

PAPER DETAILS

TITLE: TÜRKİYE İLE AB ÜLKELERİNİN DOLAYLI - DOLAYSIZ VERGİLER AÇISINDAN
KARSILASTIRMASI

AUTHORS: Ugur ÇIÇEK,Kübra UGUR

PAGES: 290-310

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/772108>

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

TÜRKİYE İLE AB ÜLKELERİNİN DOLAYLI – DOLAYSIZ VERGİLER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI*

THE COMPARISON OF TURKEY AND EU COUNTRIES IN TERMS OF DIRECT TAXES AND INDIRECT TAXES

Dr. Öğr. Üyesi Uğur ÇİÇEK¹

Kübra UĞUR²

ÖZ

Türkiye, Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde birçok alanda reformlar gerçekleştirmiştir. Ancak vergilendirme alanında istenilen uyumlaştırma henüz sağlanamamış ve dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı istenilen seviyeye düşürülememiştir. Bu çalışmada; Avrupa Birliği vergi sisteminde dolaylı-dolaysız vergilerin yapısı incelenmekte ve Türk vergi sistemi ile karşılaştırılmaktadır. Çalışmanın amacı; Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan vergi politikaları ile Türkiye'de uygulanan politikaları karşılaştırmak, güçlü ve zayıf yönleri değerlendirmek ve Türkiye'de dolaylı vergiler alanındaki aksaklıkları ortaya koymaktır. Çalışmada Avrupa Birliği ve Türkiye, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gelirleri açısından karşılaştırılmaktadır. Araştırmanın sonucunda, Avrupa Birliği ülkelerinde genel olarak dolaysız vergi gelirlerinin, dolaylı vergi gelirlerine göre daha yüksek olduğu, Türkiye'de ise tam tersi bir durumun var olduğu tespit edilmiştir. Türk vergi sisteminde dolaysız vergilerin daha önemli bir gelir kaynağı haline getirilmesi vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri açısından önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler.

JEL Sınıflandırma Kodları: H21, K34.

ABSTRACT

Turkey has carried out reforms in many areas in the process of accession to the European Union. However, the desired harmonization in the area of taxation has not been achieved yet and the share of indirect taxes in tax revenues has not been reduced to the desired level. In the study; the structure of indirect-direct taxes in the European Union tax system is examined and compared with the Turkish tax system. The purpose of the study is to compare the policies and tax policies implemented in Turkey and in the European Union countries; to assess the strengths and weaknesses, and to determine the shortcomings in terms of indirect taxes in Turkey. In the study, the European Union and Turkey are compared in terms of income tax, corporation tax, value added tax and excise tax revenues. As a result of the research it is found that, the overall direct tax revenues is higher than the indirect tax revenues in the European Union while the situation is the opposite in Turkey. In the Turkish tax system,

* Bu makale Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında Kübra Uğur tarafından hazırlanan "AB Ülkelerinin Dolaylı-Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye Karşılaştırması" başlıklı yüksek lisans tez çalışmasından üretilmiştir.

¹ Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ugurcicek@mehmetakif.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-2345-6789>

² gs.kbra.94@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-0134-4668>

transforming direct taxes into a more important source of income is quite important in terms of the fairness and equality principles in taxation.

Keywords: European Union, Indirect Taxes, Direct Taxes.

JEL Classification Codes: H21, K34.

1. GİRİŞ

Vergiler aracılığıyla üretim ve tüketim yönlendirilebilmekte, yatırımlar yön değiştirebilmekte ve belirli bölgelere yoğunlaşabilmekte veya azalabilmekte hatta işletmelerin karlılık düzeylerinde farklılıklar meydana getirebilmektedir. Avrupa’da birliğin oluşması ile birlikte ortak ekonomik politikalar benimsenmeye başlanmıştır. Avrupa Birliği (AB) vergi politikaları topluluğun ortak politikaları arasında en önemlilerinden birisidir. AB vergi politikasının amacı; Topluluğa üye ülkeler arasındaki vergi sorunlarını çözmek olup çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı ve devlet yardımları gibi haksız rekabeti güçlendirecek koşulları ortadan kaldırmaktır.

Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası, o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Vergi politikaları, izlenecek ekonomik politikalarla doğru orantılıdır. AB’nde vergilendirme ve vergi politikaları konusunda ilk düzenlemeler Roma Antlaşması ile başlamıştır. Ancak Lizbon Antlaşması’nın yürürlüğe girmesiyle bu antlaşmanın adı değiştirilerek Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma olmuştur. Bu antlaşma ile birlikte vergilendirme konusunda yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler; birliğe üye ülkelerin ekonomisini güçlendirilmesi, ticarete rekabetin artırılması, haksız rekabetin önlenmesi ve vergilerin yakınlaştırılması konusunda olmuştur. AB’nde genel olarak dolaylı vergiler konusunda yakınlaştırma gerçekleştirilmiş olup dolaysız vergiler alanında da gerekli olduğu takdirde yakınlaştırmalar yapılmaktadır.

Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıkların vergi sistemlerinde ve vergi oranlarında ortak hareket etmelerine engel teşkil etmektedir. Bu yüzden Birlik vergi uyumlaştırması ile vergilemedeki farklılıkları ortadan kaldırmayı ve Ortak Pazar doğrultusunda haksız rekabeti engellemeyi amaçlamaktadır. AB’de genel olarak dolaylı vergilerde uyumlaştırmaya gidilmiş olup, dolaysız vergiler alanında istenilen vergi uyumu gerçekleşmemiştir. Türkiye ise vergi sistemini AB vergi politikalarına yakınlaştırmaya çalışmış olsa da bazı farklılıkların olduğu ortaya koyulmuştur.

Çalışmada AB ülkelerinin vergi sisteminde dolaylı-dolaysız vergilerin yapısı incelenmekte ve Türk vergi sistemi ile karşılaştırılmaktadır. AB ülkelerinin tek pazar hedefinde vergi politikalarında uyumlaştırmaya gidildiği görülmüştür. Bu vergi uyumu daha çok dolaylı vergiler alanında olmuş dolaysız vergiler ikinci planda kalmıştır. Türkiye ile AB arasında daha çok dolaylı vergiler alanında uyum çalışmasının yapıldığı görülmektedir. Dolaysız vergilerde ise AB ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de ulusal çıkarlara göre hareket edildiği gözlenmiştir. Buna rağmen dolaysız vergilerde AB ile Türkiye’nin vergi uyumu dolaylı vergilerden daha fazla olduğu görülmüştür.

2. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE DOLAYLI VERGİLER

Dolaylı vergiler mal ve hizmetin serbest dolaşımını etkilemekte, bu yüzden de AB için büyük önem taşımaktadır. Topluluk genel olarak dolaylı vergilerde uyumlaştırmaya gitmiştir. Bunun sebebi ise serbest ticaretin önündeki en büyük engel olan her ülkenin farklı dolaylı vergi uygulamalarıdır. Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma’nın 110. 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. AB vergilendirme ile ilgili yaptığı düzenlemeler ile adil rekabet ortamını olumsuz etkileyen gelişmeleri engellemek istemiştir.

Aşağıda yer alan Tablo 1’de 2010 -2017 yılları arasında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmiştir. Bu tabloya göre AB-28 ortalaması %35’lerde olduğu görülmektedir. 2017 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip AB ülkesi %51,3 ile Hırvatistan’dır. İsveç, Bulgaristan ve Macaristan da dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının bir hayli yüksek olduğu ülkelerdir. En düşük pay ise %27,5 ile Almanya’ya aittir (Tablo 1).

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığının fazla olması istenmez. Çünkü vergi mükellefi ile verginin yüklenicisi aynı değildir. Vergi mükellefi ile vergi yüklenicisinin aynı kişi olduğu durumlarda (dolaysız

vergiler) vergilemenin daha adaletli olduğu bilinmektedir. Bu yüzden daha adaletli ve etkin bir vergileme politikası için dolaysız vergilerin ağırlıklı olması gerekmektedir.

Avrupa ülkesi olan Hırvatistan, Bulgaristan, İsveç ve Macaristan gibi ülkelerin dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerinde ağırlığının bir hayli yüksek olduğu hatta AB 28 ortalamasından daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durumda bu ülkelerde vergi adaletinin zedelenebileceğini ve vergi bilincinin düşük olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 1. 2010-2017 Dönemi AB Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	34,9	35,0	35,0	34,8	35,1	35,2	34,9	34,7
AB-19	33,2	33,1	33,0	32,7	33,0	33,1	32,9	32,7
Belçika	30,5	29,9	29,9	29,3	29,3	29,4	30,4	30,0
Bulgaristan	54,9	54,4	56,0	54,7	52,4	53,4	53,6	51,3
Çek Cumhuriyeti	34,6	35,9	36,6	37,0	35,5	36,5	35,9	35,7
Danimarka	36,4	36,6	36,0	35,8	33,5	35,5	35,6	35,3
Almanya	29,7	29,8	29,2	28,7	28,5	28,5	27,9	27,5
Estonya	41,8	43,2	43,9	42,6	43,2	43,2	44,2	43,8
İrlanda	39,3	37,5	37,5	37,8	38,1	37,3	37,5	37,0
Yunanistan	39,7	40,4	39,0	40,4	43,9	44,5	45,0	44,4
İspanya	33,1	32,3	32,9	34,4	34,7	35,7	35,4	35,0
Fransa	35,0	35,0	34,6	34,3	34,5	34,9	35,3	35,3
Hırvatistan	48,9	48,9	50,5	51,2	50,6	51,5	51,4	52,0
İtalya	34,0	34,4	35,5	34,7	35,9	35,5	34,4	34,8
Kıbrıs Rum Kesimi	45,3	43,3	44,3	43,5	44,6	45,0	45,8	46,7
Letonya	43,6	43,6	43,8	44,6	45,4	46,0	46,4	45,5
Litvanya	42,5	43,4	42,1	41,5	41,5	41,2	40,2	40,3
Lüksemburg	32,7	33,2	33,5	33,6	35,0	32,3	31,8	31,2
Macaristan	47,1	47,5	48,6	48,7	48,5	48,5	46,6	47,4
Malta	43,4	42,5	41,2	40,1	40,7	40,7	39,8	39,5
Hollanda	32,0	31,4	30,6	31,0	31,4	31,2	31,1	30,9
Avusturya	35,1	35,1	35,1	34,2	33,8	33,5	34,6	34,1
Polonya	44,3	43,9	41,0	40,7	40,7	40,2	40,9	40,9
Portekiz	43,8	43,2	43,9	40,5	41,7	42,4	43,5	43,8
Romanya	45,2	46,4	47,6	46,7	46,4	47,6	44,0	41,6
Slovenya	38,3	38,7	39,5	41,2	41,1	40,8	40,2	39,5
Slovakya	36,6	37,4	35,6	34,7	34,7	34,1	33,5	33,6
Finlandiya	31,9	33,1	33,2	33,2	33,0	32,5	33,0	32,8
İsveç	51,8	52,0	52,4	51,9	51,6	51,0	51,2	51,1
Birleşik Krallık	36,5	37,5	38,3	38,7	39,3	39,1	38,7	38,3

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2.1. Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması

Genel olarak Katma Değer Vergisi tüm mal ve hizmetleri verginin konusu içine alan, üretim safhasından tüketim safhasına kadar bütün iktisadi aşamaları kapsayan birden fazla aşaması olan ve her aşamada ortaya çıkan değeri kendine matrah kabul eden bir tür genel tüketim vergisi olarak tanımlamak mümkündür (Şenyüz vd., 2018: 254).

Bu vergi türü muamele vergileri içerisinde yer almaktadır. Katma Değer Vergisi matrahın kapsamına göre (Oktar, 2016: 169); “*Gayrisafi hâsıla tipi, Gelir tipi, Tüketim tipi ve Ücret tipi*” olmak üzere dört grupta sınıflandırılmaktadır (Şenyüz vd., 2018: 254).

KDV, AB vergisi olarak kabul edilmiştir (Şenyüz vd., 2018: 253). AB’de KDV Alman sanayici Von Siemens tarafından ilk kez ortaya atılmıştır. Alman sanayici 1918 yılında muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesi gerektiğini savunmuştur. Fransa’nın Maliye Bakanlığı’nda görev alan Maurice Laure KDV’nin gerekliliğini vurgulamış olup ilgili verginin temel esaslarını açıklamış ve 1954 yılında KDV projesini sunmuştur (Mezararkalı, 2015: 3).

AB’nin 2006/112/EC direktifinin 9. maddesinin 1. fıkrasına göre KDV mükellefini; faaliyetin amacı veya sonucu ne olursa olsun, herhangi bir yerde herhangi bir ekonomik faaliyette bulunan bağımsız bir kişi olarak tanımlamaktadır. Madencilik ve tarımsal faaliyetler dahil olmak üzere üreticilerin, tüccarların veya hizmet sunan kişilerin faaliyetleri ve maddi veya maddi olmayan malların sürekli olarak bunlardan gelir elde etmek amacıyla kullanılması, “ekonomik faaliyet” olarak kabul edilmektedir (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 9).

AB Ortak KDV sistemi ilkesine göre, mal ve hizmetlerin fiyatıyla orantılı olarak, genel bir tüketim vergisi olan bu verginin, tüm mal ve hizmetlere uygulanması ve üretimden dağıtım sürecine kadar birçok aşamada vergiye tabii tutulması gerekmektedir (EU Directive on Value Added Tax, 2006).

Aşağıdaki işlemler AB’de ortak KDV’ye tabidir (EU Directive on Value Added Tax, 2006);

- Bir üye ülkenin sınırları dâhilinde ele alınacak malların vergilendirilebilir bir kişi tarafından tedarik edilmesi (Malların Temini),
- Topluluk içi bir üye ülke sınırları dâhilinde değerlendirilmek üzere mal alımı,
- Bir üye ülkenin sınırları dâhilinde ele alınacak hizmetlerin, bu şekilde hareket eden vergilendirilebilir bir kişi tarafından sağlanması (Hizmetlerin tedariki),
- Mal ithalatı.

Aşağıdaki işlemler ise AB Ortak KDV kapsamında yer almamaktadır;

- Küçük işletmeler (yıllık hasılat miktarı belirlenen miktardan düşük olan işletmeler) KDV’den muaftır.
- Hasılatları belirlenen eşiğin üstünde dahi olsa KOBİ özelliği taşıyan işletmelere basitleştirilmiş belge düzenine tabi tutulmuş ve yıllık beyanname vermeleri öngörülmüştür.
- İkinci el eşyaları, sanat eserleri, antika gibi ürünlerin özel rejim uygulaması ile vergilendirilmektedir.
- Ziraat sektörü işletmeleri ise götürü vergi indirimi hakkı tanınmıştır (Bilici, 2018: 73)
- Eğitim, sağlık gibi hizmetlerde KDV’den muaf tutulmaktadır (European Union, Taxation VAT Exemptions).

KDV’de muafiyet ve istisnalar Çerçeve Direktifinin (2006/112/EC) 131 – 166. maddelerini kapsamaktadır. AB Çerçeve Direktifi kapsamında kamu yararına yapılan faaliyetler, ithalat ve ihracatta istisnalar, ekonomik, askeri, sosyal ve kültürel alanlar KDV’nin dışında tutulmuştur. AB Çerçeve Direktifinin 132. maddesinde yer alan kamu yararına belirli faaliyetler de vergiden muaf tutulmuştur. (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 132).

AB Ortak KDV sisteminde standart oran ve indirilmiş oran olmak üzere iki oranlı bir yapı esas alınmıştır. Standart oran 2006/112/EC Direktif’in 96 ve 97. maddelerini kapsamaktadır. Bu hükümler gereğince standart oran aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

“Üye devletler, her üye devlet tarafından vergilendirilebilir tutarın bir yüzdesi olarak belirlenecek ve mal ve hizmet tedariki için aynı olacak olan standart bir KDV oranı uygulayacaktır. Ayrıca uygulanacak standart oran %15’ten az olmayacaktır.”

İndirilmiş oran ise, ilgili Çerçeve Direktifinin 98-101. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddeler gereğince indirilmiş oran en az %5 olacaktır ve üye ülkeler bir veya iki tane indirilmiş oran uygulayabileceklerdir. İndirilmiş bu oranlar Çerçeve Direktifinin Ek 3’ünde yer almaktadır. Bu Ek’te yer alan sağlık, barınma, gıda, eğitim, kültür, spor vb. konular üzerinde ülkeler indirilmiş oran uygulamaktadırlar (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 96-101; Bilici, 2018: 91).

2014 - 2019 yılları arasında AB ülkelerinde uygulanan KDV oranları Tablo 2’de yer almaktadır. Tablo 2’de yer alan KDV oranları o yılın 1 Temmuz tarihinden itibaren geçerli olan oranlardır. Fakat 2019 yılı KDV oranları ise Ocak ayından itibaren geçerli oranlardır. AB’de KDV oranları Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki kez güncellenmektedir (European Union, Taxation VAT Rules and Rates).

Tablo 2’de yer almayan bir başka KDV oranı ise süper indirilmiş oranlardır. Bu oranlar %5’in altındadır. Genel olarak %5’in altında olan süper indirilmiş oranlar ekmek, süt yumurta, meyve-sebze gibi temel ihtiyaçlara karşılık gelmektedir. 2014 -2019 yılları arasında beş ülke (İrlanda, İspanya, Fransa, İtalya ve Lüksemburg) süper indirilmiş oran kullanmaktadır. Bu ülkelerden en düşük süper indirilmiş KDV oranı uygulayan Fransa (2,1) ve Lüksemburg (3)’tür.

Tablo 2. 2014-2018 Dönemi AB Ülkeleri KDV Oranları

Yıllar	2014		2015		2016		2017		2018		2019	
Ülkeler	Std. Oran	İnd. Oran	Std. Oran	İnd. Oran	Std. Oran	İnd. Oran	Std. Oran	İnd. Oran	Std. Oran	İnd. Oran	Std. Oran	İnd. Oran
AB-28	21,5	-	21,6	-	21,5	-	21,5	-	21,5	-	21,5	-
AB-19	20,8	-	20,8	-	20,8	-	20,8	-	20,8	-	20,8	-
Belçika	21	6/12	21	6/12	21	6/12	21	6/12	21	6/12	21	6/12
Bulgaristan	20	9	20	9	20	9	20	9	20	9	20	9
Çek Cumhuriyeti	21	15	21	10/15	21	10/15	21	10/15	21	10/15	21	10/15
Danimarka	25	-	25	-	25	-	25	-	25	-	25	-
Almanya	19	7	19	7	19	7	19	7	19	7	19	7
Estonya	20	9	20	9	20	9	20	9	20	9	20	9
İrlanda	23	9/13.5	23	9/13.5	23	9/13.5	23	9/13.5	23	9/13.5	23	9/13.5
Yunanistan	23	6.5/13	23	6.5/13	23	6/13	24	6/13	24	6/13	24	6/13
İspanya	21	10	21	10	21	10	21	10	21	10	21	10
Fransa	20	5.5/10	20	5.5/10	20	5.5/10	20	5.5/10	20	5.5/10	20	5.5/10
Hırvatistan	25	5/13	25	5/13	25	5/13	25	5/13	25	5/13	25	5/13
İtalya	22	10	22	10	22	10/5	22	10/5	22	10/5	22	10/5
Kıbrıs	19	5/9	19	5/9	19	5/9	19	5/9	19	5/9	19	5/9
Letonya	21	12	21	12	21	12	21	12	21	5/12	21	5/12
Litvanya	21	5/9	21	5/9	21	5/9	21	5/9	21	5/9	21	5/9
Lüksemburg	15	6/12	17	8	17	8	17	8	17	8	17	8
Macaristan	27	5/18	27	5/18	27	5/18	27	5/18	27	5/18	27	5/18
Malta	18	5/7	18	5/7	18	5/7	18	5/7	18	5/7	18	5/7
Hollanda	21	6	21	6	21	6	21	6	21	6	21	6
Avusturya	20	10	20	10	20	10/13	20	10/13	20	10/13	20	10/13
Polonya	23	5/8	23	5/8	23	5/8	23	5/8	23	5/8	23	5/8
Portekiz	23	6/13	23	6/13	23	6	23	6	23	6	23	6
Romanya	24	5/9	24	5/9	20	5/9	19	5/9	19	5/9	19	5/9
Slovenya	22	9.5	22	9.5	22	9.5	22	9.5	22	9.5	22	9.5
Slovakya	20	10	20	10	20	10	20	10	20	10	20	10
Finlandiya	24	10/14	24	10/14	24	10/14	24	10/14	24	10/14	24	10/14
İsveç	25	6/12	25	6/12	25	6/12	25	6/12	25	6/12	25	6/12
Birleşik Krallık	20	5	20	5	20	5	20	5	20	5	20	5

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB ülkelerinde standart KDV kuralları bulunmaktadır. Fakat bu kurallar her ülkede farklı uygulanmaktadır. 2014 yılından itibaren en yüksek standart KDV oranı uygulayan %27 ile Macaristan olurken %25 oranı ile Danimarka, İsveç ve Hırvatistan ikinci sırada yer almaktadır. En düşük standart KDV oranı uygulayan ülke, 2015 yılından

itibaren istikrarlı olarak %17 oranı ile Lüksemburg olurken Malta %18, Almanya ve Kıbrıs %19 oranıyla ikinci ve üçüncü sıralarda yer almaktadır (European Commission, 2018: 23-25).

Tablo 3. 2010-2017 Dönemi AB Ülkeleri KDV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	18,1	18,3	18,0	17,9	18,0	18,1	18,0	18,1
AB-19	17,5	17,3	16,9	16,7	16,8	16,9	17,0	17,0
Belçika	16,1	15,7	15,5	15,2	15,1	14,9	15,3	15,1
Bulgaristan	33,3	32,1	33,7	32,9	31,4	30,9	31,7	30,6
Çek Cumhuriyeti	20,4	20,3	20,6	21,3	21,9	21,3	21,3	21,7
Danimarka	21,0	21,2	20,9	20,3	19,2	20,3	20,6	20,9
Almanya	19,0	18,9	18,6	18,2	18,2	18,1	17,9	17,7
Estonya	25,7	26,0	26,6	26,0	26,6	27,3	27,2	27,8
İrlanda	21,6	20,3	20,6	20,0	20,5	19,5	20,0	19,6
Yunanistan	22,0	21,6	20,0	19,5	19,7	19,8	21,0	20,9
İspanya	17,3	17,0	17,2	18,4	18,6	19,2	19,4	19,2
Fransa	16,1	15,7	15,3	15,0	15,1	15,1	15,1	15,2
Hırvatistan	31,8	32,2	34,2	34,6	34,2	34,2	34,1	35,1
İtalya	14,7	14,5	13,7	13,5	13,9	14,2	14,4	14,9
Kıbrıs Rum Kesimi	25,9	24,1	25,6	24,5	25,7	25,7	27,3	27,8
Letonya	23,5	23,9	24,6	25,3	25,5	25,7	26,1	25,8
Litvanya	27,5	28,7	28,0	27,7	27,5	26,7	26,2	26,6
Lüksemburg	17,3	18,0	18,7	19,2	20,1	17,8	17,0	16,2
Macaristan	23,0	23,0	23,8	23,5	24,3	24,8	23,7	24,7
Malta	22,6	23,7	23,2	23,3	23,3	22,7	22,1	22,5
Hollanda	18,4	18,2	18,0	17,8	17,3	17,6	17,6	17,5
Avusturya	18,7	18,3	18,4	18,0	17,8	17,6	18,3	18,3
Polonya	24,2	24,6	22,2	22,0	22,4	21,6	21,6	22,8
Portekiz	24,7	25,1	26,2	23,6	24,8	24,8	24,8	25,1
Romanya	28,7	30,6	29,7	29,8	27,8	28,8	25,0	24,9
Slovenya	21,7	22,1	21,6	22,9	23,0	22,6	22,4	22,2
Slovakya	22,1	23,4	21,1	21,0	21,3	21,4	20,7	21,2
Finlandiya	20,4	20,9	21,1	21,3	21,0	20,6	20,7	21,0
İsveç	21,2	21,3	21,0	20,9	21,1	20,9	20,9	20,9
Birleşik Krallık	18,0	20,0	20,3	20,3	20,7	20,7	20,3	20,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union

AB-28'in KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %18,1 olduğu görülmektedir. Bu oranlardaki herhangi bir artış veya azalış toplam vergi hasılatının doğrudan etkileyecektir (Tablo 3). 2017 yılı KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek paya sahip ülkeler, Hırvatistan (%35,1), Bulgaristan (%30,6) ve Kıbrıs Rum Kesimi (%27,8)'dir. En düşük paya sahip olan ülkelerin ise, İtalya (%14,9), Belçika (%15,1) ve Fransa (%15,2) olduğu görülmektedir (Tablo 3). 2010-2017 yılları arasındaki veriler incelendiğinde toplam vergi gelirleri içinde KDV gelirlerinin payının istikrarlı olduğu görülmektedir.

2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde ÖTV Uygulamaları

Tüketim vergileri genel tüketim vergileri ve ÖTV olarak sınıflandırılmaktadır. Özel tüketim vergileri genel tüketim vergilerine oranla daha eski bir geçmişe dayanmaktadır. ÖTV; tuz, çay, şeker içki, sigara vb. gibi zararlı olduğu bilinen mallar üzerine konulan ve halk tarafından büyük tepkiler gören vergi türüdür (Şin, 2016: 279).

AB'de ÖTV 19.10.1992 yılında çıkan direktif ile birlikte üç temel ürün üzerinden vergi alınması kararına bağlanmıştır. Bunlar; “Madeni yağlar (petrol ürünleri), Alkollü içkiler, ve Tütün”’dür (Bilici, 2018: 110).

AB sınıflandırmada kolaylık olması sebebiyle ürünleri beş grupta incelemektedir. Bu gruplar ise aşağıdaki şekildedir (Mezararkalı ve Atsan, 2015: 4):

- “Sigara,”
- “Sigara dışındaki tütün ürünleri,”
- “Petrol ürünleri, enerji ürünleri,”
- “Bira-şarap,”
- “Bira ve şarap dışarısında kalan alkollü ürünler.”

AB üye ülkelerinin bazılarında ise bu beş grup dışında kalan ürünlerden ÖTV alındığı görülmektedir. Bunlar (Bilici, 2018: 111):

- Almanya’da; tuz, kahve, çay, şeker, aydınlatma cihazları, ampuller,
- İtalya’da; kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları,
- Fransa’da ve Hollanda’da şeker,
- Belçika’da kahve ve şeker,
- Lüksemburg’da kahve,
- Danimarka’da; kahve, çay, çikolata ve şekerleme ürünleri,
- Yunanistan’da malt üzerinden alınan ÖTV gösterilmektedir (European Union, Excise Duty Council Directive 2008/118/EC).

Tablo 4. Avrupa Birliği’nde Uygulanması Zorunlu Minimum Tüketim Vergileri

Ürünler	Verginin Uygulanacağı Değer -Miktar	Minimum Vergi Oranı
Sigara	Perakende Satış Fiyatı	%60 (1000 Sigara İçin En Az 90 Euro)
Sarmalık İnce Tütün	Perakende Satış Fiyatı	%48 (Kilogram Başına 60 Euro)
Purolar	Perakende Satış Fiyatı	%5 (1000’de Veya Kilogram Başına 12 Euro)
Diğer Sigara İçilen Tütünler	Perakende Satış Fiyatı	%20 (Kilogram Başına 22 Euro)
Yakıt		
Kurşunlu Benzin	1000 Litre Başına Euro	421 Euro
Kurşunsuz Benzin	1000 Litre Başına Euro	359 Euro
Gaz Yağı (İtici Güç, Özel)	1000 Litre Başına Euro	330 Euro
Gaz Yağı (Ticari-Sınai)	1000 Litre Başına Euro	21 Euro
LPG (İtici Güç- Özel)	1000 Kilogram Başına Euro	125 Euro
Doğal Gaz (İtici Güç- Özel)	Brig Gros Calori Başına	2,60 Euro
LPG (Ticari- Sınai)	1000 Kilogram Başına Euro	41 Euro
Doğal Gaz (Ticari- Sınai)	Brig Gros Calori Başına	0,3 Euro
Elektrik	KW	0,5 - 1 Euro
Kömür	Brig Gros Calori Başına	0,15 - 0,3 Euro
Bira	Derecesi Başına Hektolitire veya Derecesi Başına Hektolitire Alkol	0.748 Euro 1, 87 Euro
Şarap	100 Litre Başına	0 Euro
Saf Alkol	Hektolitire Saf Alkol	550 Euro

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 4’te AB ülkelerinin zorunlu olarak uygulamış oldukları özel tüketim vergileri yer almaktadır. AB enerji ve elektrik ürünlerinde ticari – sınai veya ısınma – ısıtma amaçlı tüketim olarak ayrıştırıldığı görülmektedir. Bu durum karşısında yakıtlar ticari veya sınai kullanımda ısınma veya ısıtma amaçlı kullanılan elektrik veya enerji ürün tüketimi minimum seviyelerden az olmamak kaydıyla ÖTV tabii tutulmaktadır (Güran, 2005: 273). ÖTV ile

ilgili çıkartılan direktiflerde minimum vergi oranı veya miktarı belirlenmesinde ise üye ülkeler arasında farklılıkların azaltılması amaçlanmıştır (Tablo 4).

Tablo 4 genel olarak incelendiğinde şarap üzerinden herhangi bir ÖTV alınmadığı görülmektedir. Fakat şarap ithalata dayalı tüketim olduğu için İsveç, İrlanda Finlandiya, İngiltere gibi üye ülkeler şarabın satışları üzerinden ÖTV alınmaktadır (Bilici, 2018: 113).

Tablo 5. 2010-2017 Dönemi AB Ülkeleri ÖTV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	28,7	28,9	28,6	28,4	28,5	28,7	28,6	28,3
AB-19	27,5	27,4	26,9	26,8	27,0	27,0	27,1	26,9
Belçika	24,5	23,8	23,3	22,9	22,8	22,7	23,7	23,3
Bulgaristan	52,7	52,5	53,2	52,1	49,9	50,7	51,3	49,1
Çek Cumhuriyeti	33,1	34,4	35,1	35,4	33,9	34,8	34,2	34,1
Danimarka	32,5	32,5	32,1	31,1	28,8	30,4	30,9	30,7
Almanya	28,3	28,2	27,6	27,6	27,4	27,0	26,4	25,9
Estonya	39,8	41,3	41,9	40,6	41,4	41,4	42,5	42,2
İrlanda	35,5	33,8	33,5	33,9	34,1	33,1	33,5	33,1
Yunanistan	37,1	37,4	35,6	36,9	37,1	36,7	37,6	37,4
İspanya	25,6	25,2	25,2	27,1	27,4	28,2	28,3	28,0
Fransa	25,1	24,9	24,6	24,2	24,3	24,6	24,8	24,8
Hırvatistan	47,4	47,2	49,0	49,5	49,0	49,7	49,7	50,4
İtalya	25,7	26,1	25,7	25,1	25,9	25,8	26,6	26,6
Kıbrıs Rum Kesimi	38,6	36,9	37,8	37,3	39,0	38,7	40,0	40,2
Letonya	39,5	39,8	39,7	40,8	41,5	42,3	42,8	42,1
Litvanya	39,8	40,7	39,4	39,3	39,2	38,9	38,3	38,6
Lüksemburg	27,5	28,3	28,6	28,4	29,2	25,8	24,8	23,8
Macaristan	38,1	38,3	39,4	41,4	41,4	41,6	40,2	40,9
Malta	38,6	40,3	39,0	37,9	38,4	37,8	36,6	36,5
Hollanda	31,1	30,8	30,2	30,2	29,8	30,0	29,7	29,3
Avusturya	28,2	28,0	27,8	27,2	27,0	26,7	27,5	27,6
Polonya	39,4	39,0	36,3	35,8	36,0	35,3	35,2	35,8
Portekiz	37,4	36,9	37,7	34,1	35,2	35,6	36,5	37,0
Romanya	42,9	44,3	45,3	44,5	43,3	44,9	41,4	39,7
Slovenya	37,0	37,3	37,9	39,6	39,6	39,4	38,7	38,0
Slovakya	34,6	35,4	32,8	32,0	32,1	31,9	31,3	31,5
Finlandiya	31,8	32,9	33,1	33,0	32,7	32,3	32,7	32,7
İsveç	29,0	28,8	28,5	28,1	28,0	27,8	27,5	27,4
Birleşik Krallık	30,8	32,6	33,1	33,0	33,3	33,2	32,6	32,1

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 5'te 2010-2017 yılları arasında AB ülkelerinin toplam vergi gelirleri içinde ÖTV gelirinin oranı yer almaktadır. Bu tabloya göre AB-28'in 2017 yılında ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %28,3 olduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde dolaylı vergilerden elde edilen vergi gelirlerinin büyük bir kısmını Avrupa ülkeleri ÖTV'den elde etmektedir. AB-28 2010-2017 yılları arasında bu oranın istikrarlı olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

2017 yılının en yüksek ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %50,4 ile Hırvatistan ülkesine aittir. Bulgaristan ve Estonya da ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki yerinin en yüksek olduğu Avrupa ülkeleridir. Bu üç ülke baz alındığında toplam vergi gelirleri içinde ÖTV gelirinin bir hayli yüksek olduğu ve dolaylı vergilerin toplam gelirler içinde büyük bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır. 2017 yılı itibarıyla en düşük

ÖTV gelirinin vergi gelirleri içindeki payına sahip Avrupa ülkeleri Belçika (%23,3), Lüksemburg (%23,8) ve Fransa (%24,8)'dir (Tablo 6).

3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYSIZ VERGİLER

Dolaysız vergiler vergi mükellefi tarafından vergisi ödenen gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler gelir vergisi, kurumlar vergisi ve yerel bazı vergilerden oluşmaktadır. Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'da yer alan hükümlerde dolaysız vergilerin uyumlaştırması konusu açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte dört temel özgürlüğü engellediği aşama da ülkeler bu vergi türlerinde uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir. Bu temel özgürlükler ise; kişiler, mallar, sermayeler ve hizmetlerden oluşmaktadır. Birlik dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda ilerleme kaydedememiş ancak kurumlar vergisi alanına daha fazla odaklanma yaşamışlardır.

Dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının dolaylı vergilere oranla yüksek olması ülkeler açısından istenilen durumdur. Çünkü dolaysız vergilerde bireyin ödeme gücüne göre vergileme ilkesi uygulanmakta olup adil bir vergileme sistemi uygulanmaktadır. 2010 -2017 yılları arasında AB ülkelerinde toplanan dolaysız vergi hasılatının toplam vergi hasılatları içindeki payları Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. 2010-2017 Dönemi AB Ülkeleri Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	33,2	33,3	33,6	34,0	33,9	34,2	34,2	34,3
AB-19	30,8	31,2	31,7	32,2	31,9	32,2	32,3	32,6
Belçika	37,3	37,9	38,1	39,1	39,2	38,8	38,5	39,5
Bulgaristan	19,5	19,1	18,4	18,9	19,9	19,5	19,4	20,4
Çek Cumhuriyeti	20,8	20,7	20,3	20,6	21,6	21,2	21,8	21,8
Danimarka	63,8	63,7	64,2	65,7	68,2	66,4	65,3	65,4
Almanya	29,4	30,2	31,1	32,0	32,1	32,4	33,0	33,3
Estonya	19,8	19,9	20,8	22,7	23,0	23,4	22,4	22,1
İrlanda	42,6	43,8	45,5	44,8	44,8	46,0	45,8	46,1
Yunanistan	26,1	27,8	30,4	29,6	27,2	26,6	26,7	26,1
İspanya	31,0	31,7	33,0	32,6	31,9	31,7	31,4	31,6
Fransa	27,4	28,1	28,9	29,3	28,9	29,0	28,7	29,0
Hırvatistan	18,4	18,2	17,6	17,9	17,1	16,4	17,2	16,6
İtalya	34,6	34,4	34,4	35,1	34,1	34,3	35,4	34,8
Kıbrıs Rum Kesimi	29,5	31,8	31,2	32,7	30,8	29,8	28,8	27,6
Letonya	26,0	25,8	26,4	26,4	26,3	26,2	27,1	27,6
Litvanya	16,3	16,0	17,9	18,4	18,3	18,8	19,0	18,2
Lüksemburg	38,3	37,7	37,4	37,4	36,6	38,9	39,9	40,3
Macaristan	21,1	17,2	17,7	17,4	17,8	18,0	19,0	19,4
Malta	39,0	39,3	40,9	42,3	42,3	42,3	43,4	44,0
Hollanda	31,6	30,3	28,7	28,3	29,1	31,1	30,7	33,4
Avusturya	30,9	31,0	31,3	32,0	32,3	32,9	30,8	31,1
Polonya	21,3	21,2	21,8	21,1	21,3	21,4	21,3	21,5
Portekiz	28,0	29,3	28,8	33,5	32,1	31,5	30,0	29,4
Romanya	21,9	21,5	20,9	21,7	22,6	23,6	24,9	24,4
Slovenya	21,7	21,4	20,4	19,2	19,7	19,8	20,5	20,7
Slovakya	20,1	20,1	20,6	21,1	22,1	22,9	22,7	22,3
Finlandiya	38,4	38,2	37,2	37,9	38,1	38,5	38,0	39,3
İsveç	42,0	41,5	40,9	41,5	41,8	42,6	42,5	42,7
Birleşik Krallık	44,7	43,9	42,7	42,7	42,2	42,3	42,5	42,6

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2017 yılında Birliğe üye ülkelerde dolaysız vergilerden elde edilen vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oran %65,4 ile Danimarka'ya aittir. İrlanda %45,8 ile Malta ise %44 oranlarıyla en yüksek paya sahiptirler. Danimarka, İrlanda ve Malta gibi dolaysız vergi hasılatının fazla olduğu Avrupa ülkelerinde vergi adaletinin de yüksek olduğu söylenebilmektedir. 2017 yılında dolaysız vergilerden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içerisinde en düşük paya sahip ülke ise %16,6 oranıyla Hırvatistan'dır (Tablo 6). 2010-2017 yılları arasında birliğe üye ülkelerin dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları incelendiğinde istikrarlı olduğu görülmektedir. AB-28 ortalaması ise 2017 yılında %34,3 oranına sahiptir.

3.1. Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi

Gelir vergisi ile ilgili genel bir tanım yapmak gerekirse gerçek kişilerin gelirlerini konu alan kişisel, genel ve dolaysız vergi türüdür. Bu vergi türünün kişisel olmasının sebebi, mükellefin kişisel ve ailevi durumu ile çeşitli öznel koşulların dikkate alınmasıdır. Genel ve dolaysız olması ise, vergiye tabi gelir elde eden gerçek kişileri ele almasından kaynaklı olup, kanun koyucu tarafından bu verginin başkasına yansıtılamamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca gelir vergisinin kaynağının gelir olmasının yanında diğer vergi türlerinden ayrılmasının asıl sebebi, konusu ve matrahının da gelir olmasından kaynaklıdır (Oktar, 2016: 1).

AB'ye üye ülkeler gelir vergisi alanında uyuma gitmemiş olup, her ülke kendi kanununu oluşturmuştur. Bunun sebebi ise, her ülkenin kişisel gelir vergisini, gelirin tekrardan dağıtımı için kullanmak istemesidir. Birlik genel olarak kişisel gelir vergisi konusunda kadın – erkek eşitliği üzerinde durmuş olup evli çiftler arasında tarafsız olunması üzerine yoğunlaşmıştır. Birliğe üye ülkeler kendi bütçe ve vergi politikaları çerçevesinde bu vergi türünü düzenlemekte fakat sermaye akımlarını dikkate alması zorunluluğu bulunmakta olup birbirlerinden çokta fazla bağımsız hareket etmemektedirler (Saraçoğlu, 2006: 59).

Gelir vergisi ile ilgili olarak topluluk genel anlamda, çifte vergilendirme, tasarruf vergilendirmesi, kar payı vergilendirmesi ve emeklilik kesintileri üzerine çalışmalar yapmıştır.

Tablo 7'de AB ülkelerinde uygulanan kişisel gelir vergisi oranları yer almaktadır. Refah seviyesinin bir hayli yüksek olduğu İsveç'in Gelir Vergisi'nde %57 ile en yüksek orana sahip olduğu görülmektedir. Gelir Vergisi oranı yüksek olan diğer ülkeler ise; Danimarka(%55,9) ve Yunanistan(%55)'dir. En düşük Gelir Vergisi'ne sahip ülkeler ise %10'oranla Bulgaristan ve Romanya'dır. Fakat Romanya son iki yılda Gelir Vergisi oranını düşürmüş olup 2010-2017 yılları arasında Gelir Vergisi oranı %16 civarında seyretmiştir. Litvanya'nın ise, 2019 yılında Gelir Vergisi oranını yükselttiği görülmektedir. AB'ye üye 28 ülkenin uygulamış olduğu vergi oranları ortalamasının yaklaşık %40 olduğu görülmektedir (Tablo 7).

Tablo 7. 2010-2019 Dönemi AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
AB-28	38,5	38,4	38,7	39,2	39,2	39,0	38,9	39,0	39,0	39,4
AB-19	39,7	40,6	41,1	42,3	42,3	42,0	42,0	42,3	42,6	43,2
Belçika	53,7	53,7	53,7	53,8	53,8	53,7	53,2	53,2	53,2	53,1
Bulgaristan	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Çek Cumhuriyeti	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Danimarka	55,4	55,4	55,4	55,6	55,6	55,8	55,8	55,8	55,9	55,9
Almanya	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Estonya	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İrlanda	47,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0
Yunanistan	49,0	49,0	49,0	46,0	46,0	48,0	48,0	55,0	55,0	55,0
İspanya	43,0	45,0	52,0	52,0	52,0	45,0	45,0	43,5	43,5	43,5
Fransa	45,4	46,6	50,3	50,3	50,3	50,2	50,2	50,2	51,5	51,5
Hırvatistan	50,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	42,5	42,5	42,5
İtalya	45,2	47,3	47,3	47,3	47,8	48,8	48,8	47,2	47,2	47,2
Kıbrıs Rum Kesimi	30,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Letonya	26,0	25,0	25,0	24,0	24,0	23,0	23,0	23,0	31,4	31,4
Litvanya	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	27,0
Lüksemburg	39,0	42,1	41,3	43,6	43,6	43,6	43,6	45,8	45,8	45,8
Macaristan	40,6	20,3	20,3	16,0	16,0	16,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Hollanda	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	51,8
Avusturya	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Polonya	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0
Portekiz	45,9	50,0	49,0	56,5	56,5	56,5	56,5	56,2	53,0	53,0
Romanya	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	10,0	10,0
Slovenya	41,0	41,0	41,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Slovakya	19,0	19,0	19,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Finlandiya	49,0	49,2	49,0	51,1	51,5	51,6	51,6	51,4	51,1	51,1
İsveç	56,6	56,6	56,6	56,7	56,9	57,0	57,1	57,1	57,1	57,2
Birleşik Krallık	50,0	50,0	50,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 8’de 2010-2017 yılları itibarıyla Gelir Vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. 2010-2017 yılları arasında AB-28’in Gelir Vergisi’nden elde ettiği vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %24 olduğu görülmektedir. Tablo 8’de yer alan veriler çerçevesinde 2017 yılı Gelir Vergisi’nin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu AB ülkeleri, Danimarka (%55,6), İsveç (%35,5) ve İrlanda (%31,7)’dir. Danimarka%55,6 ile k Gelir vergisinden en yüksek vergi geliri elde eden AB ülkesidir. 2017 yılında Gelir Vergisi’nden en düşük vergi geliri elde eden ülke ise %8,7 ile Hırvatistan’dır. Hırvatistan dolaylı vergilerden en yüksek vergi geliri elde eden Avrupa ülkesi konumundadır.

Tablo 8. 2010-2017 Dönemi AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	23,8	23,6	24,0	24,2	24,3	24,3	24,0	24,1
AB-19	22,4	22,3	22,8	23,0	23,0	23,1	22,8	22,9
Belçika	28,0	28,2	27,9	28,5	28,6	27,9	27,4	27,0
Bulgaristan	10,9	10,7	10,7	10,2	11,3	10,7	10,5	11,1
Çek Cumhuriyeti	10,1	10,5	10,4	10,6	11,0	10,5	11,0	11,3
Danimarka	55,3	55,3	55,1	56,3	59,3	57,0	55,8	55,6
Almanya	22,1	21,9	22,7	23,3	23,4	23,5	23,5	23,9
Estonya	15,9	16,1	16,4	17,2	17,6	17,2	17,3	17,4
İrlanda	31,4	32,5	33,9	32,8	32,6	32,0	32,0	31,7
Yunanistan	12,4	14,1	19,3	16,6	16,3	15,5	15,1	15,9
İspanya	22,6	23,6	23,7	23,3	22,9	21,8	21,7	22,1
Fransa	18,2	18,2	19,1	19,4	19,3	19,2	19,1	18,7
Hırvatistan	9,6	9,8	10,3	10,6	10,5	9,5	9,6	8,7
İtalya	27,4	26,9	27,4	27,5	27,7	28,2	28,1	28,0
Kıbrıs Rum Kesimi	10,8	11,0	11,2	8,8	7,9	8,2	8,6	9,1
Letonya	21,8	19,7	19,7	19,8	19,9	19,8	20,4	21,2
Litvanya	12,7	12,8	12,9	13,3	13,2	13,3	13,4	13,0
Lüksemburg	20,9	22,1	21,8	22,7	23,1	24,4	24,6	23,5
Macaristan	17,1	13,2	13,7	13,1	12,9	12,7	12,3	13,3
Malta	18,5	20,0	20,3	21,0	20,3	20,1	21,0	21,6
Hollanda	21,5	20,6	19,2	18,7	18,6	20,1	18,4	21,5
Avusturya	23,5	23,4	23,7	23,7	24,3	24,9	22,3	22,3
Polonya	13,8	13,6	13,9	14,0	14,3	14,4	14,4	14,6
Portekiz	17,6	18,5	18,3	22,6	22,5	21,2	19,8	18,8
Romanya	12,3	11,7	12,3	12,3	12,8	13,1	14,1	14,3
Slovenya	15,0	15,2	15,3	13,9	13,8	13,9	14,3	14,1
Slovakya	9,5	9,9	10,4	9,7	9,6	9,7	10,3	10,2
Finlandiya	29,5	29,2	29,3	29,3	30,6	30,2	29,6	29,2
İsveç	34,2	33,9	34,6	34,7	35,0	35,1	35,4	35,5
Birleşik Krallık	28,7	28,2	27,4	27,4	27,1	27,4	27,1	27,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

3.2. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi

Dolaylı vergilerin aksine doğrudan vergilerin AB kapsamında uyumlaştırılmasına gerek duyulmamıştır. Fakat AB'nin kuruluşundan bu yana şirket vergilendirmesinin, iç piyasanın tam anlamıyla kurulması ve tamamlanması için önemli bir unsur olduğu dikkat çekmektedir.

1962 yılında Neumark Raporu ve 1970 yılında Tempel Raporu gibi çalışmalarla kurumlar vergisinin sınırlı da olsa uyumlaştırılması gerektiği görüşü ortaya konulmuştur. Bu çalışmalarda kar payları üzerinde çifte vergilendirmenin azaltılması gerektiği sonucuna varılmıştır. 1990 yılında toplanan Avrupa Komisyonu, kurumlar vergisindeki farklılıkların iç pazardaki yatırım kararlarını ve rekabeti etkileyip etkilemediğinin araştırılması için Hollanda Maliye Bakanı Onno Rubing'in başkanlık ettiği bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite kurmuştur. 1992 yılında komite tarafından hazırlanan Rubing Raporu'nda çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının önlenmesini ve etkili bir vergilendirmenin sağlanması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu rapor Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmiş olup Rubing raporunda yer alan somut tekliflerin bazılarında çok az da olsa ilerleme kaydedilmiştir.

2001 yılının Ekim ayında toplanan Avrupa Konseyi şirket vergilendirmesi ile ilgili yeni planlar ortaya sunmuş olup, iç pazarda ve sınır ötesi ticarete bireysel vergi engellerinin kaldırılması için adımlar atmıştır. Bununla

birlikte Konsey uzun vadede Avrupa Şirketlerinin AB çapında karları üzerinden tek bir konsolide taban kullanılması gerektiğine karar kılmıştır (European Union, Company Tax)

Tablo 9’da AB ülkelerinde 2010-2019 yılları arasında uygulanan kurumlar vergisi oranları yer almaktadır. AB ülkelerinin her birinin sermaye hareketleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu yüzden Tablo 9’da yer alan KV oranları da her ülkede farklıdır. Buna göre 2019 yılı itibarıyla %35 ile en yüksek KV uygulayan AB ülkesi Malta olurken, Fransa ise %32’lik oran ile en yüksek KV uygulayan ikinci ülkedir. Ayrıca tablo incelendiğinde Fransa’da 2010-2019 yılları arasında KV oranlarında ciddi değişiklikler olduğu görülmekte ve 2017 yılında ülkesinde en yüksek KV oranını (%44) uygulamaktadır. Bu tabloya göre en düşük KV oranı uygulayan ülkeler %10 oranıyla Bulgaristan ve %10,8 oranıyla Macaristan’dır. 2019 yılı AB-28 ortalaması incelendiğinde %21,7 olduğu görülmektedir. 2010 yılındaki ortalama oran %23, 2 iken bu seviye %1,5 oranında azalma göstermiştir.

Tablo 9. 2010-2019 Dönemi AB Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
AB-28	23,2	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	22,2	21,9	21,7
AB-19	24,5	24,3	24,3	25,0	24,7	24,6	24,3	24,6	24,1	23,9
Belçika	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	29,6	29,6
Bulgaristan	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Çek Cumhuriyeti	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Danimarka	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5	22,0	22,0	22,0	22,0
Almanya	29,5	29,6	29,6	29,6	29,7	29,8	29,8	29,9	29,9	29,9
Estonya	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İrlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Yunanistan	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0	29,0	28,0
İspanya	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Fransa	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0	34,4	44,4	34,4	32,0
Hırvatistan	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0	18,0	18,0
İtalya	31,4	31,4	31,3	31,3	31,3	31,3	31,3	27,8	27,8	27,8
Kıbrıs Rum Kesimi	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Letonya	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	20,0	20,0
Litvanya	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Lüksemburg	28,6	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2	29,2	27,1	26,0	24,9
Macaristan	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	10,8	10,8	10,8
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Hollanda	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Avusturya	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Polonya	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portekiz	29,0	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	29,5	31,5	31,5
Romanya	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Slovenya	20,0	20,0	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	19,0	19,0	19,0
Slovakya	19,0	19,0	19,0	23,0	22,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0
Finlandiya	26,0	26,0	24,5	24,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İsveç	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	21,4
Birleşik Krallık	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0	19,0	19,0	19,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB ülkelerinin Tek Pazar hedefinin gerçekleşmesi için sermayenin serbest dolaşımının sağlanması gerekmektedir. Bunun sonucunda KV yakınlaştırma çalışmaları hız kazanmıştır. 1985 yıllarından bu yana %10 -%50’lerde olan KV oranları 2000 yılında Lizbon Stratejisi ile Avrupa ülkeleri KV oranlarını birbirlerine yakınlaştırmışlardır.

Tablo 10’da ise 2010-2017 yılları itibarıyla AB ülkelerinin KV hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. Bu tabloya göre 2010-2017 yılları arasında AB-28’in KV’nden elde ettiği vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içinde %6,5 civarında olduğu görülmektedir.

2017 yılı itibarıyla KV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu Avrupa ülkeleri Malta (%20,3), Kıbrıs (%16,7) ve Lüksemburg (%13,5)'tur. Toplam vergi gelirleri içinde KV payının en düşük olduğu Avrupa ülkeleri ise Estonya (%4,7), Slovenya (%4,9) ve İtalya (%4,9) 'dır.

AB sermaye yatırımlarını sınırları içerisine çekmek amacıyla vergilendirmede, indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarına gitmektedir. Bu durum toplam vergi gelirleri açısından dolaysız vergilerin payının düşmesine neden olmaktadır.

Tablo 10. 2010- 2017 Dönemi AB Ülkeleri Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	6,3	6,5	6,5	6,4	6,3	6,4	6,7	7,0
AB-19	5,9	6,2	6,2	6,2	6,0	6,2	6,5	6,7
Belçika	5,9	6,4	6,7	6,8	6,9	7,4	7,8	9,2
Bulgaristan	7,4	6,9	6,3	7,3	7,1	7,4	7,3	7,7
Çek Cumhuriyeti	9,8	9,5	9,2	9,3	9,8	10,0	10,1	9,8
Danimarka	5,0	4,8	5,7	6,1	5,8	6,1	6,3	6,6
Almanya	5,6	6,5	6,7	6,3	6,2	6,1	6,8	6,9
Estonya	4,0	3,8	4,4	5,5	5,4	6,2	5,1	4,7
İrlanda	8,5	7,9	8,1	8,3	8,3	11,3	11,6	12,2
Yunanistan	7,9	6,1	3,0	3,2	5,2	5,9	6,4	5,0
İspanya	6,4	6,1	7,0	6,6	6,3	7,1	6,9	6,9
Fransa	5,5	6,1	6,0	6,1	5,8	5,8	5,6	6,3
Hırvatistan	5,4	6,6	5,6	5,6	4,8	5,0	5,9	6,2
İtalya	5,5	5,3	5,4	5,8	5,0	4,7	5,0	4,9
Kıbrıs Rum Kesimi	17,4	19,5	18,1	20,4	18,9	17,7	17,2	16,7
Letonya	3,4	4,9	5,6	5,5	5,2	5,3	5,4	5,1
Litvanya	3,5	3,0	4,8	5,1	5,0	5,3	5,4	5,1
Lüksemburg	15,3	13,4	13,3	12,4	11,4	11,9	12,1	13,5
Macaristan	3,1	3,1	3,3	3,2	4,0	4,3	5,6	5,1
Malta	18,0	16,8	18,1	19,1	18,6	19,8	20,1	20,3
Hollanda	6,4	6,1	5,9	5,9	6,9	7,4	8,7	8,5
Avusturya	4,8	5,1	5,0	5,2	5,1	5,3	5,8	6,0
Polonya	6,2	6,3	6,5	5,5	5,5	5,7	5,5	5,6
Portekiz	9,0	9,7	8,6	9,6	8,3	9,1	8,9	9,4
Romanya	7,8	8,1	6,8	7,4	7,7	8,4	8,6	8,1
Slovenya	5,0	4,5	3,3	3,3	3,9	4,0	4,3	4,9
Slovakya	8,8	8,4	8,4	9,5	10,6	11,5	10,8	10,5
Finlandiya	6,0	6,2	4,9	5,4	4,4	4,9	5,0	6,3
İsveç	7,2	7,0	5,8	6,2	6,2	6,8	6,5	6,6
Birleşik Krallık	8,9	8,4	8,1	7,8	7,6	7,4	8,1	8,4

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

4. TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLER

Dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Harcama vergileri; üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınmaktadır.

Ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergiler kamu gelirleri açısından büyük bir öneme sahiptir. Ülkemizde Katma Değer Vergisi(KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'nin tahsilatından elde edilen vergi gelirleri ve toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 11'de yer almaktadır.

Kamu gelirinin büyük bir kısmını oluşturan vergiler, devletlerin ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullandığı en etkili gelir kaynağıdır. 2010-2018 yılları arasında toplanan vergi gelirleri artış göstermektedir(Tablo 11). Tablo genel itibariyle incelendiğinde KDV gelirinin ÖTV gelirinden fazla olduğu görülmektedir. 2017 yılında KDV’nden diğer yıllara nispeten daha fazla tahsilat sağlanmıştır. KDV toplam vergi gelirleri içerisinde 2010-2018 yılları itibariyle ortalama olarak %33 oranındadır. ÖTV’de KDV gibi yıllar itibariyle artış göstermektedir. 2010-2018 yıllarında ortalama toplam vergi gelirleri içerisinde ÖTV’nin payı %22,48’dir. 2018 yılında ÖTV toplam vergi gelirleri içerisinde %18,31 ile en düşük paya sahiptir. Bunun sebebi ise devletin ÖTV’de indirim ve istisnaların uygulanmasıdır.

Tablo 11. 2010-2018 Dönemi Türkiye’de Dolaylı Vergi Gelirleri (BİN TL,%)

	Vergi Gelirleri	ÖTV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı	KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2010	235.714.637	58.038.327	24,62	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	64.263.538	22,59	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	71.793.179	22,63	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	85.770.481	23,34	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	91.657.358	22,82	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	106.646.242	22,92	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	121.221.133	22,89	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	139.370.681	22,26	206.679.678	33
2018	737.954.270	135.128.435	18,31	250.511.421	33,9

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı.

Gelişmiş ülkelerde genel olarak dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payının fazla olduğu, gelişmekte olan ülkelere ise dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha ağırlıklı olduğu bilinmektedir. Ülkemizde Tablo 11’de yer alan veriler dikkate alındığında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payının bir hayli yüksek olduğu görülmektedir. 2010-2018 yılları arasında toplam vergi gelirleri içinde KDV ve ÖTV vergileri payının ortalama olarak %55’lerde olduğu ilgili tablodan anlaşılmaktadır. Fakat 2018 yılında KDV ve ÖTV’den elde edilen vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %52’lere düşmüştür.

4.1.Türkiye’de Katma Değer Vergisi

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden en önemlisi şüphesiz ki KDV’dir. 3065 Sayılı KDV Kanunu ile sekiz farklı vergi uygulamasına son verilmiştir. Bu kanun genel nitelikli bir tüketim vergisi kanunudur. Katma değer vergisi ülkemizde 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Şin, 2016: 181).

Ülkemizde uygulanan 3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 1. maddesi gereğince KDV’nin konusu aşağıdaki gibidir (3065 Sayılı KDV Kanunu):

- “Ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti kapsamında her türlü yapılan mal teslim ve hizmetleri,”
- “Mal ve hizmet ithalatı,”
- “Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır.”

KDV Kanunu kapsamında mal teslimi ve hizmeti aşamasından ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri KDV’ye tabii olup kanunların veya resmi makamların gösterdiği çerçevede yapılması gerektiği, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri Türk tabiiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh adreslerinin, iş merkezlerinin vb. durumların Türkiye’de olup olmaması vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Faaliyet konusu alım veya satım olan her türlü mal ve hizmet KDV’ye tabidir (Şin, 2016: 183; Özdemir, 2008: 114). Ülke dışından alınan mal ve hizmetler ülkemize giriş yapmaları durumunda KDV Kanununun 1/2 çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Bu durum yurt içinde üretilen aynı nitelikteki mal ve hizmetin vergileme esasına dahil olduğu için tarafsızlık sağlanması amaçlanmıştır (Şin, 2016: 183).

Türk KDV Kanunu AB Çerçeve Direktifi’ne kıyasla KDV’de yer alan teslim ve hizmetleri geniş bir şekilde ele almıştır. Çerçeve Direktif ’inde ise “mal teslimi ve hizmet ifası” kısaca tanımlanmıştır.

AB ülkelerinde uygulanan KDV istisnaları genel itibariyle Türkiye’de de uygulanmaktadır. Fakat yine de AB KDV’si ile Türk KDV’si arasında farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemizde uygulanan KDV istisnaları 7 ayrı grupta ele alınmaktadır. Bunlar 3065 Sayılı KDVK 11-19 maddelerini kapsamaktadır. Topluluk ile Türk KDV istisnalar konusunda karşılaştırıldığında ülkemizde uygulanan tam-kısmi istisna uygulamaları, topluluğun KDV uygulamasında yer alan ancak ülkemizde yer verilmeyen istisnai durumları veya Türk KDVK’da yer verilen fakat AB KDV’sinde yer almayan istisnai durumlar; ilgili Direktif ve Kanunlarda yer almaktadır.

AB ülkelerinde KDV’de uygulanan istisnai durumlar genel olarak eğitim, kültürel ve sosyal amaçlı iken, Türkiye’de bu istisnai durumlar farklılık göstermektedir. Ülkemizde genel itibariyle istisnaya tabi olacak konular ekonomik amaçlı olup belli bir sektörün veya bölgenin ekonomik kalkınmasına yardım amaçlıdır. Türkiye’de uygulanan istisnalar; serbest bölgelere yapılan hizmetler, yap-işlet- devret modeli kapsamında ortaya konulan projelerin mal ve hizmet teslim ifaları, yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflere makine ve teçhizat yardımı, liman ve hava meydanlarının genişletilmesi gibi durumları yaptıran – yapan mükelleflere mal veya inşaat taahhüt vb. şeklindedir. AB’de uygulanan fakat ülkemizde uygulanmayan istisnalar ise; eğitim ve öğretimde istisna, dışçiler tarafından verilen hizmetlerde, dış protezlerinin tesliminde, kamu yararına yapılan müze – hayvanat bahçelerinin kuruluş hizmetleri, kamu yararına çalışan hastaneler vb. konuları kapsamaktadır.

AB ülkelerinde Ortak KDV Direktifinde yer alan ithalatın “varış ülkesinde vergileme” ilkesine Türkiye de uygunluk sağlanmıştır. Bu bağlamda ülkeye giren mallar vergilendirilirken ülkeden çıkan malların (ihraç edilen) üzerine düşen KDV iade edilmektedir. KDV Kanunu’nun 11. maddesi gereğince ihraç edilen mallar “varış ülkesinde vergileme prensibine” tabi tutulmuştur (Bilici, 2018: 93; 3065 Sayılı KDV Kanunu).

Türk KDV gelir tipi özelliğine sahiptir. Fakat AB Ortak KDV ise tüketim tipi kullanılmaktadır. Ülkemizde yatırım mallarına ödenen KDV için Hazine Müsteşarlığı teşvik belgesi vermesi durumunda amortisman tabi bu mallar için KDV istisnaları arasında yer alacaktır. Aynı zamanda teşvik belgesi elinde olmadan yapılan yatırımlar için ise tüketim tipi KDV uygulaması yapılmaktadır (Bilici, 2018:100).

Türk KDV Kanunu kapsamında KDV oranı %10’dur. Cumhurbaşkanı bu oranı 4 katına kadar arttırabilir ve aynı zamanda %1’e kadar da düşürme yetkisi bulunmaktadır (3065 Sayılı KDVK Md. 28). Fakat ülkemizde mal teslim ve hizmet ifasında uygulanmakta olan %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı oran bulunmaktadır. AB’de ise indirilmiş oran %5 ile standart oran %15 olmak üzere ikili oran uygulanmaktadır. Bu durumda ülkemizde uygulanan KDV oranları AB’nin uygulamış olduğu oranlardan fazladır. AB’de gıda ürünlerine uygulanan KDV oranı %5 iken Türkiye’de ise %8’dir. Yine aynı şekilde AB’de sağlık harcamalarında %5 KDV uygulanırken, ülkemizde %8 oranında KDV’ye tabi tutulmaktadır.

4.2. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi

Ülkemizde ÖTV önce 13 adet vergi ve fon olarak uygulanmaktaydı. AB ile vergi uyumu sağlamak amacıyla 1995 yılında ilk ÖTV taslağı hazırlanmıştır. Fakat taslak kabul edilmemiştir. 4760 Sayılı ÖTVK ise 12.06.2002 tarihinde Resmi Gazete ’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. ÖTVK’nın yürürlüğe girmesiyle uygulanan 13 adet vergi vb. uygulamalar ortadan kaldırılmıştır (Bilici, 2018: 161)

ÖTV’nin kabul edilmesinin asıl sebepleri Türkiye’nin IMF’ye vermiş olduğu taahhüt, AB vergi mevzuatına uyum ve vergi sisteminizin anlaşılır olmamasıdır.

ÖTV’nin konusunu oluşturan ürünler ÖTVK 1. maddesinde yer almakta olup 4 ayrı ekte verilmiştir (Bilici, 2018: 162; 4760 Sayılı ÖTVK):

- I sayılı listenin A Cetvelinde bulunan benzin, motorin, doğalgaz vb. petrol ürünleri ile yine aynı listenin B Cetvelinde yer alan benzol, ksilol, solvent vb. ürünler,
- II sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, yarı römorklar için çekiciler vb. araçlar,
- III sayılı listede ise alkollü ve alkolsüz ürünler ile tütün ve tütün benzeri ürünler,
- IV sayılı listede ise elektronik ve beyaz eşyaların yanı sıra lüks tüketim ürünleri olarak sayılan havyar, kozmetik ürünler, poşetlenerek satılan kitaplar da bu ekte yer almaktadır.

Yukarıda yer alan maddelere bakıldığında Türk ÖTV’sinde motorlu taşıtlar ve alkollü içecekler kısmında yer alan “kolalı içecekler” üzerinden ÖTV alınmakta olduğu fakat AB ÖTV’sinde böyle bir durumun olmadığı görülmektedir. Ayrıca ülkemizde doğalgazın sanayide kullanılması durumunda ÖTV alınmakta olup AB

ÖTV'sinde alınmamaktadır. Fakat AB ÖTV'sinde kömür ve elektrik kullanımından vergi alınırken, Türk ÖTV'si kapsamında yer almamaktadır.

ÖTVK 3. maddesi gereğince vergiyi doğuran olay ise yukarıda yer alan herhangi bir ürünün veya ürünlerin teslimi ve edinimi ile ortaya çıkmaktadır. KDV'de olduğu gibi bu ürünlerin ithalatı vergiye tabidir. Özel tüketim vergisinde, KDV'de olduğu gibi; ihracat istisnası, diplomatik istisnalar ve diğer istisnalar bulunmaktadır (Alptekin, 2013: 243-244).

Türk ÖTVK kapsamında oran yapısı itibarıyla ad valorem (değer) esasına dayanmaktadır. I. Sayılı listede yer alan mallar için oranlar maktu olarak (kilogram, litre, metre küp vb.) belirlendiği görülmektedir. III Sayılı listede yer alan ürünler için ise hem nispi hem de maktu vergi alınmaktadır. Yani Türk ÖTVK ad valorem esasına dayalı fakat karma yapıda olduğu görülmektedir. AB'de uygulanan ÖTV ise spesifik (miktar) ölçüye göre belirlenmektedir.

5. TÜRKİYE'DE DOLAYSIZ VERGİLER

Dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Dolaysız vergilerde vergi yükümlüsünün kim olduğu bilindiği için adaletli bir vergi türü olarak bilinmektedir. Bu nedenle gelişmiş ülkeler dolaysız vergileri dolaylı vergilere göre daha fazla tercih etmektedir.

Türkiye'de ise dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru geçiş olduğu bilinmektedir. Bu da ülkemiz açısından istenilen bir durum değildir. Tablo 12'de 2010-2018 yılları arasında dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır.

Tablo 12. Türkiye'de KV ve GV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı 2010-2018 (BİN TL, %)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2010	235.714.637	49.385.289	21	22.854.846	9,7
2011	284.490.017	59.885.000	21	29.233.725	10,3
2012	317.218.619	69.671.645	22	32.111.820	10,1
2013	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6
2014	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8
2015	465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8
2016	529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9
2017	626.082.415	143.962.939	23	57.868.208	9,2
2018	737.954.270	175.413.615	23,8	84.131.335	11,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı.

Tablo 12'de yer alan kalemler incelendiğinde yıllar itibarıyla bir artış söz konusudur. 2018 yılında gelir vergisi ve kurumlar vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek orana ulaşmışlardır. Bunun artışta gelir ve kurumlar vergisinde uygulanan oranların artmasının etkisinin olduğu söylenebilir. AB-28'de dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı 2017 yılında %34,3'tür. Türkiye'de ise bu oran %32,2 olup AB'ye yakındır.

AB'ye göre ülkemizde kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüksektir. Bu ülkemiz için dezavantaj oluşturabilmektedir. Çünkü Avrupa ülkeleri dış yatırımları sınırları içine çekmek için vergilerde muafiyet, indirim ve istisna uygulamakta olup vergi yükünü düşürmektedir. Bu durum da Avrupa ülkelerinin dolaysız vergilerde payının düşmesine neden olmaktadır.

5.1. Türkiye'de Gelir Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde geliri "kişilerin belli bir zaman dilimi içerisinde elde ettiği ekonomik kazançları" olarak tanımlamak mümkündür. Buna göre gelir; belli bir dönemde yapılmış olan tüketim ile yine aynı dönemde elde edilmiş olunan servette meydana gelen artışlardır. Geliri formüle edecek olursak (Şenyüz vd., 2018:4):

Gelir = Tüketim + veya – Servetteki Değişimdir.

Ülkemizde uygulanan Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gelir vergisi mükellefiyet kavramını Kanunun 1. maddesinde şu şekilde açıklamaktadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Md. 1): “Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirler gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca gelir; gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır.”

Türkiye ile AB arasında dolaysız vergilerin uygulanış biçimleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Türk Vergi Sisteminde yer alan şahsılık ilkesi gereğince adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerin pay sahiplerinin kar payları gelir vergisine tabidir. Fakat AB’ye üye ülkelerde, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde yer alan hükümde gelire tabi kazanç ve iratlar yer almaktadır. Bunlar; “ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar” dır.

GVK 1-2. maddelerinde yer alan hükümler gereğince, AB’de uygulanan bütün kaynaklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi gerekliliği ilkesine uyulmak istenmiştir. Ayrıca Avrupa ülkelerinde gelir vergisinde indirim ve istisnalar uzun tutulmuş olup ülkeden ülkeye vergi politikalarına göre farklılık göstermektedir. Fakat ülkemizde gelir vergisi mükelleflerinin bazı giderleri indirim konusu yapılmakta ve bu durum üye ülkeler ile çalışmaktadır.

Avrupa ülkelerinde uygulanan gelir vergisi oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ülkemizde ise uygulanan gelir vergisi oranları ise aşağıdaki gibidir (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Md. 103; GİB):

“18.000 TL’ye kadar	% 15”
“40.000 TL’nin 18.000 TL’si için 2.700 TL, fazlası	% 20”
“98.000 TL’nin 40.000 TL’si için 7.100 TL, fazlası	% 27”
“98.000 TL’den fazlasının 98.000 TL’si için 22.760 TL, fazlası	% 35”

Yukarıda yer alan oranlar incelendiğinde AB ülkelerinde uygulanan GV oranlarının alt ve üst sınırları arasında ortalamalarda yer aldığı görülmektedir.

5.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisi

Ülkemizde kurumların farklı bir kanunla vergilendirilmesi için 1949 yılında Alman Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan yararlanılarak 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hazırlanmıştır. Fakat 5422 Sayılı KVK 55 yıl kullanıldıktan sonra 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 5520 Sayılı yeni KVK ile yürürlükten kaldırılmıştır (Bilici, 2018: 95).

Kurumlar Vergisi’nin konusunu KVK 1. maddesinde yer alan kurumların kazançları oluşturmaktadır. Bu kurumlar (5520 Sayılı KVK):

- “Sermaye şirketleri”,
- “Kooperatifler”,
- “İktisadî kamu kuruluşları”,
- “Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları” dır.

Aynı maddenin 2. Fıkrası gereğince kurum kazançları gelir vergisini oluşturan unsurlardan oluşmaktadır.

Türkiye AB ile kurumlar vergisi alanında 2006 yılında 5520 Sayılı KVK ile uyum yakalamayı amaçlamıştır. Bu yasa ile ülkemizde KVK daha anlaşılır, sade kolaylaştırılmasının yanı sıra AB ile uyumu artırmak amacıyla şirket birleşmeleri-bölünmeleri, tasfiyeler, istisna, muafiyetler, yurtdışı iştirak kazançları vb. konularla ilgili maddeler de önemli değişiklikler yapılmıştır.

Ülkemizde GV’de uygulandığı gibi KV’de uygulanmakta olan dar mükellef ve tam mükellef olmak üzere iki tip mükellefiyet bulunmaktadır. Bu mükellefiyet türlerinde önemli nokta coğrafi sınırlardır. Dar mükellef; kanuni ve iş merkezinin Türkiye dışarısında bulunan fakat elde ettikleri kazanç Türkiye’de olması durumunda elde ettikleri kazanç dâhilinde vergilendirmeleridir. Ülkemizde dar mükellefler kurumlar vergisinde muaf sayılabilmektedir. Tam mükellef ise tüzel kişiliğe sahip olanlardan kanuni ve iş merkezlerinden herhangi birinin Türkiye sınırları içerisinde bulunma durumunda tam mükellefiyete dayandırılarak vergilendirme durumudur.

Tablo 13'te yer alan verilere göre 2013'ten 2017 yılına kadar Türkiye %20 oranında kurumlar vergisi uygulamıştır. 2018 ve 2019 yılında KVK 10. Geçici Madde kapsamında bu %2'lik bir artış ile %22 oranı uygulanmaktadır. AB'nin uygulamakta olduğu KV oranı (Tablo 4) dikkate alındığında alt üst sınırlar dâhilinde ortalamalarda yer aldığı görülmektedir. Devletler için uygulanan KV oranlarını bir hayli önem arz etmektedir. Çünkü KV oranı ile ülkeler sermaye ve yatırımları ülkesine çekmektedir. Ülkemizde de bu oranın düşük olması Avrupa'da ülkemizin rekabet gücünün azımsanmayacak nitelikte olduğunu göstermektedir.

Tablo 13. 2013-2019 Yılı KV Oranları

Hesap Dönemi	Oranı	Dayanağı
2019 Yılı	%22	K.V.K. Geçici Madde 10
2018 Yılı	%22	K.V.K. Geçici Madde 10
2017 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2016 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2015 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2014 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2013 Yılı	%20	K.V.K Mad.32

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı.

5. SONUÇ

Bir ülkede uygulanan vergi politikası o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında etkili olup en önemli yapı taşlarından birisidir. AB'de ortak bir vergi politikası uygulanmamakta olup, her ülkenin kendi yetki sınırlarına bırakılmaktadır. AB'nin bütünleşmeye başladığı andan itibaren kabul edilen antlaşmalarda vergi konuları dahil edilmiştir. AB'nin vergi politikaları ve vergilendirme ile ilgili hükümler AT'yi kuran Roma Antlaşması'nda yer almıştır. Lizbon Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle Roma Antlaşması'nda yer alan bazı hükümler değiştirilerek Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma olarak yeniden adlandırılmış ve vergi ile ilgili yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Türkiye, AB ile ilk temasını 1959 yılında üyelik başvurusunda bulunduğu anda gerçekleştirmiş ve bu teması ortaklık çerçevesinde Ankara Anlaşması ile belgelendirilmiştir. Bu antlaşmada, Türkiye ile AET arasında gümrük birliğinin sağlanmasının hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç aşamada gerçekleşeceği yer almaktadır. AB ile Türkiye arasında gerçekleşen aşamalarla Türkiye, AB vergi politikası çerçevesinde bazı yükümlülükler altına girmiştir. Bu yükümlülükleri Topluluk ve Türkiye karşılıklı olarak uygulayacaktır. Topluluk ve Türkiye; ithalatta veya ihracatta eş etkili vergileri, gümrük vergilerini, aşırı vergi iadesini ve devlet yardımlarını kaldırmışlardır. Ayrıca çifte vergilendirmenin önlenmesi için gerekli düzenlemeleri yapmışlardır.

Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıklar, vergi politikalarında ve vergi oranlarında tam benzerlik göstermelerini engellemektedir. Bu nedenle Birlik vergi uyumuna gitmesi gerektiği kanısına varmıştır. AB vergi uyumu ile genellikle vergilemedeki farklılıkları ortadan kaldırarak Ortak Pazar içerisinde haksız rekabeti engellemeyi amaçlamaktadır. Buna göre vergi uyumlaştırmasını "Birliğe üye devletlerin vergi sistemlerini ve vergi oranlarını tek ve eşit duruma getirmek değil; ticareti saptırıcı ve haksız rekabet ortamını oluşturacak vergi oranlarını kaldırarak mal, hizmet, kişi ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır" şeklinde tanımlamak mümkün olacaktır. AB ülkeleri vergi politikalarını birbirlerinden bağımsız belirleyemeyecektir.

AB'ye üye ülkeler vergilendirme alanında uyumlaştırma faaliyetlerini dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaştırmıştır. Bunun sebebi ise, dolaylı vergilerin mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesidir. Dolaylı vergilerde uyum çalışmalarının çoğunlukla KDV üzerinde olduğu görülmektedir. Dolaysız vergileme alanında ise çok fazla uyumlaştırma yoluna gidilmemiştir. Dolaysız vergilerin bazı yönleri uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. Bunlar içerisinde yer alan çifte vergilendirme ve uluslararası ekonomik faaliyetler örnek gösterilebilir. Ayrıca dolaysız vergilerde şirket vergilendirmesi alanında gelir vergisine oranla daha fazla uyum sağlanmıştır. Ayrıca Türkiye'nin hiçbir yükümlülüğü olmamasına rağmen AB ile vergi uyumlaştırmasına 1985 yılında dolaylı vergiler alanında başlanmıştır. Türkiye'nin dolaysız vergiler alanında çok fazla uyumsuzluğunun olmadığını özellikle bu alanda bir uyumlaştırmaya gidilmediği görülmüştür.

AB toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki 2017 yılı itibarıyla payı %39'dur. AB dolaylı vergiler alanında mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını etkilediğinden ötürü vergi uyumlaştırmasına çok fazla gidilmiştir. AB'de dolaylı vergilerin 2017 yılı GSYH içindeki payı %13,5 ve toplam vergi gelirleri içindeki payının da %34,7 olduğu

görülmektedir. Bu oranlar azımsanmayacak kadar fazladır. AB'nin en fazla dolaylı vergilerden uyumlaştırmaya gittiği vergi türü KDV'dir. AB-28'in KDV'sinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2017 yılında %18,1 olup Türk KDV'sinin ise %33,9 olduğu görülmektedir. Türkiye'de KDV gelirinin bir hayli fazla olduğu bu oranla anlaşılmaktadır. Türk KDVK, AB Çerçeve Direktifi'ne kıyasla KDV'de yer alan teslim ve hizmetleri geniş olarak ele almıştır. Türk KDV ile AB KDV arasında indirim ve istisnalarda farklılıklar bulunmaktadır. AB KDV istisnaları sosyal ve kültürel alanlarda yoğunlaşırken Türk KDV istisnaları ekonomik ve askeri amaçlarda yoğunlaşmıştır. Ayrıca Türk KDV uygulamasındaki istisnalar ağırlıklı olarak kamu kuruluşlarına yöneliktir. AB KDV Direktifi'nde yer alan ithalatta varış ülkesinde vergileme ilkesi ülkemizde de tabii tutulmuştur. Türk KDV gelir tipi özelliğine sahipken AB KDV tüketim tipini benimsemiştir. Ülkemizde KDV oranı %10 olarak kabul görmüş olup mal ve hizmet ifasında %1, %8, %18 olmak üzere üç farklı oran kullanılmaktadır. AB KDV'sinde ise indirilmiş oran %5 ve standart oran %15 olmak üzere ikili oran yapısına sahiptir. Bu durumda Türkiye'de uygulanan KDV oranlarının AB KDV oranlarına kıyasla daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca AB'de gıda ve sağlık harcamalarında uygulanan oran %5 iken, ülkemizde bu oran %8 dir. AB'de ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı da %28,3'tür. Türk ÖTV'sinin ise toplam vergi gelirleri içindeki payı %18,31 olup bu oranın diğer yıllara göre düşük olduğu görülmektedir. Bunun sebebinin ülkemizde yaşanan ekonomik sıkıntılardan kaynaklı olarak devletin indirim, istisna, muafiyet gibi vergi harcamalarına gitmesidir. Türk ÖTV konusuna giren ürünler AB ÖTV konusuna giren ürünlere göre uzun tutulmuş olup 4 ayrı listede sayılmıştır. AB ÖTV'sinde ve Türk ÖTV'sinde ihracat istisnaları, diplomatik istisnalar ve diğer istisnalar bulunmaktadır. Türkiye'de ÖTVK kapsamında oran yapısı ad valorem (değer) esasına dayanırken AB ÖTV ise spesifik (miktar) esasına dayanmaktadır. Ayrıca Türk ÖTV kapsamında motorlu taşıtlar ve alkollü içecekler kısmında yer alan "kolalı içecekler" üzerinden ÖTV alınmakta olduğu fakat AB ÖTV'sinde böyle bir durumun olmadığı görülmektedir.

Sonuç olarak; AB ülkelerinde uygulanan dolaylı ve dolaysız vergiler ile Türk Vergi Sisteminde uygulanan vergiler karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. AB ülkelerinin vergi politikalarında uyumlaştırmaya gidildiğini ve dolaylı vergiler alanında bunun daha çok olduğu görülmüştür. Türkiye ise AB'ye aday ülke statüsünde yer aldığından dolayı vergi sistemini AB vergi yapısına yakınlaştırmaya çalıştığı görülmüştür. Buna göre Türkiye ile AB arasında daha çok dolaylı vergiler alanında uyum çalışması yapılmıştır. Bu çerçevede KDV'de uyumun ÖTV'ye göre daha fazla olduğu görülmektedir. Dolaysız vergilerde ise AB ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de ulusal çıkarlara göre hareket edilmekte olup dolaylı vergilere göre daha uyumlu olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Alptekin, V. (2013). Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bilici, N. (2018). Avrupa Birliği ve Türkiye 2, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. (2018). Türk Vergi Sistemi, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2018). "Vatandaş ve Bütçe Rehberi 2018- Vergi Gelirleri".
- European Commission (2019). Taxation and Customs, Economic Analysis of Taxation, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en , (Erişim Tarihi: 3 Nisan 2019).
- European Commission (2018). Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway.
- European Union (2019). Company Tax, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/overview_en , (Erişim Tarihi: 6 Nisan 2019).
- European Union (2019). Taxation VAT Rules and Rates, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm , (Erişim Tarihi: 3 Nisan 2019).
- European Union (2006) On The Common System of Value Added Tax, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32006L0112>, (Erişim Tarihi: 6 Nisan 2019).
- European Union (2008). Excise Duty Council Directive 2008/118/EC, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1456138665149&uri=CELEX:02008L0118-20140101>, (Erişim Tarihi: 3 Nisan 2019).

- European Union (2019). Taxation VAT Exemptions, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_en.htm#shortcut-2-vat-exemptions-for-small-enterprises, (Erişim Tarihi: 2 Nisan 2019).
- Güran, M. C. (2005). “Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(1), 261-286.
- Mezararkalı, P. ve Atsan, T. (2015). “Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler”, The Second International Conference in Economics (EconWorld 2015), 1-10.
- Official Journal of the European Union (2006), EU Directive on Value Added Tax, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=en#d1e1605-1-1> , (Erişim Tarihi: 2 Nisan 2019).
- Oktar, A. (2016). Türk Vergi Sistemi, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Özdemir, O. (2008). Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminden Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Resmi Gazete, 31.12.1960 Tarih ve 193 Sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”.
- Resmi Gazete, 02.11.1984 Tarih ve 3065 Sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu”.
- Resmi Gazete, 06.06.2002 Tarih ve 4760 Sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu”.
- Resmi Gazete, 21.06.2006 Tarih ve 5520 Sayılı, “Kurumlar Vergisi Kanunu”.
- Saraçoğlu, F. (2006). Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2018). Türk Vergi Sistemi, Bursa: Ekin Basım Dağıtım Yayınları.
- Şin, S. (2016). Türk Vergi Sistemi, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 6 Nisan 2019).