma kaydetmek amacıyla uyarlanmış manyetik bant; bandı hazırlamak ve oynatmak için uyarlanmış cihaz ve bazı düşük görüş destekleri	%0
Sağlık	
Hastane, düşkûnlerevi veya huzurevi gibi nitelikli bir kurum tarafından sağlanan bakım veya tıbbi tedavi	İstisna
Kayıtlı bir eczacı tarafından reçetelerin dağıtılması	%0
Kayıtlı doktorlar, diş hekimleri, optisyen, eczacılar ve diğer sağlık uzmanları tarafından sağlanan sağlık hizmetleri	İstisna
İdrar tutma sorunu ürünleri	%0
Doğum sonrası annelik pedi	%5
Hijyenik koruma ürünleri	%5
Görme bozuklukları yardımcı ürünleri	%0
Eğitim	
Bir okul, kolej veya üniversite bir kuruluş tarafından verilen eğitim, mesleki eğitim ve diğer bağlantılı hizmetler	İstisna
Enerji	
Bir yardım kuruluşu tarafından ev ve konut kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan elektrik kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.
Evde ve konutlarda gaz kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan gaz kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.

Evde veya konutta kalorifer yakıtı kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan kalorifer yakıtı kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.
Evde veya konutta katı yakıt kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan katı yakıt kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.
Kamusal Hizmetler	
Foseptik kuyuları, foseptik tankları ve benzerlerinin boşaltılması	% 0, ancak ticari amaçlı foseptik kuyuları, foseptik tanklarının boşaltılması standart orana tabidir.
Konutlarda ve endüstride sağlanan kanalizasyon hizmetleri	
Hanehalkına/Evlere su temini	
Konutlara ve konut amaçlı kullanılan binalarda enerji tasarrufu sağlayan malzemeler	
Hava kaynaklı ısı pompaları	5%
Odunla ısıtılan kazanlar	5%
Merkezi ısıtma ve sıcak su kontrolleri	5%
Hava yalıtımı	5%
Yeraltı kaynaklı ısı pompaları	5%
Yalıtım	5%
Mikro düzeyde ısı ve üç üniteleri	5%
Güneş panelleri	5%
Su ve rüzgâr tribünleri	5%
Kapalı katı yakıtlı yangın kutuları	5%
Fabrika yalıtımlı sıcak su depoları olan elektrikli çift daldırmalı su ısıtıcıları	5%
Elektrikli ısıtıcılar	5%
Gazlı kazanlar	5%
Termostatlı gazlı oda ısıtıcıları	5%
Akaryakıtlı çalışan kazanlar	5%

Radyatörler	5%
Bir merkezi ısıtma sistemi (mikro kombine ısı ve güç sistemleri dahil) oluşturan bir kazan, radyatör, boru hattı ve kumandanın kurulumu, onarımı ve bakımı,	5%
Yenilenebilir kaynaklı ısıtma sistemlerinin kurulumu, onarımı ve bakımı. Bu, Yerden ısıtma veya su ısıtma sistemlerinin yenilenebilir kaynaklardan edilen enerji ile yapılması durumunda geçerlidir.	5%
Ana gaz kaynağına bağlantı veya yeniden bağlantı yapılması	5%
Yapım ve İnşaat	
Konut olarak kullanılan koruma altındaki binalara, konut amaçlı veya hayır amaçlı yapılan rekonstrüksiyonlar	0%
Engellilerin kendi evlerinde bir banyo veya tuvalet tesisatında, engelliler için rampalar ve genişleyen kapı veya geçiş yolları inşaatı	0%
Hayır amacıyla yeni bir binanın inşası	0%
Oturma amacıyla konut inşası	0%
Yeni bir mesken binasının inşası	0%
Binadaki mesken sayısının artırarak dönüştürülmesi	5%
En az iki yıldır boş olan/kullanılmayan meskenin tadilatı	5%
Ticari amaçlı bir binanın/İşhanının meskene dönüştürülmesi	0%
Bir binanın meskene dönüştürülmesi	0%
Bir binanın hayır amacıyla kullanılmak üzere dönüştürülmesi	0%
Arazi ve Mülk	
Kalıcı konut kullanımı için garajlar veya park yerleri (Kiralamalar dahil)	İstisna, ancak otopark için özel olarak tasarlanmış garajlar veya tesisler standart orana tabidir.
Park etme – belirli bir bölgeye park etmek için verilen izin, lisans	İstisna
Mülk, arazi ve binalar - arazi veya binaları işgal etmek için verilen veya lisans	İstisna
Garajı veya park yeri olan yeni bir konutun satılması veya uzun süreli kiralanması	0%
Nakliye	

Avrupa Birliği dışındaki bir yere giden ya da buradan gelen yük taşımacılığı	%0, ancak Birleşik Krallık ve bir başka AB üye devletinin kendi içindeki nakliye ve yük taşımacılığı standart orana tabidir.
Yük konteynırları – Avrupa Toplulukları dışında bir yere satış veya kiralama	0%
Yük konteynırları – Avrupa Topluluklarına üye devletlerde bir yere satış veya kiralama	0%
Birleşik Krallık ve onun karasularında gerçekleşen uluslararası taşımacılık	0%
Seyahat	
Yüzen ev demirleme	İstisna
En az on yolcu taşıyan bir araç, tekne veya uçakta yolcu taşımacılığı	0%
Kamu otoriteleri tarafından işletilen köprüler, tüneller ve yollar için ödenen ücretler	KDV'nin konusu kapsamı dışındadır ancak özel işletmelerce tahsil edilen köprü, tünel ve yollar için alınan ücretler standart orana tabidir.
Araçlar	
Hava araçlarının bakım ve onarımı	0%
Uçakların satışı ve kiralınması	0%
Karavanlar (7 metreden uzun veya 2,55 m'den fazla genişlikte)	%0 veya %5
Sivil hava araçlarının satışı veya kiralınması	%0 ancak planörlerin satışı veya kiralınması sıcak hava balonları gibi standart orana tabidir
Helikopterlerin satışı ve kiralınması	0%
Askeri uçakların satışı ve kiralınması	0%
Gemi bakım ve onarımı	0%
15 grosston ve daha büyük gemilerin inşası	0%

Printing	
Broşürler	0%
Bildiriler	0%
Kitapçıklar	0%
Posta	
KDV Tebliğ no: 700/24 3.2 ve 3.3 'ün tüm koşullarını sağlayan posta hizmetleri	KDV kapsamı dışında
Birleşik Krallık içindeki, satış sözleşmesine dahil ancak posta siparişi gibi ayrı olarak ücretlendirilen, posta, paketleme ve teslimatlar	Teslim edilen veya gönderilen mallar ile aynı orana tabi, ancak isteğe bağlı ekstra olarak ücretlendirilen Birleşik Krallık'ta posta, paketleme ve teslimat daima standart orana tabidir
İngiliz Kraliyet Postası tarafından bir hizmet yükümlülüğü altında verilen genel posta hizmetleri	İstisna ancak örneğin İngiliz Kraliyet Postasının birinci ve ikinci hizmet sınıflarında yer alanlar standart orana tabi
Bir hizmet yükümlülüğüne tabi olmayan diğer posta hizmetleri	Standart oranlı
Yayınlar	
Kitaplar	%0
Çocuk boyama ve resim kitapları	%0
Haritalar ve çizelgeler	%0
Dergiler	%0
Gazeteler	%0
Basılı veya kopyalanmış müzik	%0
Yayınlar	%0 ancak egzersiz kitapları, antetli kağıtlar,

	afişler gibi bazı öğeler standart orana tabidir
Giyim ve Ayakkabı	
Bebe giyimi	%0
Çocuk giysileri ve ayakkabı	%0
Koruma ve güvenlik araçları	
Kemer askılı portbebe	%5
Çocuk koltukları, yükseltici ve koltuklar minderler	%5
Özel tekerlekli çocuk güvenlik koltukları	%5 ancak çocuk arabaları ve pusetler standart orana tabidir
Bisiklet kaskları - CE işaretli	%0
Güvenlik standartlarını karşılayan motosiklet kaskları	%0
Endüstriyel kullanım için koruyucu bot ve kasklar	%0
Finansal Hizmetler ve Yatırımlar	
Para transferi, tahsilat, menkul kıymetler/senetler veya ödeme emirlerini kapsayan finansal hizmetler	İstisna
Kredi temini ve verilmesi	İstisna
Krediyi veren kişinin krediyi yönetmesi	İstisna
Taksitli kredi finansmanının sağlanması (örneğin taksitle satış)	İstisna
Nitelikli finansal aracılık hizmetlerinin sağlanması	İstisna
Hisse senedi ve tahviller de dahil olmak üzere, bir menkul kıymetin işlem görmesi veya transferi konusu	İstisna
Bir cari, mevduat veya tasarruf hesabının işletilmesi	İstisna
Nitelikli özel yatırım fonunun yönetimi	İstisna
Ayrı bir unsur olarak, fakat diğer mallar veya hizmetler ile sağlanan finansal hizmetler	İstisna
Tek malın bir parçası olarak diğer mal veya hizmetlerle tedarik edilen finansal hizmet	Finansal hizmetin, temin edilenin temel unsuru olması durumunda istisnadır.

Sigorta	
Sigortanın temini için (yapılan) yardımlaşma derneği abonelikleri / aidatları	İstisna
Sigorta ve reasürans işlemleri	İstisna
Sigorta komisyoncuları ve aracılık hizmetleri icra eden sigorta acenteleri	İstisna
Diğer mallar veya hizmetler ile birlikte ayrı bir unsur olarak verilen sigorta	İstisna
Tek malın parçası olarak diğer mal veya hizmetlerle verilen sigorta	Sigortanın, temin edilenin temel unsuru olması durumunda istisnadır.

Kaynak: TÜRMOB, **İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri**, Türmob Yayınları, S. 495,s.65.

Görüldüğü gibi İngiliz KDV modelinde istisnaların kapsamı çok geniş tutulmamakla birlikte eğitim ve sağlık gibi sosyal faydası yüksek olan alanlara yönelmiştir⁶⁵¹.

Örneğin; İngiltere’de giyim sektöründe genel oran olan %20 uygulanmakla birlikte iş güvenliği açısından gerekli olan iş kıyafetleri ve bebek giysilerinde KDV %0 olarak uygulanmaktadır. Türkiye’de bu oran %8 olarak uygulanmaktadır. Türkiye’de bu ve benzeri mallarda oranın da 0’a indirilmesi çocuklu aileler açısından bütçelerinin desteklenmesine ve iş güvenliğinin de arttırılmasına yardımcı olabilecektir⁶⁵².

3.6.1.3.2.2. KDV’de Mükellefiyet

İngiliz KDV sisteminde mükellefiyete giriş ile mükellefiyeti terk esneklik göstermektedir. Ayrıca İngiliz KDV modelinde Türk Vergi Sistemi’ndeki KDV’den farklı olarak kişi mükellefiyetinin yanında bir de grup şirket mükellefiyeti tesisi çeşidi

⁶⁵¹ Demirci ve Avcı, s.603.

⁶⁵² Demirci ve Avcı, s..604.

yer almakta olup, aynı ortaklık yapısı içerisinde bulunan birden fazla grup şirketi KDV mükellefiyetini ayrı ayrı tescil ettirmek yerine bütün olarak tescil ettirebilmektedir⁶⁵³.

Türkiye’de basit usulde vergilendirilen mükelleflere ait KDV istisnası uygulamasına benzer olarak İngiltere’de 85.000 Sterlin’den az ciroya sahip işletmelerin yaptığı işlemler KDV’den istisna olup, yaptıkları satışlarda KDV hesaplamamaktadırlar. Ancak Türkiye’de ki uygulamadan farklı olarak, İngiltere uygulamasında söz konusu istisna sadece ticari kazanç sahipleri ile sınırlı değildir. Ayrıca bu düzenleme doğrudan KDV ile ilgili olmayıp, GVK düzenlemesinin bir yansıması olarak uygulanmaktadır⁶⁵⁴.

3.6.1.3.2.3. KDV ve İadesi

İngiltere KDV sisteminde, alışlar sırasında ödenen KDV belirli özellikleri taşıması veya taşınamaması kaydıyla (istisna edilmemiş olması gibi) dönem sonunda hesaplanan KDV’den indirilerek ödenecek olan KDV’ye ulaşılmaktadır⁶⁵⁵.

Alışlar sırasında ödenen KDV’nin hesaplanan KDV’den fazla olması halinde oluşan devreden KDV ise Türk KDV sisteminden farklı olarak iade işlemine konu olabilmektedir. Bu husus İngiliz-Türk KDV modelleri arasındaki en önemli farklarından biridir. Herhangi bir dönemde indirim KDV tutarı, tahsil edilen KDV tutarını aşarsa aşan tutar mükellefe iade edilebilmektedir. Söz konusu iade uygulamasından KDV mükellefiyet kaydı bulunmayanlar da faydalanabilmektedir. İade sürecinde mükellefin verdiği KDV beyannamesi esas alınmak suretiyle otomatik olarak işleyen bir süreç sayesinde, mükellefler açısından devreden KDV nedeniyle finansman yükü oluşmamaktadır⁶⁵⁶.

⁶⁵³ Demirci ve Avcı, s.603.

⁶⁵⁴ TÜRMOB, s.59.

⁶⁵⁵ Demirci ve Avcı, s.603.

⁶⁵⁶ M. Fatih Köprü, “İngiliz modeli esnekliğiyle öne çıkıyor”, Vergi Gündem, www.vergidegundem.com, (12.11.2021), s.1.

3.6.1.3.2.4. İngiltere ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması

Türk ve İngiliz KDV modelleri basit ve mükellef odaklı uygulamaları ile benzerlik göstermektedir. İngiltere’de ki bazı KDV uygulamalarının Türkiye’deki KDV sistemine adapte edilmesi halinde, Türkiye’nin vergi sistemini daha basit ve kolay anlaşılabilir hale getirebileceği, mükellef odaklı vergilemenin yaratacağı olumlu havanın etkisiyle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artabileceği ve KDV sistemindeki çözilemeyen sorunların büyük bir ölçüde ortadan kalkabileceği yönünde değerlendirilmektedir⁶⁵⁷.

Tablo 110’da Türk ve İngiliz tipi KDV modellerinin karşılaştırılması özetlenmiştir.

Tablo 110: Türkiye ve İngiltere KDV Modellerinin Karşılaştırılması

KONU	TÜRKİYE	İNGİLTERE
KDV’nin Beyanı	Mükellefler satış faturalarında gösterdikleri KDV yi tahsil etmeseler de beyan etmek zorundadırlar. Aynı şekilde alış faturalarında yer alan KDV’yi ödemeseler de indirim konusu edebilirler.	Şartları taşıyan belirli mükellefler için KDV’nin beyanında tahsil esası geçerlidir. Satış faturalarının KDV’si müşteriler, ödeme yaptığından ödenir. Alış faturalarının KDV’sinin iadesi, tedarikçilere ödeme yapıldığında istenebilir.
Sonraki Döneme Devreden KDV	Mükellefler ödedikleri KDV ile tahsil ettikleri KDV arasındaki farkı bir sonraki dönemde önceki dönemden devreden indirilecek KDV olarak dikkate almak üzere sonraki döneme devreden KDV olarak dikkate alırlar. İade alınması uygulaması genel kural olarak yoktur.	Sonraki döneme devreden KDV uygulaması bulunmamaktadır. Mükellefler ödedikleri KDV ile tahsil ettikleri KDV arasındaki farkı genel kural olarak vergilendirme dönemini takip eden 30 gün içerisinde iade alırlar.
Grup KDV Mükellefiyeti Uygulaması	Grup KDV Mükellefiyeti uygulaması yoktur.	İki veya daha fazla şirketin KDV amaçlı tek bir vergiye tabi kişi olarak kabul edildiği Grup KDV Mükellefiyeti Uygulaması vardır.

⁶⁵⁷ Ersan Özkan ve Sevgi Sümerli Sarıgül, “İngiliz Modeli KDV Uygulamasının Türk Vergi Sistemi Üzerinde Sağlayacağı Avantajlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 383, Ağustos, 2020, s.1.

Beyannamelerin Verilme Sıklığı ve Yıllık Beyanname	KDV beyannameleri aylık olarak verilmektedir. Çok sınırlı mükellef grubu üç aylık beyanname verebilmektedir. Yıllık tek bir beyanname verilmesi söz konusu değildir.	KDV Beyannameleri üçer aylık dönemler halinde verilmektedir. Dileyen mükellefler aylık dönemler halinde de beyanname verebilirler. Şartları taşıyan mükellefler yılsonunda tek bir beyanname verebilirler.
KDV Beyan Usulleri	Mükellefler için farklı beyan usulleri düzenlenmemiştir.	Mükellefin durumuna ve belirli şartların sağlanmasına bağlı olarak göre farklı KDV beyan usulleri bulunmaktadır.
Sabit Varlıklar	Amortismanı tabi sabit varlıklar ve iktisadi kıymetlerin KDV'sinin indirimi ile ilgili özel düzenlemeler yoktur.	Bazı amortismanı tabi sabit varlıklar ve iktisadi kıymetler ile ilgili yüklenilen KDV'nin indirim ve iadesinin dönemlere yayılması uygulaması vardır.
Geç Alınan İade	İadenin geç ödenmesi dolayısıyla faiz ödenmesi halinde, müşterilere verilmesi uygulamasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.	HMRC iadenin geç alınması dolayısıyla faiz ödemesi yapıyorsa, bu ödenen faiz müşterilere verilmektedir.
KDV Oranları	Genel oran :%18 İndirimli oranlar :%8, %1	Genel Oran :%20 İndirimli Oranlar :0% ,5%
İlişkili Şirketler Arası Sağlanan Mal ve Hizmetlerde KDV Uygulaması	Grup Şirketleri arası ticari işlemler KDV'ye tabidir. Her bir grup şirketi ayrı beyanname vermektedir.	Grup mükellefiyeti uygulamasını seçmiş şirketlerinin kendi aralarındaki mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında KDV uygulanmaması söz konusudur.
Eğitim, Finans, Sağlık, Bilim ve Sanat faaliyetleri İstisna ve Muafiyetleri	Eğitim, finans ve sağlık alanlarında KDV istisnası sınırlı tutulmuştur.	Eğitim, finans, sağlık, hayır işleri, inşaat gibi alanlarda istisna kapsamı geniş tutulmuştur.
Şüpheli ve Değersiz Alacaklar	Şüpheli hale gelen veya değersiz olacak niteliğini kazanan alacaklar ile ilgili bir düzenleme mevcut olmayıp, iadesinin alınması ve KDV Beyanının düzeltilmesi uygulaması yoktur. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın farklı görüşleri bulunmaktadır.	Mükelleflerin tahsil edemedikleri alacakları (bad debt) ile ilgili olarak hesapladıkları KDV'nin belirli koşulların varlığı halinde iadesini alabilmeleri mümkündür.

Kaynak: TÜRMOB, **İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri**, Türmob Yayınları, s.65.

İngiltere ile Türkiye'nin KDV sistemleri karşılaştırıldığında ilk olarak beyan sistemlerindeki farklılıklar olduğu Tablo 110'dan anlaşılmaktadır. İngiltere'de

uygulanan sistemde özellikle küçük ve orta ölçekli mükelleflerin vergi ödevlerini kolaylaştıran özellikler yer almaktadır. Bunlardan bazıları, bazı mükellef gruplarının yılda bir kez beyanname vermesi, tahsil esasına göre KDV beyanı ve ödenmesi, sonraki döneme devreden KDV'nin olmamasıdır⁶⁵⁸.

Bir diğer önemli fark, KDV uygulamasında indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması halinde devreden KDV, Türkiye'deki gibi sonraki döneme devir olmamakta, mükellefler yüklendikleri KDV'yi indirememeleri durumunda, sonraki döneme devretmek yerine genel kural 30 gün içerisinde iade alabilmektedir. Bu uygulama ile KDV ye tabi olmayan mal ve hizmetler ile ilgili yüklenilen KDV'nin mükelleflerin üzerinde yük olarak kalmasını önlenmiş olmaktadır⁶⁵⁹.

KDV, birçok ülke gibi İngiltere için de verimli bir gelir kaynağı olsa da gelir vergisinden önemli bir finansman kaynağı elde ediyor oluşundan dolayı, ekonomik ve mali nedenler, finansman kaynağı elde etme politikasından ön planda tutulabildiğinden sosyal amaçlarla KDV'de %0 oran uygulanması, istisnaların genişletilebilmesi Türkiye'ye daha kolay olmaktadır⁶⁶⁰.

3.6.1.4. Fransa'da KDV Oran Uygulaması

Fransa'da KDV, mal ve hizmetlerin katma değeri üzerinden alınan genel bir tüketim vergisi olup, alınıp satılan hemen hemen tüm mal ve hizmetleri kapsamaktadır⁶⁶¹.

3.6.1.4.1. Fransa'da Katma Değer Vergisi Eğilimi

KDV, Avrupa ülkeleri arasında ilk kez bugünkü anlamıyla 1954 yılınca Fransa'da uygulanmaya başlanmıştır. İngiltere'nin satış vergisi uygulamasına karşı olarak KDV sisteminin uygulanması gerektiğinde ısrarcı olmuştur. Sonuç olarak, KDV, 1967 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye ülkeler tarafından, ortak muamele vergisi olarak kabul edilmiştir. Bu tarih itibariyle, Avrupa birliğine üye ülkeler

⁶⁵⁸ TÜRMOB, s.65.

⁶⁵⁹ TÜRMOB, s.67.

⁶⁶⁰ TÜRMOB, s.67.

⁶⁶¹ www.airbnb.com.tr, (11.11.2021), s.1.

arasında tek pazar yaratmak amacıyla, bir dizi KDV düzenlemelerinin üye Devletlerin iç mevzuatına adapte edilmesi zorunluluğu getirilmiştir olup, KDV de uyumlaştırma sağlanmıştır⁶⁶².

3.6.1.4.2. KDV Oran Uygulamasının Fransa’da Durumu

KDV gelirleri, Fransa’da devlet gelirlerinin %50’sinden fazlasını oluşturan en önemli finansmanı kaynağını olmaktadır⁶⁶³.

3.6.1.4.2.1. KDV’nin Konusu ve Oranları

Fransa’da aşağıda sayılan işlemler KDV’nin konusuna giren işlemler ayrıntılı olarak sıralanmış olup, bu işlemler özet olarak aşağıdaki gibidir⁶⁶⁴;

- Fransa’da vergiye tabi bir kişi tarafından gerçekleştirilen mal veya hizmet temini

- Başka bir AB Üye Devletinden vergiye tabi bir kişi veya belirli koşullar altında vergilendirilemeyen bir tüzel kişi tarafından taşınan mallar için Fransa’da malların Topluluk içi satın alınması

- Topluluk içi yeni ulaşım araçlarının herhangi bir kişi tarafından başka bir AB Üye Devletinden edinilmesi

- Fransa’da vergiye tabi bir kişi tarafından sorumlu sıfatı ile alınan hizmetler

- İthalatçının statüsüne bakılmaksızın AB dışından mal ithalatı.

Görüldüğü üzere Fransa’da da KDV’nin konusunun temelini, mal ve hizmet temini, ithalat ve ihracat oluşturmaktadır.

Fransız KDV’sinde vergiyi doğuran olay ise mal sahibi tarafından tasarruf hakkının devredilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Satış sözleşmesi, malların mülkiyetinin tedarikçiye kalmasını şart koşuyorsa, vergi, malların tedarikçiden alıcıya fiziksel olarak devredildiği anda muaccel olmaktadır⁶⁶⁵. Bu anlamda Türk KDV sisteminde de KDV

⁶⁶² Ertunç Aksümer, “Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, **Vergi Raporu**, Eylül, 2014, S.180, s.68.

⁶⁶³ www.tra.org/wp-content/uploads/2016/02/France-VAT-Guidebook.pdf, (11.11.2021), s.1.

⁶⁶⁴ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.531.

⁶⁶⁵ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.539.

mal teslimi ve hizmet ifası anında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, iki ülke açısından benzerlik arz etmektedir.

Fransa da Ocak 2019 itibariyle standart KDV oranı %20 olup, malların satışı ve hizmetlerin ifasına uygulanmaktadır. Bazı tüketime yönelik gıdalar ve benzeri mal ve hizmetlerde %5,5 ve %10 olmak üzere indirimli oranlar uygulanabilmektedir⁶⁶⁶.

Ayrıca kimyagerlerden veya bazı gazetelerden alınan mallar için %2.1 veya Korsika Adası'ndaki satışlar için %13 gibi diğer özel indirimli oranlar mevcuttur⁶⁶⁷. Bazı işlemler ise vergiden muaftır⁶⁶⁸.

Yukarıda yer alan açıklamalara istinaden Fransa'da uygulanan KDV oranlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar Tablo 111'de yer almaktadır⁶⁶⁹.

Tablo 111: Fransa Katma Değer Vergisi Oranları

Oran	Açıklama
%2,10	Sosyal güvenlik tarafından geri ödenen ilaç satışları, gazete ve belirli dergilerin vb. satışı için geçerlidir.
%5,5	Yiyecek, alkolsüz içecekler, kitaplar, yaşlılara ve engellilere hizmetler, yazarların sanat eserleri temini...
%10	Ev hizmetleri (temizlik, çocuk bakımı, ev kursları...), acil tüketime yönelik satışlar (restoranlar, alkolsüz içecekler), 2 yıldan daha uzun süredir inşa edilen konut binalarında işler ve onarımlar, yolcu taşımacılığı, sosyal güvenlik tarafından geri ödemesi yapılmayan ilaçlar, bio-gübre...
%20	Diğer

Kaynak: www.tra.org/wp-content/uploads/2016/02/France-VAT-Guidebook.pdf, (.11.2021).

Tablo 111'den görüleceği üzere, Fransa'da %2, %5,5 ve %10 olmak üzere 3 ayrı indirimli oran uygulanmakta olup, indirimli orana tabii olacağı belirlenmiş işlemler haricinde kalan hususların %20 oranında KDV'ye tabi olmaktadır. Dolayısıyla

⁶⁶⁶ Aksümer, s.68.

⁶⁶⁷ www.tmf-group.com, (11.11.2021), s.1.

⁶⁶⁸ Aksümer, s.68.

⁶⁶⁹ www.tra.org/wp-content/uploads/2016/02/France-VAT-Guidebook.pdf, (11.11.2021), s.1.

Fransa’da uygulanan genel oranın Türkiye’deki genel orandan yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

Fransız KDV sisteminde de Türkiye ve İngiltere sistemlerindeki gibi; KDV mükellefleri, ticari amaçlarla kendisine sağlanan mal ve hizmetlerden alınan girdiye ait KDV’yi yapılan tedarikler üzerinden hesaplanan KDV’den mahsup ederek geri alabilmektedir. Girdilere ait KDV, Fransa’da tedarik edilen mal ve hizmetlere uygulanan KDV’yi, mal ithalatında ödenen KDV’yi ve vergiye tabi alıcı tarafından ters ödeme mekanizması kapsamında kendi kendine hesaplanan KDV’yi içermektedir. KDV iadesi talebi için ise, geçerli bir vergi faturası veya gümrük belgesi zorunlu olmaktadır⁶⁷⁰.

Ticari amaçla kullanılmayan mal ve hizmetlerin (örneğin, özel kullanım için satın alınan mallar) satın alınmasında ödenen KDV ise geri alınamamaktadır. Ayrıca, belirli işletme harcamalarında girdi vergisi geri alınmasına izin verilememektedir.⁶⁷¹

Aşağıda hangi durumlarda girdilere ait KDV’nin geri alınabileceği hangi durumlarda alınamayacağına ait örnekleri içeren listeler yer almaktadır⁶⁷².

Girdilere ait KDV’nin geri alınamayacağı ögelere ilişkin örnekler;

- Çalışanlar için otel konaklaması
- Petrol
- Yolcu taşımacılığı
- Binek otomobillerin satın alınması, kiralanması ve bakımı
- Kişi başına yıllık KDV dahil 69 Euro’yu aşan iş hediyeleri.

Girdilere ait KDV’nin geri alınabileceği vergilendirilebilir bir iş kullanımıyla ilgiliyse ögelere ilişkin örnekler;

- Çalışanlar ve müşteriler için restoran yemekleri ve eğlence
- Müşteriler için otel konaklaması
- Konferanslara, sergilere ve eğitim seminerlerine katılım
- Kitaplar • Otoyol geçiş ücretleri
- Sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG)

⁶⁷⁰ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.540.

⁶⁷¹ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.541.

⁶⁷² Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.541.

- Kamyonet ve kamyonların satın alınması, kiralanması ve bakımı
- Dizel yakıt (%80'e kadar); Kesinti haklarından hariç tutulan araçlarda kullanılan benzin (%10'a kadar)
- Reklam
- Ev telefonunun iş amaçlı kullanımı.

Yukarıda yer alan örneklerden de anlaşılacağı üzere, Fransız KDV sisteminde, mükelleflerin ticari işleri ile ilgili temin ettikleri mal ve hizmetlere ilişkin KDV iadeye konu olabilirken, ticari işlemler dışındaki teminleri ait KDV'nin geri alınması mümkün olmamaktadır.

3.6.1.4.2.2. KDV'de Mükellefiyet ve Yükümlülük

Fransa'da işlem yapan tüm vergi mükellefleri için KDV mükellefiyeti kaydı yaptırmak zorunludur⁶⁷³.

Ayrıca Fransa da faaliyetin türüne ve diğer faktörlere dayalı olarak beyanname aylık, üçer aylık veya yıllık olabilmektedir. Aynı gruba dâhil olan şirketlerin, belli şartlar dahilinde, KDV yükümlülükleri ile ilgili ödemelerini birleştirmeyi tercih etmelerine izin verilmektedir⁶⁷⁴.

3.6.1.4.2.3. Fransa ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması

Fransa'da da Türkiye'deki gibi KDV, mal ve hizmetlerin katma değeri üzerinden alınan bir tüketim vergisidir. Yine KDV Türkiye'ye benzer şekilde mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekleştiği anda meydana gelmektedir.

Fransa'da genel KDV oranı %20 olup, Türkiye'de %18'dir. İndirimli oran uygulanacak mal ve hizmetler Fransa'da da mevcut olup, oranlar Türkiye'den farklılık arz etmektedir. Fransa da genel orandan sapan oranlar; %2,10, %5,5,%10 olmakta olup, Türk vergi sisteminde ise %1, %8'dir.

⁶⁷³ Aksümer, s.68.

⁶⁷⁴ www.gib.gov.tr, (11.12.2020), s:39,

Yine KDV kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmetler olup, Türkiye ile benzer olarak bu işlemler, eğitim, sağlık ve benzeri alanlara ilişkin olup vergilemede sosyal amaca hizmet etmeyi hedeflemektedir.

Bir diğer benzerlik ise KDV’de iadenin mümkün olmasıdır. Gerek Fransa da gerekse Türkiye’de ilgili vergi mevzuatı uyarınca belirtilen şartların sağlanması koşulu ile temin edilen mal ve hizmetler sırasında ödenen KDV’nin, satılan mal ve hizmetlere ait hesaplanan KDV’den mahsup edilmesi yoluyla hem indirim mekanizması çalışmış olmakta, hem de eğer ki indirilen KDV, hesaplanan KDV den fazla ise bu KDV’nin geri alınması mümkün olmaktadır.

Fransa’da söz konusu şartlardan en önemlisi indirim ve iadeye konu yapılacak KDV’nin mükellefin ticari işlemleri ile illiyet bağı taşımasıdır ki, aynı husus Türkiye’deki iade mekanizmasının işleminde de en önemli şartlardan birisidir.

3.6.1.5. Almanya’da KDV Oran Uygulaması

Almanya bugünkü anlamda KDV’yi 1968 yılından itibaren uygulamaya başarmıştır⁶⁷⁵.

Almanya’da KDV, mal ve hizmet teslimlerinde ödenen bir vergi olup, Umsatzsteuer (UST) veya Mehrwertsteuer (MWST) olarak adlandırılmaktadır⁶⁷⁶.

3.6.1.5.1. KDV’nin Konusu ve Oranları

Almanya’da KDV’nin konusunu, vergiye tabii kişilerce ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları oluşturmakta olup, “Teslim” mal ve hizmetlerin satışından doğan ve bedel karşılığı olması şartıyla her türlü teslim şekillerini ifade etmektedir⁶⁷⁷.

Ancak işle ilgili hediye, AB içinde aynı tüzel kişilik içinde yapılan sevkler, ticari varlıkların özel amaçlı kullanımları gibi bedelsiz bazı işlemlerin bu şartın

⁶⁷⁵ Tülay Arın, “Dünya’da Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:30, 1984-1985, s.32.

⁶⁷⁶ Yiğit Yılmaz, Alman Vergi Sistemi Ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış , **Vergi Raporu**, Sayı:237, Haziran, 2019, s.18.

⁶⁷⁷ KPMG, “Almanya Rehberi Almanya’da Katma Değer Vergisi – Sıkça sorulan sorular”, www.tobb.org.tr, (11.12.2020), (Almanya), s.5.

istisnaları olmaktadır. Ayrıca nakit ödemeler, bir borcun ödeme olarak kabul edilmesi ve asli telafi ödemeleri gibi bazı işlemler ise KDV'den istisna tutulmuştur⁶⁷⁸.

Almanya'da KDV'nin konusunu oluşturan işlemler ise maddeler halinde aşağıdaki gibi listelenmiştir⁶⁷⁹;

- Almanya'da vergiye tabi bir kişi tarafından yapılan mal veya hizmetlerin tedariki,
- Topluluk içi malların vergiye tabi bir kişi tarafından başka bir AB Üye Devletinden alınması,
- Hizmet temini ve kurulum hizmetleriyle birlikte mal tedariki dahil olmak üzere sorumlu sıfatıyla teminler,
- Mal ve hizmetlerin vergiye tabi bir kişi tarafından kendi kendine tedarik edilmesi,
- İthalatçının statüsüne bakılmaksızın AB dışından mal ithalatı.

Görüldüğü üzere Alman KDV sisteminde de diğer ülke sistemlerinde ki gibi KDV'nin konusunu mal teslimi, hizmet ifası, ithalat ve ihracat oluşturmaktadır.

Söz konusu işlemlere uygulanacak KDV oranları ise; standart KDV oranı %19 olup, Alman KDV Kanun'unda yer alan Liste-2'de belirtilen yiyecek, içecek, gazete, ulaşım ve benzeri ürünler için, için %7 olarak uygulanmaktadır. Ayrıca bazı zirai kazanç sahiplerinin teslim ve hizmetleri için ise %5,5, %10,7 ve %19 şeklinde farklı oranlar da belirlenmiştir⁶⁸⁰.

KDV'nin %7 olarak uygulandığı mal ve hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir⁶⁸¹;

- (e-)Kitaplar ve (e-)gazeteler
- Kültürel hizmetler
- Yiyecek
- Yolcu taşımacılığı (belirli koşullar altında)
- Tarım ürünleri

⁶⁷⁸ KPMG, (Almanya), s.5.

⁶⁷⁹ Ernst & Young, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.566..

⁶⁸⁰ Yılmaz, s.18.

⁶⁸¹ Ernst & Young, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.571.

- Otel konaklamaları.

Ayrıca Almanya’da %19 olarak uygulanan KDV, covid 19 salgını sürecinde 01.07.2020 – 31.12.2020 tarihleri arasında geçerli olmak üzere %19 yerine %16 olarak indirilmiştir. Temel gıda maddeleri için belirlenen %7’lik KDV oranı ise yine aynı tarihlerde %5 olarak uygulanmıştır⁶⁸².

KDV’den istisna olan mal ve hizmetlere ilişkin örnekler ise aşağıdaki gibidir⁶⁸³;

- Arazi ve binalar
- Mali işlemler
- Sigorta
- Eğitim
- Sağlık hizmetleri.

Yukarıda bahsedilen istisna mal ve hizmetler terimi; KDV’ye tabi olmayan ve girdi vergisi indirimi kapsamına girmeyen mal ve hizmetleri ifade etmektedir⁶⁸⁴.

3.6.1.5.2. KDV’de Beyanname

Almanya’da KDV mükelleflerinin, her yıl ilgili takvim yılı için KDV beyanında bulunmaları zorunludur. Buna ek olarak, ödenecek KDV’nin tutarına göre, aylık veya çeyrek yıl bazında KDV beyanında bulunulması da zorunlu tutulmaktadır. İlgili mevzuat uyarınca zamanında verilmeyen beyannameler için gecikme cezası uygulanmakta olup, vergi cezasının tutarı, ilgili dönemde ödenecek net verginin %10’u ya da 25,000 € arasında düşük olan kadar tayin edilmektedir. Vergi cezasının yanında ayrıca KDV’nin zamanında ödenmemesinden dolayı ödenecek KDV’nin %1’nin ödenmeyen ay sayısı ile çarpılması sonucu hesaplanan tutar kadar gecikme cezasına da tabii tutulmaktadır⁶⁸⁵.

⁶⁸² www.grantthornton.com.tr, (11.12.2020), s.1.

⁶⁸³ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.571.

⁶⁸⁴ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.571.

⁶⁸⁵ KPMG,a.g.r. (ALMANYA), s.17.

3.6.1.5.3. Almanya’da Devreden, İndirilen, İndirilemeyecek KDV

Alman KDV mevzuatına göre, KDV mükellefleri, ticari faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi hizmetler veya tedarikler için kullanılmak üzere kendisine sağlanan mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV olan girdi vergisini geri alabilmektedirler. Girdi vergisi, mal ithalatında ödenen KDV'yi, Almanya'da tedarik edilen mal ve hizmetlere ve Topluluk içi mal alımında uygulanan KDV'yi ifade etmektedir. Söz konusu girdi vergisi Türk vergi mevzuatında indirilecek KDV'ye tekabül etmektedir. KDV mükellefleri genellikle söz konusu KDV'yi, teslim ettikleri mallar veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplanan KDV'den (çıkı vergisi) mahsup ederek geri almaktadırlar⁶⁸⁶.

Ancak örneğin, özel kullanım için edinilen mallar gibi ticari amaçla kullanılmayan mal ve hizmet alımlarına ait girdi vergisinin indirimi veya iadesi mümkün olmamaktadır. Almanya'da girdi vergisi indirimi/iadesi için aşağıdaki özel kurallar geçerlidir⁶⁸⁷;

- %10 kuralı; Bir varlığın %10'dan daha az ticari amaçlarla kullanılması durumunda, girdi vergisinin geri alınmasına izin verilmemekte olup, bu kural tüm varlıklar için geçerlidir.

- Özel kullanım; Vergiye tabi kişiler olan şirketler için, herhangi bir mal veya hizmet alımı, ticari amaçla yapılmış olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, girdi vergisinin tamamı ticari işle ilintili olduğundan tamamının geri alınması mümkün olmaktadır. Mal veya hizmetlerin özel amaçlarla kullanılması halinde ise, girdi vergisinin indirimine ve iadesine izin verilmemektedir. Çünkü özel amaçlar için kullanımda herhangi bir vergi hesaplanmadığından, girdi KDV'nin de mahsubu mümkün olamamaktadır.

- Bazı lüks mal ve hizmetlere ait girdi vergisinin mahsubuna izin verilememektedir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Fransız KDV sisteminde olduğu gibi Alman KDV mevzuatı uyarınca da, mükelleflerin ticari işleri ile ilgili temin

⁶⁸⁶ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.572.

⁶⁸⁷ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.572

ettikleri mal ve hizmetlere ilişkin KDV indirim ve iadeye konu olabilirken, ticari işlemler dışındaki teminleri ait KDV'nin indirimi ve geri alınması mümkün olmamaktadır.

3.6.1.5.4. Almanya ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması

Almanya'da da Türkiye'deki gibi KDV, mal ve hizmetlerin katma değeri üzerinden alınan bir tüketim vergisidir. Teslim kavramı Alman mevzuatında da ayrıntılı olarak açıklanmış olup, teslim kavramı mal ve hizmetlerin satışından doğan teslimler de dahil olmak üzere her türlü teslim şekillerini ifade etmektedir ve KDV'nin öncelikli konusunu oluşturmaktadır.

Almanya'da genel KDV oranı %19 olup, Covid 19 ile mücadele döneminde %16 olarak uygulanmaktadır. Bu süreç için bakıldığında Türkiye'den daha düşük olduğu gözlemlenmektedir.

İndirimli oran uygulanacak mal ve hizmetler Almanya'da da mevcut olup, Türkiye'ye benzer şekilde bu oranlara tabii mal ve hizmetler ilgili mevzuatta yer alan listelerle belirenmiş olup, oranlar Türkiye'den farklıdır. Türk vergi sisteminde ise %1, %8 olan indirilmiş oranlar Almanya'da %5 ve %7 olarak uygulanmaktadır.

Ek olarak KDV'den istisna edilen mal ve hizmetlere ilişkin konuların eğitim ve sağlık gibi sosyal amaca hizmet eden teminlere ait olması verginin sosyal amacının ön planda tutulduğunun göstergesi olmaktadır.

Bir diğer benzerlik ise KDV'de indirim ve iadenin mümkün olmasıdır. Gerek Almanya'da da gerekse Türkiye'de ilgili vergi mevzuatı uyarınca belirtilen şartların sağlanması koşulu ile temin edilen mal ve hizmetler sırasında ödenen KDV'nin, satılan mal ve hizmetlere ait hesaplanan KDV'den mahsup edilmesi yoluyla indirim ve iade mümkün olmaktadır.

Almanya'da söz konusu şartlardan en önemlisi indirime ve iadeye konu yapılacak KDV'nin mükellefin ticari işlemleri ile illiyet bağı taşımasıdır ki, aynı husus Türkiye'deki ve daha önce incelenmiş olan Fransız mevzuatı uyarınca da iade mekanizmasının işleminde de en önemli şartlardan birisidir.

3.6.1.6. Çin’de KDV Oran Uygulaması

Çin’ de KDV, bir ciro vergisi türü olup, imalat, tiraj veya hizmet sektörlerindeki vergi mükelleflerinin ciro hacmi veya satışları üzerinden alınmaktadır⁶⁸⁸.

3.6.1.6.1. Çin’de KDV Eğilimi

1978 yılı ile birlikte başlayan ve sonraki yıllarda yapılan KDV reformu sonucu Çin’in elde ettiği vergi gelirleri büyük bir hızda artış göstermiştir⁶⁸⁹.

3.6.1.6.2. KDV’nin Konusu ve Oranlar

Çin vergi mevzuatı uyarınca KDV’nin konusunu aşağıdaki işlemler oluşturmaktadır⁶⁹⁰;

- Çin’de, herhangi bir işin yürütülmesi veya yürütülmesi sırasında vergi mükellefi tarafından değerlendirilmek üzere mal veya vergiye tabi hizmetlerin tedariki

- İthalatçının statüsünden bağımsız olarak Çin’e mal ithalatı.

Buna göre aşağıdaki hizmetlerin mal temini sayılacağı belirtilmiştir⁶⁹¹;

- Bir acente aracılığıyla yapılan satışlar

- Konsinye mal satışı

- Aşağıdaki amaçlardan herhangi biri için bir vergi mükellefi tarafından malların uygulanması veya tahsisi:

- KDV’den muaf faaliyetler

- Sermaye yatırımı

- Ödenek hissedarlara veya yatırımcılara

- Toplu refah veya kişisel tüketim

- Hediye verme.

⁶⁸⁸ Yiğit Yılmaz, “Çin’in Gelişen Ekonomisi ve Vergi Sistemi”, **Vergi Raporu**, Sayı:246, Mart, 2020, s.46.

⁶⁸⁹ YILMAZ, a.g.m. (ÇİN), s.47.

⁶⁹⁰ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.297.

⁶⁹¹ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.297.

Aşağıdaki hizmetlerin ise hizmet ifası sayılacağı belirtilmiştir⁶⁹²:

- İşleme hizmetleri: bir yüklenici tarafından, müşteriye sevk edilen hammaddeler ve ana parçalar kullanılarak müşterinin özelliklerine uygun olarak mal üretmek için sağlanan hizmetleri ifade etmektedir. “Tamir ve değiştirme hizmetleri” terimi, hasar görmüş vergiye tabi malların onarılması ve orijinal hallerine geri döndürülmesi anlamına gelir.

- Onarım ve değiştirme hizmetleri: hasar görmüş vergiye tabi malların onarılması ve orijinal hallerine geri döndürülmesi anlamına gelmektedir.

- KDV pilot hizmetleri: Hizmet satışları, maddi olmayan duran varlıkların satışı ve taşınmaz malların satışını kapsamaktadır.

Buna göre KDV’nin konusuna giren temin ve hizmetler için belirlenen genel katma değer vergisi oranı % 17 olarak uygulanmaktadır. Ancak bazı malların satışı ve ithali için % 13 oranında indirimli oran belirlenmiştir. Ayrıca Çin’de mükelleflerin ölçeklerine göre KDV oranı belirlenmiş olup, küçük ölçekteki mükellefler için ticari sektörde % 4 ve diğer sektörlerde % 6 oranında KDV hesaplanmaktadır. İhracatta KDV oranı % 0 olarak uygulanmaktadır⁶⁹³.

Katma değer vergisine tabi unsurlar itibarıyla vergi oranları Tablo 112’de gösterilmiştir.

Tablo 112: Katma Değer Vergisinin Konusu ve Oranları

%3 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%5 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%6 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%9 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%0 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler
Vergilendirilebilir belirli kullanılmış mallar	İşgücü sevk hizmeti	Ar-Ge ve teknoloji hizmetleri	Tarım ürünleri (tahıllar dahil)	Mal ihracatı
Konsinye acenteleri	İnsan kaynakları	Bilgi ve teknoloji hizmetleri	Musluk suyu	Uluslararası nakliye hizmetleri ve Uzay

⁶⁹² Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.297.

⁶⁹³ Hasan ATILGAN, “Çin Halk Cumhuriyeti’nde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve İhracatta Vergi İadesi Politikaları”, **Maliye Dergisi**, www.ms.hmb.gov.tr, (11.11.2021), s.28.

%3 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%5 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%6 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%9 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%0 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler
tarafından satılan konsinye mallar	dış kaynak hizmeti			taşımacılığı hizmetleri
Rehinciler tarafından satılan belirli mallar	Taşınmaz satışı	Kültür ve yaratıcı hizmetler	Isıtma	Araştırma ve geliştirme hizmetleri
Gümrüksüz satış mağazaları tarafından satılan belirli gümrüksüz ürünler	Taşınmaz kiralaması	Lojistik destek hizmetleri	Sıvılaştırılmış petrol gazı	Sözleşmeye dayalı enerji performans hizmetleri
Nitelikli hidroelektrik üreten işletmeler tarafından üretilen belirli elektrik	Arazi kullanım haklarının devri	Kimlik doğrulama ve danışmanlık hizmetleri	Doğal gaz	Tasarım hizmetleri
Belirli inşaat malzemeleri	İşçi sevk hizmeti	Radyo, film ve televizyon hizmetleri	yemeklik bitkisel yağ	Radyo, film ve televizyon programları (eserler) üretim ve dağıtım hizmetleri
Belirli biyolojik ürünler		İş destek hizmetleri	Klima	Yazılım hizmetleri
Musluk suyu		Diğer modern hizmetler	sıcak su	Devre tasarımı ve test hizmeti
Genel vergi mükellefleri tarafından satılan belirli betonarme ürünler		Katma değerli telekomünikasyon hizmetleri	Kömür gazı	Bilgi sistemleri hizmetleri
Akademik olmayan eğitim hizmetleri		Kredi hizmetleri	Ev kullanımı için kömür ürünleri	İş süreci yönetimi hizmetler

%3 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%5 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%6 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%9 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler	%0 Oranına Tabi Mal ve Hizmetler
Çin Tarımsal Kalkınma Bankası ve iştirakleri tarafından sağlanan tarım kredisinden elde edilen faiz geliri		Doğrudan finansal hizmetler	Gıdada kullanılabilir tuz	Bilgi teknolojisi dış kaynak kullanımı (ITO), iş süreci dış kaynak kullanımı (BPO) ve bilgi süreci dış kaynak kullanımı (KPO) dahil olmak üzere denizaşırı dış kaynak hizmetleri
Bazı nadir hastalıklar ilaçları		Sigorta hizmetleri	Çiftlik makineleri	Teknoloji transferi
		Finansal ürün ticareti	Yem, böcek ilaçları	
		Kültür ve spor hizmetleri	Tarım filmi	
		Eğitim ve sağlık hizmetleri	Gübre	
		Turizm ve eğlence hizmetleri	Metan Gazı	
		Yemek ve konaklama hizmetleri	Dimetil eter	
		Maddi olmayan duran varlıkların satışı	Kitaplar,Gazeteler, Dergiler,Görsel-işitsel ürünler	
			Ulaşım, Posta, Telekomünikasyon Hizmetleri	
			İnşaat hizmetleri	

Kaynak: Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.303,304,305’ten faydalanılarak derlenmiştir.

Çin’de farklı oranlarda vergiye tabi mal ve hizmet işiyle uğraşan mükellefler farklı orana tabi mal ve hizmet satışlarını ayrı hesaplamaları ve hesaplarında ayrı göstermeleri gerekmektedir. Aksi takdirde yüksek olan vergi oranı uygulanmaktadır⁶⁹⁴.

Aşağıda ise Çin mevzuatı uyarınca KDV’den istisna olan mal ve hizmetlere ilişkin örnekler yer almaktadır⁶⁹⁵;

- Mallar:

- Birincil tarım üreticileri tarafından üretilen ve satılan tarım ürünleri,
- Doğum kontrol ilaçları ve aletleri,
- Antika kitaplar,
- Doğrudan bilimsel eğitim, bilim için kullanılan ithal ekipman ve aparatlar araştırma, geliştirme ve deneyler,
- Yabancı hükümetlerden ve uluslararası kuruluşlardan ücretsiz ekonomik yardım şeklinde ithal edilen ürünler ve teçhizat,
- Engelliler için özel kullanımları için kuruluşlar tarafından ithal edilen ürünler
- Bireyler tarafından ikinci el malların satışı,

- Sınır ötesi hizmetler:

- Çin dışındaki inşaat projesiyle inşaat hizmeti,
- Çin dışındaki inşaat projesiyle mühendislik denetim hizmetleri,
- Çin dışındaki mühendislik ve maden kaynaklarıyla mühendislik araştırma hizmetleri,
- Çin dışında gerçekleşen konferans ve sergiler için konferans ve sergi hizmetleri,
- Depolama için depolama hizmetleri,
- Konusu Çin dışında kullanılan maddi kişisel mülk kiralama hizmetleri,
- Radyo, film ve televizyon programları (eserler) yayın hizmetleri,
- Kültür ve spor hizmetleri, eğitim ve sağlık hizmetleri,
- Çin dışında sağlanan turizm hizmetleri,
- Posta hizmeti, toplama ve gönderme ihracat malları için sağlanan hizmet ve sigorta hizmetleri,
- Sıfır KDV oranı için uygun olmayan uluslararası taşımacılık hizmetleri,

⁶⁹⁴ Atılğan, s 29.

⁶⁹⁵ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.305.

- Hong Kong, Makao ve Tayvan'dan ve Hong Kong, Makao ve Tayvan'a taşıma hizmetleri ile Hong Kong, Makao ve Tayvan'da uygun olmayan taşımacılık hizmetleri,
- Denizaşırı kuruluşlara veya birimlere verilen ve tamamen Çin anakarası dışında tüketilen vergiye tabi hizmetler,
- Taşımacılık faaliyetinde bulunmayan taşıyıcılar tarafından sağlanan uluslararası taşımacılık hizmetleri.

3.6.1.6.3. KDV’de Beyanname

Çin KDV mevzuatı uyarınca vergilendirme dönemi bir gün, üç gün, beş gün, on gün, on beş gün veya bir ay olmak üzere farklılık arz etmektedir. Hangi vergilendirme döneminin uygulanacağına vergi mükellefinin ödenecek vergisinin büyüklüğüne göre bağlı oldukları yetkili vergi idaresi tarafından karar verilmektedir. Buna göre bir aylık vergilendirme dönemi kapsamındaki mükellefler, bu dönemin bitimini takip eden on gün içinde katma değer vergisini beyan etmek ve ödemek zorundadır. Ancak vergilendirme dönemi bir gün, üç gün, beş gün, on gün veya on beş gün olarak belirlenen mükellefler ise söz konusu dönemi izleyen beş gün içinde katma değer vergisini beyan etmek ve ödenmek zorunda olup, izleyen ayın başından itibaren de on gün içinde aylık bildirim vermesi gerekmektedir. İthal edilen malların KDV’si ise, gümrük idaresi tarafından verginin tahakkuk ettirilmesini izleyen yedi gün içinde ödenmesi zorunludur⁶⁹⁶.

3.6.1.6.4. Devreden, İndirilen, İndirilemeyecek KDV

Çin KDV mevzuatı uyarınca KDV mükellefleri, ticari faaliyetleri ile ilgili temin ettikleri mal ve hizmetlere ait olan girdi KDV’yi geri alabilmektedir. Ancak, sabit bir oranda KDV’ye tabi olan küçük ölçekli vergi mükellefleri için girdi vergisi kredisine izin verilmemektedir⁶⁹⁷.

Girdi vergisi, vergiye tabi kişinin ticari faaliyetleri için edindiği vergilendirilebilir mal ve hizmetlerin edinimi ve ithalatı sırasında vergi mükellefi

⁶⁹⁶ ATILGAN, a.g.m.,s 31.

⁶⁹⁷ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s 307.

tarafından ödenen KDV'yi ifade etmekte olup, ticari amaç dışındaki mal teslimi ve hizmet ifalarında girdi vergisinin indirilmesine izin verilmemektedir. Girdi vergi indirimini talep etmek için KDV mükellefleri aşağıdaki şartları taşımalıdır⁶⁹⁸;

-Vergi makamlarına genel bir vergi mükellefi olarak (küçük ölçekli vergi mükellefleri girdi vergisi indiriminden yararlanamamaktadır.) kayıtlı olmalıdır

-Güvenilir bir muhasebe sistemine sahip olmalı ve KDV yükümlülüklerini değerlendirmek için doğru bilgi sağlamalıdır.

-Satıcıdan alınmış geçerli bir KDV faturası gümrük makamları tarafından düzenlenmiş bir vergi sertifikası veya nakliye faturaları ve tarımsal ürün satın alma sertifikaları dahil olmak üzere diğer geçerli destekleyici belgelere sahip olmalıdır.

Buna göre indirimi kabul edilmeyen mal ve hizmetlere aşağıdaki örnekler verilebilir⁶⁹⁹.

-KDV'den muaf faaliyetlerde kullanılan mal veya hizmetler,

-Basitleştirilmiş bazda KDV'ye tabi faaliyetlerde kullanılan mal veya hizmetler,

-Toplu refah veya kişisel tüketim için mal veya hizmetler,

-Satın alınan vergiye tabi malların ve ilgili işleme, onarım veya değiştirme hizmetlerinin veya nakliye hizmetlerinin “anormal kaybı”,

-Satın alınan vergiye tabi mal veya hizmetlerin ticari mal veya bitmiş ürünlerin üretiminde tüketilen anormal israfı,

-Anormal gayrimenkul kaybı ve ilgili satın alınan mallar, tasarım hizmetleri veya tüketilen inşaat hizmetleri,

-Satın alınan malların, tasarım hizmetlerinin veya inşaat hizmetlerinin gayrimenkul yapımında anormal israfı,

-Kredi hizmetleri, yemek hizmetleri, konut günlük hizmetleri ve eğlence hizmetlerinin satın alınması,

-Belirtilen diğer durumlar Maliye Bakanlığı ve Devlet Vergi İdaresi tarafından hangi girdi vergisinin indirilebileceği (vergilendirilebilir bir iş kullanımıyla ilgiliyse),

-Araba, kamyonet veya kamyon satın alma, kiralama veya kiralama ve araba, kamyonet ve kamyonlar için yakıt, araba bakımı,

⁶⁹⁸ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s 307.

⁶⁹⁹ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s 308.

- İş seyahati,
- Reklam,
- Otel konaklama,
- Cep telefonu harcamaları.

Yukarda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ticari amaçlar dışındaki mal ve hizmet alımlarında girdi vergisi indirimi ve geri alınması mümkün olmamaktadır.

3.6.1.6.5. Çin ile Türkiye Arasında KDV Uygulamasının Karşılaştırılması

Çin mevzuatı uyarınca belirlenmiş mal teslimleri ve hizmet ifalarından elde edilen ciro satış gelirleri, Türkiye'deki gibi KDV'nin konusu oluşturmaktadır. Türkiye'den farklı olarak tüketim vergisi yerine bir ciro vergisi türü olarak ifade edilmektedir.

Çin'de genel katma değer vergisi oranı % 17 olarak uygulanmakta olup, ancak bazı malların satışı ve ithali için % 13 oranında indirimli oran belirlenmiştir. Ek olarak mükellefiyet türlerine göre %4,%6 olmak üzere farklı KDV oranları uygulanmaktadır. İhracat doğrudan istisna kapsamında olmayıp, vergi oranı belirlenmiş ancak %0 olarak uygulanmaktadır.

Türkiye 'de KDV genel KDV oranı %10 olsa da %18 olarak uygulanmakta, ilgili listelerce belirlenmiş mallarda tabi oldukları KDV %1 ve %8 olmak üzere farklılık arz etmektedir.

Buna göre, Türkiye'de KDV oranlarında, büyük veya küçük mükellef olmak üzere mükellef ölçeğine göre belirlenen bir kriter bulunmamaktadır.

Ayrıca Türkiye'de mal ve hizmet ihracatı belirli koşullar dahilinde KDV'den istisna olup, KDV hesaplanmamaktadır. Çin de ise ihracat istisna olmayıp, KDV hesaplanmakta ancak bu oran %0 olarak uygulanmaktadır.

Ek olarak Çin KDV mevzuatı uyarınca farklı oranlarda vergiye tabi mal ve hizmet işiyle uğraşan mükellefler farklı orana tabi mal ve hizmet satışlarını ayrı hesaplamaz ve hesaplarında ayrı göstermez iseler, yüksek olan vergi oranı kapsamında değerlendirilmektedirler. Türkiye'de böyle bir yaptırım söz konusu olmamakla birlikte, KDV beyannamesinde ilgili oran bölümüne işlemleri belirterek beyan edilmektedir.

Bir diğerk önemli konu olan Çin ve Türkiye’deki KDV’den istisna edilen mal ve hizmetlere ilişkin bir değerkendirme yapılacak olunursa, Çin de istisnaların önemli bir bölümünün arsa alımı, temini, inşaat sektörüne ve en çokta yazılım, ar-ge, bilişim gibi teknolojik gelişmelere ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları olduğu gözlemlenmektedir. Buna göre Çin de teknolojik üretimin ve inşaat sektörlerinin daha çok vergi teşvikine tabii olduğu bu sektörlerin önem arz ettiği görölmektedir.

Türkiye de ise KDV’den ilişkin konuların eğitim ve sağık gibi sosyal amaca hizmet eden teminlere ait olması verginin sosyal amacının ön planda tutulduğunun göstergesi olmaktadır.

Bir diğerk değinilmesi gereken konu da KDV’de indirim ve iadenin mümkün olmasıdır. Çin’de gerek ilgili vergi mevzuatı uyarınca belirtilen şartların sağılanması koşulu ile temin edilen mal ve hizmetler sırasında ödenen KDV’nin, satılan mal ve hizmetlere ait hesaplanan KDV’den alacaklandırılması yoluyla indirim ve iade mümkün olmaktadır.

Almanya’da söz konusu şartlardan en önemlisi indirim ve iadeye konu yapılacak KDV’nin mükellefin ticari işlemleri ile illiyet bağı taşımasıdır ki, aynı husus Türkiye’deki ve daha önce incelenmiş olan Fransız, Alman ve İngiliz mevzuatı uyarınca da iade mekanizmasının işleminde de en önemli şartlardan birisidir.

Çin mevzuatında bu hususta ufak bir fark olarak, mükellef ölçeğı ayırımı bulunmakta, buna göre küçük ölçekli mükelleflerin ticari işlemleri kapsamında olsa bile girdi KDV’nin indirimi veya geri alımı kabul edilmemektedir. Türkiye’de ise böyle bir mükellef ölçek ayırımı olmaksızın şartları taşıyan tüm KDV mükellefleri KDV’yi indirebilir ve iadesini talep edebilmektedir.

3.6.2. Katma Değer Vergisi Uygulamayan Ülkelere Örnekler

Tezin izleyen kısmında günümüzde KDV yerine Mal ve Hizmet Vergisi veya Satış Vergisi uygulayan ülkelere örnek olarak ABD ve Kanada ülkelerinin uygulamalarına değinilecektir.

3.6.2.1. ABD’de Satış Vergisi

ABD’de, ulusal düzeyde bir satış vergisi veya KDV uygulamamakta olup, bunun yerine, eyalet (ulusal) ve yerel (alt eyalet) düzeylerinde satış vergileri ve tamamlayıcı kullanım vergileri düzenlenmiştir. Günümüzde ABD’nin 50 eyaletinden 45’i, Columbia Bölgesi ve Porto Riko bir tür satış ve kullanım vergisi uygulamaktadır. Yalnızca Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire ve Oregon bu tür vergileri uygulamamaktadır⁷⁰⁰.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, her eyalet, ABD anayasal kısıtlamalarına tabi olarak kendi satış ve kullanım vergisini uygulama yetkisine sahip olup, birçok eyalette, yerel yargı alanları (örneğin şehirler ve ilçeler) ayrıca satış ve kullanım vergileri uygulamaktadır⁷⁰¹.

Bu vergilere örnek olarak, alkol ve tütün üzerindeki vergiler, petrol ve diğer yakıt vergileri, otoyol ve havalimanı inşası için kurulan tesis fonları ve telefon vergisi verilebilir⁷⁰².

3.6.2.1.1. ABD’de Katma Değer Vergisi Eğilimi

OECD ülkelerine yönelik açıklamalarda da belirtildiği üzere ABD KDV’nin uygulanmadığı tek OECD ülkesidir.

ABD’de toplam vergi tahsilatları içerisinde satış vergilerinin ağırlığının oldukça fazla olduğu 2020 yılına ilişkin tahsilat tutarlarını içeren Tablo 113’ten anlaşılmaktadır⁷⁰³.

⁷⁰⁰Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s 1623.

⁷⁰¹Vergi Rehberi, 2018, www.home.kpmg/xx/en/home, (11.11.2021), s.1.

⁷⁰² Kayağdı, (Amerika) s.14.

⁷⁰³ www.census.gov/data/tables, (11.11.2021), s.1.

Tablo 113: 2018 yılı ABD Satış Vergileri Tahsilat Oranı

Vergi Türü	Tutar	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı
Servet Vergileri	21.855.820	0,02
Satış Vergileri	513.307.715	0,48
Gelir Vergisi	440.903.521	0,41
Diğer Vergiler	30.986.202	0,03
Lisans Vergileri	59.079.235	0,06
Toplam	1.066.132.493	1,00

Kaynak: www.census.gov/data/tables/, 2018, (11.11.2021).

Tablo 113'ten görüleceği üzere ABD'de vergi tahsilatlarının %50'ye yakını satış vergilerinden oluşmaktadır.

3.6.2.1.2. ABD' de Eyalet ve Yerel Düzeyde Satış Vergisi Oran Uygulaması

ABD'de bahsedildiği üzere genel bir satış vergisi ya da KDV bulunmadığından, eyaletler, sınırları içindeki mal ve hizmet teslimlerinden nihai safhada bir satış vergisi almaktadırlar. Buna göre üç tür satış vergisi uygulanmaktadır. Bunlar ⁷⁰⁴;

- Satıcı vergisi; Satılan malların miktarı üzerinden hesaplanmaktadır.
- Perakende Satış Vergisi; Perakende satışı vergilendirmektedir.
- Satış vergisi: Satıcı ve Perakende satış vergisinin birleşiminden oluşmaktadır.

Alkollü içkiler ve tütün vergisi dışındaki satış vergileri genellikle eyaletler ve mahalli yönetimlerce tahsil edilmektedir.

ABD'de uygulanan tek aşamalı satış vergisinde taban dar olduğu için oranların yüksek olmasını gerektirmektedir. Ayrıca zor bir kayıt sistemi gerektirdiğinden idari maliyeti ve mükellef için yükü beraberinde getirmektedir⁷⁰⁵. Ancak ABD' de vergiye gönüllü uyumun ve tüketime ayrılan gelirin gelişmekte olan ülkelere nispeten daha yüksek olması sonucu söz konusu sorunlar minimuma indirgenebilmektedir.

⁷⁰⁴ İhsan Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, D.D.B.F. Dergisi**, Cilt:X , Sayı: I, 2008, s.282.

⁷⁰⁵ Daşdemir, s.56.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise tüketime yönelen gelirin azlığı sebebiyle vergiye gönüllü uyumun zaten düşük olması uygulanacak yüksek oranların mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergiyi kaçırma yönündeki eğilimlerini artıracığı aşıkardır.

Buna ilaveten dolaylı vergi türü olan satış vergisi, KDV ve benzeri vergi uygulamalarının hali hazırda vergi adaleti yönünden zayıf karakter göstermesine ek olarak bir de vergi tabanının daraltılması vergi adaleti ilkesinin daha da zedelenmesine sebep olacaktır.

Tablo 114'te ise ABD'de uygulanan satış vergilerinin karakteristik özellikleri yer almaktadır⁷⁰⁶.

Tablo 114: ABD Satış Vergilerinin Özellikleri

Vergi Türü	Vergi Konusu	Vergi Oranı	Ödeme Durumu
Satış Vergileri	Belirli mal, hizmet ve diğer kalemler üzerinden (örneğin akaryakıt, alkollü içecekler, havayolu biletleri vb.)	Farklı mal, hizmet ve diğer kalemlere değişik oranlar uygulanır.	Genellikle işletmeler tarafından toplanır ve Devlete ödemeler 3'er aylık dönemler itibariyle yapılır

Kaynak: Karyağdı, (Amerika), s.20.

Satış vergileri, aynı eyalette bulunan bir alıcı ve satıcı arasında yapılan satışlara yani eyalet içi perakende işlemlere uygulanmakta olan işleme dayalı vergiler olup, işlemde elde edilen makbuzların yüzdesi olarak hesaplanmaktadır. Bu noktada eyalet içinde uygulanan satış vergisi kanunlarının yasal etkisi alıcı ("tüketici" vergileri) veya satıcı ("satıcı" veya "imtiyaz" vergileri) üzerinde olmaktadır. Ancak, verginin şekli ne olursa olsun, verginin fiili maliyetini genellikle tüketici, uyum maliyetini ise satıcı üstlenmektedir⁷⁰⁷.

⁷⁰⁶ Karyağdı, (Amerika), s.20.

⁷⁰⁷ Ernst & Young, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.1624.

Satış vergilerinin eyalet içindeki işlemleri kapsamamasından dolayı verginin oranı gelişmesi öngörülen bölgelerde yani eyaletlerde daha düşük tutulmak üzere eyaletlere göre farklılık arz etmektedir. Örnek vermek gerekirse; New York'ta satış vergisinin oranı %8.25 olarak uygulanmakta olup, bir mal alırken, mal bedeline doğrudan %8.25 eklenmektedir. Yazar kasalarda buna göre programlanmış olup, keyfi uygulamalara izin verilememektedir. Başka ülkelerden gelen kişilere de aynı uygulama olup, bu verginin ilave vergi olduğunu belirtmektedirler⁷⁰⁸.

Satış vergilerini tamamlayan kullanım vergileri ise, satış vergileri eyalet içinde iken kullanım vergileri bir eyalette tedarik edilen, ancak başka bir eyalette kullanım veya yararlanma amaçlı mal ve hizmetleri vergilendirerek eyaletler arası yani farklı eyaletlerde bulunan bir alıcı ve satıcı arasında yapılan perakende satış işlemlerinde, satış vergilerinden kaçınmayı önlemek uygulanmaktadır. Kullanım vergileri, bir satış vergisine tabi olmayan bir mülk veya vergiye tabi hizmetler durumunda kullanım, depolama veya tüketim üzerinden alınmaktadır. Bu tür eyaletler arası işlemlerde bir eyalette satış vergisi ödendiği ölçüde, nihai olarak borçlu olunan herhangi bir kullanım vergisine karşı bir krediye izin verilmektedir⁷⁰⁹.

Bu nedenle kural olarak, ya bir satış vergisi ya da bir kullanım vergisi bir işlem üzerinden değerlendirilmekte, ancak ikisi birden uygulanmamaktadır. Yukarıda bahsedildiği üzere, genel olarak, satış vergisi, maddi kişisel mülklerin ve belirli dijital ürünlerin ve numaralandırılmış hizmetlerin perakende satışına uygulanmaktadır. Vergiye tabi ürünün perakende satışını yapma işiyle uğraşan kişi, genellikle satış vergisini alıcıdan tahsil etmekte ve bu tutarları devlete ödemektedir. Kullanım vergisi ise, satış vergisini tamamlamakta ve genellikle eyalet dışında yapılan satın alımlarda değerlendirilerek, kullanım, depolama veya tüketim işlemleri konusunu oluşturmaktadır⁷¹⁰.

Satış ve kullanım vergisi oranlarının eyaletten eyalete farklılık göstermesi, tüketicileri sınır ötesi alışveriş yapmaya veya çevrimiçi ürün satın almaya teşvik

⁷⁰⁸ Şükrü Kızılot, "Plus Tax", 12.02.2004, <https://www.hurriyet.com.tr/plus-tax-202117>, (11.11.2021), s.1.

⁷⁰⁹ Ernst & Young, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.1624.

⁷¹⁰ Doug Mchoney, "United States Corporate Tax- Other Taxes", Şubat, 2021, <https://taxsummaries.pwc.com/united-states/corporate/other-taxes> (11.11.2021), s.1.

etmektedir. Ayrıca satış vergisi matrahları, bir vergiden ne kadar gelir elde edildiğini ve bu verginin ekonomiyi nasıl etkilediğini de ortaya koymaktadır⁷¹¹.

ABD’deki vergi uzmanları, genel olarak satış vergilerinin, mal ve hizmetlerin tüm nihai perakende satışları için geçerli olmasını, ancak üretim zincirindeki işletmeler arası ara işlemlere uygulanmamasını tavsiye etmektedir. Burada yalnızca geniş tabanlı değil, aynı zamanda pazarın ürettiği her ürüne yalnızca bir kez uygulanan “doğru büyüklükte” bir vergi sistemi amaçlanmaktadır. Ancak çoğu eyalet satış vergisi politikasını oluştururken bu amaçtan sapmaktadır⁷¹².

Satış vergileri, iş yeri ve yatırım kararlarını etkileyen en önemli faktörlerden biri olmaktadır. Bunun nedeni, politika yapıcıların kontrolünde olan ve anında etkileri olabilecek bir enstrüman olmasından kaynaklanmaktadır⁷¹³.

Sonuç olarak, perakende satış vergileri, vergi geliri toplamının en şeffaf. Artan oranlı gelir vergisindeki artan oranlı sistem ile sürekli parantezleme usulü ile farklılaşan oranlı sisteme sahip vergi yapılarının karmaşıklığı yanında satış vergilerinin anlaşılması daha kolay olduğu ve tüketiciler vergi yüklerinin doğrudan makbuzlarına yazdırıldığını görebilmelerinden dolayı vergi gelirinin tahsilinde en şeffaf yapıya sahip olduğu iddia edilmektedir⁷¹⁴.

3.6.2.1.2.1. Eyalet Satış Vergisi Oran Uygulamaları

Yukarıda da sıklıkla bahsedildiği üzere, satış ve kullanım vergisi oranları eyaletler arasında farklılık göstermekte olup, satış ve kullanım vergisi uygulayan her eyalet için çoğu eyalet düzeyinde tek bir oran uygulanmaktadır. Bununla birlikte, bazı eyaletler gıda, giyim, seçilmiş hizmetler ve ilaç gibi belirli kalemlere bu tür kalemleri tamamen muaf tutmak yerine daha düşük bir oran uygularken, bazıları da alkol gibi kalemlere daha yüksek oranlar uygulamaktadır. Ek yerel satış ve kullanım vergileri hariç, ABD eyalet düzeyindeki satış ve kullanım vergisi oranları %2,9 (Colorado) ile

⁷¹¹ State and Local Sales Tax Rates, 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.1.

⁷¹² State and Local Sales Tax Rates, 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.1.

⁷¹³ State and Local Sales Tax Rates, 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.1.

⁷¹⁴ State and Local Sales Tax Rates, 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.2.

%7,25 (Kaliforniya) arasında değişmektedir. En yüksek birleşik eyalet ve yerel vergi oranı %10,25'tir⁷¹⁵.

3.6.2.1.2.2. Yerel Satış Vergisi Oran Uygulamaları

Bir eyalete yerel oranlarının belirlenmesine izin verilmesi halinde, bu oranlar her bir yerel idare için ilgili eyaletin verdiği vergilendirme yetkisi kapsamında önemli ölçüde farklılık arz etmesi sonucunu doğurabilmektedir. Bu durumda tek bir vergi konusu kapsamında birkaç farklı yerel vergilendirme alanı oluşabilmektedir. Örneğin, bir mağazada yapılan satışlar eyalet düzeyindeki vergiye ek olarak şehir, il ve ilçe vergilerine tabi olabilirken, farklı bir coğrafi konumdaki bir mağazadan yapılan satışlar yalnızca ilçe vergisine tabi olabilmektedir. Dolayısıyla, aynı Eyalet içindeki iki özdeş işlemin, yalnızca işlemin yerel kaynağına dayalı olarak önemli ölçüde farklı oranlarda vergilendirilmesi mümkün olmaktadır. Bu durum bazı eyaletlerde, ödenmesi gereken toplam satış vergisinin eyalet düzeyindeki orandan daha büyük bir kısmını oluşturmaya sebep olmaktadır. Tüm eyaletler yerel satışların uygulanmasına izin vermemektedir.⁷¹⁶

Tablo 115'de 01.01.2021 tarihi itibarıyla eyalet ve yerel satış vergisi oranları yer almaktadır⁷¹⁷.

Tablo 115: 2021 Eyalet ve Yerel Satış Vergisi Oranları

Durum	Eyalet Satış Vergisi Oranı	Ort. Yerel Satış Vergisi Oranı	Kombine Satış Vergisi Oranı	Maksimum Yerel Satış Vergisi Oranı
Alabama	% 4.00	% 5,22	% 9.22	% 7,50
Alaska	% 0.00	% 1,76	% 1,76	% 7,50
Arizona	% 5,60	% 2.80	% 8.40	% 5,60
Arkansas	% 6,50	% 3.01	% 9,51	% 5,125
Kaliforniya (b)	% 7,25	% 1,43	% 8.68	% 2,50

⁷¹⁵ Ernst & Young, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.1623.

⁷¹⁶ Ernst & Young, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.1623.

⁷¹⁷ State and Local Sales Tax Rates, 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.2.

Durum	Eyalet Satış Vergisi Oranı	Ort. Yerel Satış Vergisi Oranı	Kombine Satış Vergisi Oranı	Maksimum Yerel Satış Vergisi Oranı
Colorado	% 2.90	% 4,82	% 7.72	% 8.30
Connecticut	% 6,35	% 0.00	% 6,35	% 0.00
Delaware	% 0.00	% 0.00	% 0.00	% 0.00
DC	% 6,00	% 0.00	% 6,00	% 0.00
Florida	% 6,00	% 1,08	% 7.08	% 2,50
Gürcistan	% 4.00	% 3.32	% 7,32	% 4.90
Hawaii (c)	% 4.00	% 0.44	% 4,44	% 0,50
Idaho	% 6,00	% 0,03	% 6.03	% 3.00
Illinois	% 6.25	% 2.57	% 8.82	% 9,75
Indiana	% 7,00	% 0.00	% 7,00	% 0.00
Iowa	% 6,00	% 0,94	% 6,94	% 1.00
Kansas	% 6,50	% 2.19	% 8.69	% 4.00
Kentucky	% 6,00	% 0.00	% 6,00	% 0.00
Louisiana	% 4,45	% 5.07	% 9,52	% 7,00
Maine	% 5,50	% 0.00	% 5,50	% 0.00
Maryland	% 6,00	% 0.00	% 6,00	% 0.00
Massachusetts	% 6.25	% 0.00	% 6.25	% 0.00
Michigan	% 6,00	% 0.00	% 6,00	% 0.00
Minnesota	% 6.875	% 0,59	% 7,46	% 2.00
Mississippi	% 7,00	% 0,07	% 7.07	% 1.00
Missouri	% 4,225	% 4.03	% 8.25	% 5,763
Montana (d)	% 0.00	% 0.00	% 0.00	% 0.00
Nebraska	% 5,50	% 1,44	% 6,94	% 2,50
Nevada	% 6.85	% 1,38	% 8.23	% 1.53
New Hampshire	% 0.00	% 0.00	% 0.00	% 0.00
New Jersey (e)	% 6,625	-% 0,03	% 6.60	% 3,313
New Mexico (c)	% 5,125	% 2.71	% 7,83	% 4,313
New York	% 4.00	% 4,52	% 8.52	% 4.875
kuzey Carolina	% 4,75	% 2.23	% 6,98	% 2.75
Kuzey Dakota	% 5,00	% 1,96	% 6,96	% 3,50
Ohio	% 5,75	% 1.48	% 7,23	% 2.25
Oklahoma	% 4,50	% 4,45	% 8,95	% 7,00
Oregon	% 0.00	% 0.00	% 0.00	% 0.00

Durum	Eyalet Satış Vergisi Oranı	Ort. Yerel Satış Vergisi Oranı	Kombine Satış Vergisi Oranı	Maksimum Yerel Satış Vergisi Oranı
Pensilvanya	% 6,00	% 0.34	% 6,34	% 2.00
Rhode Adası	% 7,00	% 0.00	% 7,00	% 0.00
Güney Carolina	% 6,00	% 1,46	% 7,46	% 3.00
Güney Dakota (c)	% 4,50	% 1.90	% 6.40	% 4,50
Tennessee	% 7,00	% 2,55	% 9,55	% 2.75
Teksas	% 6.25	% 1,94	% 8.19	% 2.00
Utah (b)	% 6.10	% 1.09	% 7,19	% 2.95
Vermont	% 6,00	% 0.24	% 6.24	% 1.00
Virjinya (b)	% 5,30	% 0,43	% 5,73	% 0.70
Washington	% 6,50	% 2.73	% 9,23	% 4.00
Batı Virginia	% 6,00	% 0,50	% 6,50	% 1.00
Wisconsin	% 5,00	% 0,43	% 5,43	% 1,75
Wyoming	% 4.00	% 1,33	% 5,33	% 2.00

Kaynak: State and Local Sales Tax Rates, 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.2.

Tablo 115’den de görüleceği üzere, en yüksek ortalama yerel satış vergisi oranlarına sahip beş eyalet, Alabama (yüzde 5,22), Louisiana (yüzde 5,07), Colorado (yüzde 4,75), New York (yüzde 4,52) ve Oklahoma (yüzde 4,45).’dır.

3.6.2.1.3. ABD’ de Satış Vergisi Oran Uygulaması ve Türk KDV Oran Yapısı ile Farklar

ABD ve Türkiye arasındaki temel fark uygulanmakta olan tüketim vergisi sistemlerinin birbirinden farklı olmasıdır. Daha öncede izah edildiği üzere Amerika’da KDV uygulanmamaktadır. Bunun yerine eyaletler ve yerel idareler düzeyinde satış vergisi uygulanmaktadır.

Önemle belirtmek gerekir ki, ABD’de uygulanan satış vergisi, perakende aşamasında uygulanmakta olup, söz konusu verginin genel tüketim vergilerinin bir türü olan perakende satış vergisi ile benzerlik arz etmektedir⁷¹⁸.

⁷¹⁸ Sağbaş ve Saruç, S.187.

Buna göre perakende satış vergisi tek aşamadan alınan genel tüketim vergisidir. Söz konusu verginin tek aşamadan alınmasından dolayı, bu aşamada vergi kaçırılırsa vergilendirilecek başka bir aşama olmadığı için vergi kaybı yüksek olmaktadır. Ayrıca tek aşamalı genel tüketim vergilerinin diğer bir olumsuz yönü ise, vergi yükünün üretim vergisinde üreticinin, toptan satış vergisinde toptancının, perakende satış vergisinde perakendecinin üzerinde kalmasıdır⁷¹⁹.

Türkiye’de ise 1985 yılından beri diğer tüketim vergisi türü olan KDV uygulanmaya başlamış olup, daha önce uygulanmakta olan vergiler yürürlükten kalkmıştır. Türkiye’de KDV, gerçekleşen mal ve hizmet teslimlerinde satıcı tarafından hesaplanarak, alıcıdan tahsil edilmek üzere vergi ödenmektedir. Bu sitem üretim ve satış aşamasına kadar her aşamada bu şekilde gerçekleştiğinden, bünyesindeki indirim mekanizması barındırmakta ve kural olarak mükellefler üzerinde vergi yükü kalmamakta, vergi son tüketiciye yansıtılmaktadır⁷²⁰.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, ABD’de uygulanan satış vergisi tek aşamada yani perakende aşamasında alınmakta olup, Türkiye de ise her aşamada oluşan katma değer üzerinden alınmakta ve bir önceki aşamada oluşan KDV’nin indirimi mümkün olmaktadır.

Oran uygulaması açısından bakıldığında, Türkiye de vergi mevzuatı uyarınca belirlenmiş olan oranlar ve istisna halleri tüm ülkede geçerli olmaktadır. Ancak ADB’nin federal yapısının bir sonucu olarak, satış vergileri gerek eyaletler gerekse yerel düzeydeki idari birimler açısından farklı farklı oranların uygulanmasına sebebiyet vermektedir.

Bu durum hem vergilendirme yetkisinde çok başlılığa hem de eyalet ve yerel düzeyde vergi rekabetine neden olmaktadır.

Satış vergisi oranı farklılıkları, tüketicileri sınırların ötesinde alışveriş yapmaya veya çevrimiçi ürün satın almaya dolayısı ile vergiden kaçınmaya teşvik edebilmektedir⁷²¹.

⁷¹⁹ Sağbaş ve Saruç, S.187.

⁷²⁰ www.pwc.com.tr, (11.11.2021), s.1.

⁷²¹ State and Local Sales Tax Rates, 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.2.

3.6.2.2. Kanada Mal ve Hizmet Vergisi (GST) / Uyumlaştırılmış Satış Vergisi (HST)

Kanada’da KDV’nin uygulanmadığı ülkeler arasında olup, uygulanmakta olan sistemlerin adı mal ve hizmet vergisi ile uyumlaştırılmış satış vergisi olarak geçmektedir⁷²².

3.6.2.2.1. Kanada Mal ve Hizmet Vergisi (GST) / Uyumlaştırılmış Satış Vergisi (HST) Konusu ve Oran Uygulaması

Mal ve Hizmet Vergisi (GST)/Uyumlaştırılmış Satış Vergisi (HST), 01.01. 1991’de Kanada’da yürürlüğe girmiş olup, mevcut olan %13,5 olarak uygulanan Federal Satış Vergisi’nin yerini alan bir katma değer vergisi olmaktadır⁷²³.

Mal ve hizmet vergisi (GST), Kanada’da sağlanan vergiye tabi mal ve hizmetler için geçerli olmaktadır. Uyumlaştırılmış satış vergisi (HST) ise, Ontario, New Brunswick, Nova Scotia, Prince Edward Island ve Newfoundland ve Labrador eyaletlerinde uygulanmakta olan % 5’lik bir federal bileşen ve % 8 veya % 10’luk bir eyalet bileşeni içeren karma bir federal/il satış vergisi olarak açıklanmaktadır⁷²⁴.

Mal ve hizmetlerin üretiminden satışına kadar her aşamada, satıcı yani tedarikçi, yaptığı mal ve hizmet satışları üzerinden GST hesaplamakta ve daha önceki aşamalarda kendisinde yansıtılan GST/HST’leri hesapladığı GST/HST’lerden indirimine konu edebilmektedir. Bu şekilde bakıldığında GST/HST’nin nihai tüketici tarafından ödenen bir vergi olmasından dolayı KDV’ye benzer bir uygulama olmaktadır⁷²⁵.

GST; Kanada’da üretilen ya da Kanada’ya ithal edilen çoğu mal teslimi ve hizmet ifası için uygulanmaktadır⁷²⁶. Ek olarak, arazi, binalar ve bu tür mülklerdeki çıkarlar gibi birçok gayrimenkul alımı, ticari marka ve patent kullanma hakları,

⁷²² Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.259.

⁷²³ “Goods-Services-Tax-GST-Harmonized-Sales-Tax-HST”, www.mondaq.com, (11.11.2020), s.1.

⁷²⁴ Kanada Dolaylı Vergiler Rehberi, 2018, www.kpmg/xx/en/home, (11.11.2020), (Kanada), s.1.

⁷²⁵ “Goods-Services-Tax-GST-Harmonized-Sales-Tax-HST”, www.mondaq.com, (11.11.2020), s.1.

⁷²⁶ Konya Ereğli Ticaret Borsası, “Kanada Ülke Raporu”, Ağustos,2019, s.12.

internetten indirilen ve bireysel olarak ödenen dijitalleştirilmiş ürünler gibi gayri maddi kişisel mülklerin tedariki de söz konusu verginin konusunu oluşturmaktadır⁷²⁷.

Ayrıca, temel market ürünleri, tarımsal ürünler, ilaç ve tıbbi hizmetler ile ihracat ürünleri tedarikinde GST bu %0 olarak uygulanmakta olup, sağlık hizmetleri, eğitim hizmetleri, mali enstitülerin sunduğu hizmetler ve uzun vadeli konut kiralari bu vergiden muaf tutulmaktadır⁷²⁸.

HST ise, illerin satış vergilerini GST ile uyumlaştırılmış hale getirmesi ile oluşturulmuştur. Bu nedenle, genel olarak, HST, GST ile aynı temel çalışma kurallarına sahip olup, GST kapsamında vergiye tabi olan aynı mülk ve hizmetler bazında tek bir oranda uygulanmaktadır⁷²⁹.

GST ve HST uygulayan iller ile vergi oranları Tablo 116’da belirtilmiştir⁷³⁰.

Tablo 116: Kanada GST / HST Oranları

Bölge	GST Oranı	HST Oranı	QST Oranı
British Columbia	5%	-	-
Alberta	5%	-	-
Saskatchewan	5%	-	-
Manitoba	5%	-	-
Yukon	5%	-	-
Kuzeybatı	5%	-	-
Nunavut	5%	-	-
Nova Scotia	-	15%	-
New Brunswick	-	15%	-
Newfoundland	-	15%	-
Labrador	-	15%	-
Prince Edward Adası	-	15%	-
Quebec	-		%9.97

⁷²⁷ Revenue Agency, “GST-HST-Registrants”, www.canada.ca, (11.11.2020), s.1.

⁷²⁸ Konya Ereğli Ticaret Borsası, s.12.

⁷²⁹ Revenue Agency, “GST-HST-Registrants”, www.canada.ca, (11.11.2020), s.1.

⁷³⁰ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.266.

Tablo 116'dan görüleceği üzere, Kanada federal hükümeti, mal ve hizmet tedarikleri üzerinden %5'lik GST uygulamaktadır. Ancak satıcı/tedarikçi, “Katılımcı bir ilde” tedarik yaptığında, vergi oranı, ilgili ille ilgili olarak %8 veya %10'luk ek bir vergi bileşeni ile karşılaşmaktadır. Bu ek bileşen daha önce açıklandığı üzere %13 veya %15 oranında birleştirilmiş yani uyumlaştırılmış satış vergisi (HST) olarak adlandırılmaktadır. HST, GST'ye tabi olan aynı mal ve hizmetler bazında da geçerli olduğundan, katılımcı iller HST'yi uygularken, bireysel perakende satış vergilerini ve HST tarafından elde edilen gelirlerdeki paylarını kaldırmaktadırlar. Quebec eyaleti ise, “katılımcı bir il” olarak kabul edilmese de, 1 Temmuz 1992 itibariyle kendi perakende satış vergisini Quebec satış vergisini (QST) uygulamaya başlayarak vergi sistemini GST ile uyumlu hale getirmiştir⁷³¹.

Kanada vergi mevzuatı uyarınca bazı mal ve hizmet tedarikleri %0 orana tabi olmaktadır. Bu tedariklere örnekler aşağıdaki gibidir⁷³²;

- Mal ve hizmet ihracatı
- Temel gıda maddeleri
- Uluslararası taşımacılık
- Reçeteli ilaçlar
- Tıbbi cihazlar
- Tarım ve balıkçılıkta kullanılan belirli girdiler.

Kanada vergi mevzuatı uyarınca bazı mal ve hizmet tedarikleri “Muaf mallar” olarak adlandırılmakta olup, belirli mal ve hizmet tedarikleri GST/YHT kapsamında olup, vergiye tabi değildir. Buna göre Muaf mal ve hizmet tedariki örnekleri aşağıdaki gibidir⁷³³;

- Kullanılmış konut mülkü tedarikleri
- Mali işlemler
- Hayır kurumları ve kamu sektörü kuruluşları tarafından sağlanan çoğu tedarik
- Sağlık ve Eğitim hizmetleri.

⁷³¹ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.259.

⁷³² Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.266.

⁷³³ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.266.

Muaf mal sağlayan kamu hizmeti kuruluşları, GST / HST'ye kayıtlı olsun ya da olmasın, muaf mal tedariki ile ilgili masraflar için ödenen GST / HST bedeli için kamu hizmeti kuruluşlarının geri ödemesini talep etme hakkına sahiptir⁷³⁴.

3.6.2.2.2. İndirilen, İndirilemeyecek KDV

GST/HST mükellefiyetlerini tescil ettiren vergi mükellefleri, ticari faaliyetlerinde tüketmek, kullanmak veya tedarik etmek için edindikleri veya ithal ettikleri mülk ve hizmetler için ödenen GST/HST'yi geri alabilmektedirler. Buna göre vergilendirilebilir bir iş kullanımıyla ilgili olmak koşuluyla girdi vergisinin indirilebileceği kalemlere örnekler aşağıdaki gibidir⁷³⁵;

- Otel konaklaması,
- Konferans ve seminerlere katılmak,
- Belirli sınırlara tabi olarak araba, kamyonet veya kamyon satın almak, kiralamak veya kiralamak,
- Arabalar için bakım ve yakıt, kamyonetler veya kamyonlar
- Otopark,
- Cep telefonları.

Girdi vergisinin indirilemeyeceği tedariklere örnekler ise aşağıdaki gibidir⁷³⁶;

- Ticari faaliyetlerde %10'dan az kullanılan satın almalar,
- Sosyal kulüpler için üyelik ücretleri,
- İş yemeklerinin ve eğlence maliyetlerinin %50'si,
- Çalışanlara hediyeler (istisnalara tabidir).

3.6.2.2.3. Kanada’ da GST/HST Oran Uygulaması ve Türk KDV Oran Yapısı ile Farklar

Kanada ve Türkiye arasındaki tüketim üzerinden alınan vergiler açısından uygulama bakımından genel olarak benzerlik teşkil etse de, verginin isimleri farklılık

⁷³⁴ Revenue Agency, “GST-HST-Registrants”, www.canada.ca, (11.11.2020), s.1.

⁷³⁵ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.269.

⁷³⁶ Ernst & Young, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr, (11.11.2021), s.269.

arz etmektedir. Kanada’da mal ve hizmet tedarikleri üzerinden ödenen vergiler GST ve HST olarak adlandırılmakta ve Türkiye de uygulanan KDV sistemi ile benzerlikler göstermektedir. Bu sebeple Kanada GST-HST uygulaması bir KDV türü olarak görülmektedir.

Buna göre daha önce de izah edildiği üzere, gerek GST-HST gerekse KDV, mal ve hizmet tedarik sürecinin her aşamasında oluşan katma değer üzerinden alınmakta ve yansıtılarak nihai tüketici tarafından ödenmektedir.

Kanada ’da genel GST oranı %5 olup, Katılımcı illerin uyumlaştırmış vergi olarak uyguladıkları genel HST oranı ise %15’tir. Her iki oranında Türkiye’de uygulanan genel orandan düşük olduğu görülmektedir.

Ek olarak Kanada’da da GST ve HST’den istisna edilen mal ve hizmetlere ilişkin konuların eğitim ve sağlık gibi sosyal amaca hizmet eden teminlere ait olması Türkiye’deki verginin sosyal amacının ön planda tutulduğunun göstergesi olmaktadır.

GST-HST-KDV uygulamaları yönünden Bir diğer benzerlik ise GST-HST uygulamalarında da indirim ve iadenin mümkün olmasıdır. Gerek Kanada’da da gerekse Türkiye’de ilgili vergi mevzuatı uyarınca belirtilen şartların sağlanması koşulu ile temin edilen mal ve hizmetler sırasında ödenen GST-HST’nin, satılan mal ve hizmetlere ait hesaplanan GST-HST’den indirilmesi mümkün olmaktadır.

Kanada’da söz konusu şartlardan en önemlisi indirim ve iadeye konu yapılacak GST-HST’nin mükellefin ticari işlemleri ile illiyet bağı taşımasıdır ki, aynı husus Türkiye’deki ve daha önce incelenmiş olan Fransız, Alman mevzuatı uyarınca da iade mekanizmasının işleminde de en önemli şartlardan birisidir.

3.7. TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORAN KONUSUNDA VERGİ DENETİM KURULU ÇALIŞANLARI ANKET ÇALIŞMASI

Anket verilerine ilişkin değerlendirmelerden önce, tezi konusuna ilişkin yapılan literatür taraması sonuçlarına değinmek önem arz etmektedir.

3.7.1. Literatür İncelemesi

Vergi oranları ile vergi adaleti arasındaki ilişkiyi incelemeye dönük birçok çalışma yapılmış olsa da KDV oranları ile vergi adaleti ilişkisiyi çözümleyen çalışmalar oldukça sınırlıdır. Yapılan literatür taraması sonucunda bu konuda ulaşılan bazı analizlerin sonuçları aşağıdaki gibidir.

ÇAT ve YARDIMCIOĞLUNUN 2020 yılında yaptığı, vergi adaletine etki eden unsurların analizinde harcama vergileri oranlarının yüksek olmasının vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya neden olduğu ve harcama üzerinden alınan vergiler vergi adaleti konusunda ciddi anlamda tereddütler taşıdığı sonucuna varılmıştır. Bunun nedeninin düşük ve yüksek gelirli kesimin tüketim harcamalarında aynı vergi oranında KDV ödüyor olmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla KDV'nin nihai tüketici üzerine kaldığı için azaltılması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu çalışma sonucunda KDV oranlarının indirilmesi ve istisnaların uygulanması ile vergi adaleti ilkesi arasında olumlu bir etki olduğu söylenebilmektedir⁷³⁷.

BALDEMİR, ÇAKMAK ve AVCI tarafından 2003 yılında yapılan KDV Oranlarının Gelir Gruplarına Göre Dağılımının Ampirik Analizi sonucunda halkın tüketim eğilimlerine göre oran farklılaştırılmasının uygulanmasını vergi adaletinin sağlanmasında olumlu sonuç verdiği saptanmıştır⁷³⁸.

Mart- Nisan 2019 tarihleri arasında ÖREN tarafından gerçekleştirilen analizde, mükelleflerin vergi oranlarının gelirleri üzerinde baskı oluşturduğunu düşündüğünden vergiyi benimsemelerinde ve vergiye uyum sağlamalarında önemli rol oynadığı tespit edilmiştir⁷³⁹. Dolayısıyla vergi uyumu verginin adaletli olmasına inanç ile doğru orantılı olduğundan KDV oranları üzerindeki baskının azaltılmasının vergi adaletine olumlu etkisinin olacağını söylemek mümkündür.

⁷³⁷ Abdurrahman Çat ve Fatih Yardımcıoğlu, “Vergi Adaletine Etki Eden Unsurlar Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:6, Sayı:1, Mart, 2020, s.70.

⁷³⁸ Baldemir, Çakmak, Avcı, s. 72.

⁷³⁹ Gülcan Ören, *Katma Değer Vergisine Karşı Gösterilen Gönülsüzlüğün Nedenleri: Tüketicilerin Perakende Satış Fişi Ve Fatura Almama Davranışının Analizi*, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak, 2019, s.171.

UYANIK tarafından 2020 yılında yapılan bir çalışmada ise vergi oranlarının azaltılmasının vergi kaçağının azaltacağı ve vergi tabanının genişleteceği sonucuna ulaşmıştır⁷⁴⁰. Vergi kaçağının azalması ile vergi tabanının genişlemesi adil bir vergi sistemi için önem arz eden faktörler olduğu açıktır.

DEMİRGİLİN 2018 yılında yaptığı bir analizde de dolaysız vergilerde meydana gelen artışın gelir dağılımı adaletsizliğini azalttığı, dolaylı vergilerde meydana gelen artış gelir dağılımı adaletsizliğini arttırdığı tespit edilmiştir⁷⁴¹. Dolayısıyla dolaylı bir olan KDV’de de oran artışının gelir dağılımında adaleti bozacağından vergi adaleti ilkesi ile ters düşen bir sonuç doğurmuş olacaktır.

Yapılan literatür incelemesinde KDV oranları ile vergi adaleti ilkesi arasında nedensellik ilişkisi analizi yapan tezin konusuna en yakın çalışmaların sonuçlarına yer verilmiştir. Bu konuda benzer bir çalışma bulmanın güçlüğü nedeniyle tarafımca literatüre katkı sağlamak amacıyla aşağıda yer alan anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışma Vergi Denetim Kurulu’nda çalışan vergi müfettişlerinin KDV oranları sonucunda üzerlerinde hissettikleri yükün vergi adaletine uygun dağılıp dağılmadığını ölçmek amacıyla bir pilot çalışma olarak gerçekleştirilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde anket çalışmasının sonuçları ve analizine yer verilmiştir.

3.7.2. Anket Çalışmasının Amacı

Söz konusu anket çalışmasının amacı, Vergi Denetim Kurulu’nda çalışan vergi müfettişlerinin KDV oranları sonucu üzerlerinde hissettikleri yükün vergi adaletine uygun dağılıp dağılmadığını ölçmektir.

Bu noktada Türkiye’de uygulanmakta olan genel ve indirimli KDV oranlarına tabii olacak mal ve hizmetlerin belirlenmesinde vergi adaleti ilkesinin gözetilip gözetilmediği, indirimli oran uygulanan gıda, eğitim, sağlık ve teşvik edilmek istenen sektörler ile gelirin yeniden dağılımının düşük gelirli kesimler üzerine olmasının sağlanıp sağlanamadığı araştırılmaktadır.

⁷⁴⁰ Atilla Uyanık, “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 177, Temmuz-Aralık 2019, s.372.

⁷⁴¹ Bünyamin Demirgil, “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 2, 2018, s.129.

Bunun yanı sıra KDV oranlarında uygulanacak artışların ve azalışların, vatandaşlar üzerindeki vergi yükünü de aynı şekilde artırıp arttırmadığını veya azaltıp azaltmadığını gözlemlemek ve aynı şekilde bu artış ve azalışların idare açısından sonuçları bakımından da karşılaştırmaktır.

Ek olarak, KDV’de uygulanan oran farklılaştırmasının vergi adaletinin sağlanmaya çalışılmasının doğal bir sonucu olduğunu ortaya koymaktır. Bunun nedeni KDV gibi yansıtılması kolay olan vergilerde vergi yükünün kimin üzerinde olduğunun tespitinin oldukça zor olması artan oranlı bir tarife uygulayarak yüksek gelirli kesimin daha fazla, düşük gelirli kesimin daha az KDV’ye tabii olmasının sağlanabilmesinin imkansız olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle KDV sisteminde vergi adaletinin sağlanabilmesi için düşük gelirli kesimin zorunlu olarak faydalanacağı, hayat standartlarını korumalarını sağlayacak mal ve hizmetler sınıflandırılarak bu mal ve hizmetlere indirimli oran uygulanması veya vergiden istisna edilmesi yoluna gidilmektedir. Bu çalışmada bu görüşten hareketle oran farklılaştırmasına alternatif olabilecek yöntemler sorgulanmakta olup, en uygun yöntemin yine oran farklılaştırması olduğu ancak sade bir oran yapısının düzenlenmesi gerektiği ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

3.7.3. Anket Çalışmasının Kapsamı

Anket çalışması, 2022 yılında Ankara ilinde Vergi Denetim Kurulunda çalışan vergi müfettişleri ile yapılmıştır. Ankara ili daire başkanlıklarında çalışan toplam vergi müfettişi sayıları Tablo 117’de yer almaktadır.

Tablo 117: Ankara İlinde Daire Başkanlıklarına Göre Çalışan Toplam Vergi Müfettişi Sayıları (2022)

Daire Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi
Ankara Sektörel-1	134	215
Ankara Sektörel-2	144	177
Ankara Vergi Kaçakçılığı-1	184	286
Ankara Vergi Kaçakçılığı-2	136	213
Ankara Vergi İadeleri	90	180
Toplam	688	1.071

Tablo 117’den görüleceği üzere 2022 yılında Ankara ilinde çalışan toplam müfettiş sayısı 1.759’dur. Örneklemin büyüklüğü kolayda örnekleme yöntemi

kullanılarak belirlenmiş olup çalışmaya toplam 300 vergi müfettişi katılmıştır. Bu sayı Ankara ilinde çalışan vergi müfettişlerinin % 17'sini oluşturmaktadır. Ankete katılan 300 kişiden sorulara alınan cevap sayısına bağlı olarak özet tablolarındaki kişi sayısı da değişiklik arz etmektedir.

Araştırma kişilerin tüketim yapıları ile sahip oldukları gelirleri karşılaştırılarak KDV oranları sebebiyle üzerlerinde oluşan vergi yükünün vergi adaletine uygun olup olmadığının analizini amaçlamaktadır. Bu bakımdan, KDVK konusunda etkin şekilde bilgi sahibi olan ve ayrıca meslekleri dışında da nihai tüketici konumunda olan vergi müfettişlerinin gelirleri, tüketim alışkanlıkları, KDV oran yapısı hakkındaki bilgileri, üzerlerindeki vergi yükü bilgileri ile KDV oranlarının adaletli olup olmadığı hakkındaki görüşleri hakkında veri toplanılması amaçlanmıştır.

3.7.4. Anket Çalışmasının Yöntemi

Anket üç türlü soru tipinden oluşmaktadır. Birinci tipte, kişilerin harcama alışkanlıkları, gelir bilgilerini içeren ve şıkları tezin içeriğine göre ölçülmesi hedeflenen hususlara yönelik olarak belirlenmiş sorular, ikinci tipte ise, kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde 5 şıklı likert ölçeği ile hazırlanmış sorular, üçüncü tipte ise anketi cevaplayan kişilerin görüş ve önerileri yer almaktadır.

Anketler yüz yüze görüşme yoluyla uygulanmış olup, katılımcılara soruları cevaplarken herhangi bir çekince duymamaları adına, kimliklerinin gizli tutulacağı güvencesi verilmiştir. Ayrıca katılımcıların mesleki durumlarından dolayı özel bilgi vermek istememesi sonucu demografik sorulara (yaş, medeni durum, eğitim durumu vb.) yer verilmemiştir. Bu nedenle betimleyici bir çalışma gerçekleştirilmiştir.

3.7.5. Verilerin Analizi

Elde edilen verilerinin çözümlenmesinde; Statistical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi) (SPSS) 15.0 uygulaması kullanılmış olup, verileri sınıflandırmak için frekans ve yüzde değerleri hesaplanmıştır.

3.7.5.1. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Araştırma Türkiye genelindeki KDV mükelleflerine ilişkin olmakla birlikte anket uygulaması Anakara ilinde örnek olarak seçilen ve KDV üzerinde kalifiye bilgiye sahip meslek memurları tarafından cevaplandırılmak üzere hazırlanmıştır. Bunun nedeni gerek uzmanlık alanları gereği görüşlerinin geliştirici olabileceğinden hem de meslekleri dışında bir nihai tüketici olarak da KDV'yi tecrübe ettiklerinden iki yönlü fayda elde edileceği varsayılarak, örneklem olarak alınacak cevaplardan maksimum veri elde edebilmenin sağlanmasıdır.

Çalışma da örneklem olarak seçilen kitlenin aynı gelir düzeyinde olan kişileri kapsamamasından dolayı karşılaştırılabilirlik düzeyi sınırlı olmaktadır. Ancak TÜİK'ten alınan veriler ile tezin üçüncü bölümünde yer alan “KDV oranlarının nihai tüketici üzerindeki etkisi” bölümünde işlenen tablolar aracılığıyla farklı gelir gruplarının tüketim alışkanlıklarının incelenmesi sonucu karşılaştırma yapılabilmesi sağlanarak bu sınır minimize edilmiştir.

Diğer önemli bir sınır bu konuyla ilgili literatürde geçerli ve güvenilir bir ölçek bulunamaması olup, bu nedenle güvenilirlik analizine yer verilememiştir. Ancak literatüre katkı sağlamak ve ilerde yapılacak çalışmalara bir veri kazandırmak amacıyla ön bir pilot çalışma gerçekleştirilmiştir.

3.7.5.2. Anket Çalışmasının Sonuçları

Çalışma kapsamında katılımcılara 1 tanesi ucu açık soru olmak üzere, 17 adet mevcut KDV üzerine, 5 adet ise kişilerin tüketim eğilimlerine yönelik olmak üzere toplam 24 adet soru sorulmuştur.

Sorulara ilişkin Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırmalar ve Yayın Etiği Kurulu Onay Formu tezin 2 No'lu ekindedir. Ayrıca anket içerisinde 8 adet soru Gülcan ÖREN'e ait “Katma Değer Vergisine Karşı Gönülsüzlüğün Nedenleri: Tüketicilerin Perakende Satış Fişi Almama Davranışının Analizi” 2019 yılı yüksek lisans tezinden alınmış olup, söz konusu sorular ve soruları kullanma izni dilekçesi tezin 3 No'lu ekini oluşturmaktadır.

Tablo 118’de ise demografik değişkenler hesaba katılmaksızın vergi müfettişlerinin genel olarak derecelerine göre maaş değişimleri yer almaktadır.

Tablo 118: Vergi Müfettişleri Maaş Değişimleri (2022)

Derece	Maaş
9/1	18.565 TL
3/1	24.268 TL
4/3	22.945 TL

Tablo 119’da ise karşılaştırma yapılabilmesi için TÜİK’te yer alan ve en son yayınlanan 2021 yılı verilerine göre Sıralı yüzde 20’lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 119: Sıralı yüzde 20’lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı, 2021

	İlk %20	İkinci %20	Üçüncü %20	Dördüncü %20	Son %20
Ortalama (TL)	11.427	20.152	28.182	39.878	87.366

Kaynak: Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021, www.data.tuik.gov.tr, (05.12.2022), s.1.

Tablo 118’den görüleceği üzere, anket çalışmasına katılan gönüllülerin fert başı gelir düzeyi olan 15.001TL ve üstü olup, 18.000 TL ile 23.000 TL arasındadır. Tablo 119’a göre bu durumda vergi müfettişleri Türkiye’de birinci, ikinci ve üçüncü %20’lik gelir dilimi arasında gelir düzeyi olan kişileri ifade etmektedir. Dolayısıyla aşağıda incelenecek cevaplar bu gelir seviyesindeki kişilerin tüketim alışkanlıklarına bir örneklem teşkil etmektedir.

Bu açıklamalar ışığında anket çalışmasının diğer sorularına alınan cevapların analizi aşağıdaki gibidir.

Tablo 120: KDV Sistemi Adaletlidir

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	6	2,2
Katılıyorum	15	5,6
Kararsızım	14	5,2
Katılmıyorum	126	46,7
Kesinlikle katılmıyorum	108	40,0
Toplam	269	100

“KDV sistemi adaletlidir” önermesine ankete katılanların yarısına yakını katılmıyorum cevabını vermiştir. İkinci olarak cevaplan en yüksek seçenek ise kesinlikle katılmıyorum olmuştur. Dolayısıyla örneklem bazında 269 kişiden 234’ü KDV sisteminin adaletli olmadığını düşünmektedir.

Tablo 121: Türkiye’de KDV oranları yüksektir

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	100	37,0
Katılıyorum	133	49,3
Kararsızım	15	5,6
Katılmıyorum	18	6,7
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,5
Toplam	269	100

“Türkiye’de KDV oranları yüksektir.” önermesine 133 kişi katılıyorum,100 kişi ise kesinlikle katılıyorum demiştir. Buna göre önermeye cevap veren 269 kişiden 233’ü KDV oranlarının yüksek olduğunu düşünmektedir. Ancak 15 kişi kararsız olmakla birlikte, 22 kişi yani yalnızca %8,2’lik bir oran KDV oranlarının yüksek olmadığını belirtmiştir.

Tablo 122: Gelirinizin Harcanmasında En Fazla Pay Hangi Sektöre Aittir

	Frekans	Yüzde
Sağlık	8	3,0
Gıda	179	66,3
Eğitim	24	8,9
Eğlence	3	1,1
Giyim	6	2,2
Barınma	32	11,9
Mobilya-Beyaz Eşya	1	0,4
Otomotiv	17	6,3
Toplam	270	100

Yukarıda yer alan soru ise likert ölçekli olmayıp, mükelleflerin tüketim alışkanlıklarını ölçmeye yöneliktir. Buna göre “Gelirinizin harcanmasında en fazla pay hangi sektöre aittir.” Önermesine cevap veren 270 kişiden 179’u yani oran olarak %66,3’lük kesimin gelirinin en çok gıda harcamasına kullanıldığı görülmektedir.

Tablo 123: Yaptığınız alışverişlerde KDV yönünden vergi baskısını en çok hissettiğiniz sektör hangisidir?

	Frekans	Yüzde
Sağlık	8	3,0
Gıda	82	30,6
Eğitim	8	3,0
Eğlence	12	4,5
Giyim	15	5,6
Barınma	2	0,7
Mobilya-Beyaz Eşya	22	8,2
Otomotiv	19	7,0
Toplam	268	100

Yine mükelleflerin tüketim alışkanlıklarını ölçmek amacıyla sorulan “Yaptığınız alışverişlerde KDV yönünden vergi baskısını en çok hissettiğiniz sektör hangisidir?” önermesine 82 kişi gıda cevabı vermiş olup, KDV baskısını en çok hissettikleri alanın

gıda alışverişleri olduğunu belirtmişlerdir. Daha sonra ise oldukça açık bir farkla mobilya ve beyaz eşya harcamaları gelmektedir.

Tablo 124: Ödediğim KDV, gelirim içerisinde yüksek bir paya sahiptir.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	74	27,4
Katılıyorum	157	58,1
Kararsızım	20	7,4
Katılmıyorum	18	6,7
Kesinlikle katılmıyorum	1	0,4
Toplam	270	100

“Ödediğim KDV, gelirim içerisinde yüksek bir paya sahiptir.” önermesine 270 kişinin yarısından fazlası katıldığını belirtmiştir. 74 kişi ise kesinlikle katılmaktadır. Bu nedenle 231 kişi ödediği KDV’nin gelirinde oldukça yüksek paya sahip olduğu düşünülmektedir.

Tablo 125: Yaptığım Alışverişler Esnasında Ödediğim KDV kişisel bütçemi zorluyor.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	75	27,8
Katılıyorum	136	50,4
Kararsızım	27	10,0
Katılmıyorum	31	11,5
Kesinlikle katılmıyorum	1	0,4
Toplam	270	100

“Yaptığım alışverişler esnasında ödediğim KDV kişisel bütçemi zorluyor.” önermesine ise Tablo 125’den görüleceği üzere, ankete katılanların yarısı katılıyorum, 75 kişi ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Dolayısıyla KDV’nin bütçeyi zorladığını düşünenlerin sayısı 211 kişi iken, 27 kişi bu konuda kararsız kalmış ancak 32 kişi ise KDV’nin bütçeyi zorlamadığı cevabını vermiştir.

Tablo 126: Size göre, hangi sektördeki KDV oranı diğer sektördeki oranlara göre daha adaletlidir

	Frekans	Yüzde
Sağlık	30	11,1
Gıda	136	50,4
Eğitim	18	6,7
Eğlence	35	13,0
Giyim	8	3,0
Barınma	12	4,4
Mobilya-Beyaz Eşya	5	1,9
Otomotiv	9	3,3
Toplam	258	100

Tablo 126'daki "Size göre, hangi sektördeki KDV oranı diğer sektördeki oranlara göre daha adaletlidir." önermesine ise verilen cevaplar sonucu çoğunluk olarak gıda sektöründeki KDV oranlarının adaletli olduğunun düşünüldüğü görülmektedir. Daha önceki sorulara verilen cevaplarda ise kişisel bütçede KDV'nin en çok paya sahip olduğu sektörde gıda olduğu cevabı verilmiştir. Görüldüğü üzere gıda insan yaşamı için vazgeçilmez bir tüketim kalemi olup, kişisel bütçede en çok paya sahip kalem olmakla birlikte, KDV yükünün en çok hissedildiği sektör olmasından dolayı, katılımcıların yarısından fazlasının bu alanda KDV oranların adaletli olduğunu düşünmesi oldukça önem arz etmektedir.

Tablo 127: Harcamalarınızın Ne Kadarını (%) Kredi Kartı İle Yapıyorsunuz.

	Frekans	Yüzde
%10-%20	9	3,3
%30-%50	26	9,6
%50-%70	53	19,6
%70-%90	160	59,3
%100	16	5,9
Kredi kartı kullanmıyorum.	5	1,9
Toplam	269	100

"Harcamalarınızın ne kadarını (%) kredi kartı ile yapıyorsunuz." önermesine katılımcıların 160'ı %70 ila %90 arasında harcamalarını kredi kartı ile yapıyorum

cevabı verilmiştir. 269 kişiden sadece 5'i kredi kartı kullanmadığını belirtmiştir. Geriye kalan 264 kişinin alışverişlerinde payı değişse de kredi kartı kullandığı görülmektedir. Kredi kartı kullanımı, kayıtlı yapılan işlemlerin boyutunu öğrenmek açısından önem arz etmektedir. Kredi kartı kullanıldığında, mükelleflerin KDV hariç ödeme yapmalarının önüne geçilmektedir. Ayrıca her işlem kayıtlı yani belgeye dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla görüldüğü üzere, ankete katılanların yaptıkları işlemleri örnek olarak alan söz konusu çalışmadan görüleceği üzere 264 kişinin mal ve hizmet alımlarında kayıtlı bir şekilde KDV'yi ödedikleri söylenebilmektedir.

Tablo 128: KDV Oranlarının İndirilmesi Daha Fazla Tasarruf Yapmanızı sağlayacaktır

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	72	26,7
Katılıyorum	104	38,5
Kararsızım	40	14,8
Katılmıyorum	40	14,8
Kesinlikle katılmıyorum	14	5,2
Toplam	270	100

“KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tasarruf yapmanızı sağlayacaktır.” sorusuna verilen cevap, kişilerin KDV dolayısıyla katlandıkları vergisel yük sonucu ancak zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilmesi dolayısıyla, eğer KDV oranı indirilmesi halinde kişisel bütçede indirilen KDV kadar kişilerin gelirlerini tasarrufa ayırma imkanlarının olup olmadığını ölçebilmek amacını taşımaktadır. Çünkü yapılacak tasarruflar yine bu kişiler tarafından yatırım veya tüketime kanalize edilerek ülke kalkınmasında rol oynayacak enstrümanlar haline dönüştürülebilecektir. Buna göre verilen cevaplar incelendiğinde, KDV oranlarının indirilmesi halinde, gelirlerinin bu kısmını tasarrufa yönlendirebileceğini söyleyen kişi sayısı 176 kişidir. Yani katılımcıların %65,2'si bu soruya olumlu cevap vermiştir.

Tablo 129: KDV Oranlarının İndirilmesi Daha Fazla Tüketim Yapmanızı Sağlayacaktır

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	36	13,3
Katılıyorum	102	37,8
Kararsızım	49	18,1
Katılmıyorum	68	25,2
Kesinlikle katılmıyorum	14	5,2
Toplam	269	100

“KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tüketim yapmanızı sağlayacaktır.” sorusuna verilen cevap, kişilerin KDV dolayısıyla katlandıkları vergisel yük sonucu ancak zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilmesi dolayısıyla, eğer KDV oranı indirilmesi halinde kişisel bütçede indirilen KDV kadar kişilerin gelirlerini diğer ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tüketime ayırma imkanlarının olup olmadığını ölçebilmek amacını taşımaktadır. Çünkü oran indirimi sonucu KDV olarak ödenmeyecek tutarlar tüketime kanalize edilerek piyasanın canlanmasında rol oynayacak enstrümanlar haline dönüştürülebilecektir. Buna göre verilen cevaplar incelendiğinde, KDV oranlarının indirilmesi halinde, gelirlerinin bu kısmını diğer tüketim ihtiyaçlarına yönlendirebileceğini söyleyen kişi sayısı 138 kişidir. Yani katılımcıların %51,1’si bu soruya olumlu cevap vermiştir.

Tablo 130: Kayıt dışılığın fazla olması, KDV oranlarının artmasına ve vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	158	58,5
Katılıyorum	74	27,4
Kararsızım	10	3,7
Katılmıyorum	26	9,6
Kesinlikle katılmıyorum	2	0,7
Toplam	270	100

“Kayıt dışılığın fazla olması, KDV oranlarının artmasına ve vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır.” sorusuna verilen cevap ise kayıt dışılığın, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu zedeleyip zedelediğini ölçmek açısından önem arz etmektedir. Çünkü kişiler, bir kesimin kanuni olmayan yollarla katlanmadıkları vergi yükü dolayısıyla, vergisini ödeyen kişilerin kendilerine adaletsizlik yapıldığını hissetmelerine bu nedenle de kendilerinin de bir şekilde vergi ödemek istememelerine neden olmaktadır. Buna göre Tablo 130’daki cevaplardan da görüleceği üzere, kayıt dışılığın fazla olması nedeniyle vergi adaletinin bozulduğuna kesinlikle katılanlar 158 kişi, katılanlar ise 74 kişi olup, 270 kişinin %86,0’sına tekabül etmektedir.

Tablo 131: KDV Oranlarının Artışı, Kayıt Dışılığın Artmasına Neden Olmaktadır.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	154	57,0
Katılıyorum	96	35,6
Kararsızım	7	2,6
Katılmıyorum	9	3,3
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,5
Toplam	270	100

“KDV oranlarının artışı, kayıt dışılığın artmasına neden olmaktadır.” sorusuna cevap ise, kişilerin artan oranlar karşısında vergiyi ödememek adına yollar aramasına neden olup olmadığını ölçmek amacını taşımaktadır. Buna göre Tablo 131’den görüleceği üzere katılımcıların %92,6’sı yani nerdeyse tamamı vergi oranlarının artması sonucu kayıt dışılığın arttığını söylemiştir.

Tablo 132: KDV oranları indirilirse daha düzenli fiş ve fatura düzenlenir.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	62	23,0
Katılıyorum	118	43,7
Kararsızım	43	15,9
Katılmıyorum	38	14,1

Kesinlikle katılmıyorum	9	3,3
Toplam	270	100

“KDV oranları indirilirse daha düzenli fiş ve fatura düzenlenir.” Sorusuna cevap ise, mükelleflerin oranların indirilmesi halinde vergilerini ödemeye daha ılımlı yaklaşp yaklaşmayacaklarını, bu bağlı olarak da belge kullanımına ve kayıtlılığa olumlu yansiyip yansımayacağını ölçmek açısından önem arz etmektedir. Buna göre KDV oranları indirilirse düzenli belge kullanımın artacağı 180 kişi tarafından işaretlenmiştir. 43 kişi bu konuda kararsız olup, 47 kişi ise oran indirimlerinin belge kullanımını arttırmayacağını düşünmüştür.

Tablo 133: KDV oranları, vergi adaleti ilkesine uygun olarak belirlenmiştir.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	2	0,7
Katılıyorum	10	3,7
Kararsızım	36	13,3
Katılmıyorum	138	51,1
Kesinlikle katılmıyorum	82	30,4
Toplam	268	100

“KDV oranları, vergi adaleti ilkesine uygun olarak belirlenmiştir.” sorusunun cevabı ise mükelleflerin çeşitli alanlarda yaptıkları tüketimleri sonucu katlandıkları KDV’nin bu tüketim kalemleri için belirlenmiş oran farklılıkları bakımından adil bir dağılımın sağlanıp sağlanmadığının ölçülmesini amaçlamaktadır. Buna göre, söz konusu soruya cevap veren 268 kişiden 82’si oranların kesinlikle vergi adaletine uygun olmadığını, 133’i ise vergi adaletine uygun olduğuna katılmadığını belirtmiştir. Dolayısıyla örnek olarak alınan grubun %81,5’i olan büyük bir çoğunluk KDV oranlarının vergi adaletine uygun olmadığını düşünmektedir.

Tablo 134: KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	12	4,4
Katılıyorum	18	6,7
Kararsızım	10	3,7
Katılmıyorum	84	31,1
Kesinlikle katılmıyorum	146	54,1
Toplam	270	100

“KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır.” Sorusunun cevabı ise, ödeme gücü kavramını içinde barından mali güç kavramı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesi ile vergilemede ilkesi niteliği kazanmakta olup, KDV'nin bu ilkeyi sağlayıp sağlamadığının ölçülmesini amaçlamaktadır. Çünkü ödeme gücü ilkesi, vergi adaletinin olmazsa olmaz ilkeleri arasında olmaktadır. Buna göre Tablo 134'den görüleceği üzere katılımcıların %85,2'si de bu soruya olumsuz yanıt vermiştir. Oldukça cüzi bir kesim ödeme gücü ilkesinin dikkate alındığı yönünde seçim yapmıştır. Bunun nedeni ise zaten KDV'nin kendi doğası gereğince de ödeme gücünün dikkate alınmadığı vergi türü olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 135: Benimle Eşit Kazanan Mükellefler İle Eşit Vergilendirildiğimi Düşünüyorum

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	7	2,6
Katılıyorum	10	3,7
Kararsızım	17	6,3
Katılmıyorum	74	27,4
Kesinlikle katılmıyorum	162	60,0
Toplam	270	100

“Benimle eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğimi düşünüyorum.” sorusunun cevabı ise yine vergi adaleti ilkesine ulaşmada önemli bir ilke olan eşitlik ilkesinin gözetilip gözetilmediğinin ölçülmesini amaçlamaktadır. Çünkü KDV farklı gelir düzeylerine sahip bireyleri aynı oranda vergilendiren bir sistemdir. Çünkü bir bireyin yaşamını sürdürmesinde yapması gereken tüketim ve alması gereken hizmetler standarttır. Dolayısıyla bu mal ve hizmetlere biçilmiş KDV oranları, her gelir düzeyine sahip vatandaşlar için aynı olmaktadır. Buna rağmen Tablo 135’den görüleceği üzere, ankete katılan eşit gelir sahibi olan vatandaşların, 236’sı eşit şekilde vergilendirilmediklerini düşünmektedir.

Tablo 135: Farklı mallara, farklı KDV oranlarının belirlenmesi vergilemede adaleti sağlamakta yeterlidir

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	6	2,2
Katılıyorum	59	22,0
Kararsızım	42	15,7
Katılmıyorum	129	48,3
Kesinlikle katılmıyorum	31	11,7
Toplam	267	100

“Farklı mallara, farklı KDV oranlarının belirlenmesi vergilemede adaleti sağlamakta yeterlidir.” sorusu ise KDV de oran farklılaştırmasının vergi adaletini sağlamakta yeterli kalıp kalmadığını ölçmeyi amaçlamaktadır. Buna göre, 129 kişi oran farklılaştırmasının tek başına yeterli olmadığını belirtmiş, 31 kişi ise kesinlikle yeterli olmadığını söylemiştir. Bu durumda 267 kişiden 160’ı olumsuz görüş belirtmiştir.

Tablo 136: Mallar ve hizmetler üzerinden tek oranlı KDV alınması vergi adaletini olumsuz etkiler

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	68	25,2
Katılıyorum	129	47,8
Kararsızım	36	13,3
Katılmıyorum	28	10,4
Kesinlikle katılmıyorum	7	2,6
Toplam	268	100

“Mallar ve hizmetler üzerinden tek oranlı KDV alınması vergi adaletini olumsuz etkiler.” sorusu ise KDV’de oran farklılaştırması uygulanmamasının vergi adaleti bakımından sonuçlarının ne yönde olacağının ölçülmesini amaçlamaktadır. Buna göre KDV’de mal ve hizmetler üzerinden tek bir oran uygulanması yani malın veya hizmetin türüne göre oran farklılaştırılmasının yapılmaması halinde vergi adaletinin olumsuz etkileneceği yönünde cevap verenler, katılımcıların %73 ‘ünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar bir önceki soruda vergi adaletini sağlamada tek başına yeterli bir uygulama olmadığı belirtilse de, mevcut soruda KDV sistemi için olmazsa olmaz olduğu verilen cevaplardan görülmektedir.

Tablo 137: Ülkemizde tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV sistemi vergi adaletini sağlamakta yeterlidir.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	8	3,0
Katılıyorum	27	10,0
Kararsızım	53	19,6
Katılmıyorum	119	44,1
Kesinlikle katılmıyorum	61	22,6
Toplam	268	100

“Ülkemizde tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV sistemi vergi adaletini sağlamakta yeterlidir.” Sorusuna verilen en yüksek cevap 119 olup, katılmıyorum şıkkıdır. Takip eden en yüksek cevap ise, 61 kişi ile kesinlikle katılmıyorumdur. Dolayısıyla soruya cevap veren 268 kişinin %66,7’si tek orana sahip, istisna ve indirimlerin olmadığı yani geniş tabanlı bir KDV’nin vergi adaleti bakımından olumsuz bir karar olacağını belirtmiş olmaktadır.

Tablo 138: KDV oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz olarak etkiler.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	115	42,6
Katılıyorum	135	50,0
Kararsızım	8	3,0
Katılmıyorum	10	3,7
Kesinlikle katılmıyorum	1	0,4
Toplam	269	100

“KDV oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz olarak etkiler.” Sorusuna verilen en yüksek cevap 135 kişi ile katılıyorum olmaktadır. Takip eden en yakın cevap ise kesinlikle katılıyorum olup, 115 kişidir. Dolayısıyla 250 kişi yani ankete katılanların %92,6’sı oranların yükseltilmesi sonucu vergiye gönüllü uyumun azalacağını düşünmektedir.

Tablo 140: KDV oranlarının yüksek olması idarenin etkinliğini artırır.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	5	1,9
Katılıyorum	31	11,5
Kararsızım	47	17,4
Katılmıyorum	119	44,1
Kesinlikle katılmıyorum	66	24,4
Toplam	268	100

“KDV oranlarının yüksek olması idarenin etkinliğini artırır.” sorusuna 268 kişiden 119’u katılmadığını, 66’sının da kesinlikle katılmadığı görülmektedir. Dolayısıyla artan oranların, vergi tahsilatını arttırmayacağı görüşü ağırlıktadır. “KDV oranlarının artışı, kayıt dışılığın artmasına neden olmaktadır.” ve “KDV oranları indirilirse daha düzenli fiş ve fatura düzenlenir.” Sorularına verilen cevaplarda, mevcut soru ile paralellik göstermektedir. KDV oranlarının artması, kayıt dışılığı arttıracığından vergi gelirleri azalacak ve idarenin etkinliği de azalacaktır. Yine KDV oranlarının indirilmesi, belge kullanmayı dolayısı ile kayıtlılığı arttıracığından vergi gelirleri artacak ve idarenin etkinliği artacaktır. Dolayısıyla vergi oranlarının artışı mükelleflerin gönüllü uyumunu azaltarak, vergiden kaçınma ve vergiyi kaçırma eğilimini arttıracığından vergi gelirleri azalacak dolayısıyla idarenin etkinliği de azalmış olacaktır. Sonuç olarak tek ve yüksek oranda bir KDV önerilerinin bu bakımdan idarenin etkinliğini azaltacağı açıktır.

Tablo 139: KDV oranlarının yüksekliği, nihai tüketiciler üzerine yansıyan verginin adaletsizliğini artırır.

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	138	51,1
Katılıyorum	120	44,4
Kararsızım	4	1,5
Katılmıyorum	2	0,7
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,5
Toplam	268	100

“KDV oranlarının yüksekliği, nihai tüketiciler üzerine yansıyan verginin adaletsizliğini artırır.” Sorusuna 268 kişiden 138’i kesinlikle katıldığını, 120’sinin ise katıldığı görülmektedir. Dolayısıyla katılımcıların %95,5’i yüksek KDV oranlarının vergi adaletini bozduğunu düşünmektedir. Bir önceki soru ile paralellik gösteren cevaplar sonucu, artan oranların mükellefleri vergi dışı yollara başvurmasına arttıracak, bu durum yüksek vergi yükü altında bu fedakarlığa katlanan mükellefler açısından vergi adaletini bozacaktır.

SONUÇ

Vergi adaleti, vergi ile birlikte doğan ve günümüze kadar halen sübjektifliğini koruyan ve net sınırları oluşturulamayan bir kavramdır. Bu nedenle tanımı tam olarak yapılamasa ve olaydan olaya farklılık gösterse de, bir verginin adaletli olmasını sağlayan ilkeler belirlenerek, vergi sistemlerinin adalete uygun bir şekilde düzenlenebilmesi sağlanabilmektedir.

Bir verginin adaletli olabilmesi için söz konusu tezin birinci bölümünde de belirtilen, genellik, eşitlik, açıklık, belirlilik ve uygunluk ilkelerini bünyesinde barındırması gerekmektedir.

Tezin konusu olan KDV'nin getiriliş amacı, yalın, geniş tabanlı, tarafsız ve belli ve düz oranlı olması dolayısıyla tarafsız ve basit bir vergi sistemi kurulmasıdır. KDV tüketimin vergilendirilmesi için vazgeçilmez bir vergi türü olmakla birlikte, diğer muamele vergilerine nazaran tüketim ve hizmeti geniş bir şekilde kapsamayı ve özetle piramitleşmeye yol açmaması yönü ile oldukça önemli bir reform olmuştur.

Zamanla eskiyen veya zayıflayan yönleri olsa da genellik, belirlilik, açıklık ve uygunluk ilkeleri ile bağdaşmaktadır. Ancak dolaylı ve sübjektif bir yapıya sahip bir sistem olmasından dolayı eşitlik ilkesi bakımından zayıf kalmaktadır. Düz oranlı ve geniş tabanlı bir vergi yapısı olması KDV'nin adaletli bir vergi olmasını sağlamamaktadır. Çünkü doğrudan tüketimi konu aldığından, vatandaşların hayatları için gereksinin duydukları tüm harcamalara eklenerek bütçeyi oldukça zorlayan bir vergi olmaktadır. Bu durum da mükelleflerin tüketim eğilimlerini etkilemektedir.

Türkiye gibi gelir dağılımında oldukça büyük farkların olduğu ve enflasyonist yapıya sahip bir ülkede tüketime tek bir oran uygulanması gelir dağılımındaki adaletsizliği daha da arttırmaktadır. Bunun nedeni kişilerin anacak hayatlarının idame etmesine yeten veya yetmeyen gelirleri, KDV ile birlikte daha da azalmaktadır. Dolayısıyla gelirlerinin KDV'ye harcanan kısmı kadar, diğer ihtiyaçlarına kullanabilecekleri kaynakları erimektedir. Ancak yüksek gelirli kişiler için yüklenilen KDV bütçelerinde bu kadar hissedilebilir olmamaktadır. Dolayısıyla tüketimlerini de etkilememektedir. Bu noktada gelirler arasında KDV'nin kişiler üzerindeki yükünü dengelemek için oran farklılaştırılmasına gidilmesi zorunlu olmaktadır.

Daha önce de belirttiğimiz üzere her ne kadar vergi adaletine uygun bir vergi olmasa da, KDV, Devletler tarafından vazgeçilmesi imkansız bir gelir kalemi olduğundan, tamamen adalete uygun hale getirilemese de, yapılacak düzenlemelerle maksimum derecede adil bir uygulama geliştirilmesi mümkündür. Bu anlamda oran farklılaştırması bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hizmet ve tüketimin konusuna, hitap ettiği zümreye, önemlilik derecesine bakarak farklı oranlar uygulanması, örneğin geliri yüksek kişilerin KDV yüksek olsa dahi tüketimden vazgeçmeyeceği unsurları yüksek vergilendirilmesi, tüketimi zorunlu ürünlerin ise düşük vergilendirilmesi veya vergi dışı bırakılması, oran farklılaştırılmasını ifade etmektedir. Böylece hem geliri yüksek kişilerin yüksek vergi ödediği alanlardan tahsil edilen vergiler ile gelirin yeniden dağılımı sağlanarak düşük gelirli kesimin daha az bir vergi ödeyerek diğer mal ve hizmetlerden faydalanabilmesi sağlanabilecek hem de düşük gelirli kesimden az, yüksek gelirli kesimden fazla KDV alınarak gelirler arası denge sağlanmış olacaktır.

Ayrıca tezin üçüncü bölümünde de ayrıntılı olarak irdelenen çeşitli sektörler bazındaki KDV oranlarının, her bir sektörün karakteristik yapısına göre KDV indirimi veya istisnası uygulamalarına tabii tutulduğu, buna gereksinim duyulduğu görülmektedir.

Sektörlere yönelik yapılan analizde her bir sektör için vergi oranlarında yapılan değişikliklerin vergi adaleti yönüyle nasıl sonuçlandığı özet olarak şu şekildedir;

- Konut sektörü bakımından 150 metrekare altı konut teslimlerinde KDV oranının %1 uygulanması kararı ilk yıllarda konut sahibi kişi sayısını arttırmış olduğundan vergi adaleti yönüyle paylaştırıcı etki yaratmıştır. Ancak sonraki yıllarda oran indiriminin konut fiyatların yansıtılmamasından kaynaklı olarak konut sahibi kişi sayısında beklenen artış gözlemlenemediğinden vergi adaleti bakımından zayıf kalmıştır.

- Konut teslimlerine yönelik 2022 yılında 5359 Sayılı CB kararı ile yapılan son düzenlemede 150 metrekare altı konut teslimlerinde KDV oranının %1 uygulanması kararı kaldırılmış ve vergi oranı %8 olarak belirlenmiştir. Bu durum Türkiye’de konutların oldukça büyük bir kısmının 150 m2 altında olmasından ve düşük ve orta gelirli kesim bu konutları tercih edebildiğinden KDV oranlarının %7 birim arttırılması vergi adaletine aykırı bir uygulama olmaktadır.

- Sağlık sektörü bakımından, bu sektörde KDV oranlarında yapılan indirimler sonucu, sağlık kuruluşlarına müracaat sayısı ve belli ilaçların alım sayısı artış göstermiştir. Buna göre vergi oran indirimi, düşük gelirli vatandaşların sağlık hizmetlerinden faydalanabilmesini ve ilaçları alımını kolaylaştırdığından vergi adaleti yönüyle faydalı olmuştur.

- Eğitim sektörü bakımından özel okullara yönelik olarak yapılan oran indirimi sonucu özel okul faydalanan sayısı artmış olup, bu durum eğitimde fırsat eşitliği bakımından vergi adaletine uygun bir politika olmakta ve paylaştırıcı adalet sağlamaktadır.

- Gıda sektöründe KDV oranlarına ilişkin 2022 yılında yapılan son düzenleme ile gıda teslimlerinde ÖTV'ye tabi olup-olmaması haricinde gıda ürünleri bakımından herhangi bir ayırım olmaksızın tüm teslimler %1 oranında KDV'ye tabi olmuştur. Bu karar, düşük-orta gelirli kesim içinde %8 KDV'ye tabii olan gıda ürünlerini satın alabilmeleri yönüyle sağladığı kolaylık açısından paylaştırıcı adaletle uygundur. Ancak perakende-toptan ayırımı yerine getirilen ÖTV'ye tabi olan gıda- ÖTV'ye tabi olmayan gıda ayırımı söz konusu sağlanması amaçlanan adaleti zayıflatmaktadır. ÖTV'ye tabii olan her gıda lüks tüketim sayılmayacağı gibi, gıda da lüks veya lüks olmayan ayırımının çizilmesi de güç ve adalet mantığına aykırılık içermektedir.

- Hizmet sektöründe KDV oran ayırımı lüks tüketime yönelik hizmet veren yerlerde yüksek KDV oranı, diğer hizmet alanlarında ise düşük oranda KDV oranı uygulanması temeline dayandırılmış olup, gelirlerin seviyesine göre KDV yükünün dağılımı sağlandığından vergi adaletine uygun bir politika olmaktadır.

- Beyaz eşya sektörüne yönelik yapılan analizde KDV oran indiriminin ürün fiyatlarına da yansıtıldığının tespit edilmesi sonucu söz konusu ürünlere olan talep arttığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu ürünler satın alınması güç ürünler kapsamında olduğundan, düşük gelirli kesimin de bu ürünlere olan talebinin artması sağlandığından KDV oran indirimi paylaştırıcı vergi adaletine uygun bir politika olduğu görülmektedir.

- Otomotiv sektöründe binek otomobil teslimlerine yönelik olarak yapılan KDV oran indirimleri incelendiğinde, söz konusu indirim sonucu binek otomobil alımlarında artış sağlandığı gözlemlenmiştir. Dolayısıyla binek otomobiller yüksek fiyatlı ürünler olduğundan, KDV oran indirimi ile fiyatların inmesi sağlanarak bu

ürünlere düşük gelirli kesiminde sahip olabilmesi imkanı sağladığından vergi adaletine uygun olduğunu söylemem mümkündür.

- Tekstil sektörüne yönelik olarak yapılan KDV oran indirimin sonucu analiz edildiğinde ise, bu ürünlere olan talep artışı hedeflenen seviyede oluşmamıştır. Ayrıca belli tekstil alanları bakımından teşvik sağlanmış, belli alanlar teşvik dışında bırakıldığından vergi rekabeti bakımından vergi adaletini zedeleyici olmuştur.

- Son olarak oran indirimi kapsamında yer alan mobilyalar için KDV %8 olarak uygulanmaya başlanmıştır. Ancak ekonomik durgunluk nedeniyle, talep istenilen seviyede artmasa da bu ürünlere ulaşımında vergi yükünün azalması sağlandığından vergi adaletine uygun bir politika olmaktadır.

Görülebileceği üzere oran indirimlerinin vergi adaleti amacına ulaşabilmesi, bu indirimin ürün fiyatlarına da yansıtılarak, lırlı kesiminde talep edebilmesinin sağlanması ile mümkün olmaktadır.

Yine tezin üçüncü bölümünde de ayrıntılı olarak irdelenen KDV sistemi önerilerinin temelini tek oran ve istisnaların olmadığı bir fikre dayandırılmaktadır. Söz konusu öneriler KDV'nin oran farklılaştırması sonucu vergi adaletinin zedelendiğinin kanısı üzerine yerine getirilmeye çalışılan tek oranlı KDV reform önerilerinin hepsinin sonucunda yine farklı oranlara ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Tezin üçüncü bölümünde örnek olarak ele alınan Türkiye gibi tek oranlı KDV uygulayan ülkelerinde, istisna ve indirim mekanizmaları ile denkleştirici ve paylaştırıcı adaleti sağlamak amacıyla oran farklılaştırması ihtiyaç duydukları görülmektedir.

Son olarak tez içerisinde ele alınan analizleri geliştirmek amacıyla yapılan anket çalışması ile de yukarıda varılan sonuçlar desteklenmiştir. Buna göre, gelir seviyesi TÜİK verilerine göre ikinci %20'lik gelir seviyesine sahip 300 kişi ile yapılan anket çalışmasında;

- KDV sisteminin adaletli olmadığı,
- KDV oranlarının yüksek olduğu ve vergi adaleti ilkesine uygun olmadığı,
- Gelirin en çok gıda harcamalarına ayrıldığı ve KDV oranlarının en adil uygulandığı sektörün gıda sektörü olduğu ancak KDV bakımından yine en çok yükün hissedildiği sektörün gıda sektörü olduğu,
- KDV'nin gelir içerisinde yüksek bir pay aldığı ve bütçeleri zorladığı,
- KDV oranlarının indirilmesinin tüketim ve tasarruf eğilimlerini artıracak,

- KDV oran artışlarının kayıt dışılığa eğilimi artırdığı, gönüllü uyumu azalttığı,
- Tek oranlı ve geniş tabanlı KDV'nin vergi adaletine uygun olmayacağı sonuçlarını ulaşılmıştır.

Sonuç olarak her ne kadar tek bir oran ile yola çıkılmış olsa da Türkiye’de KDV de oran farklılaştırması vergi adaletinin sağlanabilmesi için bir gerekliliktir. Söz konusu oran indirimleri yanında Devletin kontrolü altında, indirimin sağlandığı mal ve hizmetlerde fiyatlarında aynı oranda indirilmesi vergi adaleti açısından tamamlayıcı bir unsur olacaktır.



KAYNAKÇA

A.B. Atkinson ve J.E. Stiglitz. “The Design Of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation”, **Journal of Public Economics**, Sayı:6, 1976, s.56.

Abdulkerim Eroğlu,” Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi**, Sayı:3, Cilt: 5, 2018, s.57.

Agnar Sandmo, “Optimal Taxation”, **Journal of Public Economics**, Sayı:6, 1976, s. 37.

Ağamoğlu, Hacer. **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2020.

Akalın, Güneri. **Kamu Ekonomisi**, A.Ü SBF Yayınları, Ankara, 198.

Akbulut, Hale. “Enflasyon ve Faiz Oranlarının Vergi Gayreti ile İlişkisi: Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi İçin Ampirik Bir Uygulama”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 630, 2017, s.64.

Akdoğan, Abdurrahman. “Vergi Yapısındaki Değişim ve Analizi”, **Yaklaşım dergisi**, Sayı:162, Haziran, 2006.

Akdoğan, Abdurrahman. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi Yayınları, Ankara,1980.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,2009.

Akduğan, Umut. “Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği”, **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 4, 2020, s.2259.

Akın, Emrah. “KDV Reformunun Olmazsa Olmazları”, Kasım,2017, <https://vergialgi.com/kdv-reformunun-olmazsa-olmazlari>, (05.12.2022), s.1,

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Aksümer, Ertunç. “Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, **Vergi Raporu**, Eylül, 2014, S.180, s.68.

Aktan, Coşkun Can. **21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi**, TOSYÖV Yayınları, Ankara, 2000, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/ver-gi-tarife.htm (Erişim Tarihi: 10.02.2022), s.1,

Aktan, Coşkun Can Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural. **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Aktan, Coşkun Can. “İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme”, **Yeni Maliye, Değişim Çağında Kamu Maliyesi, Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler** (ed. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik ve Dilek Dileyici), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Aralık,2012.

Aktan, Coşkun Can. Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu ile Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler mi?, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, **Hak-İş Konfederasyonu Yayını**, Ankara:, 2002.

Akyazan, Ahmet Emrah. “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**, Sayı:80, 2009, s.17.

Alganer, Yalçın ve Güneş Yılmaz. “Avrupa Birliği Müktesabatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı:1, 2010, s.155.

Algıner, Yalçın ve Güneş Yılmaz. “Avrupa Birliği Müktesabatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:I, 2010, s.136.

Altay, Asuman. “Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:64, Mart, 2007, s.44,45.

Alu, Ali. “Sağlığın Temel Kavramları”, **Sağlık Yönetimi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Kasım, 2017, s.32.

Alüftekin, Nilay, Öznur Yüksel, Ayşegül Taş, Gülşen Çakar ve Fatma Bayraktar. “Küresel Krizden Çıkışta Kümelenme Modeli: Tekstil Ve Hazır Giyim Sektörü Örneği”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 5, Sayı 10, 2009, s:5.

Arıkan, Zeynep ve Abdullah Burhan Bahçe. “OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı Ülke Analizi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı:61/1, Ekim, 2011, s.28.

Arıkan, Zeynep. “Vergilendirme Yetkisi Ve Kullanımı”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 37, 1996/1997, s.269.

Arın, Tülay. “Dünya’da Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:30, 1984-1985, s.32.

Arısoy, İbrahim ve İlter Ünlükaplan. “Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:16, 2011-2, s.96.

Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt:12, Sayı:3,2007, s.232.

Arnold, Jens Matthias, Bert Brys, Christopher Heady, Åsa Johansson, Cyrille Schwellnus ve Laura Vartia “Tax Policy For Economic Recovery And Growth”, **The Economic Journal**, 2011, s.121.

Arslan, Enver. **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması Ve Etkileri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, S.15.

Arslan, Erdoğan. “Katma Değer Vergisi İle İlgili Yasa Tasarısının Getirdikleri”, **Vergi Dünyası**, Aralık, 1983, s.6.

Ataç, Beyhan. **Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Temmuz, 2009.

Atılğan, Hasan. “Çin Halk Cumhuriyeti’nde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve İhracatta Vergi İadesi Politikaları”, **Maliye Dergisi**, www.ms.hmb.gov.tr, (11.11.2021), s.28.

Avcı, Orçun. “Katma Değer Vergisinde Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 2019, s.489.

Ay, Hakan ve Mehmet Lâtif Haydanlı. “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, s.138.

Aykın, Hasan. “KDV’de Hasılat Esaslı Vergileme Usulü (Rejimi) Nedir?”, <https://vergidosyasi.com>, (05.12.2022), (Hasılat), s.1.,

Aykın, Hasan. “Mali Güce Göre Vergilendirme (Ödeme Gücü) İlkesi Nedir?”, **Vergi Dosyası**, 14.11.2017, <https://vergidosyasi.com/2017/11/14/mali-guce-gore-vergilendirme-odeme-gucu-ilkesi-nedir/> (11.11.2020), (Güç), s.1.

Aykut Tavşancı ve Raşit Gültekin, “Vergilendirme Sınırının Aşılması ve Ekonomik Sonuçları”, **International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series XI. Ibaness Congress Series**, Tekirdağ, 9-10 Mart, 2019, s.115.

Aytaç, Muzaffer. “Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanması Bakımından Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 309, Eylül, 2018, s.1.

Bağdınlı, İ. Halil. “Vergi Yüğü ve Vergi Rekabeti Bölüm I: Ulusal Düzeyde Sorumlu Vergicilik”, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-halil-bagdinli.pdf> (03.03.2020), s.121.

Baldemir, Ercan, Orhan Çakmak ve Mehmet Avcı, “KDV Oranlarının Gelir Gruplarına Göre Dağılımının Ampirik Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF**, Cilt:8, Sayı:2, 2003, s.65.

Batirel, Ömer F. “Yergi Politikası: Genel Denge Analizi Optimal Vergileme de Son Gelişmeler” . **M.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1-2, 1993, s.26

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:36, Aralık, 2000, s.1.

Bilici, Nurettin ve Adem Bilici. **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ekim, 2018.

Bilici, Nurettin. **Avrupa Birliği ve Türkiye 2**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2018.

Bilici, Nurettin. **Avrupa Birliği–Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi– Mali Konular)**, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.

Biyan, Özgür. **Vergi Hukuku**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos, 2018.

Borluk, Sinan. **Optimal Vergi Teorisi Ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.

Bostan, Aziz, Serap Ürüt ve İsmet Ateş, “Türkiye Tekstil Ve Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücü: Avrupa Birliği Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma”, **Akademik Fener**, Cilt:8, Sayı:13, Nisan, 2010, s.47,56.

Bozdoğan, Doğan ve İbrahim Organ. “KDV’de Yaşanan Mükellefiyet Sorunun Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye İngiltere Karşılaştırması”, **Kesit Akademi Dergisi**, Sayı: 10, Aralık, 2017, s. 181.

Budak, Tahir. **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Bulu, Melih, Hakkı Eraslan ve Mehmet Barca. “Türk Gıda Sektörünün Uluslararası Rekabetçilik Düzeyinin Analizi, Afyon Kocatepe Üniversitesi”, **İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:IX, Sayı:1, 2007, s.313.

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisinde Giriş**, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.

Can, Engin. “Optimal Tüketim Vergilemesi”, **M.Ü.İ.İ.B.F . Dergisi**, Cilt: XII, Sayı: 1-2, 1996, s.139.

Canay, Dilara Ağaoğlu. **Hukuka Giriş: Hukukun Amacı Olarak Adalet**, 2. Bakı, Astana Yayınları, Ankara, 2020.

Cansız, Harun. “Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt: XVI, Sayı:2, Aralık, 2014, s.5.

Consumption Tax Trends 2020. “VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues“, www.oecd-ilibrary.org, (14.10.2021), s.1.

Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en>(14.10.2021)

Coscianı, Cesare. Katma Değer Vergisi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:18, 1969, , s.2.

Cumhurbaşkanlığı Kararnamaları. <http://www.kasaroglu.av.tr/tr/cumhurbaskanligi-kararnameleri-ile-cumhurbaskani-kararlari-arasindaki-farklar-nelerdir> (11.11.2022), s.1.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

Çağdaş, Yüksel. “Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması”, **BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı:1, Bahar, 2020, s.82.

Çakır, Mesut, Fatma Yüksel, Abdullah Özdemir. “Türkiye’de Hizmet Sektörünün Genel Yapısı (Girdi-Çıktı Yaklaşımıyla)”, **Öneri Dergisi**, Haziran, 2005, C:6., S:24., s.229.

Çakmakcı, Ali. “Konut Teslimlerinde Yeni KDV Oranlarının Etkileri”, www.alomaliye.com, (15.11.202), s.1.

Çalış, Abdulkadir. “Katma Değer Vergisinde İstisna yerine Sıfır Oranlı Vergi Uygulamasının Sonuçları”, **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.192.

Çapar, Mustafa. “Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi Arasındaki Temel Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Vergi Raporu**, Sayı:63, Şubat-Mart, 2003, s.86.

Çat, Abdurrahman. **Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Bir Analiz**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Temmuz, 2020.

Çekiciler, Coşkun ve Yücel Bostan. İstisnadan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 191, Ağustos 2015, s. 23.

Çelik, Sabahat Binnur. “Türkiye’de Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Sınırları”, **International Conference On Eurasian Economies**, 2015, <https://www.avekon.org/paper-s/1314.pdf> (02.03.2022), s.581.

Çelikkaya, Ali. “Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Ocak, 2016, <http://dx.doi.org/10.11611/JMER769>, (24.07.2019), (Model), s.192,194.

Çelikkaya, Ali. En Son Katma Değer Vergisi Reformlarının Analizi, Vergi Dünyası, Sayı: 458, Ekim, 2019.

Çiçek, Uğur ve Kübra Uğur “Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı -Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt:10, Sayı: 24, 2019, s.292.

Daşdemir, Sevinç. “Dünya Vergi Politikalarında Yükselen Bir İmaj: Katma Değer Vergisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.49.

Demir, İhsan Cemil. “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, D.D.B.F. Dergisi**, Cilt:X , Sayı: I, 2008, s.282.

Demir, İhsan Cemil. “Vergilemede Fayda İlkesi Bağlamında Sosyal Güvenlik Primlerine Bakış: Türkiye Örneği”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, Aralık 2016, s.64.

Demircan, Esra Siverekli. “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003, s.105.

Demircan, Esra Siverekli. “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003, s. 110.

Demirci, Zeynep ve Orçun Avcı. “KDV’ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran 2019, s.601.

Demirgil, Bünyamin. “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı: 2, 2018, s.118,119.

Demiroğlu, Kaan. “Türkiye’ye Yeni Getirilecek KDV Sistemi Düz Oran Uygulaması”, Eylül, 2017, www.meslektebirlik.org.tr, (05.12.2022), s.1.

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

Dikmen, M. Orhan. “Türkîye’de Muamele Vergisinin İnkişafı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı:1-4, Cilt:5, 1945, s.104.

Dikmen, Orhan. “Türkîye’de Muamele Vergisinin İnkişafı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt 5, Sayı:1-4, 1945, s.99.

Dinçtürk, Erdal. “Tekstil, Konfeksiyon ve Deri Ürünlerinde Katma Değer Vergisi Oranları İndirildi”, www.verginet.net, (18.12.2022), s.1.

Doğan, Aykon. **Katma Değer Vergisinin Esasları ve Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Özellikleri**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Sayı:151, 1993, s.14.

Doğrusöz, Bumin. “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi “, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı**, İstanbul Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Bodrum, 14-16.05.1998, s.137.

Edizdoğan, Nihat ve Ali Çelikkaya. **Vergilerin Ekonomik Analizi**, 2. Baskı, Dora Basın Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Bursa, 2012.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi 2**, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, , s.248.

EDU Hukuk. <https://eduhukuk.com/ozel-tuketim-vergisi> (02.06.2022), s.1.

Egeli, Haluk ve Funda Karakoyun. **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Nobel Yayıncılık, Ekim,2019.

Eker, Aytaç ve Asuman Altay ve Mustafa Sakal. **Maliye Politikası Teori İlkerler ve Yöntemler**, 5. Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009.

Ekici, Mehmet Sena. “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:8, Sayı:30, Güz, 2009 s.201.

Eko Dialog. https://ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_orani_vergi_tarifesi.html, (09.02.2022), s.1.

Erdem, Metin Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Erdoğan Arslan, “Katma Değer Vergisi ve İlgili Yasa Tasarısının Getirdikleri”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1983, s. 1

Erduran, Ali Çelen ve Cem Barlas Arslan. “Vergilendirme İlkeleri Açısından Türkiye’de Tecil Müessesesi”, Sayı:156, **Vergi Raporu**, Eylül, 2012, s.26.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1979.

Erkan, Ümit. “Katma Değer Vergisi İle İstihsal (Üretim) Ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulamasına Yönelik Avantaj Ve Dezavantajlar”, https://www.platodenetim.com/resimler/dosyalar/dosya_1626256162_1218016139.pdf (10.06.2022), s.6,8,

Erkin, Gözde. “Artan Oranlılık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, 2012, s. 245.

Erkin, Gözde. “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, **Yaşar Üniversitesi E-Dergi**, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, s.1133.

Ernst & Young. “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide”, 2021, https://www.ey.com/en_tr , (11.11.2021), s.531.

Erol, Esra Demir. “Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Türkiye’de Uygulaması”, **Göller Bölgesi Aylık Hakemli Ekonomi ve Kültür Dergisi**, Sayı: 54, Eylül, 2017, s. 55.

Ersan Öz ve Tülay Baran, “Türkiye’de Ekonomik Kriz Dönemlerinde Vergi İndirimlerinin Enflasyon, Faiz Ve Yatırımlar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 15, Sayı:4, 2019, s.1270.

Ertekin, Hamza. “Konut ve İşyeri Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranı”, Eylül, 2018, www.bbdas.com.tr (15.11.2022), s.1.

Ertem, Çiğdem. “KDV İndiriminin Tüketicilere Sağladığı Faydalar Raporu”, Haziran, 2009, [file:///C:/Users/USER/Downloads/kdv-ndiriminin-tketicilere-salad-faydalar-raporu-haziran-2009%20 pdf \(1\)](file:///C:/Users/USER/Downloads/kdv-ndiriminin-tketicilere-salad-faydalar-raporu-haziran-2009%20pdf(1).pdf), (18.12.2022), s.1.,

EUROPA. https://ec.europa.eu/taxation_customs/what-vat_en (14.10.2021), s.1.

Fazlı Yıldız ve Ulvi Sandalcı, “Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği”, **İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 72016, s. 1924.

Genç, Yıldırım ve Recep Yaşar. “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:338, Ekim, 2009, s.39.

Gergerlioğlu, Ufuk. **Vergi Oranlarının Etkilerine Yönelik Tutum Analizi: Çorum Örneği**, 1. Baskı, Dora Basım-Yayın-Dağıtım, 2017.

“Goods-Services-Tax-GST-Harmonized-Sales-Tax-HST”,www.mondaq.com, (11.11.2020), s.1.

Gök, Onur. “Akıllı Telefon ve Tablet Bilgisayarlara İndirilen Uygulamalarda KDV Tevkifatı Sorunsalı”, 29.03.2015, www.vergialgi.com, (10.05.2023), s.1.

Gökçay, Şerif Emre. “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”, **Journal of Life Economics**, Cilt:4, Sayı:3, Temmuz, 2017, s.114.

Göker, Cenker. “Yönlendirici Vergilendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Sayı:3-4, Cilt: 17, 2011, s.12.

Göker, Zeliha ve Kutlu Dane. “Tam İstihdamın Sağlanmasında Maliye Politikasının Rolü Ve Post-Keynesyen Çözüm Önerileri”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:26, 2013, s. 106.

Görener, ve Ali Ömer Görener. “Türk Otomotiv Sektörünün Ülke Ekonomisine Katkıları ve Geleceğe Yönelik Sektörel Beklentiler”, **Journal of Yasar University**, Cilt:3, Sayı:10, Haziran, 2008, s.1214.

Güler, Ahmet ve Coşkun Karaca. “Türkiye’de Etkin Bir Vergi Sisteminin Kurulmasına İlişkin Politika Önerileri”, **International Conference on “Scientific Cooperation for the Future Thessaloniki in Economics and Administrative Sciences**, Selanik, 6-8.09.2017, s.166.

Günay, Nazan. “Türkiye’de Hazır Giyim Ve Konfeksiyon Endüstrisinde Uygulanan Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejileri: Sorunlar Ve Çözüm Yolları”, www.dergipark.org.tr, (18.12.2022), s.90.

Güner, Kerem Can ve Veli Kargı. “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlâli ve Yargı Yolu”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı:66, 2021, s.84.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.

Güngör, Gürcü. “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı”, **Vergi Raporu**, Sayı:219, 2017, s.1.

Güran, Cahit ve Serpil Oğuz. “Kamu Ekonomisi Alanında Geçmişten Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Geleceğe İlişkin Beklentiler”, **Maliye Dergisi**, Sayı:158, 2010, s.88.

Hekimoğlu, Kübra Çağlar ve Süleyman Erkan. “Avrupa Bütünleşmesinde Birleşik Krallık: Brexit Referandumu ve Ayrılma Süreci”, **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 11 Sayı: 2, 2022, s.878.

Hepşen, Ali. “Konutta KDV İndirimi”, Mart, 2009, www.alomaliye.com, (15.11.2022), s.1,

Horwitz, Steven. “Deflasyon: İyi, Kötü ve Çirkin”, çev: Buğra Kalkan, **Liberal Düşünce**, Sayı:59 – 60, Cilt:15, Yaz-Güz 2010, s. 123.

<https://kpmgvergi.com/blog/konut-teslimlerinde-kdv-orani/1233> (15.11.202), s.1.

<https://vergidosyasi.com/2018/07/29/vergi-gelirlerinin-esnekligi-ve-turkiyede-2003-2017-vergi-esneklik-rakamlari/> (11.11.2021), s.1.

<https://www.siirt.edu.tr/dosya/personel/maliye-5-siirt-2022328112632553.pdf> (21.05.2022), s.1.

Institute For Fiscal Studies. A survey of the UK tax system ,<https://ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, 2016, (12.11.2021)

İba, Şeref ve Yasin Söyler. “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı Ve Hukuki Sonuçları”, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 1, Cilt: 36, 2019, s.197.

İdikut Özpençe, Aylin ve İsmail İşler. “Türkiye’de KDV Sorunları ve Avrupa Birliği Ülkelerindeki KDV’nin Kamu Gelirleri Ve GSYH İçerisindeki Payları”, **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.118,129.

İslamcıoğlu, Muammer Yahya. “Türkiye’de Gider Vergileri Sistemi Ve Geleceği”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 1572-284- 47, 1970, s.271.

İstanbul Üniversitesi. https://cdnacikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Guz/kamu_maliyesi/8/index.html, (11.11.2021), s.1.

Kalkınma Bakanlığı. “11. Kalkınma Planı (2019-2023)”, **Tüketim ve Tasarruf Eğilimleri Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 2018, http://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2020/04/Tuketim_ve_TasarrufEgilimleriOzelIhtisasKomisyonuRaporu.pdf, (23.03.2020), s.50,

Kalkınma Bakanlığı. 11. Kalkınma Planı (2019-2023), “Tüketim ve Tasarruf Eğilimleri Özel İhtisas Komisyon Raporu”, Ankara, 2018, www.sbb.gov.tr, (23.03.2020), s.29.

Kanada Dolaylı Vergiler Rehberi, 2018, www.kpmg/xx/en/home, (11.11.2020), (Kanada), s.1.

Karabacak, Hakan. “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı”, **Maliye Dergisi**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/abdekdv.pdf> (14.10.2021), s.50,

Karadeniz, Hülya Kabakçı. “Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:3, Sayı:2, 2018, s.197.

Karagöz, Tansu ve Derya Sevim Korkut. “Mobilya Sektörünün Sorunları ve Çözüm Önerileri (Kocaeli İli Örneği)”, **İleri Teknoloji Bilimleri Dergisi**, Sayı:6, 2017, s.86.

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, s.1284.

Karakoç, Yusuf. **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

Karaş, Ebru ve Ufuk Selen. “Optimal Vergileme Arayışına Yönelik Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:19, Sayı: 40, 2021, s.273.

Karaş, Ebru. “Katma Değer Vergisinin Optimal Vergileme Perspektifinde Değerlendirilmesi”, **Innovation and Global Issues in Social Sciences Platform**, Patara, 27-29 Nisan, 2017, s.517.

Karayılmazlar, Ekrem ve Mehmet Cahil Güran. “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet Ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 60, Sayı: 22005, s.143.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:54, Yıl 2010, s.28.

Karnıyarık, Çağlar. “Eğitim ve Öğretim Hizmetlerinde KDV Oranı İndiriminin Vergiyi Doğuran Olay Karşısındaki Durumu”, w.w.w.vergialgi.com, (23.11.2022), s.1.

Karyağdı, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Kasım, 2006, (Amerika), s.13.

Katma Değer Vergisi. Kanun Tasarısı İkinci Taslağı Üzerinde Çalışmalar, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 1975.

Kaya, Serkan ve Nilgün Fığlalı. “Çok Amaçlı Optimizasyon Problemlerinde Pareto Optimal Kullanımı”, **Social Sciences Research Journal**, Sayı: 2, Cilt: 5, Haziran, 2016, s.17.

KDV’de Reform!!! Düz oran dönemine geçilecek!!!, www.muhasabenews.com, (05.12.2022), s.1.

Kesbiç, Yenal. **Tüketim Fonksiyonu Analizi ve Türkiye De Gıda Maddeleri Tüketim Fonksiyonları**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1993.

Keskin, Nur. “Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payscale Gelişimi (2006-2016)”, **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Yayın Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, 2018, s.39.

Keskin, Kemal Serkan. “Katma Değer Vergisi İle İstihsal (Üretim) Ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj Ve Dezavantajlar”, **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s.13.

Kıldış, Yusuf. “KAYIT DIşI Ekonomi ve Etkileri-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:144, Eylül, 2000, s.192.

Kılıç, Serdar. “KDV’de Bir Britanya Modeli: Düz Oranlı Rejim”, **Vergi Raporu**, Sayı: 219, Aralık, 2017, s.41.

Kılıçaslan, Harun. “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz, Aralık, 2011, s.345.

Kılıçoğlu, Mahmut. “Vergilemenin Sınırları”, **Vergi Raporu**, Sayı:220, 2018, s.7.

Kızılyallı, Hüsnü. “Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi**, Ankara,1969, s.367.

Koç, Erdem Kadir Kaya ve Mahmut Can Şenel. “Türkiye’de Sanayi Sektörü ve Temel Sanayi Göstergeleri – Sanayi Üretim Endeksi”, **Mühendis ve Makina**, Cilt: 57, Sayı: 682, Kasım, 2016, (Sanayi), s. 43.).

Koç, Erdem, Mahmut Can Şenel ve Kadir Kaya. “Türkiye’de Ekonomik Göstergeler - İmalat Sanayi Kapasite Kullanım Oranı”, **Mühendis ve Makine**, Cilt:58, Sayı:689, Ekim, 2017, s.1.

Koç, İsmail ve Fatih Yardımcıoğlu. “Covid-19 Pandemi Sürecinde Uygulamaya Konulan Mali Tedbir ve Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi: Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkeleri Karşılaştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Sayı:2, Aralık,2020, s.139.

Konya Ereğli Ticaret Borsası, “Kanada Ülke Raporu”, Ağustos,2019, s.12.

Köprü, M. Fatih. “İngiliz modeli esnekliğiyle öne çıkıyor”, **Vergi Gündem**, www.vergidegundem.com, (12.11.2021), s.1.

Köstek, Şefika Hamiyet Şahbaz, İpek Demir ve Pakize Güneş. “AB Adaylık Sürecinde KDV’nin Uyumlaştırılması”, Çorum, 2014, [web.hitit.edu.tr/ dosyalar /materyaller/oemrekoc @hititedu tr2312201 4 8M 5X 7 H8J.docx](http://web.hitit.edu.tr/dosyalar/materyaller/oemrekoc@hititedu.tr231220148M5X7H8J.docx), (25.06.2019), s.1.

KPMG Vergi. <https://kpmgvergi.com/blog/konut-teslimlerinde-kdv-orani/1233> (15.11.202), s.1.

Kuçuradi, İoanna. “Adaleti Gerçekleştirebilen Hukukun Özellikleri”, **Kamu Hukukçuları Platformu VII. Toplantı**, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 21-23.04.2018, s.2.

Kurt, Ekrem. “Emlak Vergisi Sisteminin Değerlendirilmesi Ve Yeni Düzenleme Önerileri”, **İstanbul Ticaret Odası İstanbul Düşünce Akademisi**, Yayın No: 2018-6, Şubat, 2018, s.21.

Kutluca, Fatma. **Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013.

Küçük, Adnan. “Adalet ve Adaletle İlişkin Bazı Teoriler”, **Muhafazakar Düşünce Dergisi**, Cilt:4, Sayı:15, 2008, s.92.

Maç, Mehmet. “Eğitim Ve Öğretim Hizmetlerinde KDV Oranının Geçici Olarak (01.09.2020 – 30.06.2021) %1'e İndirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:202, Ekim, 2020, s.1.

Mahfi Eğilmez, “Arz Yönlü Ekonomi ve Laffer Eğrisi, Kendime Yazılar”, 09.2016, <https://www.mahfiegilmez.com/2016/09/arz-yonlu-ekonomi-ve-laffer-egrisi.html> (01.03.2022), s.1.

Mahmut Ünsal Şaşmaz ve Yunus Emre Yayla, “Ekonomik Kalkınmanın Belirleyicilerinin Değerlendirilmesi: Ekonomik Faktörler”, **International Journal of Public Finance**, Sayı:3/2, 2018, , (Ekonomik),s.254.

Mardani, Mohammad. **Türk Katma Değer Vergi Sistemi Ve Uygulamadan Örnekler**, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Muhasebe-Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994.

Mchoney, Doug. “United States Corporate Tax- Other Taxes”, Şubat, 2021, <https://taxsummaries.pwc.com/united-states/corporate/other-taxes> (11.11.2021), s.1.

Merter, Mehmet Emin, İbrahim Attila Acar ve Enver Arslan. “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s.30.

Mevzuat, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=21222&pkanunnumarasi=4760> (10.02.2022), s.1.

Michael Keen, “The Anatomy of the VAT,” IMF Working Papers 2013/111”, **International Monetary Fund**, 2013, s.1.

Murat Sayar, “Tekstil ve Konfeksiyonda KDV Çıkmazı!”, www.dunya.com, (18.12.2022), s.1.

Musgrave, Richard Abel ve Musgrave, Peggy B. **Vergilemeye Giriş**, çev. Ömer Faruk Batirel ve Adnan Tezel İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Sayı:68, İstanbul, 1976, s.135.

Mutlu, Aysel Ceren. “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, **TBB Dergisi**, Sayı:98, 2012, s.123.

Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakıncı. **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s.180.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1981, s.324.

Oktar, Kemal. KDV 30 Yaşında, **Vergi Portalı**, /www.dunya.com/, (11.11.2022), s.1,

Oktar, Kemal. **KDV Oranları ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Haziran, 2007, s.2.

Oral, Hasan. “Avrupa Birliği’ndeki Vergi Uyum alışmaları ve Türkiye”, **TBB Dergisi**, Sayı: 56, 2005, s.271.

Organ, İbrahim ve Ersin Yavuz. “Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi”, **Pamukkale Journal Of Eurasian Socioeconomic Studies**, Sayı:4, 2017, s.9

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

ncel, Hayri. “Maliye Politikası”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:19, 1969, s.108.

ncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami ağan. **Vergi Hukuku**, 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

ncel, Yenal. “Katma Değer Vergisi Ve Uygulama Esasları”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları**, 23.Seri, İstanbul, 1974, S.240.

ncel, Yenal. “Katma Değer Vergisinin Teorik Esası ve Türkiye’de Uygulanma İmkanları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:26, 1980, s.108.

nder, İzzettin. “Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri”, **İ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 1984 – 1985, s.22.

ner, Engin. “Dolaylı Vergilerde Vergi Piramitleşmesi Sorunu ve Katma Değer Vergisinde zm Yolu (Vergi İndirim Metodu)”, **The Journal of Academic Social Science**, Sayı:82, Kasım, 2018, s. 126.

z, Ersan ve Mehmet Aslan. “AB’ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma alışmalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 205, Ekim 2005, s.167.

Öz, Ersan, Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkıran. “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Vergisi**, Sayı:4, 2014, s.98.

Özcan, Muhammed Han. K”DV Tipleri Türkiye’de Uygulanan KDV Tipi”, **International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal**, Sayı:2, 2015, s.2.

Özdemir, Biltekin. **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Özer, İlhan. “Gider Vergileri Reformu”, **The Conference Journal Of Financial Studies Center**, Sayı:19, 1969.

Özer, İlhan. **Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü yayınları**, Ankara, 1977.

Özgür Biyan, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme Dönemi”, www.ozgurbiyan.com, (05.12.2022), s.1.

Özkan, Ersan ve Sevgi Sümerli Sarıgül. “İngiliz Modeli KDV Uygulamasının Türk Vergi Sistemi Üzerinde Sağlayacağı Avantajlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 383, Ağustos, 2020, s.1.

Özpençe, Aylin İdikut ve İsmail İşler. “Türkiye’de KDV Sorunları ve Avrupa Birliği Ülkelerindeki KDV’nin Kamu Gelirleri ve GSYH İçerisindeki Payları”, **Vergi Raporu**, Sayı: 219, Aralık 2017, s.125.

Özpençe, Özay. **Avrupa Parasal Birliği’nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/391, Ankara, 2009.

Özsağır, Arif ve Aliye Akın. “Hizmetler Sektörü İçinde Hizmet Ticaretinin Yeri Ve Karşılaştırmalı Bir Analizi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:41, Yaz, 2012, s.311.

Özsoy, Numan. “Teori ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı:3, 1972, s.953.

Özsoy, Numan. “Teori ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 27, Sayı: 3, 1972, s.958.

Öztan, Bilge. **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 33.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Paksoy, Sadettin ve Sumru Bakan. “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları Ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.9, Sayı:32, Bahar, 2010, s.157.

Parlakkaya, Raif. “Özel Tüketim Vergisi Ve Muhasebe İşlemleri”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2002, s.28.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Temmuz, 2019.

PWC, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/dolayli-vergi/bultenler/kdv-otv-bultenleri/2022/gidaurunlerinde-kdv-oran-degisikligi.html> (11.03.2022), s.1.

Revenue Agency, “GST-HST-Registrants”, www.canada.ca, (11.11.2020), s.1.

Sağbaş, İsa ve Naci Tolga Saruç. **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Maliye Lisans Programı Ders Notları, s.11.

Sakarya, Sevil ve Öykü Doğan. Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği, **Mobilya Sektör Raporu**, 2016, s.23.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü. “Mobilya Sektörü Raporu”, **Sektörel Bazlı Raporlar ve Analizler Serisi**, 2020, s.18.

Saraçoğlu, Fatih. “Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim Ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:62, 2006, s.69.

Saraçoğlu, Fatih, Elif Pürsünlerli Çakar ve Muharrem Çakır. “Türkiye’de Vergi Kapasitesi Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 346, Temmuz, 2017, s.9.

Saral, Talat. **Katma Değer Vergisinde, Konu, Vergiyi Doğuran Olay, İstisnalar, Mükellef ve Sorumlu**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1993,s.88.

Sarioğlu, Fatih. “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, **G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:1, 2002, s.221.

Saruç, Naci Tolga, Çiğdem Börke Tunalı ve Candan Yılmaz. “Türkiye’de Vergi Gayreti”, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 22, 2018 s.243.

Selen, Ufuk ve Ebru Karaş. “Refah İktisadi Kapsamında Sosyal Refah ve Vergileme İlişkisi: Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Business and Economics Research Journal**, Sayı: 4 (9), 2018, (Refah), s. 983.

Seyhan, Mahcemal. **Katma Değer Vergisinde Matrah**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2020.

Sili, Ayşegül. “Adalet, Hukuk ve Şiddet Arasında Yasalar”, **Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – VI. Sempozyumu 26. Kitabı**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 26-29.11.2012, s.375.

Soğukpınar, Gürhan. **Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği**, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın,2009.

Soner, Gül. “Türk Vergi Sisteminde Tüketim Vergilerinin Mali, Ekonomik ve Sosyal Analizi”, **Vergi Raporu**, Sayı:170, Kasım, 2013.

Sonsuzoğlu, Elif. **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997.

Sönmez, Sinan. **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Ankara Teori Yayınları, 1987.

Söyler, İlhami. “Devlet Borçlarının Enflasyonist, Deflasyonist ve Stagflasyonist Etkileri”, **Vergi Raporu**, Sayı: 96, Ağustos, 2007, s.23.

State and Local Sales Tax Rates. 2021, <https://files.taxfoundation.org>, (11.11.2021), s.1.

Sugözü, Halil İbrahim. “Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği)”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 5, s.192.

Şahan, Özgür. “Cumhurbaşkanı’nın Vergi İle İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı:2, 2019, s.693.

Şaşmaz, Mahmut Ünsal ve Yunus Emre Yayla. “Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:41, 2019, s.318.

Şen, Hüseyin ve İsa Sağbaş. **Vergi Teorisi ve Politikası**, 4.Baskı, Arıkan Yayınları, Ankara, 2020.

Şenses, Nevzat. “Sağlık Hizmeti Kapsamında Verilen İşgücü Temin Hizmetlerinde KDV Tevfikası ve KDV Oranı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:334, Temmuz, 2016, s.113.

Şentürk, Suat Hayri. “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt:20, Sayı:2, Mart, 2006, s.17.

Şentürk, Suat Hayri. “Vergilemede Fayda İlkesine İlişkin Geleneksel Ve Modern Yorumların Karşılaştırmalı Analizi”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:11, Bahar, 2017, s.4.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı. **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sayı: 2454, Temmuz, 1996, s.39.

T.C. Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı. “TR 90 Bölge Eğitim Sektörü Mevcut Durum Analizi”, 2012, www.kalkinmakutuphanesi.gov.tr, (23.11.2022), s.5.

T.C. Kalkınma Bakanlığı On Birinci Kalkınma Planı. **Büyüme Odaklı Vergilendirme**, 2019-2023, s.15.

T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü. “Gıda ve İçecek Sektörü Raporu”, **Sektörel Raporlar ve Analizler Serisi**, 2020, www.sanayi.gov.tr, (23.11.2022), s.6.

T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. “Covid 19 Krizine Yanıt ve Dayanıklılık Projesi”, **Tekstil Sektörü Analiz Raporu ve Kılavuzu (TR32 Bölgesi, Denizli, Muğla, Aydın)**, www.kalkinmakutuphanesi.gov.tr, (18.12.2022), s.1.

Tağ, Mihriban. **Türkiye’de Vergi Politikasının İşgücü Piyasası ve İstihdam Üzerindeki Etkileri**, TC. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara, Aralık, 2007, s.76.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, (Anayasal) s.151.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2009.

TGDF. “KDV Kanunu ve Uygulamalarına Dair Öneri Raporu”, Mart, 2022, www.tgdf.org.tr, (18.12.2022), s. 7,

Tokat, Rıfat. “Katma Değer Vergisinde Matrah ve Nispet”, **Vergi Dünyası**, Mart, 1985, s.8

Topakkaya, Arslan. “Adalet Kavramı Bağlamında Aristoteles - Platon Karşılaştırması”, 01.09.2008, www.dergipark.org.tr, (15.04.2023), s.27.

Topan, Dilara. **Vergi Adaleti Ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler

Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2019.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2013.

Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli. “Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Ege Genç İş adamları Derneği Ekonomik Raporlar**, Sayı:7, İzmir, 1992, s.11.

Tosuner, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989.

TRA, www.tra.org/wp-content/uploads/2016/02/France-VAT-Guidebook.pdf, (11.11.2021), s.1.

Turan, Taner. “Maliye Politikası Araçlarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Bir Literatür İncelemesi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:69, Nisan,2008,s.19.

Turhan, Salih. “Maliye Politikası ve Uygulamaya İlişkin Yöntemler”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 44, S:1-4, 1986, s. 126.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi Ve Politikası**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020.

Türk Dil Kurumu Sözlükleri. <https://sozluk.gov.tr/>, (23.06.2022), s.1.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, 8. Bakı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, (Maliye).

Türk, İsmail. **Maliye Politikası Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, 22. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara,2009.

Türkan Öncel, “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”, **İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:39, 2001, s.19

Türkiye Beyaz Eşya Sanayicileri Derneği. “Beyaz Eşya Sektörü Geleceği Bugün Şekillendirmek”, **Beyaz Eşya Sektör Raporu**, www.turkbesd.org, (18.12.2022), s.3,4,

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası. **2009-IV Enflasyon Raporu**, www.tcmb.gov.tr, (22.08.2022), s.1-4.

Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı. “İhracat Genel Müdürlüğü Maden, Metal ve Orman Ürünleri Dairesi”, **Mobilya Sektör Raporu**, 2021, s.4.

Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı. İhracat Genel Müdürlüğü Maden, Metal ve Orman Ürünleri Dairesi, **Mobilya Sektör Raporu**, 2021, s.3.

Türkiye Ekonomisinin Kanayan Yarası: Vergi Kaçakçılığı, www.sesam.sakarya.edu.tr, (05.12.2022), s.1.

Türkiye Hukuk, www.turkiyehukuk.org/adalet-nedir/, (23.06.2022), s.1.

Türkiye Müteahhitler Birliği. “2019 Yılı Beklenenden Zor Geçiyor”, **İnşaat Sektörü Analizi**, Ekim, 2019, (Zor), s.21.

Türkiye Müteahhitler Birliği. “2019'a Girerken Dünya Yeniden mi Şekilleniyor?”, **İnşaat Sektörü Analizi**, Ocak, 2019, (Yeni), s.22.

Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler. <https://www.seffaflik.org/wpcontent/uploads/2017/02/Turkiyede-dolayli-ve-dolaysiz-vergi.pdf> (03.03.2020), s.4.

TÜRMOB. **İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri**, Türmob Yayınları, 495, s.16.

TÜSİAD. “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları”, Ekim, 2012, s.17.

Uluatam, Özhan. “Enflasyon ve Vergileme”, **6. Maliye Sempozyumu**, Antalya, Mayıs, 1990, s.32.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara,2005.

Uludağ, Ramazan. “Katma Değer Vergisi Sistemi ile Ekonomide Fiyat-Maliyet Oluşumuna Etkileri ve Geçiş Dönemindeki Sorunlar”, **Ege Sanayi Bölgesi Odası**, İzmir, 1982, s.13.

Unlukaplan, İlter ve İbrahim Arısoy. “Türkiye Ekonomisi İçin Efektif Vergi Oranlarının Hesaplanması”, **Ege Akademik Bakış**, Ocak, 201, Cilt: 11, S: 1, s.19 ve

Uygun, Esra ve Hicran Kasa. “Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye Ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965 -2014 Yılları)”, **International Journal of Academic Value Studies**, Sayı:3/14, 2017, s.30.

Uzay, Nisfet. “Vergileme Tasarruf İlişkisi ve Vergi Reformu Üzerine”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:12, 1995, s.202.

Uzunoğlu, Nihat. **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maiye Hesap Uzmanları Derneği, Ocak, 2014..

Ülger, Zübeyir. “Binek otomobil alımlarında KDV teşviki sağlanmalıdır”, www.dunya.com, (18.12.2022), s.1.

Ülkmen, İsmail Hakkı. “Gider Vergileri Kanununun Vasıtalı Vergilerimize Getirdiği Bünye Değişikliği”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 11, Sayı:4, 1956, s.75.

Ünal, Gamze. **Gayrimenkul Davaları: 1. Kitap**, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2022, s.99.

Ünsal, Hilmi ve Birol Ubay. “Avrupa Birliği KDV Tevkifatı Mekanizmasının Türk KDV Sistemindeki KDV Tevkifatı Müessesesi ile Karşılaştırması”, **Maliye Dergisi**, Sayı:175, Temmuz-Aralık 2018, , s.277.

Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1-2, 2003, s.256.

Vergi Algı. <https://vergialgi.com/30-haziran-2021den-sonra-verilecek-egitim-hizmetine-iliskin-duzenlenen-faturalardaki-kdv-orani-ne-o> (23.11.2022).

Vergi Dosyası, <https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-kavramlari/> (11.11.2021), s.1.

Vergi Dosyası. <https://vergidosyasi.com/2018/07/05/kdv-hangi-ulkede-ne-zamandan-beri-uygulaniyor/> (Erişim Tarihi: 24.07.2019).

Vergi Dosyası. <https://vergidosyasi.com/2019/05/12/verginin-matrahi-nedir/> (11.11.2020), s.1.

Vergi Net. <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2009-56.aspx> (14.11.2022).

Vergi Rehberi. 2018, www.home.kpmg/xx/en/home, (11.11.2021), s.1.

Veziroğlu, Şakir. “KDV’de Hasılat Esaslı Vergileme Sisteminin, 1926 Yılı Değişikliği Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:227, Ağustos, 2018, s. 13.

Vural, Hasan. “Tarım ve Gıda Güvenliğinde Etik İlkelerin Önemi”, **U. Ü. Ziraat Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı:2, 2015, s. 194.

w.w.w.ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/MEMO_11_874, (18.12.2022), s.1.

www.blog.parkurda.com/fason-uretimde-vergi-mevzuati/, (18.12.2022), s.1.

www.tcmb.gov.tr. (Erişim Tarihi: 22.02.2022).

www.tra.org/wp-content/uploads/2016/02/France-VAT-Guidebook.pdf, (11.11.2021), s.1.

Yalçinkaya, H. Serdar ve M. Ali Aktaş. “Yem Üzerindeki KDV Oran İndirimlerinin Et ve Süt Fiyatlarına Etkisi”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 51, Ocak, 2019, s.56.

Yavuz. Akbulak ve Koray. Tahtakılıç. “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler,” **Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı:40(468), 2003, s. 17-41’den aktaran Nihat Işık ve Mustafa Acar, “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, 2003, s: 120.

Yegen, Baki. “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması”, **Fiscaoeconomia**, Sayı:5, 2021, s.1108.

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011, s.22.

Yıldırım, Zerife ve Murat Demir. “Türkiye’de Vergi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri ile Analizi”, **OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17 Sayı:36, Nisan, 2021, s.2714.

Yıldız, Fazlı ve Ulvi Sandalcı. “Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği”, **İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, s.1921.

Yılmaz, Gülay Akgül. “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı:1, 2006, s.264.

Yılmaz, Murat. “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı”, **Vergi Raporu**, Sayı:219, Aralık, 2017, s. 59.

Yılmaz, Yiğit. Alman Vergi Sistemi Ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış, **Vergi Raporu**, Sayı:237, Haziran, 2019, s.18.

Yılmazcan, Dilek.“Optimal Vergileme”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: I-II, 1992, s.96-97.

Yüce, Mehmet. “Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:78, Haziran, 2004, s.1.

Yücedoğru, Recep ve Gülcan Ören. “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyumu ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Özel Sayı, 2017, s.948.

Yücedoğru, Recep ve Gülcan Ören. “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyumu Ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt:13, Sayı:13, 2017, s.951.

Yüksel, Cihan. **Kamu Maliyesi Özet Ders Notları**, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 03.02.2021, http://www.cihanyuksel.org/ekon361_ders_notu.pdf, (11.11.2021), s.45,





EKLER

EK 1: Anket Soruları

**Türkiye’de Vergi Adaleti Açısından Katma Değer Vergisinde Oran
Vergi Denetim Kurulu Çalışanları Anket Formu**

1- KDV sistemi adaletlidir.

a)Kesinlikle katılıyorum.

b)Katılıyorum.

c)Kararsızım.

d)Katılmıyorum.

e)Kesinlikle katılmıyorum.

2- Türkiye’de KDV oranları yüksektir.

a)Kesinlikle katılıyorum.

b)Katılıyorum.

c)Kararsızım.

d)Katılmıyorum.

e)Kesinlikle katılmıyorum.

3- Aylık geliriniz hangi aralıktadır?.

a) 0

b) 4.253,40 TL

c) 4.253,40 TL - 10.000,00TL

d) 10.001,00TL – 15.000,00TL

e)15.001,00TL ve Üstü

4- Gelirinizin harcanmasında en fazla pay hangi sektöre aittir.

- a)Sağlık
- b)Gıda
- c)Eğitim
- d)Eğlence
- e)Giyim
- f)Barınma
- g)Mobilya-Beyaz Eşya
- h)Otomotiv

5- Yaptığınız alışverişlerde KDV yönünden vergi baskısını en çok hissettiğiniz sektör hangisidir?.

- a)Sağlık
- b)Gıda
- c)Eğitim
- d)Eğlence
- e)Giyim
- f)Barınma
- g)Mobilya-Beyaz Eşya
- h)Otomotiv

6- Ödediğim KDV, gelirim içerisinde yüksek bir paya sahiptir.

- a)Kesinlikle katılıyorum.
- b)Katılıyorum.
- c)Kararsızım.
- d)Katılmıyorum.
- e)Kesinlikle katılmıyorum.

7- Yaptığım alışverişler esnasında ödediğim KDV kişisel bütçemi zorluyor.

- a)Kesinlikle katılıyorum.
- b)Katılıyorum.
- c)Kararsızım.

- d)Katılmıyorum.
- e)Kesinlikle katılmıyorum.

8- Size göre, hangi sektördeki KDV oranı diğer sektördeki oranlara göre daha adaletlidir.

- a)Sağlık
- b)Gıda
- c)Eğitim
- d)Eğlence
- e)Giyim
- f)Barınma
- g)Mobilya-Beyaz Eşya
- h)Otomotiv

9- Harcamalarınızın ne kadarını (%) kredi kartı ile yapıyorsunuz.

- a)%10-%20
- b)%30-%50
- c)%50-%70
- d)%70-%90
- e)%100
- f)Kredi kartı kullanmıyorum.

10- KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tasarruf yapmanızı sağlayacaktır.

- a)Kesinlikle katılıyorum.
- b)Katılıyorum.
- c)Kararsızım.
- d)Katılmıyorum.
- e)Kesinlikle katılmıyorum.

11- KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tüketim yapmanızı sağlayacaktır.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.
- c) Kararsızım.
- d) Katılmıyorum.
- e) Kesinlikle katılmıyorum.

12- Kayıt dışılığın fazla olması, KDV oranlarının artmasına ve vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.
- c) Kararsızım.
- d) Katılmıyorum.
- e) Kesinlikle katılmıyorum.

13- KDV oranlarının artışı, kayıt dışılığın artmasına neden olmaktadır.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.
- c) Kararsızım.
- d) Katılmıyorum.
- e) Kesinlikle katılmıyorum.

14- KDV oranları indirilirse daha düzenli fiş ve fatura düzenlenir.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.
- c) Kararsızım.
- d) Katılmıyorum.
- e) Kesinlikle katılmıyorum.

15- KDV oranları, vergi adaleti ilkesine uygun olarak belirlenmiştir.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.

- c)Kararsızım.
- d)Katılmıyorum.
- e)Kesinlikle katılmıyorum.

16- KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır.

- a)Kesinlikle katılıyorum.
- b)Katılıyorum.
- c)Kararsızım.
- d)Katılmıyorum.
- e)Kesinlikle katılmıyorum.

17- Benimle eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğimi düşünüyorum.

- a)Kesinlikle katılıyorum.
- b)Katılıyorum.
- c)Kararsızım.
- d)Katılmıyorum.
- e)Kesinlikle katılmıyorum.

18- Farklı mallara, farklı KDV oranlarının belirlenmesi vergilemede adaleti sağlamakta yeterlidir.

- a)Kesinlikle katılıyorum.
- b)Katılıyorum.
- c)Kararsızım.
- d)Katılmıyorum.
- e)Kesinlikle katılmıyorum.

19- Mallar ve hizmetler üzerinden tek oranlı KDV alınması vergi adaletini olumsuz etkiler.

- a)Kesinlikle katılıyorum.
- b)Katılıyorum.
- c)Kararsızım.
- d)Katılmıyorum.

e)Kesinlikle katılmıyorum.

20- Ülkemizde tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV sistemi vergi adaletini sağlamakta yeterlidir.

a)Kesinlikle katılıyorum.

b)Katılıyorum.

c)Kararsızım.

d)Katılmıyorum.

e)Kesinlikle katılmıyorum.

21- KDV oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz olarak etkiler.

a)Kesinlikle katılıyorum.

b)Katılıyorum.

c)Kararsızım.

d)Katılmıyorum.

e)Kesinlikle katılmıyorum.

22- KDV oranların yüksek olması idarenin etkinliğini artırır.

(Vergi idaresi açısından etkinlik, idarenin vergi tahsilatı sürecinde katlandığı maliyetlerle, elde edilen tahsilat sonuçlarının değerlendirmesi ile bu oranın vergi tahsilatı lehine çıkması sonucu idare açısından etkin bir vergi olduğunun sonucuna ulaşılmasıdır.)

a)Kesinlikle katılıyorum.

b)Katılıyorum.

c)Kararsızım.

d)Katılmıyorum.

e)Kesinlikle katılmıyorum.

23- KDV oranlarının yüksekliği, nihai tüketiciler üzerine yansıyan verginin adaletsizliğini arttırır.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.
- c) Kararsızım.
- d) Katılmıyorum.
- e) Kesinlikle katılmıyorum.

24- KDV oranlarında vergi adaletinin sağlanmasına yönelik öneriniz var mı?



EK 2: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırmalar ve Yayın Etiği Kurulu Onay Formu

	T.C. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR VE YAYIN ETİĞİ KURULU
ETİK KURUL İNCELEME FORMU	
Karar No:	9
Tarih:	16.08.2022
İlgili Evrak No:	323093
Çalışma Adı	Türkiye'de Vergi Adaleti Açısından Katma Değer Vergisinde Oran
Çalışma Türü	☒ Tez çalışması ☐ Bilimsel araştırma ☐ Makale ☐ Diğer
Yürütücü Adı Soyadı	Gül SONER
Üstte bilgileri bulunan çalışma Kurulumuz tarafından değerlendirilmiştir. Karar oybirliği ile alınmıştır.	
Gerekçeli Karar:	
☒	Çalışma etik açısından uygun bulunmuştur.
☐	Çalışmanın etik açısından geliştirilmesi gerekmektedir. *
☐	Çalışma etik açısından uygun bulunmamıştır.
*Gerekçe:	
İMZALAR	

EK 3: Gülcan ÖREN'e Ait Soruları Kullanma İzin Dilekçesi

**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR VE
YAYIN ETİĞİ KURULU BAŞKANLIĞINA**

Enstitünüzün 2012800692'nolu Gül SONER GÖK doktora öğrencinizin Türkiye'de Vergi Adaleti Açısından Katma Değer Vergisinde Oran adlı tez çalışmasında 2019 yılında yazmış olduğum Katma Değer Vergisine Karşı Gönülsüzlüğün Nedenleri: Tüketicilerin Perakende Satış Fişi Almama Davranışının Analizi adlı Yüksek Lisans tez çalışmamda kullanmış olduğum aşağıdaki anket sorularının aslını yada revize edilmiş hali ile doktora tez çalışmasında kullanmasını talepleri üzerinde izin vermekteyim.

Bigilerinize arz ederim.

Anket Soruları

1. Ülkemizde(Türkiye) KDV oranları yüksektir.
2. Gelirime göre yüksek KDV ödüyorum.(Ödediğim KDV, Gelirim içinde yüksek paya sahiptir.)
3. Yaptığım alışverişler esnasında ödediğim vergi(KDV) kişisel bütçemi zorluyor.
4. KDV oranlarının indirilmesi daha fazla tasarruf yapmamızı sağlayacaktır.
5. KDV oranları indirilirse kayıt dışı ekonomiyi azaltma yönünde olumlu bir gelişme olacaktır.(KDV oranlarının artışı,kayıtdışılığın artmasına neden olacaktır.)
6. KDV oranlarının indirilirse daha düzenli fiş - fatura alırım(düzenlenir).
7. KDV mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmaktadır.
8. Sizinle(Benimle) eşit kazanan mükellefler ile eşit vergilendirildiğinizi düşünüyor musunuz?

Anket sorularında parantez içinde belirtilenler ifadeler asıl soruların revize edilmiş şeklini yansıtmaktadır.

**Türkiye'de Vergi Adaleti Açısından Katma Değer Vergisinde Oran
Vergi Denetim Kurulu Çalışanları Anket Formu**

İş bu anket çalışmasının amacı, kişilerin KDV oranları sonucu üzerlerinde hissettikleri yükün vergi adaletine uygun dağılıp dağılmadığını ölçmektir.

Ek olarak çalışmanın yukarıda bahsedilen amacına katkı sağlaması amacıyla aşağıdaki anket soruları hazırlanmış olup, kişilerin tüketim yapıları ile sahip oldukları gelirleri karşılaştırarak KDV oranları sebebiyle üzerlerinde oluşan vergi yükünün vergi adaletine uygun olup olmadığını ortaya konulması hedeflenmektedir.

(Lütfen yalnızca 1 şıkla işaretleyiniz)

1- KDV sistemi adaletlidir.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.
- c) Kararsızım.
- d) Katılmıyorum.
- e) Kesinlikle katılmıyorum.

2- Türkiye'de KDV oranları yüksektir.

- a) Kesinlikle katılıyorum.
- b) Katılıyorum.
- c) Kararsızım.
- d) Katılmıyorum.
- e) Kesinlikle katılmıyorum.

3- Aylık geliriniz hangi aralıktadır?

- a) 0
- b) 4.253,40 TL
- c) 4.253,40 TL - 10.000,00TL
- d) 10.001,00TL - 15.000,00TL
- e) 15.001,00TL ve Üstü

4- Gelirinizin harcanmasında en fazla pay hangi sektöre aittir.