

# “ 2000-2018 Aralığında KDV Özelinde Harcama Vergilerinin Seyri: Türkiye ve AB Ülkeleri Örneği\*

*Arş. Gör. Ali Gökhan GÖLÇEK\*\**

## ÖZET

Vergiler kamu finansmanı noktasında en önemli gelir kalemi olarak bilinmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı, vergiye maruz kalan mükellefler açısından bir sınıflandırma olmakla birlikte, ödeme gücünün tespiti açısından ise gelir, tüketim ve servet olarak üçlü bir ayrıma tutulmaktadır. Çalışmanın konusunu hayatımıza geç giren, ancak kendini kolay kabul ettiren Katma Değer Vergisi oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler arasında, payı en fazla olan katma değer vergisi, bilindiği üzere harcama üzerinden alınan bir vergidir.

Çalışmada ilk olarak, harcama vergilerinden bahsedilip, daha sonra katma değer vergisi (KDV) özelinde Türkiye’de ve Avrupa Birliği üye ülkelerindeki durum ortaya konmaya çalışılacaktır. Son yıllarda çokça tartışılan KDV, başlangıcından günümüze kadar önemini korumuştur. Çalışmanın odak noktasını, KDV’nin yıllar içerisindeki seyri Türkiye ve AB ülkeleri ile karşılaştırılmalı olarak analizi oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** KDV, Harcama Vergileri, Türkiye, AB.

**JEL Sınıflandırması:** H20, H22, H26.

**IN THE PERIOD OF 2000-2018, THE COURSE OF EXPENDITURE IN PARTICULAR OF VAT: TURKEY-COUNTRIES OF EU**

## ABSTRACT

Taxes are the most important income item at the point of public finance. Indirect and direct tax discrimination is a classification of taxpayers who are exposed to taxation. Furthermore, in terms of determining the payment power of the taxes; income, consumption and wealth. Value Added Tax which enters our life late but accepts itself easily creates the subject of the study. As is known, among indirect taxation, the value added tax with the greatest share is tax on expenditure.

In the study, first, it is mentioned expenditure tax and then will attempt to demonstrate situation in Turkey and member countries of European Union, in the context of value added tax (VAT). Much debated in recent years, VAT has maintained its importance from day to day. The focus of the study is constituted by the analysis of the course of VAT over the years in comparison with the countries of EU and Turkey.

**Keywords:** Value Added Tax, Expenditure Tax, Turkey, EU.

**JEL Classification:** H20, H22, H26.

\* Bu çalışma 19-21 Ekim 2018 tarihinde “1. Uluslararası Toplum, İktidar & Siyaset Kongresi”nde sunulan metnin revize edilmiş ve genişletilmiş halidir. Hakemli makaledir.

\*\* Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-7948-7688

## GİRİŞ

Devlet, kamu ihtiyaçlarının finansmanı için hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptir. Bu yetkinin temelinde egemenlik gücü yatmaktadır<sup>1</sup>. Diğer bir ifadeyle, devlet egemenlik gücüne dayanarak, kişilerden cebren ve karşılıksız bir şekilde vergi toplamaktadır<sup>2</sup>. Bilindiği üzere, vergiler çağdaş devlet gelirlerinin en önemlisi olarak gösterilmektedir. Genel olarak vergiyi şöyle tanımlamak mümkündür: devlet ya da devredilmiş yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerince bireylerden veya tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliği bile sahip olmayan bazı kurumlardan, cebri olarak alınan ve mukabilinde doğrudan bir karşılık vaadi olmayan mali yükümlülüklerdir.

Verginin gelişimi İngiltere’de parlamenter kurumların gelişmesi ile hız kazanmıştır<sup>3</sup>. Tarihte ise ilk olarak 1215 yılında kralın yetkilerini kısıtlayan Magna Carta ile “temsilsiz vergi olmaz” görüşü ortaya çıkmış ve bir anlamda verginin yasallığı da benimsenmiş olmuştur<sup>4</sup>. Bilindiği gibi Anayasamızın 73. maddesinde vergi ödevine ilişkin tanımlama yer almıştır. İlgili kanun metnine göre “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmüyle vatandaşların vergi görevi ifade edilmiştir. Klasik iktisat görüşünün öncülerinden olan Adam Smith de Ulusların Zenginliği adlı eserinde vergiye ilişkin şu tanımlamada bulunmuştur; “...hükümetin masrafını karşılamak için, her devletin uyrukları, kendi güçlerine imkân ölçüsünde en yakın oranda, yani devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında katkıda bulunmalıdır”<sup>5</sup>. Fritz Neumark ise vergiyi; “her vergi bir iktisadi kıymet transferini içerir ve verginin tarihi ve tahsili iktisadilik prensibine uymalıdır” şeklinde tanımlamıştır<sup>6</sup>.

Vergilemenin hangi kaynağa göre yapılması gerektiği tarihten günümüze dek tartışılmıştır. Bu noktada vergilerin tasnifi önem kazanmaktadır. Çok sık kullanılan iki tür sınıflandırma bulunmaktadır. Bunlar, dolaylı-dolaysız vergiler ve ekonomik

tasniftir. 1960’lara kadar, dolaylı-dolaysız vergi ayrımı kullanılmış, Avrupa Ekonomik Topluluğu tarafından kurulan “Neumark Komitesi” ile vergilerin ahenkleştirilmesi amaçlanmış ve bu cihetle ekonomik tasnifin kullanılmasının daha uygun olacağı belirtilmiştir<sup>7</sup>. Günümüzde kullanılan tasnif türü olan ekonomik tasnifte; vergiler gelir, servet ve harcama vergileri olarak ayrılmıştır. Çalışmanın konusunu oluşturan harcama vergileri, üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Bu tür vergilerin devlete gelir sağlama (mali amaç) dışında, telafi edici de bir amacı bulunmaktadır. Aynı şekilde harcamalar üzerinden alınan vergiler, sadece mali güce erişmek için değil, artan kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla da kullanılmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde harcama vergileri yedi başlık altında gruplandırılmaktadır. Bunlar; i) Katma Değer Vergisi (KDV), ii) Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), iii) Gümrük Vergisi, iv) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), v) Damga Vergisi, vi) Özel İletişim Vergisi (ÖİV) ve vii) Harçlardır. Çalışmada KDV özelinden harcama vergilerinin yıllar içerisindeki durumu incelenecektir. İlk bölümde Türkiye’deki harcama vergileri kısa anlatılıp, KDV hakkında bilgiler verilecektir. İkinci bölümde AB ülkelerinde KDV’nin nasıl uygulandığı anlatılacak ve çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, KDV’nin 2000-2017 yılları arasında Türkiye ve seçilmiş AB üye ülkeleri karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Çalışmanın sonuç bölümünde, KDV’nin uygulanabilirliği ve hakkındaki eleştiriler, çözüm önerileri bağlamında tartışılmaya çalışılacaktır.

## 1. TÜRKİYE’DE HARCAMA VERGİLERİ

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin yapısı ve bileşenleri incelendiğinde, sistemin çağdaş vergi sistemleri gibi; gelir, servet, mal ve hizmetler ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerden oluştuğu görülmektedir. Cumhuriyetin kabul edildiği 1923 yılından günümüze dek pek çok vergi yürürlüğe girmiştir. Bu vergilerden bazıları kısa

\*\*\* “Vergileme sanatı, kazı bastırılmadan, ondan mümkün olduğu kadar fazla tüy almaktır.” Jean-Baptiste Colbert

1 Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000, s. 230.

2 Akif Erginay, Türk Vergi Hukuku, Ankara: Savaş Yayınları, 1990, s. 30; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 33; Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, Ankara: İmaj Yayınevi, 2009, s. 257.

3 İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 112.

4 Jocelyne A. Scutt, Women and Magna Carta: A Treaty for Control or Freedom?, UK: Palgrave Macmillan, 2016, s. 87.

5 Adam Smith, The Wealth of Nations, 1776.

6 Fritz Neumark, Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri (Çev. i. Feyzioğlu), İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, s. 34.

7 Nadaroğlu, 2000, s.336.

ömürlü olmuş ve işlevsiz kalmıştır. 1949 yılında Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun kabul edilmesiyle vergileme anlamında ciddi reformlar da beraberinde gelmiştir. 1959-1970 aralığında pek çok modern vergi yürürlüğe girmiştir. Bunlar sırasıyla Veraset ve intikal Vergisi (1959), Motorlu Kara Taşıtları Vergisi (1963), Damga Vergisi (1964), Harçlar kanunu (1964) ve Emlak Vergisi (1970) şeklinde olmuştur. Harcama vergileri alanındaki reform ise, 1984 yılında yaşanmıştır. Zira 1984 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bununla birlikte 1999 Marmara Depreminde geçici olarak çıkan ve daha sonra kaldırılarak Özel İletişim Vergisi adını alan vergi de Türkiye'deki harcama vergileri arasındadır. Harcama vergilerinde önemli bir yeri olan diğer bir vergi olan Özel Tüketim vergisi ise, 2002 yılında kabul edilmiştir.

Harcama vergileri; üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler uygulamada gider vergileri, tüketim vergileri, istihsal vergisi, muamele vergisi gibi isimlerle de bilinmektedir. Tüm vergilerde olduğu gibi, harcama vergileri de çeşitli sınıflandırılmalara tabi tutulmaktadır.

İktisadi muamele vergileri-hukuki muamele vergileri sınıflandırmasına göre; iktisadi muamele vergileri; üretim, satış, tüketim, ithalat gibi iktisadi olaylar üzerinden alınır. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergisi iktisadi muamele vergisi olma özelliğini taşıyan vergilerdir. Diğer taraftan, tek veya çok taraflı hukuki işlemlerden, bazı idari işlem ve tasarruflardan alınan vergiler ise hukuki muamele vergileri olarak gruplandırılır. Bu özellikte olan harcama vergileri, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi ve harçlar olarak sınıflandırılabilir.

Harcama vergilerinin diğer bir ayrımı ise; genel tüketim vergileri-özel tüketim vergileri şeklinde olanıdır. Genel tüketim vergileri, tüm iktisadi muameleleri vergi kapsamına almaktadır. Buna göre, KDV, gümrük vergisi bu gruplandırmaya dahil edilmektedir. Özel tüketim vergileri ise; akaryakıt, sigara, alkollü içecekler gibi seçilmiş bazı ürünlerin satışını, KDV'ye ek olarak yeniden vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Bu bilgiler ışığında Türk vergi sistemindeki harcamalar üzerinden alınan vergileri dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür<sup>8</sup>:

“- Genel tüketim vergisi niteliğindeki harcama vergileri: Katma değer vergisi, gümrük vergisi,

- Özel tüketim vergisi niteliğindeki harcama vergileri: özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi

- Kamunun hizmet veya mal satışı karşılığında alınan harcama vergileri: harçlar

- Çeşitli işlemler üzerinden alınan harcama vergileri: damga vergisi”.

Çalışmanın konusunu oluşturan Katma Değer Vergisi (bundan sonra KDV olarak kısaltılmış hali kullanılacaktır), 1 Ocak 1985 tarihinde 3065 sayılı kanun ile uygulanmaya başlamıştır. ilgili kanunun 28. Maddesinde “Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar arttırmaya, %1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende satış ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir” şeklinde KDV’nin oranı hakkında hüküm bulunmaktadır. Nitekim Bakanlar Kurulu bu oranlarda 1985 yılından itibaren elliye aşkın değişiklik yapmıştır. Türkiye’de halen %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı oran uygulanmaktadır.

KDV’nin tüm dünyada yaygın olarak kabul edilip uygulanmasının bazı sebepleri bulunmaktadır. En başta KDV, dolaylı vergi statüsünde olduğundan, mükelleflerde mali anestezi gerçekleştirilerek ve vergiyi hissetmemektedirler. Vergi yükünü hissetmeyen mükellefler ve hissettirmeden vergi geliri elde eden devlet için, KDV son derece cazip bir vergi olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte, KDV verginin piramitleşmesine neden olmamakta ve uygulanmasında herhangi bir ek maliyet yaratmamaktadır.

Gerek matrahı ve gerekse advalorem<sup>9</sup> tarife yapısı ile gelir sağlama bakımından diğer dolaylı vergilerden daha kolay ve etkin olan KDV<sup>10</sup>, genel

8 Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 235-236.

9 Matrahın hesaplanmasında kullanılan iki yöntem vardır. Bunlar spesifik ve advalorem yöntemidir. Matrah, bir mal veya hizmetin parasal değeri üzerinden hesaplanıyorsa advalorem; miktar, hacim gibi bazı fiziksel ölçüler ile hesaplanıyorsa spesifik yöntem söz konusudur.

10 İzzettin Önder, “Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 30, 1985, s. 28.

tüketim vergilerinin en gelişmiş şekli olup, başta AB ülkeleri olmak üzere, dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır<sup>11</sup>. KDV’de vergiyi doğuran olay, gerçekleştirilen işlemin türüne göre ayrı ayrı esaslara bağlanmış olmakla birlikte; genel olarak, mal teslimi ya da hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. KDV’nin mükellefi ise, mal teslimi ya da hizmet ifası hallerinde söz konusu işlemleri yapanlar, ithalat yapılması durumunda mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımacılıkta gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar vs. olarak sıralanabilir.

KDV uygulamasında, üreticiler ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır. Kanuni mükellef adına (aracı mükellef de denilmektedir) bu kişi veya kuruluşlar; alışlarında ödedikleri vergiyi, satışlarında topladıkları vergilerle telafi etmekte; fazla vergiyi vergi dairesine yatırmaktadırlar. Bu bağlamda bu kişiler bir nevi devletin tahsildar memuru gibi çalışmaktadır. Bu bakımdan, vergi toplama maliyetinin minimum olduğu vergi türü olan KDV’de, fiili mükellef nihai tüketiciler olmaktadır.

KDV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunmakta ve vergilendirme dönemi Maliye Bakanlığı KDVK’nin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak; i) kural olarak birer ay olarak tespit edilmiştir (KDVK m. 39), ii) ithalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde, gümrükleme hattından geçildiği an olarak belirlenmiştir. KDV, beyannamenin elden verilmesi durumunda, beyannamenin verildiği günde; beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda beyannamenin ulaştığı tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Hesaplanan vergi ise, beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

## 2. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE KATMA DEĞER VERGİSİ

KDV’nin ilk uygulaması 1948 yılında Fransa’da ortaya çıkmıştır. Başlangıçta üretim aşamasında uygulanan ve sermaye malları için indirim hakkı verilmeyen bu vergi, 1954 yılında tüketim tipi KDV’ye dönüştürülmüştür<sup>12</sup>. Günümüzde KDV, dünya çapında devletler için en etkili gelir kaynaklarından biri olmuş, 150’den fazla ülkede benimsenmiş ve dünya toplam vergi gelirlerinin yaklaşık

%20’sini oluşturduğu bilinmektedir<sup>13</sup>.

KDV’nin uluslararası ticarete konu mallar üzerinde uygulanması sırasında “çıkış yeri ilkesi ya da “varış yeri ilkesi” yöntemlerinden birisi uygulanmaktadır. Varış yeri ilkesine göre iki ülke arasında yapılan mal ve hizmet ticaretine konu teslimler ithalatçı ülkede uygulanan oranda KDV’ye tabi olmaktadır. Böylece bu mal ve hizmete ilişkin vergi gelirinin tamamı ithalatçı ülke tarafından toplanmaktadır. Çıkış yeri ilkesine göre ise ihrac edilen mal ve hizmet ihracatçı ülkenin vergi oranlarına göre vergilendirilip tahsil edilir<sup>14</sup>. Çıkış yeri ilkesinde, mal ve hizmetler üretildikleri ülkede geçerli oranlara, varış yeri ülkesinde ise tüketildikleri ülke oranlarına göre vergilendirilmektedir. KDV’nin genel bir özelliği olan ihracattan vergi alınmaması ve vergilendirmenin ithalatın gerçekleştiği ülkede yapılması (varış yeri ilkesi) uygulaması, verginin uluslararası ticarete tarafsız olması sağlamakla birlikte çıkış yeri ilkesinin uygulanması gerektiği konusundaki tartışmalar uzun yıllardan beri gündem oluşturmaya devam etmektedir.

Bu bağlamda ihracatta KDV oranı sıfır olarak uygulanmakta, yani vergi alınmamaktadır. Buna ilave olarak bu ürünün alışlarında ödenen KDV, ihracatçıya iade edilmektedir. Bu haliyle KDV, özellikle, tüketim vergisi olarak KDV’ni uygulamayan ülkeler karşısında bir ihracat teşviki kimliğine bürünebilmektedir<sup>15</sup>.

Dolaylı vergilerin en önemli türlerinden biri olan katma değer vergisinin üye ülkelerdeki; oran ve istisna farklılıklarının günümüz itibarıyla tam anlamda uyumlaştırıldığı söylenemez. Birçok ülkeyi bünyesinde barındıran AB’nin, KDV sisteminde yaşanan sıkıntılara rağmen uygulanabilir bir KDV müktesebatı oluşturduğu görülmektedir. AB KDV sisteminde; vergi katma değer üzerinden alınır, vergi indirimi sistemi vardır, varış yeri ilkesi geçerlidir.

Yıllar itibarıyla AB üye ülkelerinde ortalama KDV oranında çok fazla değişiklik olmamıştır. Grafik 1’de KDV oranındaki değişim gösterilmiştir. Tablo 1’de ise 2018 yılı itibarıyla üye ülkelerde uygulanan KDV oranları yer almaktadır. Buna göre, en düşük KDV oranı Lüksemburg’da, en yüksek oran ise %27 ile Macaristan’da uygulanmaktadır.

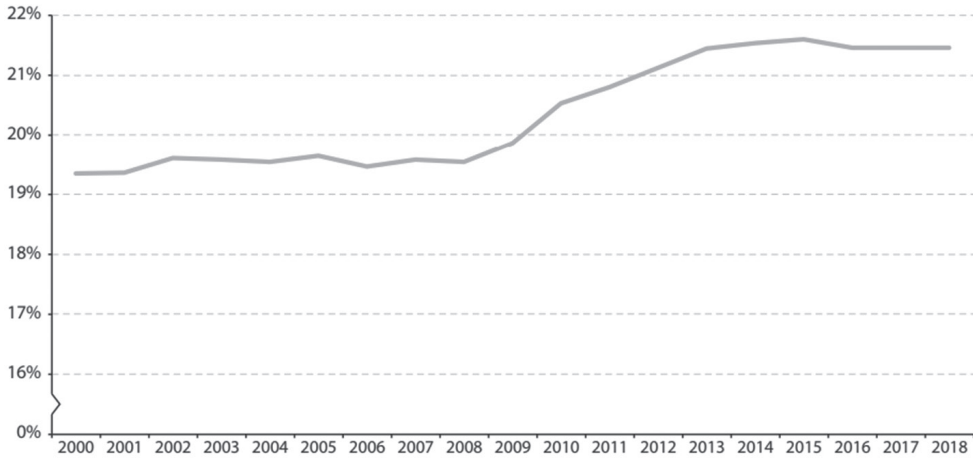
11 Bilici, 2012, s. 237.

12 Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin ve Victoria Summers, The Modern VAT, Washington: International Monetary Fund, 2001, s. 4.

13 Kathryn James, The Rise of the Value-Added Tax, Cambridge: Cambridge Tax Law Series, 2015, s. 43.

14 Semih Öz, “AB KDV Sisteminde Çıkış ya da Varış Yerinde Vergilendirme İkilemi”, Vergi Sorunları Dergisi, 281, 2012, s. 15.

15 Bilici, 2012, s. 146-147.

**Grafik 1: Ortalama Standart KDV Oranının Değişimi, AB, 2000-2018.**

**Kaynak:** European Commission, Taxation and Customs Union 2018a.

Sadece iki üye ülke standart KDV oranlarını 2017'de değiştirmiştir. Bunlar %23'ten %24 oranına yükselten Yunanistan ve %20'den %19'a düşüren Romanya'dır. Sonuç olarak, AB (28) ortalama standart oranı, 2016'da olduğu gibi 2017'de de %21,5 seviyesinde kalmıştır. Grafik 1 yardımıyla 2014-15'e kadar olan standart KDV oranlarındaki keskin artış eğiliminin normale döndüğü görülmektedir. En yüksek KDV standart oranı Macaristan'da (%27) bulunurken, bunu Hırvatistan, Danimarka ve İsveç izlemektedir (%25). En düşük oranlar Lüksemburg (%17) ve Malta'dır (%18). Birlik dışında en düşük KDV oranı; Kanada, Nijerya, Tayvan ve Yemen'de %5 olarak uygulanmaktadır (Bkz. Ek 1).

Grafik 1'de 2010 yılından itibaren bir artış gözlemlenmektedir. Bu yükseliş trendinin birlik ülkeleri arasındaki uyumun sağlanması ve rekabet

bozukluklarını giderme adına olabileceği düşünülmekle birlikte, her ülke kendi iç dinamiklerine göre oranları belirlemektedir.

Bu bağlamda 20.10.2003 tarihinde günümüz düzenlemelerinin de temel mahiyetinde olan bir rapor yayımlanmıştır. Söz konusu raporda üye ülkeler arasındaki oran farklılıklarını ve bunun sebep olduğu rekabet bozukluklarını vurgulayarak standart oranın 31.12.2005 tarihine kadar %15'in altında belirlenmemesi gerektiğini belirtmiştir. Aynı raporda iç pazarın işleyişini iyileştirmek ve potansiyel rekabet bozukluklarını önlemek amacıyla üye ülkelere belli alanlarda indirimli oran uygulaması bakımından eşit fırsatlar sağlanmasına yönelik öneri sunulmuştur. İlerleyen süreçte ise standart oranın %15'in altında olmaması hükmü, 2005/92/CE Direktifi ile 2010 yılına kadar uzatılmıştır<sup>16</sup>.

**Tablo 1: AB Üye Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları, 2018 (%)**

Üye Ülke	Süper indirimli Oran	İndirimli Oran	Standart Oran	İzin Verilen Oran
Belçika	-	6 / 12	21	12
Bulgaristan	-	9	20	-
Çekya	-	10 / 15	21	-
Danimarka	-	-	25	-
Almanya	-	7	19	-
Estonya	-	9	20	-

<sup>16</sup> Yalçın Alganer ve Güneş Yılmaz, "Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 28 (1), 2010, s. 149.

İrlanda	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Yunanistan	-	6 / 13	24	-
İspanya	4	10	21	-
Fransa	2,1	5,5 / 10	20	-
Hırvatistan	-	5 / 13	25	-
İtalya	4	5 / 10	22	-
Güney Kıbrıs	-	5 / 9	19	-
Letonya	-	5 / 12	21	-
Litvanya	-	5 / 9	21	-
Lüksemburg	3	8	17	14
Macaristan	-	5 / 18	27	-
Malta	-	5 / 7	18	-
Hollanda	-	6	21	-
Avusturya	-	10 / 13	20	13
Polonya	-	5 / 8	23	-
Portekiz	-	6 / 13	23	13
Romanya	-	5 / 9	19	-
Slovenya	-	9,5	22	-
Slovakya	-	10	20	-
Finlandiya	-	10 / 14	24	-
İsveç	-	6 / 12	25	-
Birleşik Krallık	-	5	20	-

**Kaynak:** European Commission, Taxation and Customs Union 2018a.

Türkiye’de KDV oranları %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı oran olarak uygulanmaktadır. AB üye ülkelerinde ise; süper indirimli oran, indirimli oran, standart oran ve izin verilen oran olmak üzere dört farklı oran bulunmaktadır. Standart oran katma değer vergisi uygulamasındaki genel oranı ifade etmektedir. indirilmiş oran; genel oranın (standart oranın) altındaki oranı ifade eder. Süper indirilmiş oran ise indirilmiş oranın daha da altında uygulanan istisnası nitelikteki çok daha düşük oranları belirtmek için kullanılmaktadır. Ayrıca her AB ülkesinde, farklı mallara farklı oranlar uygulanmaktadır. Bu bağlamda birlik içerisinde KDV noktasında tam bir uyumun yakalandığı söylenemez.

### 3. AB VE TÜRKİYE’DE KDV KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi oran indirimleri ve vergi istisna farklılıkları vergi rekabetinin en etkili enstrümanlarıdır. Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de ekonomik amaçlı benzer mal ve hizmetlerin aynı oranda katma değer vergisine tabi olmaması veya kısmen, hatta

tamamen vergi dışı kalabilmesi haksız vergi rekabetine yol açabilmektedir. Haksız vergi rekabetine sebep olan ekonomik nitelikli mal ve hizmetlerdeki KDV oran ve istisna farklılıkları Avrupa Birliği ve Türkiye KDV sistemlerinde uyumlaştırılması gereken öncelikli konulardan biridir.

Çalışmada AB’ye üye ülkelerin 2000-2017 yılları arasındaki dönemde KDV standart ve indirilmiş oranları ile KDV’nin toplam vergi gelirleri içindeki ve GSYİH içindeki payları ayrı ayrı gösterilmiştir.

Tablo 2: AB ve Türkiye'de Yıllar itibarıyla Standart ve indirilmiş KDV Oranları, 2002-2018.

Ülke	KDV Oranı	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Belçika	Standart	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	İndirilmiş	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Bulgaristan	Standart	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	İndirilmiş	-	-	-	-	-	7	7	7	7	9	9	9	9	9	9	9	9
Çekya	Standart	22	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21	21	21	21	21	21
	İndirilmiş	5	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15	15	10/15	10/15	10/15	10/15
Danimarka	Standart	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	İndirilmiş	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Almanya	Standart	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	İndirilmiş	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Estonya	Standart	18	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	İndirilmiş	5	5	5	5	5	5	5	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
İrlanda	Standart	21	21	21	21	21	21	21,5	21,5	21	21	23	23	23	23	23	23	23
	İndirilmiş	12,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5	9/13,5
Yunanistan	Standart	18	18	18	19	19	19	19	19	23	23	23	23	23	23	23	24	24
	İndirilmiş	8	8	8	9	9	9	9	9	5,5/11	6,5/13	6,5/13	6,5/13	6,5/13	6,5/13	6,5/13	6,5/13	6,5/13
İspanya	Standart	16	16	16	16	16	16	16	16	18	18	18	18	18	18	18	18	18
	İndirilmiş	7	7	7	7	7	7	7	7	8	8	8	8	10	10	10	10	10
Fransa	Standart	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20	20	20	20
	İndirilmiş	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5/7	5,5/7	5,5/10	5,5/10	5,5/10	5,5/10	5,5/10
Hırvatistan	Standart	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	25	25	25	25	25	25	25
	İndirilmiş	-	-	-	-	-	10	10	10	10	10	10	10	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13
İtalya	Standart	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	21	21	22	22	22	22	22
	İndirilmiş	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10/5	10/5	10/5
G. Kıbrıs	Standart	13	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18	19	19	19	19	19
	İndirilmiş	5	5	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Letonya	Standart	18	18	18	18	18	18	18	21	21	21	22	22	21	21	21	21	21
	İndirilmiş	-	9	5	5	5	5	5	10	10	12	12	12	12	12	12	12	12
Litvanya	Standart	18	18	18	18	18	18	18	19	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	İndirilmiş	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9





Tablo 2’de görüldüğü üzere, AB ortalamasında standart KDV oranı 2002 yılında %19,6’dan, 2018 yılında %21,5’e yükselmiştir. Aynı dönemde Türkiye’de KDV oranında bir değişiklik olmamış ve standart oran %18 olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılı itibarıyla en düşük standart oran %17 ile Lüksemburg’a ait iken, en yüksek oran %27 ile Macaristan’a aittir.

2004 yılında birliğe üye olan Estonya, Letonya, Litvanya, Romanya ve Bulgaristan gibi geçiş ekonomilerinde birliğe üye olmadan önceki 2000-2004 yılları arasında genel KDV oranı %18’dir. Bu ülkeler birliğe tam üye olarak kabul edildikleri 2004 yılı ve devam eden yıllarda bu oranı uygulamaya devam etmişlerdir. Nihai olarak Genel KDV oranı Litvanya’da 2010, Letonya’da ise 2011 yılında %21 olarak; Estonya’da ise 2012 yılında %20 olarak revize edilerek AB ortalamasıyla uyumlu hale getirilmiştir. Romanya’da %19 olan genel KDV oranı 2007 yılındaki tam üyelikle birlikte değişmeden 2011 yılına kadar devam etmiştir. 2011 yılında 5 puanlık bir atışla %24 genel KDV oranı uygulanmaya başlamıştır. Bulgaristan’da ise gerek

AB üyeliği öncesi gerekse tam üyelik sonrası uygulanan %20’lik genel KDV oranında bir değişiklik olmamıştır.

indirilmiş KDV oranları incelendiğinde, Türkiye’nin süper indirilmiş oranı, AB üye ülkelerin çok altındadır. Türkiye’de uygulanmakta olan %18’lik oran standart normal oran Avrupa Birliği’nce belirlenen %15’lik eşik oranın üzerinde, %8’lik indirilmiş oran uygulamasının da toplulukta uygulanan %5’lik eşik değerin üzerinde kalmaktadır. Ancak süper indirilmiş %1’lik oranın Avrupa Birliği sınırlarında uygulanan %2-%5’lik marjın altında kalmaktadır. Diğer taraftan Türkiye’de uygulanan %18’lik standart KDV oranı %21,5’lik Avrupa Birliği ortalamasının altındadır. Bunun sonucu olarak Türkiye’de uygulanan %18’lik KDV oranı AB KDV müktesebatına uygun olmakla birlikte Türkiye lehine vergi rekabetine sebep olabileceği söylenebilir.

AB üye ülkelerinin, AB ortalamasının ve Türkiye’nin KDV’lerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları ve 2003-2016 yılları arasındaki farkla birlikte Tablo 3 aracılığıyla gösterilmiştir.

**Tablo 3: KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri içindeki Payı, 2003-2016 (%)**

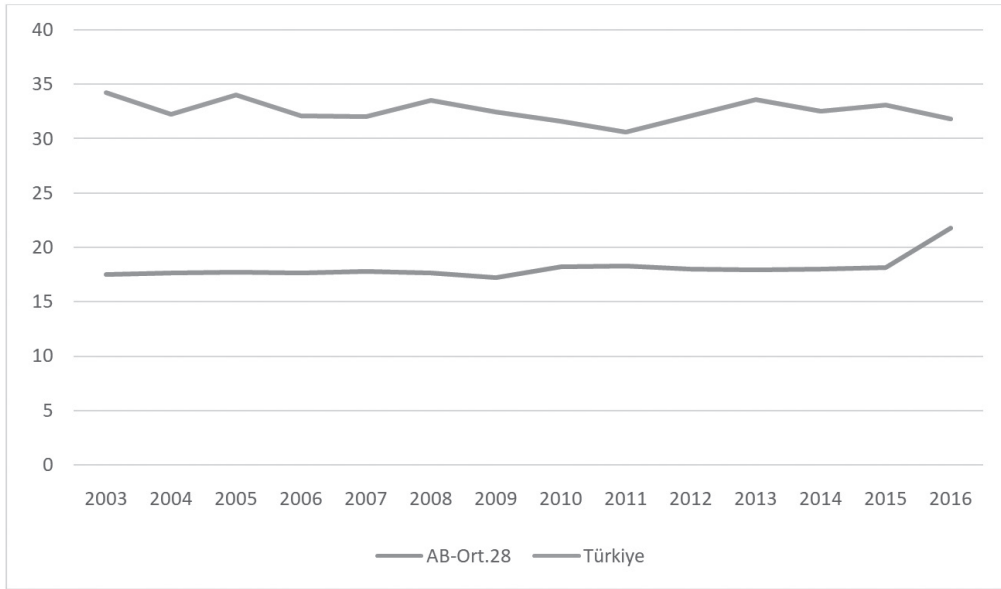
Üye Ülke	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Belçika	15.2	15.4	15.8	15.9	16.1	15.6	15.8	16.1	15.7	15.5	15.2	15.1	14.9	15.3
Bulgaristan	27.8	30.3	32.7	34.9	31.1	33.8	31.1	33.3	32.1	33.7	32.9	31.4	30.9	31.7
Çekya	17.2	19.4	19.3	18.0	17.6	19.6	20.5	20.5	20.3	20.6	21.3	21.9	21.3	21.3
Danimarka	20.3	20.2	20.3	21.4	21.6	21.6	21.6	21.0	21.2	20.9	20.2	19.1	20.1	20.6
Almanya	16.3	16.4	16.4	16.5	18.1	18.2	19.0	19.0	18.9	18.6	18.3	18.2	18.1	17.9
Estonya	26.5	26.6	26.9	29.4	28.0	24.8	24.8	25.7	26.0	26.6	26.0	26.6	27.3	27.2
İrlanda	23.6	23.8	24.2	23.7	23.6	24.0	21.6	21.6	20.3	20.6	20.0	20.5	19.6	20
Yunanistan	21.4	21.3	21.1	21.8	22.3	22.1	20.4	22.0	21.6	20.2	19.7	19.9	20.1	21.2
İspanya	17.6	17.8	18.0	17.5	16.3	15.5	13.0	17.3	17.0	17.2	18.2	18.5	19.2	19.3
Fransa	16.5	16.7	16.7	16.5	16.5	16.2	16.0	16.1	15.8	15.4	15.1	15.1	15.1	15.2
Hırvatistan	32.8	32.6	33.0	32.6	32.0	32.0	30.8	32.0	32.2	34.2	34.6	34.0	34.5	34.3
İtalya	14.3	14.4	14.7	15.0	14.4	13.9	13.2	14.7	14.5	13.7	13.5	13.9	14.3	14.4
G. Kıbrıs	24.7	25.7	26.3	27.2	25.7	27.5	26.0	25.9	24.1	25.7	24.6	25.9	26.0	27.3
Letonya	25.0	24.1	26.4	27.7	27.1	22.7	21.7	24.0	24.3	25.1	25.9	26.1	26.4	26.1
Litvanya	23.3	22.2	24.3	25.2	26.7	25.9	24.1	27.5	28.7	28.0	27.6	27.4	26.6	26.2
Lüksemburg	15.0	16.2	16.4	15.8	16.6	16.7	17.3	17.1	17.9	18.6	19.2	20.0	18.0	16.9
Macaristan	21.6	23.5	22.5	20.4	19.9	19.3	21.3	23.0	23.0	23.8	23.5	24.3	24.9	23.7
Malta	20.6	22.8	24.4	23.8	22.2	23.3	22.9	23.1	23.7	23.3	23.4	23.4	23.1	22.5
Hollanda	19.5	19.4	19.2	18.9	19.4	18.6	18.4	18.7	18.1	17.9	17.8	17.2	17.6	17.8
Avusturya	18.1	18.2	18.5	18.1	18.1	17.9	18.7	18.7	18.3	18.4	18.0	17.8	17.6	18.3
Polonya	21.9	22.2	23.2	24.0	23.8	23.2	23.3	24.2	24.6	22.2	22.0	22.3	21.6	21.1
Portekiz	24.2	25.2	26.6	26.4	25.7	25.4	22.8	24.7	25.0	26.2	23.6	24.8	24.8	24.8
Romanya	25.9	24.4	29.0	27.7	27.7	28.1	24.8	28.6	30.5	29.7	29.8	27.8	28.8	25
Slovenya	22.3	22.3	22.3	22.3	22.4	22.8	21.6	21.7	22.1	21.6	22.9	23.0	22.7	22.4

Slovakya	22.4	24.1	24.1	24.9	22.6	23.3	22.9	22.1	23.4	21.1	21.0	21.3	21.4	20.7
Finlandiya	19.4	19.6	19.9	20.0	19.6	19.6	20.5	20.4	20.9	21.1	21.3	21.0	20.6	20.7
isveç	18.5	18.3	18.3	18.5	19.1	20.0	20.7	21.2	21.3	21.0	20.9	21.1	20.9	20.9
ingiltere	19.4	19.0	18.2	17.8	17.9	16.7	16.2	18.2	20.0	20.3	20.5	20.8	20.8	20.2
<b>AB-Ort.28</b>	17.5	17.6	17.7	17.6	17.8	17.6	17.2	18.2	18.3	18.0	17.9	18	18.1	21.8
<b>Türkiye</b>	34.2	32.1	34.0	32.1	32.0	33.5	32.4	31.6	30.6	32.1	33.6	32.5	33.1	31.8

**Kaynak:** European Commission, Taxation Trends in the European Union 2018b, GiB 2018.

Tablo 3'te görüldüğü üzere, AB üyesi ülkelerde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2003 yılında ortalama %17,5 iken, söz konusu oran 2016 yılında %21,8'e yükselmiştir. Türkiye'de ise aynı dönemde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı %34,2'den %31,8'e gerilemiştir. Bu değişimlerin ülkelerin tüketim-harcama eğilimlerinin bir yansıması olduğu varsayıldığında, Türkiye'de yayımlanan en son veriler ışığında (2016 yılı) bir önceki yıla göre tüketimlerin azaldığı söylenebilir.

**Grafik 2: KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Payı, %.**



Grafik 2'de görüldüğü üzere, KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı AB ortalamasında durağan bir seyir izlemiştir. Bu bakımdan birlik içindeki ülkelerin uyum politikalarına sadık kaldığı söylenebilir. Diğer taraftan Türkiye'de KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki dağılımı yıllar itibarıyla değişiklik göstermektedir. KDV'nin bir tüketim vergisi olması, özünde konjonktür hakkında da bilgiler verebilmektedir. Örneğin, 2008 yılı itibarıyla KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payında bir azalma olmuş ve söz konusu azalma 2011 yılına dek sürmüştür. Bildiğimiz üzere, 2008 Borçlanma Krizi ile vatandaşlar, ihtiyatlı davranıp paralarını tüketimden çekmiştir. Bu durumun yansıması Gra-

fik 2 yardımıyla görülmektedir.

Birlik sınırlarındaki sıfır oranlı, süper indirilmiş oranlı ve indirilmiş oranlı mal/hizmetler ile Türkiye'deki normal oranın altında kalan mal ve hizmet grupları karşılaştırıldığında gerek Birlik ülkelerinde gerekse Türkiye'de prensip olarak temel gıda maddeleri ve asgari yaşam standardı için gerekli olan sosyal kültürel mal ve hizmetlere indirilmiş oranların uygulandığı anlaşılmaktadır. Bu paralel benzerliğin en temel iki nedeni vardır. Birincisi ulus devletlerin vergi sistemleri sosyal ve kültürel politikalarından etkilenmektedir. ikinci neden olarak da Avrupa Birliği yolunda Türkiye'nin KDV uyumlaştırmasındaki başarısının bir göstergesi sayılabilir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türkiye’de ve çalışmada görüldüğü üzere AB üye ülkelerinde de en büyük tüketim vergisi KDV’dir. Yatırımcıları çekmek amacıyla dolaysız vergilerde yapılan indirimler, reformlar ve düzenlemelerden kaynaklı oluşabilecek vergi kaybı, diğer vergi türleriyle (servet, çevre ve tüketim) telafi edilmeye çalışılmaktadır. Bu bağlamda tüketim üzerinden alınan KDV, ülkeler nazarında hayati öneme sahiptir.

AB üye ülkelerinde KDV’nin farklı oranlarda uygulanması, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı ve genişliği, mal ve hizmet ticaretinde haksız rekabete yol açmasından dolayı, birlik içinde oran ve istisnaların uyumlaştırılması amaçlanmakta ve bu doğrultuda düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak 2012 yılından beri yapılan çalışmalar, beklenen seviyenin yakalanmasını sağlayamamıştır. Bu bağlamda KDV’nin tüm mal ve hizmet gruplarında tüm ülkeler için aynı oranda uygulanması, istisna ve muafiyetlerin ortak belirlenmesi kısa ve orta vadede mümkün gözükmemektedir.

Bununla beraber KDV’nin anti-enflasyonist etkileri olduğu da bilinmektedir. KDV tüketimi vergilendirmesi nedeniyle enflasyon üzerinde etkili bir satış vergisidir. Bu bağlamda enflasyonla mücadelede satın alma gücünü doğrudan etkileyen tüketim vergilerinin arttırılması veya kamu harcamalarının azaltılması gerekmektedir. Katma değer vergisi gelir vergisinden farklı olarak mal ve hizmetlerin satış fiyatını belli oranda vergilendirmek suretiyle piyasadaki satın alma gücünü azaltan ve bu yolla devlete gelir aktarımı sağlamayan etkin bir enflasyon politikası aracı olarak da bilinmektedir. AB ile uyumlaştırılması devam eden Türkiye KDV oranları AB ortalaması altındadır. AB ortalamasına uyum için KDV oranlarındaki artışın anti-enflasyonist etkileri olacaktır. Özellikle Türkiye’de uygulanmakta olan %1’lik indirilmiş KDV oranının AB standardı olan %7 oranına, %18’lik genel KDV oranının ise AB ortalaması olan %21,6’lık orana yakınlaştırılması, toplam talebi azaltarak enflasyonu baskılayacaktır.

Avrupa Birliği’nin yetkili organları vasıtasıyla yayımlanan KDV direktifleri ile çerçeve bir KDV mevzuatı oluşturulmuş, belirlenen çerçeveyi ihlal etmemek şartıyla üye ülkelere kendi KDV sistemlerini kurma ve uygulama serbestisi tanınmıştır. Bu doğrultuda belli eşiklerin aşılmasına kaydıyla üye ülkelerin serbestçe KDV oranı belirleme imkânı bulunmaktadır. Buna göre uygulamada Standart KDV oranında %15’lik oran eşik değer olarak belir-

lenmiştir. Üye ülkeler %15’ten az olmamak şartıyla serbestçe standart KDV oranı belirleme imkânı tanınmıştır. indirilmiş KDV oranları ise prensip olarak kültürel mal ve hizmetlere uygulanmıştır.

Türkiye’de uygulanmakta olan %18’lik oran standart normal oran Avrupa Birliği’nce belirlenen %15’lik eşik oranın üzerinde, %8’lik indirilmiş oran uygulamasının da Toplulukta uygulanan %5’lik eşik değer üzerinde kalmaktadır. Ancak AB’ye kıyasla daha kapsamlı şekilde uygulanan süper indirilmiş %1’lik KDV oranı Avrupa Birliği sınırlarında uygulanan %2-%5’lik marjın altında kalmaktadır. Diğer taraftan Türkiye’de uygulanan %18’lik standart KDV oranı %21,20’lik Avrupa Birliği ortalamasının altındadır. Gerek Birlik ülkelerinde gerekse Türkiye’de prensip olarak temel gıda maddeleri ve asgari yaşam standardı için gerekli olan sosyal ve kültürel mal ve hizmetlere indirilmiş KDV oran ve istisnalarının uygulandığı gözlenmekle birlikte Türkiye’de bir kısım ekonomik nitelikli mal ve hizmetlerin de indirilmiş KDV oranına ve KDV istisnasına tabi olduğu dolayısıyla bu durumun müktesebatla uyumlu olmadığı gözlenmiştir. 

## KAYNAKÇA

Alganer, Yalçın ve Yılmaz, Güneş, “Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 28 (1), 2010.

Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

Ebrill, Liam, Keen, Michael, Bodin, Jean-Paul, Summers, Victoria, The Modern VAT, Washington: International Monetary Fund, 2001.

Erginay, Akif, Türk Vergi Hukuku, Ankara: Savaş Yayınları, 1990.

European Commission, Taxation and Customs Union 2017, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf), 2018a.

European Commission, Taxation Trends in the European Union, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2018.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf), 2018b.

GİB, Çeşitli Vergi İstatistikleri. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_70.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm), 2018.

James, Kathryn, “The Rise of the Value-Ad-

ded Tax”, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, New York, [https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN\\_ID2608748\\_code1747147.pdf?abstractid=2608748&mirid=1](https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID2608748_code1747147.pdf?abstractid=2608748&mirid=1), 2015.

Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000.

Neumark, Fritz, Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri, (çev. i. Fezyioğlu), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, Filiz Kitabevi, 1975.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, Vergi Hukuk, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.

Önder, İzzettin, “Katma Değer Vergisinin Eko-

nomik Etkileri”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 30, 21-39, 1986.

Öz, Semih, “AB KDV Sisteminde Çıkış ya da Varış Yerinde Vergilendirme İkilemi”, Vergi Sorunları, 281, 2012.

Scutt, Jocelynne A., Women and Magna Carta: A Treaty for Control or Freedom?, UK: Palgrave Macmillan, 2016.

Türk, İsmail, Kamu Maliyesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

Uluatam, Özhan, Kamu Maliyesi Ankara: İmaj Yayınevi, 2009.

### Ek-1:

Ülke	Son		Önceki	En Yüksek	En Düşük	
Macaristan	27.00	2018-12	27	27	20	%
Hırvatistan	25.00	2018-12	25	25	22	%
Danimarka	25.00	2018-12	25	25	25	%
Norveç	25.00	2018-12	25	25	25	%
<b>İsveç</b>	25.00	2018-12	25	25	25	%
Finlandiya	24.00	2018-12	24	24	22	%
Yunanistan	24.00	2018-12	24	24	18	%
<b>İzlanda</b>	24.00	2018-12	24	25.5	24	%
<b>İrlanda</b>	23.00	2018-12	23	23	20	%
Polonya	23.00	2018-12	23	23	22	%
Portekiz	23.00	2018-12	23	23	17	%
<b>İtalya</b>	22.00	2018-12	22	22	20	%
Slovenya	22.00	2018-12	22	22	19	%
Uruguay	22.00	2018-12	22	23	22	%
Avrupa Birliği	21.50	2018-12	21.5	21.6	13.63	%
Arjantin	21.00	2018-12	21	21	21	%
Belçika	21.00	2018-12	21	21	21	%
<b>Çekya</b>	21.00	2018-12	21	22	19	%
Letonya	21.00	2018-12	21	22	18	%
Litvanya	21.00	2018-12	21	21	18	%
Hollanda	21.00	2018-12	21	21	17.5	%
<b>İspanya</b>	21.00	2018-12	21	21	16	%
Euro Bölgesinde	20.80	2018-12	20.8	20.8	13.5	%
Arnavutluk	20.00	2018-12	20	20	20	%
Avusturya	20.00	2018-12	20	20	20	%
Bulgaristan	20.00	2018-12	20	20	20	%
Fransa	20.00	2018-12	20	20	19.6	%

<b>İngiltere</b>	20.00	2018-12	20	20	8	%
Almanya	19.00	2018-12	19	19	16	%
Azerbaycan	18.00	2018-12	18	18	18	%
Rusya	18.00	2018-12	18	18	18	%
Türkiye	18.00	2018-12	18	18	18	%
<b>Çin</b>	17.00	2018-12	17	17	17	%
İsrail	17.00	2018-12	17	18	15.5	%
Lüksemburg	17.00	2018-12	17	17	15	%
Meksika	16.00	2018-12	16	16	15	%
Yeni Zelanda	15.00	2018-12	15	15	12.5	%
Güney Kore	10.00	2018-12	10	10	10	%
İran	9.00	2018-12	9	9	3	%
Japonya	8.00	2018-12	8	8	5	%
<b>İsviçre</b>	7.70	2018-12	8	8	7.6	%
Kanada	5.00	2018-12	5	7	5	%
Eritre	5.00	2018-12	5	5	4	%
Mikronezya	5.00	2018-12	5	5	5	%
Myanmar	5.00	2018-12	5	30	5	%
Nijerya	5.00	2018-12	5	5	5	%
Suudi Arabistan	5.00	2018-01	5	5	5	%
Tayvan	5.00	2018-12	5	5	5	%
Birleşik Arap Emirlikleri	5.00	2018-01	5	5	5	%
Yemen	5.00	2018-12	5	5	2	%

**Kaynak:** <https://tr.tradingeconomics.com/country-list/sales-tax-rate>