

## KATMA DEĞER VERGİSİNDE YENİ MODEL ARAYIŞLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA \*

### ÖZ

*Çoklu oran yapısına sahip geleneksel KDV modelleri, dağılım amaçlarına hizmet etmediği yönünde eleştirilmektedir. Bunun üzerine birçok ülke alternatif arayışlarına girmiştir. Bu noktada en iyi çözümün; tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV modeli olduğu yönünde genel bir kabul söz konusudur. Ancak geleneksel çok oranlı KDV modelinde vergi dışı tutulan bir çok ürünün vergi matrahına dahil edileceği alternatif tek oranlı bir KDV modelinin, düşük gelirliiler üzerindeki yükünü hafifletmek için mutlaka gelir vergisi reformu ile birlikte düşünülmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Bunun; idari ve uyum maliyetlerini azaltacağı ve KDV'nin gelir performansını artıracığı düşünülmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Katma Değer Vergisi, KDV Rasyosu, Tek Oran, OECD.

**JEL Sınıflaması:** H21, H22, H26

### ABSTRACT

#### **A RESEARCH ON PURSUIT OF A NEW MODEL FOR VALUE ADDED TAX**

*The traditional VAT models with multi-rate system have been criticize as not serve the purpose of distribution. Then many countries has begun to seek alternatives. At this point, there is a wide acceptance that the best solution is a broad-based VAT model with single-rate. However such a model that many nontax products in traditional model will be counted in tax assessment must be considered with an income tax reform to lessen its burden on the ones with low income. It has been believed that this will reduce the administrative and compliance costs and increase the income performance of VAT.*

**Key Words:** Value Added Tax, VAT ratio, Single-rate, OECD.

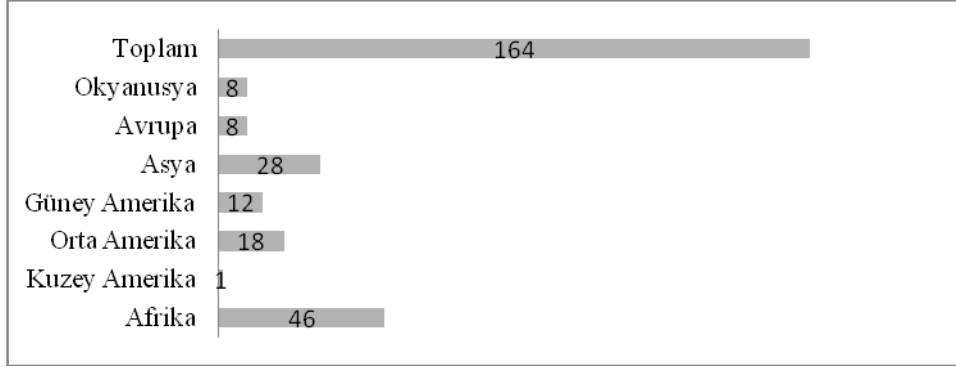
**JEL Classification:** H21, H22, H26

### 1. GİRİŞ

Katma Değer Vergisi'nin (KDV) kabulü son yüzyılın en önemli vergicilik olaylarından biridir. KDV, 1980'lerin sonuna kadar, ağırlıklı olarak Batı Avrupa ve Doğu Amerika ülkelerinden oluşan toplam 48 ülkede uygulanmışken, 1992 yılına gelindiğinde bir anda KDV uygulayan ülke sayısı ikiye katlanmıştır. Şu an 164 ülkede yani Dünyanın yaklaşık %75'inde KDV fiilen uygulanmaktadır<sup>1</sup>.

\* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, [acelikka@ogu.edu.tr](mailto:acelikka@ogu.edu.tr)

<sup>1</sup> Günümüzün endüstriyel ülkeleri arasında KDV uygulamayan tek ülke Amerika Birleşik Devletleridir. Ancak orada da eğilimin KDV'ye geçiş yönünde olduğu ifade edilmektedir (Dasalegn, 2014a: 78). Ayrıca az sayıda ülke (Sudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri ve Bermuda gibi) hariç tutulduğunda, bu gün KDV'nin

**Şekil 1. KDV'nin Bölgelere Göre Dağılımı**

**Kaynak:** (OECD, 2014: 71'den derlenmiştir).

KDV, özellikle 1980'lerin ortalarından itibaren uygulandığı bütün ülkelerde bütçenin temel gelir kaynağı haline gelmiştir. Şöyle ki; toplam vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılında %11,3 iken, 2012 yılında %19,5'e yükselmiştir, yani son 25 yılda bütçe gelirleri içerisindeki payı yaklaşık ikiye katlamıştır. KDV halen uygulandığı 33 OECD ülkesinden (ABD hariç) 28'inde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %15'ini (18 ülkede ise %20'sini) oluşturmaktadır (OECD, 2014: 18-19). Bu durum aşağıdaki tablodan da gözlenebilmektedir.

**Tablo 1. Seçilmiş OECD Ülkelerinde KDV'nin Payının Gelişimi**

GSYİH İçindeki Payı	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2009	2010	2011	2012	2000-12 Farkı
Avusturya	0.0	0.0	0.0	0.0	3.4	3.9	3.6	3.4	3.3	3.3	-0,1
Kanada	0.0	0.0	0.0	2.9	3.2	3.2	2.7	3.7	4.1	4.2	1.0
Kore	--	0.0	3.2	3.4	3.7	3.9	4.1	4.1	4.1	4.3	0,6
Y. Zelanda	0.0	0.0	0.0	8.2	8.2	8.7	8.5	9.5	9.7	9.9	1.7
Türkiye	--	--	2.6	4.1	5.8	5.3	4.9	5.7	6.1	5.8	0.0
<b>OECD Ort.</b>	<b>0.6.</b>	<b>3.1</b>	<b>3.9</b>	<b>5.8</b>	<b>6.4</b>	<b>6.6</b>	<b>6.2</b>	<b>6.5</b>	<b>6.5</b>	<b>6.6</b>	<b>0.2</b>
Vergi İçindeki Payı	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2009	2010	2011	2012	2000-12 Farkı
Avusturya	0.0	0.0	0.0	0.0	11.1	13.1	13.9	13.4	12.5	12.1	1.0
Kanada	0.0	0.0	0.0	8.4	9.2	9.9	8.4	12.2	13.5	13.7	4.5
Danimarka	--	17.3	20.2	19.3	19.3	19.7	21.2	20.6	21.7	20.6	1.3
Fransa	20.1	23.1	19.7	17.4	16.7	16.7	16.2	16.3	15.9	15.5	-1.2
Almanya	0.0	14.6	15.8	17.4	18.4	18.0	20.1	20.0	19.7	19.4	1.0
Japonya	--	--	--	5.4	9.1	9.5	9.6	9.6	9.4	9.2	0.1
Kore	--	0.0	21.1	17.8	18.0	17.4	17.3	17.6	17.1	17.2	0.2
Y. Zelanda	0.0	0.0	0.0	22.8	22.9	28.8	27.6	30.7	30.9	30.0	5.1
Türkiye	--	--	23.3	24.3	24.2	21.8	20.0	21.7	21.8	20.8	-3.4
İngiltere	0.0	8.9	15.9	19.0	18.1	18.6	16.6	18.8	20.5	20.8	2.7
<b>OECD Ort.</b>	<b>1.8</b>	<b>8.8</b>	<b>11.3</b>	<b>17.3</b>	<b>19.0</b>	<b>19.5</b>	<b>19.2</b>	<b>19.7</b>	<b>19.7</b>	<b>19.5</b>	<b>0.5</b>

**Kaynak:** (OECD, 2014: 40).

uygulanmadığı ülke sayısının sınırlı olduğu görülmektedir. Öyle ki; Karayipler, Seyşeller ve Gambiya gibi küçük ekonomiler dahi 2013 yılında KDV'ye geçme kararı almışlardır (ITD, 2013: 28).

Katma değer vergisinin bütçe dengesini sağlamanın temel araçlarından biri haline gelmesi (özellikle de finansal kriz sonrasında) yeni bir tartışmayı da beraberinde getirmiştir. Birçok ülke uyguladığı KDV sistemini daha adil ve daha basit hale getirebilmek için yeni model arayışı içine girmiştir (Bkz., Owens vd., 2011: 8,9; Fera ve Krever, 2013: 34). Ekonomistler arasında tek oranlı bir KDV modeline geçilmesinin KDV'nin dağılım amaçlarına (adalet ve sosyal) daha fazla hizmet edeceği ve aynı zamanda uyum ve tahsil masraflarını azaltmak suretiyle KDV'nin gelir performansını artıracığı yönünde genel bir kanı oluşmaya başlamıştır. Söz konusu ekonomistlere göre çok oranlı KDV modelinin gerileyiciliğini azaltmak için uygulanan indirimli oranlar, gerçekte dağılım amaçlarına hizmet etme noktasında çok da başarılı olamamıştır. Son dönemde yapılan ampirik çalışmalarda da bu yönde bulgular elde edilmeye başlanmıştır (ITD, 2013:23; OECD, 2004: 54; Charlet ve Buydens, 2012: 176; Crossley vd., 2009: 197-198; Charlet ve Owens, 2010: 950).

Netice olarak KDV'de yeni model arayışı da bu tartışmalardan doğmuş ve birçok ülke, özellikle 1990'ların başlarından itibaren, dağılım amaçlarına daha iyi hizmet etmek amacıyla KDV'de yeni bir model arayışı içerisine girmiştir (EC, 2010: 3). Buradan hareketle çalışmamızın amacı, bu gün AB üyesi ülkeler başta olmak üzere birçok ülkede 60 yılı aşkın bir süredir uygulanan geleneksel çok oranlı KDV modeli ile özellikle 1990'lı yıllardan itibaren birçok ülkede buna alternatif olarak uygulanmaya başlanan tek oranlı modern KDV modelinin bir karşılaştırmasını yapmaktır. Bir başka deyişle çalışmada tek oranlı bir KDV modelinin, çok oranlı KDV modeli karşısında daha adil olup olmayacağı sorusuna cevap aranmaya çalışılacaktır. Bu aynı zamanda AB'ni uyguladığı geleneksel KDV modelinden vazgeçilmesin zamanının gelip gelmediği sorusuna da bir cevap teşkil edecektir.

## **2. GELENEKSEL KDV MODELİNİN YAPISAL ÖZELLİKLERİ**

KDV'nin çıkış noktası olan geleneksel çok oranlı KDV modeli ya da diğer adıyla AB modeli KDV uygulaması, başlangıçta düşük bir standart oran ile başlamıştır. Ancak günümüzde aynı zamanda OECD üyesi de olan 21 AB üyesi ülkede standart KDV oranı %21'in üzerine çıkmıştır (KPMG, 2013: 3). Dolayısıyla geleneksel KDV modelinin temel yapısal özelliği standart oranın yüksek olmasıdır. Geleneksel modelin ikinci özelliği indirim ve istisnaların genişliğidir. Buradaki temel motivasyon düşük gelirliilerin temel ihtiyaçları üzerindeki vergi yükünü hafifletmek yani KDV'nin gerileyiciliğini azaltmak olmakla birlikte, giriş kısmında da ifade edildiği gibi bu uygulama dağılım amaçlarına hizmet etme noktasında ciddi anlamda eleştirilmektedir. Aşağıda geleneksel KDV modellerinin bu iki yapısal özelliği (ya da sorunu) ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılacaktır.

### **2.1. Standart KDV Oranının Yüksek Olması**

Geleneksel KDV modelini tercih eden aynı zamanda OECD üyesi de olan AB ülkelerinde standart KDV oranları oldukça yüksektir. Üye ülkelerin genelinde yaşanan finansal krize bir tepki

olarak<sup>2</sup> standart KDV oranları 2009-2014 döneminde ciddi bir yükselişe geçmiştir. OECD üyesi AB ülkelerinde standart oran zaten yüksek olan OECD ortalamasının (%19,1) oldukça üzerinde olup %21,7 civarındadır. Standart KDV oranlarındaki yükselme trendi devam etmektedir (OECD, 2014: 10, 48; Dasalegn, 2014a: 79). Aşağıdaki tabloda geleneksel modeli uygulayan seçilmiş bazı ülkelerde 1975-2014 yılları arasında standart KDV oranlarının gelişimi yer almaktadır.

**Tablo 2. Ülke Bazında Standart KDV Oranlarının Gelişimi**

Yıllar	1975	1985	1995	2000	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	İndirimli Or.
Avusturya	16.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	10.0/12.0
Fransa	20.0	18.6	20.6	20.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	20.0	2.1/5.5/10.0
Almanya	11.0	14.0	15.0	16.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	7.0
Türkiye	-	10.0	15.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	1.0/8.0
İngiltere	8.0	15.0	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	15.0	17.5	20.0	20.0	20.0	20.0	0.0/5.0
OECD Or.	15.6	17.3	17.8	18.0	17.7	17.8	17.7	17.6	18.0	18.5	18.7	18.9	19.1	

**Kaynak:** (OECD, 2014: 60-64'den derlenmiştir).

Tablodan da görüldüğü gibi geleneksel modeli tercih eden ülkelerde standart KDV oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte yükseliş trendini sürdürmektedir.

## 2.2. İndirim ve İstisnaların Kapsamının Genişliği

Geleneksel KDV modelini tercih eden ülkelerde standart KDV oranı yükselmekle birlikte, standart orana tabi matrah gittikçe daralmaktadır. Birçok ülkede potansiyel matrahın büyük bir kısmını indirim ve istisnalar oluşturmaya devam etmektedir. Birçok ülkede genellikle temel ihtiyaçlara (gıda, su, enerji gibi) indirimli oran uygulandığı gözlenmektedir<sup>3</sup>. Buradaki temel amaç düşük gelirli vergi yükünü düşürmek suretiyle KDV'nin gerileycilerini azaltmaktır. Bir diğer amaç ise bazı mal ve hizmetlerin (eğitim, kültür, enerji tasarruflu ürünler gibi) tüketimini teşvik etmektir (OECD, 2012: 15, 52; Poddar ve Ahmad, 2009: 20). Ancak pratikte zorunlu ihtiyaçları tanımlamak oldukça göç olduğu gibi, böyle bir ayırım yapmak idari ve uyum maliyetlerini artırmakta ve istisnaların kapsamının genişletilmesi yönündeki baskıları artırmaktadır. Tablo 3'te geleneksel modeli tercih eden seçilmiş bazı ülkelerde indirimli orana tabi mal ve hizmetlerin listesi yer almaktadır.

<sup>2</sup> Birçok ülkede standart KDV oranı, özellikle 2009 yılı başından itibaren, bütçe konsolidasyonu gereğiyle artış trendine (İrlanda ve İngiltere'de ki geçici indirimler hariç) girmiştir (OECD, 2012: 15). Artışın bir diğer nedeni de uzun dönemde dolaylı vergilere dönüşün düşünülmesidir (EC, 2010: 3).

<sup>3</sup> Ancak indirimli oranların gerçekte tüketicilere yansımadağı gözlenmektedir. Örneğin Fransa'da restoranda indirimli oran uygulamasından kısa bir süre sonra fiyatlar yeniden yükselmiştir. Almanya'da konaklamada indirimli KDV oranı uygulamasına geçilmesi tüketicilere fayda sağlamamış, nitekim fiyatlar değişmemiştir. KDV indirimlerinin gerçekte yatırımı, istihdamı, ekonomik büyümeyi ve hizmet kalitesini artırdığı söylenmekle birlikte (Crossley vd., 2009: 200), araştırmalar bu tür çabaların Devlet açısından gelir kaybı ile sonuçlandığını göstermektedir (Charlet and Owens, 2010: 950-951).

**Tablo 3. Seçilmiş Ülkelerde İndirim Uygulamaları**

Ülke	İndirimli oranlar:
<b>Avusturya:</b>	<b>%10:</b> Gıda, su, ecza, yolcu taşıma, kitap, gazete-periyodik, kültür, sanat, tarım, ormancılık, otel, restoran (içecek hariç), atık, cadde temizliği, kanalizasyon, konut, hastane. <b>%12:</b> Şarap üretimi, atık, kanalizasyon, konut.
<b>Fransa:</b>	<b>%2.1:</b> Gazete-periyodik, ecza ürünleri. <b>%5.5:</b> Gıda ve içecekler (alkollü hariç), su, özürülü araçları, kültürel hizmetler, telif hakları, konut, bakım hizmetleri, elektrik, doğal gaz aboneliği, merkezi ısıtma, sanat eserleri, <b>%10:</b> Yolcu taşıma, eğlence parkı girişi, TV, bakım hizmetleri, restoran (alkollü hariç), otel, çiftlik ürünleri, bahçecilik, bitki ve çiçekler, atık, depolama.
<b>Almanya:</b>	<b>%7:</b> Gıda, su, özürülü araçları, tıbbi hizmetler, kitap, gazete, bitki, çiçek, kültürel faaliyetler, müze, hayvanat bahçesi, sirk, vakıf hizmetleri, telif hakları, yolcu taşımacılığı, otel, sanat eseri satışı.
<b>Türkiye:</b>	<b>%0:</b> Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları, imalat, tamir, bakımı, liman ve meydan hizmetleri, maden arama, değerli madenler, yatırım belgeli makine ve teçhizat teslimi, liman, havaalanı yapımı, ulusal güvenlik hizmetleri, uluslararası roaming hizmetleri, Cumhurbaşkanlığı organizasyonları, sertifikalı tarım ürünleri, özürülü araçları. <b>%1:</b> Bazı tarım ürünleri, ikinci el araçlar, gazete-periyodik, kan ve kan ürünleri, cenaze hizmetleri, 150 m <sup>2</sup> altı konutlar, spesifik makine ve teçhizat kiralanması, tohum. <b>%8:</b> Temel gıda, kitap, gazete, sinema, tiyatro, opera, bale biletleri, özel eğitim, aşı, ambulans, ilaç, tıbbi malzeme, tekstil, konfeksiyon, otel, lüks olmayan restoran (alkol hariç), yetiştirme yurdu, bazı inşaat ve tarım makine, giyim, kırtasiye, atık su, 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar
<b>İngiltere:</b>	<b>%0:</b> Gıda, hayır, çocuk giyim, yolcu taşıma, kitap, gazete, kanalizasyon, su, ilaç, özürülü hizmetleri, yeni konutlar (inşaatı dahil) ve hayır binaları. <b>%5:</b> Akaryakıt, enerji, bazı enerji tasarrufu ürünleri, kurulum ve ısıtma cihazları, araba oturağı, bazı ecza ürünleri.

**Kaynak:** (OECD, 2014: 60-64'den derlenmiştir).

Geleneksel modeli tercih eden ülkelerde istisnalar da geniş bir uygulama alanına sahiptir. KDV'nin ilk uygulama yıllarından itibaren birçok ülkede sosyal amaçlarla (sağlık, sosyal yardım gibi), bazen de pratik ya da tarihsel sebeplerle (finans, sigorta, taşınmaz kiralınması, gibi) bir takım istisnalara yer verildiği görülmektedir. Bazen de bir takım kamu hizmetleri (posta, ulaşım, televizyon) KDV'nin kapsamı dışında tutulmaktadır (OECD, 2012: 15-15, 52; Poddar ve Ahmad, 2009: 20).

Ancak neticede gerekçesi ne olursa olsun indirim ve istisnaların gittikçe yaygınlaşması, KDV matrahını ciddi anlamda daraltmakta ve KDV'nin işleyiş mekanizmasını bozmaktadır (ITD, 2013: 24; Bodin ve Koukpaizan, 2009: 182).

### 3. GELENEKSEL KDV MODELİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

KDV'de çoklu oran uygulamasının genel kabul görmüş temel nedeni düşük gelirli harcamalarının büyük kısmını oluşturan mal ve hizmetler (temel gıda, su, ilaç, sağlık, konut gibi) üzerindeki vergi yükünü azaltmaktır (OECD, 2014: 50; Owens vd., 2011: 13-14). Ancak araştırmalar yüksek gelir gruplarının bu ürünlere “mutlak rakam olarak” çok daha fazla ödeme yaptıkları için, indirimli oranlardan çok daha fazla fayda sağladıklarını göstermektedir (Keen, 2013: 8-9; ITD, 2013, s. 23). Bu yönde yapılan bir ampirik çalışmada zorunlu mallarda indirimli oran uygulamasından kaynaklanan vergi harcamasının büyük kısmının yüksek gelirlilere yansıdığı gözlenmiştir (OECD,

2014: 52). Bir başka deyişle bu çalışma geleneksel KDV modelinin iddia edilen aksine “dağılım amacına” hizmet etme noktasında çok da etkin olmadığı ortaya koymaktadır (Bkz., Tablo 4).

**Tablo 4. Ülke Bazında İndirimli Oranların Etkinliği: Ortalama Vergi Harcaması\***

	Gelir Dilimlerine Göre		Harcamam Dilimlerine Göre	
	Toplam Olarak	Harcama Yüzdesi	Toplam Olarak	Harcama Yüzdesi
<b>Hipotez 1: İndirimli oranlar fakirleri desteklemektedir;</b>				
<b>GIDA (16 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 400-420, son iki dilimde; 600 -650 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların 3’ü, son iki dilimde; %2 ve %1.	İlk ilk harcama diliminde; 200-400 son iki dilimde; 650-700 EUR.	İlk iki harcama diliminde; harcamaların %3’ü, son iki dilimde; %2 ve %1.
<b>SU (9 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 20, son iki dilimde; 20 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların %27’si, son iki dilimde; %10’u.	İlk iki harcama diliminde; 20, son iki dilimde; 30 EUR.	İlk iki harcama diliminde; harcamaların %35’i, son iki dilimde; %10’u.
<b>ÇOCUK GİYİM, AYAKKABI (5 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 20-30, son iki dilimde; 40-45 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların %12’si, son iki dilimde; %7 ve %8’i.	İlk iki harcama diliminde; 10-20, son iki dilimde; 50-55 EUR.	İlk iki harcama diliminde; harcamaların %10-12’si, son iki dilimde; %8-9’u.
<b>Hipotez 2: İndirimli oranlar kültürel faaliyetleri ve sosyal malları desteklemektedir;</b>				
<b>KİTAP (18 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 8-10 son iki dilimde;40-45 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların %4-%5’i, son iki dilimde; %8’i.	İlk iki harcama diliminde; 5, son iki dilimde; 55 EUR.	İlk iki harcama diliminde; harcamaların %4’ü, son iki dilimde; %8’i.
<b>GAZETE-PERİYODİK (17 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 7, son iki dilimde; 27 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların %7-8’i %, son dilimde; %7-8’i.	İlk iki dilimde; 5,son iki dilimde; 32 EUR.	İlk iki harcama diliminde; harcamaların %9-8’i, son iki dilimde; %9-8’i.
<b>SİNEMA, TİYATRO, KONSER (10 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 3, son iki dilimde; 15 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların %1,5’i, son iki dilimde; %4,5’i.	İlk iki dilimde; 1, son iki dilimde; 17 EUR.	İlk iki harcama diliminde; harcamaların %1’i, son iki dilimde; %4’ü.
<b>Hipotez 3: İndirimli oranlar diğer amaçları desteklemektedir;</b>				
<b>RESTORAND A YEMEK (11 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 40, son iki dilimde; 210 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların %2’isi, son iki dilimde; %4,5’i.	İlk iki dilimde; 10, son iki dilimde; 230 EUR.	İlk iki harcama diliminde; harcamaların %1’i, son iki dilimde; %4’ü.
<b>OTEL, KONAKLAMA (14 ÜLKE)</b>	İlk iki dilimde; 10, son iki dilimde; 62 EUR.	İlk iki dilimde; harcamaların %4’ü, son iki dilimde; %14’ü.	İlk iki dilimde; 2 son iki dilimde; 94 EUR.	İlk iki harcama dilimde; harcamaların %2’si, son iki dilimde; %16’sı.
<b>Hipotez 4: Yerine Nakit Transferi uygulaması;</b>				
1. Sıfır ve indirimli oranlar, standart orana yükseltilmelidir (istisna bulunmamalıdır),				
2. Oran artışından sağlanan gelirin üçte ikisi ile nakit transferi yapılmalıdır,				
3. Bu tür bir çalışma özellikle dört ülkede (Avustralya, İspanya, Yunanistan ve Slovakya) hızla ilerlemektedir.				
* <b>Vergi Harcaması:</b> Standart orandan öngörülen gelir ile indirimli/sıfır orandan sağlanan arasındaki fark.				

**Kaynak:** (Brys, 2014, s. 7-20’den derlenmiştir).

Tablodan da görüldüğü gibi zenginler zorunlu maddelere “mutlak rakam olarak” daha fazla harcama yapmaktadır. Nitekim ecza ürünlerinde indirimli KDV oranı uygulanması avantajından

zengin %20'lik grubun, fakir %20'lik gruptan 1,6 kat daha fazla fayda sağlamıştır. Benzer şekilde kültürel ve sosyal alanlara (kitap; gazete-periyodik; sinema, tiyatro, konser; müze, hayvanat bahçesi harcamaları gibi) yönelik indirimli oran avantajından en yüksek %20'lik grup, en düşük %20'lik gruba göre altı kat daha fazla fayda sağlamıştır. Restoran harcamalarında bu gerileyici etkiyi çok daha net olarak görmek mümkündür. Zira tablodan da görüldüğü gibi zenginler yemeğe daha fazla para harcadıkları için, indirimli KDV oranı uygulamasından kaynaklanan vergi harcamasının yaklaşık %70'i en yüksek gelir dilimlerine yansımıştır (OECD, 2014, s. 52-55).

Netice olarak geleneksel KDV modelinde gözlenen çoklu oran uygulamasının dağılım amaçlarına hizmet etme noktasında zayıf bir araç olduğu, aynı koşullar altında, zenginlerin bu uygulamadan doğacak faydasının çok daha büyük olabildiği görülmektedir. Bu, geleneksel modelin, gerçekte gerileyici olduğunu, yani indirimli KDV oranlarından zenginlerin (özellikle sosyal, kültürel ve diğer amaçlar açısından) daha fazla fayda sağladıkları yönündeki tartışmayı hızlandırmıştır.

Bu noktada bir çözüm olarak; KDV'de uygulanan indirimli oranların aşamalı olarak kaldırılması ve düşük gelir gruplarının gerçek gelirlerini artırıcı yasal düzenlemelerin (nakit transferi, gelir vergisi indirimi gibi) yapılması önerilmektedir (Bkz., Poddar ve Ahmad, 2009: 20; Brys, 2014: 21-22, Dickson ve White, 2008: 3-4; James ve Alley, 2008: 41, Crawford vd., 2008: 71). Ancak bunun için ülkenin sosyal/finansal sisteminin güçlü olması gerektiği göz ardı edilmemelidir. Ayrıca indirimli oranlardan vazgeçmek politik olarak her zaman çok kolay değildir. Zira indirimli oranları terk ederek bir anda yüksek bir standart orana geçmek, fiyatları yükselterek öncelikle düşük gelir gruplarını etkileyeceği gibi, talep esnekliği yüksek olan sektörlerde yüksek KDV oranları fiyatlara hemen yansıtılamayacağı için işletmeleri zora sokabilecektir (OECD, 2004: 57). Dolayısıyla KDV'de öngörülen alternatif politikaların çok iyi araştırılması zarureti ortaya çıkmaktadır.

#### 4. TEK ORANLI KDV MODELİNİN YAPISAL ÖZELLİKLERİ

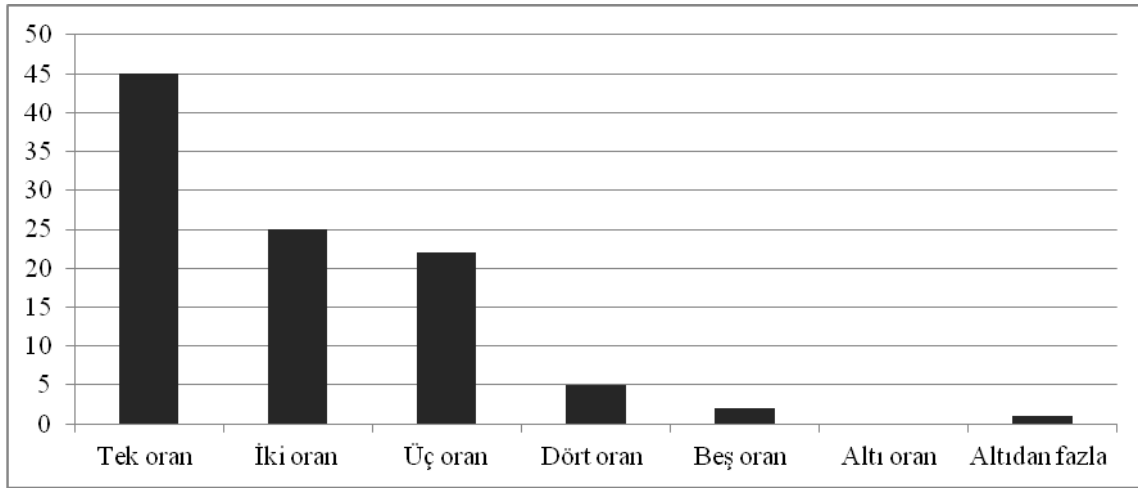
Geleneksel KDV modeline alternatif olarak tercih edilen tek oranlı KDV modelinin üç temel özelliği vardır. KDV'nin imkansız üçlüsü olarak ifade edilen bu özellikler sırasıyla; geniş bir matrah, tek ve düşük vergi oranı ve düşük gelir dilimlerine yardım yapılması şeklindedir (Barreix, 2014: 5). Bir başka deyişle KDV'nin bu üç özelliği birlikte sağlaması halinde artan oranlı bir hale geleceği yani dağılım amacına daha iyi hizmet edeceği ileri sürülmektedir (Owens vd., 2011: 13-14).

Küresel finansal kriz sonrası birçok ülkede mali açıkları kapatmak için en kolay çözüm KDV oranlarının yükseltilmesi olmuştur. Ancak indirim ve istisnaların çokluğu nedeniyle KDV'den arzulanan gelir sağlanamamıştır (Owens, 2011: 8, 10; Crossley vd., 2009: 207). OECD geneline bakıldığında KDV rasyosunun<sup>4</sup> 0,55 (sadece altı ülkede 0,65'in üzerinde) civarında olduğu, yani KDV

<sup>4</sup> **KDV rasyosu:**  $(VRR=VR/Bxr)$  şeklinde hesaplanmaktadır. Burada (VR); toplanan reel geliri, (B); potansiyel matrahı, (r); standart oranı ifade etmektedir (OECD, 2014: 93).

matrahının daraldığı<sup>5</sup> görülmektedir (OECD, 2012: 46; OECD, 2014: 11). Bu, potansiyel KDV'nin %45'inin tahsil edilemediği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla standart KDV oranının yükseltilmesi rasyonel bir çözüm olamamış gibi gözükmektedir. Bu durumda en uygun çözüm KDV matrahının genişletilmesi olduğu sonucu çıkmaktadır. Nitekim Yeni Zelanda 1986 yılında uygulamaya başladığı geniş tabanlı KDV modeli sayesinde, OECD ülkeleri arasında KDV rasyosu en yüksek ikinci ülke haline gelmeyi başarmıştır. Bu anlamda birçok ülkeye de rol model olmuştur. Zira 1990-2000 döneminde KDV'ye geçen 30 Afrika ülkesinden 22'si Yeni Zelanda'nın tek oranlı modelini esas almıştır (Confederation of Indian Industry, 2011: 7; Bodin ve Koukpaizan, 2009: 182). Aşağıdaki şekilde de görüldüğü gibi Dünya genelinde de tek oranlı modeli tercih eden ülke sayısı artmaktadır.

### Şekil 2. KDV Oran Sayılarının Gelişimi



**Kaynak:** (ITD, 2013: 22).

Genellikle Avrupa, Kuzey Afrika ve Orta Asya ülkeleri çok oranlı KDV modelini tercih ederken, son dönemde ilginç bir şekilde gelişmiş ülkeler de dahil, bir çok ülkede tek oranlı modelin tercih edilmeye başlandığı görülmektedir. Ayrıca bu ülkelerde uygulanan KDV oranının geleneksel AB modelindeki KDV oranından daha düşük olduğu gözlenmektedir (Bodin ve Koukpaizan, 2009: 182). Günümüzde İskandinav ülkeleri hariç, çok az sayıda ülke oldukça yüksek KDV oranı uygulamayı ve bunu sürdürmeyi başarabilmiştir (Rao ve Chakraborty, 2013, 4). Bunun yerine tek oranlı KDV modelini benimseyen ülkeler, özellikle başlangıç dönemlerinde, nispeten düşük KDV oranlarının tercih edildiği görülmektedir. Aşağıdaki tabloda tek oranlı KDV modeli uygulayan örnek ülkelerde KDV oranlarının yapısı ile ilgili bazı veriler yer almaktadır.

<sup>5</sup> KDV rasyosunun yükseltilmesi için; indirimli orana tabi ürünlerin aşamalı olarak standart orana tabi tutulması ve bir çok ülkede potansiyel gelirin %10'unu aşan kayıp ve kaçaklarla (agresif vergi planlaması dahil) mücadele edilmesi gerektiği yönünde bir görüş için bkz., (Owens, 2011: 10; EC, 2010, s. 5).



**Tablo 5. Tek Oranlı Modern KDV'lerin Oran Yapısı**

Ülke	Yıl	Standart Oran (%)	Tüketim (GSYİH'nin %'si)	C-Etkinlik Katsayısı	Gelir Performansı*
Kanada	2005	7	74,8	0,46	0,34
Japonya	2004	5	75,5	0,67	0,50
Yeni Zelanda	2005	12,5	76,0	0,94	0,73
Singapur	2004	5	54,2	0,70	0,40

\* Standart orandan KDV gelirlerinin GSYİH'ya oranı ifade edilmektedir.

**Kaynak:** (Poddar ve Ahmad, 2009: 21).

Tabloda yer alan Kanada'nın etkinlik katsayısının düşük olması; bazı gıda ve ilaçların sıfır orana, konutların ve kar amaçsız kuruluşların indirimli orana tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır. Diğer üç ülkede katsayının yüksek olmasının sebebi matrahın oldukça geniş olmasıdır. Buna rağmen Japonya ve Singapur'da kar amaçsız kurumlara istisna tanınması nedeniyle katsayı Yeni Zelanda'ya göre nispeten düşük kalmıştır (Poddar ve Ahmad, 2009: 21-22).

Netice olarak tek ve düşük oranlı KDV modelinin ürünlerin tanımlanmasındaki idari güçlükleri ortadan kalkacağı, satışların indirimli sektörlerle kaydırılmasını engelleyeceği ve verginin denetiminin kolaylaşacağı düşünülmektedir (Copenhagen Economics, 2007: 7; Poddar ve Ahmad, 2009: 20). Ancak tek oranlı KDV sisteminin bu açık faydalarına karşılık, bu sistemde de politikacılar spesifik sektörlerle (turizm, inşaat gibi) ayrıcalık tanınması noktasında sürekli bir baskı altında bulunmaktadır. Örneğin 2008 yılında temel gıda ve ham madde fiyatlarındaki geçici artış bazı Afrika ülkelerinde tek oranlı KDV uygulamasını tartışmaya açmış ve kurallar esnetilerek bazı ürünlerde indirimli oran uygulanmasına gidilmiştir. Ayrıca KDV'de çoklu oran yapısını terk etmek her zaman kolay olmamaktadır. Nitekim Slovakya 2004 yılında tek oranlı sisteme geçtikten kısa bir süre sonra, 2007 yılında yeniden indirimli oran uygulaması başlatmıştır (ITD, 2013: 21).

## 5. TEK ORANLI KDV MODELİNİN UYGULAMASI: YENİ ZELANDA ÖRNEĞİ

Tek oranlı KDV sisteminin en iyi örneği Yeni Zelanda modelidir. Yeni Zelanda 1980'li yılların başlarında potansiyel dolaylı vergi matrahının yaklaşık %67'sini vergi dışında tutan oldukça sorunlu satış vergisi uygulamasından kurtulmak amacıyla ciddi bir reform süreci başlatmıştır. Bu süreçte, zorunlu gıda maddelerinin dahi KDV matrahına dahil edilmesinin tasarlanması kamuoyunda ciddi tartışmalara neden olmuştur. Bunun üzerine yaklaşık iki yıl boyunca gıda maddelerinin niçin matraha dahil edilmek istendiği konusunda ikna kampanyalar yürütülmüş ve yapılan ampirik araştırmalar ile gıda maddelerine tanınan indirimli oranlardan en fazla yüksek gelir gruplarının yararlandıkları ispat edilmeye çalışılmıştır<sup>6</sup>. Bir başka deyişle kamuoyuna gıda maddelerinin indirimli

<sup>6</sup> Örneğin yapılan bir araştırmada 100 Dolarlık gıda harcaması içerisinde yüksek gelir gruplarının payının düşük gelir gruplarının iki katı olduğu ortaya konmuştur (Dickson ve White, 2008: 5-6). Bir başka araştırmada gıda

orana tabi tutulmasından aslında en büyük faydayı düşük gelir gruplarının değil, yüksek gelir gruplarının sağladıkları gösterilmeye çalışılmıştır (Owens vd., 2011: 13).

Bu ispat ve ikna çabalarının neticesinde tek oranlı KDV modeli (diğer adıyla GST) halk tarafından geniş bir kabul görmüş ve 1 Ekim 1986 tarihinden itibaren fiilen uygulanmaya başlanmıştır. Bu yeni bir vergi düzenlemesinin halka iyi anlatılmasının ne derece önemli olduğunun güzel bir örneğidir. Yeni KDV modeli yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra tahminlerin üzerinde bir gelir sağlamıştır. KDV'nin bütçe gelirlerine katkısı 1991 ve 1992 yıllarında sırasıyla; %23,8 ve %25,1 olmuştur (James ve Alley, 2008: 40; Gemmell, 2010: 2; Tax Working Group , 2010: 11). Yeni Zelanda şu an KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek olan OECD üyesi ülkelerden biridir. Aşağıdaki tablodan KDV'nin genel yapısı görülebilmektedir.

**Tablo 6. Yeni Zelanda GST Modelinin Genel Yapısı**

KDV/GSYİH	2012 yılı itibariyle %9.9 (OECD ortalaması 6.6)
KDV/Toplam Vergi:	2012 yılı itibariyle %30.0 (OECD ortalaması 19.5)
KDV Rasyosu	2012 yılı itibariyle %96.4 (OECD içinde ikinci en yüksek) (OECD Ortalaması, %55)
Mükellefiyet:	İşletmeler, Kar amaçsız kuruluşlar, Kamu Sektörü.
İstisnalar:	Finansal hizmetler, Bağış, Konut, İnce metaller.
Kayıt Eşiği:	60,000 NZD/26.846 USD ve üstü kayıt zorunlu.
Oran:	% 15
Sıfır Oran:	İhracat, Transit taşımacılık, Değerli metaller (altın, gümüş, platinyum), Finansal hizmetler, Arazi, Konut.
İndirimli oran:	Otel konaklama, %9.
Beyan:	Altı aylık (500,000 NZD), iki aylık (24 milyon NZD), aylık.
Diğer dolaylı vergiler:	Gümrük ve özel tüketim vergisi.
Vergiye tabi tutulan ortak istisnalar*	Posta, insan kanı, doku, organ, hastane, tıbbi bakım, hasta nakli, diş bakımı, vakıf, fon toplama, eğitim, kar amaçsız kuruluşların faaliyetleri, kültür, spor, sigorta ve reasürans (hayat sigorta hariç), gayrimenkul kiralama, (oturlan konutlar hariç), şans oyunları, bina ve arazi (beş yıl ve üstü oturlanlar hariç).
*OECD ülkelerinin tamamında uygulanan istisnaları ifade etmektedir: Posta, hasta nakil, hastane, tıbbi bakım, insan kan, doku ve organları, diş bakımı, vakıf hizmetleri, eğitim, kar amaçsız kuruluşların faaliyetleri, spor, kültür (TV ve radyo yayıncılığı hariç), sigorta ve reasürans, taşınmaz kiralama, finansal hizmetler, şans oyunları, bina ve arazi arzı, bazı para toplama faaliyetleri.	

**Kaynak:** (OECD, 2014, s. 39-72, ; KPMG, 2013, 40; [www.ird.govt.nz](http://www.ird.govt.nz)).

Yeni Zelanda modelinde sadece uygun matrahı belirlemek için ya da vergilendirmenin güç olduğu durumlarda (finansal hizmetler gibi) istisna ve sıfır oranlara izin verilmektedir (Claus, 2014: 225–240). Yeni Zelanda modelinde; gıda, çocuk giyim, tıbbi bakım, eğitim, enerji gibi yaşamsal ihtiyaçlar da KDV'ye tabi tutulmaktadır. Bu bilinçli tercih yıllardır muhafaza edilmektedir. Bu sayede Yeni Zelanda'nın KDV rasyosu, OECD ortalamasının yaklaşık iki katına çıkmıştır<sup>7</sup>. Bu gün gelinen noktada AB'nin dahi özellikle "hizmetlerin" ve "organizasyonların" vergilendirilmesinde, Yeni Zelanda modelini referans aldığı görülmektedir.

maddelerinin KDV'den istisna edilmesi halinde doğacak faydanın sadece %15'inin düşük gelir gruplarına yansıtacağı öngörülmüştür (James ve Alley, 2008: 41).

<sup>7</sup> İstisna ve indirimlerin çokluğu nedeniyle vergiye tabi matrah AB'de ortalama %52 iken, Yeni Zelanda'da bu oranın %105 civarında olduğu ifade edilmektedir (Bkz., Çelikkaya, 2011a: 88).

Yeni Zelanda modeli OECD'nin beş vergilendirme prensibine göre değerlendirildiğinde özellikle tarafsızlık, etkinlik ve adalet yönünden kusursuz olduğu görülmektedir. Buna karşılık Tablo 7'den de görüleceği gibi modelin kesinlik, basitlik ve özellikle de esneklik skorları nispeten düşüktür. Bu noktada modelin özellikle; e-fatura, e-arşivleme, e-beyan ve e-ödeme konularında ciddi eksiklikler olduğu ifade edilmektedir (White ve Trombitas, 2012: 362-363; IR, 2010: 21).

**Tablo 7. GST ve OECD Vergilendirme Prensipleri**

	1	2	3	4	5
Tarafsızlık					X
Etkinlik					X
Kesinlik ve Basitlik				X	
Efektiflik ve Adalet,					X
Esneklik			X		

**Kaynak:** (White ve Trombitas, 2012: 362-363).

Yeni Zelanda'nın tek oranlı KDV modeli çok yeni olmasına rağmen, uygulanmasında çok başarılı sonuçlar elde edilmesi dolayısıyla birçok ülkeye (Asya Pasifik ve Afrika bölgesi ülkeleri gibi) örnek teşkil etmiştir. Günümüzde KDV'ye geçmeyi düşünen bir kısım ülke (Hindistan, Malezya gibi) Yeni Zelanda modelini ciddi anlamda tartışmaktadır (Muir, 1993: 1; Cnossen, 2013: 715–723). Asya Pasifik Bölgesinde Avustralya, Singapur ve Papua Yeni Gine de benzer tek oranlı KDV modelleri uygulamaktadır. Ancak aşağıdaki tablodan da görüleceği gibi ülkeler arasında bir takım farklılıklar söz konusudur. Örneğin Avustralya'da, Yeni Zelanda'dan farklı olarak; temel gıdalar, su ve kanalizasyon, sağlık, eğitim ve çocuk bakımı vergiden istisna edilmiştir<sup>8</sup>. Singapur'da ise verginin oranı diğer bölge ülkelerine kıyasla en düşük seviyededir. Diğer yandan Yeni Zelanda bölge ülkeleri içerisinde KDV oranının en yüksek olduğu ülke özelliğine sahiptir.

**Tablo 8. Asya Pasifik Bölgesinde KDV Modellerinin Karşılaştırılması**

	Oran	İndirimli Oran	Sıfır Oran	İstisna
Yeni Zelanda	%15	Otel konaklama, %9	İhracat, Geçici ithalat, Transit, İnce metaller, Finansal hizmetler, Arazi.	Finansal hizmetler, Bağış, Konut, İnce metal.
Avustralya	%10	Yoktur	İhracat, Bazı gıdalar, Sağlık, Eğitim, Çocuk bakımı, Dini hizmetler, Su, kanalizasyon, Uluslararası taşımacılık.	Finansal hizmetler, Konut, Hayır kurumları fon sağlama faaliyetleri.
Singapur	%7	Yoktur	İhracat, Uluslararası hizmetler, İmalat, Prototipler, Gemi malzemesi,	Finansal hizmetler, Konutlar, İnce metaller
Papua Yeni Gine	%10	Yoktur	İhracat, Uluslararası taşımacılık, Tıbbi ürünler, İnce metaller, İşlenmemiş petrol, Dini, hayır ve eğitim kurumları.	Finansal hizmetler, Eğitim, Tıbbi hizmetler, İnce metaller, Kamu ulaşım, Gazeteler, Bahis, Posta pulu, İşverenin sağladığı konut ve taşıtlar.

**Kaynak:** (KPMG, 2013: 2-7, 42-47; <http://taxreview.treasury.gov.au>).

<sup>8</sup> Avustralya'da 2004 yılında gıda ve alkolsüz içecekleri kapsayan bir araştırma istisnanın adalet amacına ulaşmada başarılı olmadığını göstermiştir (Freebairn, 2011: 85; Dickson ve White, 2008: 3-4).

Yeni Zelanda modeli Afrika bölgesinde de (Benin, Fas, Cezayir, Uganda, Gana, Güney Afrika ve Etiyopya) son derece düşük olan KDV rasyosunu (ortalama 0,30) yükseltmek amacıyla referans olarak alınmıştır (Bodin ve Koukpaizan, 2009: 183-184). Bölge ülkelerinden Güney Afrika, Eylül 1991'den itibaren başlangıç oranı %10 olan ve şu an %14 olarak uygulanan tek oranlı bir KDV modeline sahiptir. Bu modelde fakirlere yardım amacıyla bazı temel ürünler (kahverengi ekmek, mısır unu, pirinç, kuru fasulye, mercimek, sardalya, süt tozu, süt, işlenmemiş sebze- meyveler, bitkisel yağlar, yumurta) ve parafin, KDV'den istisna edilmiştir<sup>9</sup>. Etiyopya, KDV'ye en son geçen (Angola'nın ardından) Afrika ülkesi olmakla birlikte, uzun tartışmaların ardından kırk yılı aşkın uyguladığı satış vergisinin yerine tercihini 1 Ocak 2013'ten itibaren Yeni Zelanda'nın uyguladığı modern sistemden yana kullanmıştır. Ancak ürüne bağlı çok sayıda indirim ve istisna uygulanması<sup>10</sup> Yeni Zelanda modelinden ciddi sapmalara neden olmuştur (Dasalegn, 2014b: 157). Afrika ülkelerinden Nijerya, 1 Ocak 1994'te, düşük oranlı (%5) bir KDV'ye geçmiştir. Ancak Yeni Zelanda'nın aksine ülkenin şartları göz önünde bulundurularak özellikle; tıp ve eczacılık ürünleri, temel gıdalar, eğitim materyalleri, bebek ürünleri, tarım ürünleri ve ilaçları matrahın dışında tutulmuştur (Emmanuel, 2013, s. 191).

Son olarak Yeni Zelanda modeli KDV'ye geçmeyi düşünen Hindistan ve Malezya gibi ülkelerde de ciddi anlamda tartışılmaktadır. Malezya, Nisan 2015'te Yeni Zelanda modeli bir KDV uygulama kararı almıştır. Böylece şu an uyguladığı satış ve hizmet vergisi yerini geniş tabanlı ve düşük oranlı (%6) tek bir vergiye bırakacaktır (Wong ve Partners, 2013: 1; Mansor ve Ilias, 2013: 13, Debruyne, 2013). Aşağıdaki tabloda taslak metnin bir özeti yer almaktadır. Taslak metinden de görüldüğü gibi Yeni Zelanda modelinde olduğu gibi gıda, eğitim, sağlık gibi hizmetler standart orana tabi tutulmaktadır, ancak yöresel ihtiyaçlardan kaynaklı sebeplerle bu ürünlerden bir kısmının matrahın dışına çıkartıldığı görülmektedir.

<sup>9</sup> Dünya Bankasının yayınladığı bir rapor ilginç bir şekilde bu uygulamanın, düşük gruplara daha fazla fayda sağladıklarını göstermiştir (Go vd, 2005: 10; Charlet ve Owens, 2010: 949).

<sup>10</sup> Ekmek, süt, uçak biletleri, LPG, konut, finansal hizmetler, menkul kıymet arzı, altın ithalatı, dini hizmetler, ilaçlar, tıbbi hizmetler, eğitim, çocuk sağlığı, insani yardımlar, elektrik, karosen, su, kamu ithalatı, posta, ulaşım, iki sayılı gümrük tarifesindeki ürünler, engelli hizmetleri, kitap, yazılı materyaller, tarımsal girdiler, elçilikler ve uluslararası kuruluşlar, vergiden istisnadır. Bkz., (Abehodie, 2007: 2,3).

**Tablo 9. Malezya GST Modelinin Genel Yapısı**

<b>Standart Oran</b>	<b>Sıfır oran ya da istisna</b>
<b>Gıda, Alkolsüz içecekler:</b> Bisküvi, tarım ürünleri, dondurulmuş et, balık, deniz ürünleri, margarin, meyve ve sebzeler, çikolata, dondurma, reçel, kahve, çay kakao, su, meyve suyu.	<b>Bazı gıdalar:</b> Pirinç, un, ekme, taze et, balık ve deniz ürünleri, süt, yoğurt, yumurta, tereyağı, hayvansal yağlar, zeytinyağı, taze meyve ve sebze, Hindistan cevizi, patates, şeker, baharat.
<b>Alkol, tütün mamulleri:</b>	
<b>Giyim, Ayakkabı:</b>	
<b>Konut, su, elektrik, gaz, diğer yakıtlar:</b> Bakım, onarım, su, çöp, kanalizasyon, elektrik, gaz.	Kir, izafi kiralar.
<b>Mobilya, Ev aletleri, Ev Bakımı:</b>	
<b>Sağlık:</b>	Ecza, medikal ürünler, tedavi cihazları, diş, paramedikal, kamu-özel hastaneler.
<b>Ulaşım:</b> Motorlu araçlar, motosikletler, bisikletler, aksesuarlar, yakıt ve yağlar, tamir, bakım, yedek parça, ulaşım ücretleri.	Demiryolu, karayolu, hava, deniz yolu taşımacılığı.
<b>İletişim:</b> Posta, telefon, telgraf.	
<b>Eğlence, Kültür:</b>	Kitaplar.
<b>Eğitim:</b>	Okul öncesi, ilk, orta, lise, üniversite öncesi, Üniversite ve sonrası.
<b>Restoran, Oteller:</b>	
<b>Çeşitli mal ve hizmetler:</b> (Kuaför, kişisel bakım, mücevher, saat, sosyal güvenlik, sigorta, finans).	

**Kaynak:** (Lim Kim-Hwa, 2013: 46-51; KPMG, 2013: 18).

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

KDV, tüm dünyada hızla yayılmaktadır ve uygulandığı ülkelerde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık beşte biri KDV tarafından sağlanmaktadır. Bazı ülkelerde bu oran daha yüksek olup, KDV bütün ülkelerde bütçenin temel gelir kaynağı haline gelmiş durumdadır. Yakın geçmişte yaşanan küresel ekonomik kriz, KDV'nin önemini daha da artırmıştır. Çünkü küresel krizin etkisiyle gelir ve kurumlar vergisine duyulan güven azalınca, birçok ülke bütçe konsolidasyonunu sağlamak için KDV oranlarını yükseltmeye başlamıştır. İşte bu noktada en iyi çözümün ne olduğu sorusu yeniden sorulmaya başlamıştır. Zira geleneksel KDV modelini tercih eden ülkelerde bütçe açıklarını gidermek için standart KDV oranları sürekli yükseltmekle birlikte, bu orana tabi matrahın istisna ve indirimler dolayısıyla daraltılması KDV'de ciddi kayıp ve kaçaklara neden olmuştur. Nitekim OECD genelinde KDV rasyosu ortalama 0,55 (sadece altı ülkede 0,65'in üzerinde) düzeylerine gerilemiştir. Bu da potansiyel KDV gelirinin yaklaşık %45'inin istisna ve indirimli oranlar nedeniyle tahsil edilemediğini göstermektedir. Diğer taraftan istisna ve indirimli oran uygulamalarının temel amacı fakirlerin zorunlu ihtiyaçları üzerindeki vergi yükünü hafifletmek, yani KDV'nin gerileyiciliğini azaltmak olmakla birlikte, yapılan ampirik araştırmalar bu uygulamanın gerçekte dağılım amacına çok da hizmet edemediğini ortaya koymuştur<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Örneğin Latin Amerika Ülkelerini (Kostarika, Şili, Uruguay) kapsayan bir araştırmada istisnadan yüksek dilimlerin beş kat fazla yararlandıklarını, kaldırılmalarının düşük gruplarının yükünü azaltacağını göstermiştir (Barreix, 2014: 5-16; Barreix vd., 2007: 19; Bes vd., 2011: 1-20).

Dolayısıyla KDV’de alternatif model arayışları hız kazanmış durumdadır. Bu amaçla 1980’li yılların sonlarından itibaren birçok ülke, standart KDV oranını artırmak yerine, istisnaları ve indirimli oranları sınırlandırmak yoluna gitmiştir. Bunun en güzel örneklerinden biri olan Yeni Zelanda 1986 yılında radikal bir reform gerçekleştirmiş ve geleneksel KDV modelinde vergiden istisna edilen temel bazı ürünler (gıda maddeleri dahil olmak üzere) KDV’ye tabi tutulmak suretiyle, matrah genişletilmeye başlanmıştır. Bunun neticesinde KDV’nin gelir performansı OECD ortalamasının oldukça üzerine çıkmıştır. Bu gün Yeni Zelanda OECD üyesi ülkeler arasında KDV rasyosu en yüksek olan iki ülkeden biridir. Ayrıca Yeni Zelanda’nın uyguladığı KDV modeli OECD’nin beş vergilendirme prensibine göre yapılan değerlendirmede de (özellikle tarafsızlık, etkinlik ve adalet ilkeleri yönünden) oldukça başarılı çıkmıştır. Daha önce de ifade edildiği gibi KDV’de en iyi alternatifin; geniş tabanlı, tek ve düşük oranlı bir model olduğu fikri ekonomistler arasında da geniş kabul görmeye başlamıştır. Bir kısım ekonomiste göre tek oranlı KDV modeli sayesinde ülkelerin, özellikle kriz döneminde karşılaştıkları mali açıkları kapatmak için standart KDV oranlarını yükseltmelerine büyük ölçüde gerek kalmayacaktır. Tam tersine KDV matrahı genişledikçe, KDV’nin gelir performansı artacak ve aşamalı olarak standart oranın düşürülmesi dahi mümkün olabilecektir.

Netice olarak Dünyada şu an fiilen tercih edilen iki tür KDV modeli bulunmaktadır. Ağırlığını OECD ve AB üyesi ülkelerin oluşturduğu bir kısım ülke 60 yılı aşkın bir süredir çok oranlı KDV modeli dediğimiz ilk modeli tercih etmektedir. Söz konusu ülkelerde, istisna ve indirimlerin genişletilerek sürdürüldüğü ve standart KDV oranlarının yükseltilmesine devam edildiği görülmektedir. Buna karşılık 1980’li yılların sonlarından itibaren aralarında bazı OECD üyesi ülkelerin de olduğu bir kısım ülke geleneksel çok oranlı KDV modelini terk etmeye başlamıştır. Bir başka deyişle Dünya genelinde tek oranlı KDV modeli dediğimiz ikinci modeli benimseyen ülke sayısı her geçen gün artmaktadır. Türkiye sınıflandırmada ilk grup içerisinde yer almaktadır. Buna karşılık Türkiye şu an 0,43 Rasyo oranı ile OECD ülkeleri arasında Meksika, Yunanistan ve İtalya’dan sonraki en düşük dördüncü KDV gelir rasyosuna sahip ülke konumundadır (Çelikkaya, 2011b: 123). Dolayısıyla Türkiye mevcut durumda potansiyel KDV gelirinin yarısından fazlası tahsil edemiyor görünmektedir. Bir başka deyişle standart KDV oranı yüksek olmasına rağmen, Türkiye arzu edilen KDV gelirinin sağlayamamaktadır. KDV matrahındaki bu erezyonun önlenmesi adına, Türkiye’nin de uyguladığı çok sayıda istisna ve indirimli oran içeren mevcut KDV modelini yeniden gözden geçirmesinin ya da tartışmaya açmasının zamanı gelmiş durumdadır.

## KAYNAKÇA

Abehodie, W. (2007) “A Comparative Analysis of VAT Design in Ethiopia, Kenya and New Zealand”, <http://www.ethiopianreview.com/2007/Final%20-%20Wollela%20Abehodie.htm> (21.11.2014).

Barreix, A. (2014) “Toward Sufficiency Neutrality, and Equity: Personalized VAT, Second Meeting of OECD Global Forum on VAT”, 17-18 April, Tokyo/Japan: 1-14.

Barreix, A., Roca, J., Villela, L. (2007).“Fiscal Policy and Equity: Estimation of the Progressivity and Redistributive Capacity of Taxes and Social Public Expenditure in The Andean Countries”, INTAL-INT, Working Paper, (33(1): 1-86.

Bes, M., Jeronimo, R., Alberto, B. (2011) “Fiscal Equity and Personalized VAT in Latin America, Revenue Mobilization and Development, IMF April 2011: 1-20.

Bodin, J. P., Vincent, K, (2009) “The Rise of VAT in Africa – Impact and Challenges”, International VAT Monitor, May/Jun: 178-189.

Brys, B. (2014) “The Distributional Effect of Consumption Taxes in OECD Countries”, 4th LAC Tax Policy Forum. 3-4 July, Mexico City.

Charlet, A., Stephane, B. (2012) “The OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future Developments”, World Journal of VAT/GST Law., 1(2): 175-184.

Charlet, A, Jeffrey, O, (2010) “An International Perspective on VAT”, Tax Notes International, September 20: 943-954.

Claus, I. (2014) “GST Compliance in the New Zealand Property Sector”, Fiscal Studies, 35 (2): 225–240.

Cnossen, S., (2013) “Preparing the Way for a Modern GST in India”, Int Tax Public Finance, 20: 715–723.

Confederation of Indian Industry (2011) “GST Implementation”, 28 November 2011, [http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/Miscellaneous/CII\\_Presentation.pdf](http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/Miscellaneous/CII_Presentation.pdf) (04.12.2014).

Commonwealth of Australia (2010) “Australia’s Future Tax System Report to the Treasurer, [http://taxreview.treasury.gov.au/content/downloads/final\\_report\\_part\\_1/00\\_afts\\_final\\_report\\_consolidated.pdf](http://taxreview.treasury.gov.au/content/downloads/final_report_part_1/00_afts_final_report_consolidated.pdf) (11.11.2014).

Comparing New Zealand and Australia's GST systems (2014), <http://www.ird.govt.nz/yoursituation-bus/bus-aust-nz/tax-basics/comp-gst/> (30.10.2014).

Copenhagen Economics (2007) “Study on Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union Final Report”, Thursday, 21, 1-103.

Crawford, I., Michael, K., Stephen, S. (2008) “Prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century”, The Institute for Fiscal Studies. Oxford University Press, 2008.

Crossley, T. F., David, P., Matthew, W. (2009) “Value Added Tax”, Chapter 10, <http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2009/09chap10.pdf> (05.11.2014).

Çelikkaya, A. (2011a) “Tek Oranlı Katma Değer Vergisi Reformları Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi. (362): 86-94.

Çelikkaya, A. (2011b) “OECD Üyesi Ülkelerde Katma Değer Vergisinin Yapısal Gelişimi ve Son Uyumlaştırma Çabalarının Değerlendirilmesi”, *SosyoEkonomi*. 7 (14): 103-125.

Dasalegn, M. J. (2014a) “The Value-Added Tax Styles: Which is Adopted by Ethiopia?”, *Journal of Economics and Sustainable Development*, 5(11): 78-79.

Dasalegn, M. J. (2014b) “The Role of Value Added Tax on Economic Growth of Ethiopia”, *Sci. Technol. Arts Res. J.*, 3(1): 156-161.

Debruyne, J. (2013) “The Challenges o Implementing GST in Malaysia”, [http://www.mblbc.org/mblbc/images/business/GST\\_study.pdf](http://www.mblbc.org/mblbc/images/business/GST_study.pdf) (12.11.2014).

Dickson, I., David, W. (2008) “Tax Design Insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) Model” Working Paper No: 60, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP60.pdf> (23.10.2014).

Emmanuel, U. C. (2013) “The Effects of Value Added Tax (V.A.T) on the Economic Growth of Nigeria”, *Journal of Economics and Sustainable Development*, 4(6): 190-201.

Europion Commission (2010) “Green Paper on the future of VAT Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System”, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future\\_vat/com%282010%29695\\_\(23.10.2014\).](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_(23.10.2014).)

Feria, R. de la, Richard, K. (2013) “Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT”, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2273111](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2273111) (05.11.2014).

Freebairn, J. (2011) “ A Better and Larger GST?, *The Economic and Labour Relations Review*, 22 (3): 85–100.

Gemmell, N., (2010). “Tax Reform in New Zealand: Current Developments”, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/about/cpf/publications/pdfs/4GemmellPostHenrypaper.pdf> (11.11.2014).

Delfin S., M., Kearney, S., Robinson, K., T., (2005) “An Analysis of South Africa’s Value Added Tax”, World Bank Policy Research Working Paper 3671, [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2005/07/25/000016406\\_20050725112857/Rendered/PDF/wps3671.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2005/07/25/000016406_20050725112857/Rendered/PDF/wps3671.pdf) (13.11.2014).

IR (2010) “Helping You Get it Right, Inland Revenue’s Compliance Focus 2010-11”, [www.ird.govt.nz](http://www.ird.govt.nz) (05.11.2014).

International Tax Dialogue (2013) “Key Issues and Debates in VAT”, [http://www.itdweb.org/documents/ITD\\_VAT\\_SME\\_Financial\\_Sector\\_Taxation2013.pdf](http://www.itdweb.org/documents/ITD_VAT_SME_Financial_Sector_Taxation2013.pdf) (14.11.2014).

James, S., Clinton, A. (2008) “Successful Tax reform: The Experience of Value Added Tax in the United Kingdom and Goods and Services Tax in New Zealand”, *Journal of Finance and Management in Public Services*. 8(1): 35-47.



- Keen, M. (2013) “The Anatomy of the VAT”, IMF, Fiscal Affairs Department., April 5: 7-8.
- KPMG (2013 “Global Indirect Tax Services”, Asia Pacific Indirect Tax Country Guide, April 2013: 1-40.
- Lim, K. H. (2013) “Implementing Goods and Services Tax in Malaysia”, Penang Institute, 8, October.
- Mansor, N. H. A., Azleen, I. (2013) “Goods and Services Tax (GST): A New Tax Reform in Malaysia”, International Journal of Economics Business and Management Studies. 2(1):12-19.
- Muir, R. S. (1993) “The Goods and Services Tax : Reflections on the New Zealand Experience, Six Years On”, Revenue Law Journal. 3(2): 100-114.
- OECD (2012) “Consumption Tax Trends 2012”, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2012\\_ctt-2012-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en) (09.12.2014).
- OECD (2014) “Consumption Tax Trends 2014”, [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en#page3](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page3) (10.12.2014).
- Owens, J. (2011) “Improving Performance of VAT Systems is a Priority in the Context of the Economic Crisis”, World Commerce Review, 5(3). 8-10.
- Owens, J., Piet, B., Alain, C. (2011) “VAT's Next Half Century: Towards a Single-Rate System?”, [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT\\_s\\_next\\_half\\_century:\\_Towards\\_a\\_single-rate\\_system\\_.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html) (15.10.2014).
- Poddar, S., Ehtisham, A. (2009) “GST Reforms and Intergovernmental Considerations in India, Working Paper”, No.1/2009-DEA.
- Rao, R. K., Pınakı, C. (2013) “Revenue Implications of GST and Estimation of Revenue Neutral Rate: A State Wise Analysis” [http://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2013/08/Empowered\\_Committee\\_GST\\_Report\\_January\\_2013.pdf](http://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2013/08/Empowered_Committee_GST_Report_January_2013.pdf) (03.12.2014).
- Tax Working Group (2010) “A Tax System for New Zealand’s Future.”, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/pdf/tax-report-website.pdf> (11.11.2014).
- White, D. I, Eugen, T. (2012) “New Zealand, The Future of Indirect Taxation Recent Trends in VAT and GST Systems around the World”, Kluwer Law International: 354-366.
- Wong and Partners (2013) “Implementation of Goods & Services Tax in Malaysia”, Client Alert: 1.