

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ UYUMLAŞTIRMASI
VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN UYUMU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gökalp İLHAN

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Habib YILDIZ

TEMMUZ - 2007

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Gökalp İLHAN

03.07.2007

ÖNSÖZ

“Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumunu” konusu, gelişmişlik düzeyleri birbirine yakın ve aynı coğrafi bölgede yer alan ülkelerin, ekonomik birlik kurmak amacıyla başlayıp siyasi birliğe doğru giden ve günümüzde yirmi yedi ülkeyi içine alan Avrupa Birliği gibi büyük bir oluşumun devamı için gerekli “Vergi Uyumlaştırması” kapsamında, üzerinde durulmaya değer bulunmuştur. Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Habib YILDIZ ile yetişmemde katkıları bulunan maliye ve iktisat bölümündeki değerli hocalarıma teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim annem ve babam ile yine bana her zaman destek olan eşim ve oğluma şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
ŞEKİL LİSTESİ	vi
TABLO LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
SUMMARY	ix
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK POLİTİKALARI, VERGİ	
HUKUKU VE VERGİLEME İLKELERİ	6
1.1. Avrupa Birliği'nin Oluşum Süreci	6
1.1.1. Avrupa'da İlk Birleşme Hareketi Benelux Topluluğu	6
1.1.2. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT)	7
1.1.3. Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)	8
1.1.4. Avrupa Ekonomi Topluluğundan (AET) Avrupa Birliği'ne (AB) Geçiş Süreci	9
1.2. Avrupa Birliği'nin Ortak Politikaları	9
1.2.1. Avrupa Birliği'nin Rekabet Politikaları	10
1.2.2. Avrupa Birliği'nin Tarım Politikaları	10
1.2.3. Avrupa Birliği'nin Balıkçılık Politikaları	11
1.2.4. Avrupa Birliği'nin Bütçe Politikaları	12
1.2.5. Avrupa Birliği'nin Çevre Politikaları	12
1.2.6. Avrupa Birliği'nin Enerji Politikaları	13
1.2.7. Avrupa Birliği Ulaştırma Politikaları	13
1.2.8. Avrupa Birliği'nin Bölgesel Politikaları	14
1.2.9. Avrupa Birliği'nin Sanayi ve Ticaret Politikaları	14
1.2.10. Avrupa Birliği'nin Telekomünikasyon ve Bilim-Araştırma Politikaları	15
1.2.11. Avrupa Birliği'nin Ekonomi ve Parasal Politikaları	15
1.2.12. Avrupa Birliği'nin Vergi Politikaları	17
1.3. Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları.....	17
1.3.1. Asli (Birincil)Kaynaklar	17

1.3.2. Yardımcı (İkincil) Kaynaklar	20
1.3.2.1. Yönetmelikler	20
1.3.2.2. Yönergeler	21
1.3.2.3. Kararlar	22
1.3.2.4. Tavsiye ve Görüşler	22
1.3.3. Diğer Kaynaklar.....	22
1.4. Avrupa Birliği Vergileme İlkeleri.....	23
1.4.1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü ..	24
1.4.2. Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması	25
1.4.3. Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı	26
1.4.4. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	27
1.4.5. Devlet Yardımları Yasağı	32

BÖLÜM 2: AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

2.1. Vergi Uyumlaştırmasının Tanımı	35
2.1.1. Vergi Uyumlaştırmasının Amacı	35
2.1.2. Vergi Uyumlaştırmasının Hukuki Temelleri	36
2.1.3. Avrupa Birliği Vergilendirme Yetkisi	38
2.1.4. Vergi Uyumlaştırmasının Önündeki Engeller	39
2.1.4.1. Siyasi Engeller	39
2.1.4.2. Ekonomik Engeller	39
2.1.4.3. Üye Ülkelerin Vergi Yapısındaki Engeller	40
2.1.4.4. Hukuki Engeller	40
2.2. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma	40
2.2.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi ve Uyumlaştırılması	41
2.2.1.1. Avrupa Birliği'de Katma Değer Vergisi'nin Sisteminin Temel Özellikleri	41
2.2.1.2. Katma Değer Vergisi'nin Uyumlaştırma Nedenleri	42
2.2.1.3. Katma Değer Vergisi Sistemine Şekil Veren Önemli Direktifler	43
2.2.1.4. Vergi Sınırlarının Kaldırılması	47
2.2.1.5. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Sisteminde Uyumlaştırma Çalışmaları	50

2.2.2. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi ve Uyumlaştırılması	57
2.2.2.1. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi'nin Sisteminin Temel Özellikleri	57
2.2.2.2. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Uygulanma Nedenleri	60
2.2.2.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Uyumlaştırma Nedenleri	61
2.2.2.4. Özel Tüketim Vergisi Sistemine Şekil Veren Önemli Direktifler	62
2.2.2.5. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Sisteminde Mal Grupları Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları	63
2.3. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma	66
2.3.1. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi ve Uyumlaştırılması	67
2.3.1.1. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri	67
2.3.1.2. Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırma Nedenleri	68
2.3.1.3. Kurumlar Vergisi Sistemine İlişkin Direktifler	69
2.3.1.4. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Sisteminde Uyumlaştırma Çalışmaları	74
2.3.2. Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi ve Uyumlaştırılması	77
2.3.2.1. Gelir Vergisinin Uyumlaştırma Nedenleri	77
2.3.2.2. Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları	78
2.3.2.3. Avrupa Birliği Gelir Vergisi Oranları	79

BÖLÜM 3: TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

3.1. Türkiye ile Avrupa Birliği Arasında Vergileme ile İlgili İmzalanan Hukuki Metinler	82
3.1.1. Ankara Anlaşması	82
3.1.1. Katma Protokolü	83
3.1.1. Ortaklık Konseyi Kararı	84
3.2. Türkiye'nin Avrupa Birliği Vergileme İlkelerine Uyumu	85
3.2.1. Gümrük Vergilerinin ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması	85
3.2.2. Ayırımçı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağına Uyum	86

3.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	86
3.2.4. Devlet Yardımları Yasağına Uyum	88
3.3. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma	89
3.3.1. Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu	90
3.3.1.1. Katma Değer Vergisi İstisnası Açısından Avrupa Birliği ile Uyumlaştırma Çalışmaları ve İstisnalarda Karşılaştırma	92
3.3.1.2. Katma Değer Vergisi Oranları Açısından Avrupa Birliği ile Uyumlaştırma Çalışmaları ve Oranlarda Karşılaştırma	96
3.3.2. Türk Özel Tüketim Vergi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu	99
3.3.2.1. Verginin Konusu Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum	100
3.3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum	102
3.3.2.3. Vergi Mükellefi Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum	102
3.3.2.4. Vergi İstisnası Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum	102
3.3.2.5. Vergi Matrahı ve Oranları Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum	103
3.4. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma	105
3.4.1. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu	106
3.4.1.1. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Direktifleri Açısından Uyumu	107
3.4.1.2. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Oranları Açısından Uyumu	109
3.4.2. Türk Gelir Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu	111
3.4.2.1. Türk Gelir Vergisi Sisteminin, Avrupa Birliği Gelir Vergisi Oranları Açısından Uyumu	114
SONUÇ VE ÖNERİLER	117
KAYNAKLAR	124
ÖZGEÇMİŞ	143

KISALTMALAR

AAET	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
AT	: Avrupa Topluluğu
ATAD	: Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
ATKA	: Avrupa Birliği Kuran Antlaşma
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BM	: Birleşmiş Milletler
EC	: Avrupa Konseyi
ECOFIN	: Avrupa Ekonomi ve Maliye Bakanları
EEC	: Avrupa Ekonomik Konseyi
EURATOM	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
GATT	: Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
NATO	: Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OEEC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SSCB	: Sovyet Sosyal Cumhuriyetler Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Avrupa Birliği Ülkelerinde 1980-2006 Yıllarında Uygulanan Standart KDV Oranları Seyri (%)	55
Tablo 2: Avrupa Birliği Ülkelerinin 2006 Yılı KDV Oranları (%)	56
Tablo 3: Avrupa Birliği Ülkelerinde 1980-2006 Yıllarında Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları Seyri (%)	76
Tablo 4: Avrupa Birliği Ülkelerinde 1980-2006 Yıllarında Uygulanan En Yüksek Gelir Vergisi Oranları Seyri (%)	80
Tablo 5: 1985-2003 Yılları Arasında Uygulanan KDV Oranlarının Seyri (%)	97
Tablo 6: 2007 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri	114
Tablo 7: 1980-2006 Yılları Arasında Uygulanan Gelir Vergisi Oranları Seyri (%)..	115

ŞEKİL LİSTESİ

- Şekil 1:** Avrupa Birliği Ülkelerinin 2007 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları (%) 75
- Şekil 2:** 1980-2006 Yılları Arasında Uygulanan Standart KDV Oranlarının Türkiye ve AB-27 Ortalamasındaki Seyri (%) 98
- Şekil 3:** 1980-2006 Yılları Arasında Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranlarının Türkiye ve AB-27 Ortalamasındaki Seyri (%) 110
- Şekil 4:** 1980-2006 Yılları Arasında Uygulanan En Yüksek Gelir Vergisi Oranlarının Türkiye ve AB-27 Ortalamasındaki Seyri (%) 116

Tezin Başlığı: Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyum

Tezin Yazarı: Gökalp İLHAN **Danışman:** Yrd. Doç. Dr. Habib YILDIZ

Kabul Tarihi: 03 Temmuz 2007 **Sayfa Sayısı:** IX (ön kısım) + 143 (tez)

Anabilim dalı: Maliye

Bilim dalı: Maliye

Avrupa Birliği, uzun bir tarihi geçmişi olan, farklı topluluklara ait dinamikleri sürükleyen, ekonomik bütünleşme amacını yerine getirirken oldukça karmaşık problemleri bir arada yaşayan günümüzün en büyük topluluğudur.

Altı ülke ile başlayan ve günümüzde yirmi yedi ülkeyi içine alan bu oluşumun amacı, ortak siyasi ve ekonomik bir bütünleşme sağlamaktır. Avrupa Birliğine üye ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusu da bu bütünleşmenin bir gereğini oluşturmaktadır. Öyle ki üye ülkeler arasında ortaya çıkabilecek bir haksız rekabetin önlenmesi açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda üye ülkelerin vergi sistemleriyle ilgili yaptıkları uygulamaların genel olarak birbirinden farklı olmaması gerekmektedir. Kütüphane ve internet tabanlı kaynak araştırmasından oluşan yerli ve yabancı eserler ile Avrupa Birliği'nin yerli ve yabancı araştırma merkezlerinden sağlanan bilgilerden yararlanılarak yapılan çalışmada ortak bir rekabet politikası oluşturmak isteyen Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırmasında özellikle dolaylı vergiler açısından önemli mesafeler kaydettiği ancak dolaysız vergiler konusunda pek bir ilerleme sağlanamadığı anlaşılmaktadır. Tam olarak uyumlaştırmanın sağlanamamasının sebebi üye ülkelerin milli egemenliğini yitirmek istememeleridir.

Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusu yapmış olan Türkiye açısından da vergi uygulamaları, üye ülkelerin Türkiye karşısında maruz kalabilecekleri haksız rekabet açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle Türkiye'de özellikle dolaylı vergiler konusunda yapılan çalışmalar sonucunda Türk vergi sistemi, Avrupa Birliği vergi müktesebatıyla kısmen uyumlu hale gelmiş ancak dolaysız vergiler konusunda kayda değer bir ilerleme sağlanamamıştır.

Anahtar kelimeler: Avrupa Birliği, Vergi Uyum, Türk Vergi Sistemi, Vergi.

Title of the Thesis: European Union Tax Harmonisation and Turkish Taxation System Harmony	
Author: Gökalp İLHAN	Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Habib YILDIZ
Date: 03 July 2007	No of. Pages: IX (pre text) + 143 (main body)
Department: Public Finance	Subfield: Public Finance
<p>The European Union is the largest community, which has a long historic past, drags dynamics that belong to various communities, experiences quite complex problems all in one while it performs the aim of economic integration.</p> <p>The aim of this constitution which started with six countries and now includes twenty seven countries is to make the political and economic integration possible. The issue of the hamonisation of taxation system applied in the member countries of European Union constitutes a must for this integration. Therefore it is very important to prevent unfair competition which can occur among member countries. In this context, it is necessary that in general application which member countries put into practice related to their taxation system not be different. From our researches done by utilizing domestic and foreign works which were composed of source research based on the internet and library , we have concluded that there is no difference between the tax practices of member countries , but when we get further details, several differences come into existence. The reason for this is that member countries do not want to lose their national sovereignty. On this account the harmonisation studies among the member countries of the Union, especially in the indirect taxation, operate slowly.</p> <p>To Turkey, which applied to European Union for full membership , tax practices bear importance for unfair competition that member countries can face toward Turkey. Therefore, as a result of the studies done especially on indirect taxes, Turkish Tax System has been harmonized with the European legislation in part. But it has not been made noteworthy progress in respect of direct taxes.</p>	
Key words: The European Union, Tax Harmonisation, Turkish Tax System, Tax.	

GİRİŞ

Avrupa'da 18. yüzyılda başlayan birleşme hareketleri, 1951 yılında Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nun kurulmasıyla resmi bir nitelik kazanmıştır. Ekonomik ve ticari özellik taşıyan bu Birlik, zaman içerisinde sosyal, ekonomik, hukuki ve siyasi bir tarzda değişim göstererek 1957 yılında imzalanan Roma Anlaşmasıyla, Avrupa Ekonomik Topluluğunu oluşturmuştur. Altı ülke ile başlayan ve günümüzde yirmiyedi ülkeyi içine alan bu oluşumun amacı, ortak siyasi ve ekonomik bir bütünleşme sağlamaktır.

Çalışmanın Konusu

1970'li yıllarda tüm dünyaya yayılmaya başlayan küreselleşme hareketleri ile Birlik üyesi ülkelerin yasa ve uygulamaları da hızlı bir değişim içine girmiştir. 1993 yılında yürürlüğe giren Maastrich Anlaşmasıyla birlikte Avrupa Ekonomik Topluluğunun adı Avrupa Topluluğu'na dönüşerek sosyo-ekonomik ilerleme hızlanarak güçlenmiştir.

Bu bütünleşme hareketleri, birbirinden farklılıklar gösteren ekonomik ve sosyal yapıları sahip ülkelerin makro konularda anlaşabilmeleri açısından oldukça sancılı ve uzun bir süreci beraberinde getirmiştir. Öyle ki Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında gümrüklerin kaldırılması, ülkelerarasında ki mal hareketlerinde serbestlik sağlanmıştır.

Üye ülkelerin bu mal hareketlerinde birbirlerine karşı avantajlı veya dezavantajlı duruma geçmemeleri için ise farklı vergi politikaları izlememesi, hatta ortak vergi politikalarının oluşturulması ve özellikle Birliğin mali entegrasyonunun sağlanması için oluşturulan bu ortak vergi politikalarının sistemli bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu politikaların uyumlaştırılması, Avrupa Birliği'nde oluşacak mali konsensusa büyük güç ve destek verecektir. Çünkü serbest rekabet ortamında üye ülkelerin eşit şartlar altında ticaret yapmasını sağlayan bu mali araç, üretim ve tüketimi yönlendirdiği gibi işletmelerin karlılığını artırarak yatırımların belli alanlara kaydırılmasını sağlayabilir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'na 1959 yılında resmi olarak başvuruda bulunan Türkiye'nin, 1963 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu ile imzaladığı Ankara Antlaşmasıyla başvurusu kabul edilmiştir. 1973 yılında imzalanan Katma Protokolü ile

Türkiye, Avrupa Birliği'ne yönelik gümrük vergilerinin sanayi ürünleri için tamamen kaldırılmasını ve üçüncü ülkelere karşı ise üye ülkeler ile beraber Ortak Gümrük Tarifesi uygulanmasını kabul etmiştir. Ancak, Türkiye geçiş dönemindeki yükümlülüklerini yerine getirememiş ve 1980 askeri darbesiyle ilişkiler kesintiye uğramıştır.

Türkiye 14 Nisan 1987'de yılında tam üyelik başvurusu yapmıştır. Komisyon ise 1989 yılında verdiği cevapta öncelikle Gümrük Birliği'nin tamamlanması önerilmiştir. Ortaklık Konseyi'nin 1/95 sayılı kararıyla Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki Gümrük Birliği 1 Ocak 1996'da yürürlüğe girmiştir.

Avrupa Birliği'ne üye olmadan Gümrük Birliğini kabul eden ilk ve tek ülke konumundaki Türkiye, vergi uyumlaştırması konusunda Birlik üyelerine göre mecburiyeti daha az olsa da tam üyelik durumunda zorluklarla karşılaşmaması için uyumlaştırma çalışmalarına önem vermektedir. Bu doğrultuda tam üyelik başvurusu yapmış olan ülkelerde aranan nitelikler vergi uygulamaları açısından da aranmaktadır.

1999 yılındaki Helsinki Zirvesinde, Türkiye Avrupa Birliği'ne aday ülke olarak kabul edilmiştir. Avrupa Birliği'ne tam üyelik yolunda ilerleyen Türkiye, kendi vergi sistemini, birliğe üye ülkelerin vergi sistemleri ile uyumlu hale getirmek için yapılan çalışmalar devam etmektedir. Türkiye'de, Avrupa Birliği vergi sistemine uyum çerçevesinde vergi konusunda yapılan en büyük reform Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisinin uygulamaya konulmasıdır.

Çalışmanın Önemi

Bu tez çalışması Avrupa Birliği açısından ortak amaçların tespiti, üst seviyede oluşturulacak Birlik politikalarının şekillenmesi ve Rekabet İlkesine dayanan serbest piyasa ekonomisinin tamamlanması açısından önem arz etmektedir. 1957 Roma Antlaşması ile belirlenen ve 1993 Maastricht Antlaşmasıyla değiştirilip geliştirilen Avrupa Birliği ortak politikalarının uygulanmasıyla ve özellikle tek pazarın kurulmasıyla oluşabilecek haksız vergi rekabetinin, üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurulmasıyla ortadan kaldırılması gerektiğinin önemini vurgulamaktadır. Öyle ki emeğin, sermayenin, malların serbest dolaşımı ile tarım, ulaştırma, ekonomi, para, sanayi rekabeti ve çevreyle ilgili tüm ortak politikaların vergilendirmeyle mutlak

bir ilişkisi vardır. Bu nedenle Avrupa Birliği Konseyi, vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasını öngören birçok direktif çıkartmış ve bu konuda önemli adımlar atılmasını sağlamıştır.

Ayrıca bu çalışmada, Türkiye’de uygulanmakta olan dolaylı ve dolaysız vergiler ana hatlarıyla incelenerek Avrupa Birliği üye ülkelerinde uygulanan ortak vergi mevzuatı ile karşılaştırmaya gidilecek ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Mevzuatı karşısındaki durumu ayrıntılı olarak irdelenecektir. Bu nedenle Türk Vergi mevzuatında gerçekleştirilen uyumlaştırma çalışmalarının, vergilemede getirdiği sadelik ve basitlik, sosyal açıdan sağladığı faydalar ile iktisadi ve mali açıdan sağladığı faydaların açıklanması dolayısıyla önem arz etmektedir.

Çalışmanın Amacı

Tezin amacı Avrupa Birliği üye ülkelerinde genel olarak uygulanmakta olan vergi sistemleri ile Türk vergi sisteminin karşılaştırılarak mükellefiyet, matrahın tespiti, oranlar, beyan ve ödeme, muafiyet ve istisna açısından aradaki uygulama farklılıklarını ortaya çıkarmaktır.

Yapılan kaynak incelemelerine dayalı olarak bu çalışmanın temel tezi şu şekilde oluşturulmuştur:

Avrupa Birliği gibi 50 yıllık geçmişe sahip büyük oluşumda ekonomik birliğin tamamlanması ve ortak bir rekabet birliğinin oluşturulması için gerekli olan vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusunda üye ülkeler özellikle dolaylı vergiler konusunda oldukça önemli mesafeler kaydetmiştir. Avrupa Birliği’ne tam üyelik başvurusu yapmış olan Türkiye açısından da vergi uygulamaları, üye ülkelerin Türkiye karşısında maruz kalabilecekleri haksız rekabet açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle özellikle dolaylı vergiler konusunda yapılan çalışmalar sonucunda Türk vergi sistemi, Avrupa Birliği vergi müktesebatıyla kısmen uyumlu hale gelmiş ancak dolaysız vergiler konusunda kayda değer bir ilerleme sağlanamamıştır.

Bu tezi sınamak için çalışma şu “araştırma sorularını” cevaplayacak şekilde tasarlanmıştır:

- 1- Avrupa Birliği'nin oluşum sürecinden bugüne kadar hangi ortak politikalar oluşturulmuştur?
- 2- Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında oluşturulan ortak vergi sisteminde uyumlaştırma konusunda ne kadar mesafe kaydedilmiştir?
- 3- Avrupa Birliği üye ülkeleri mutlak anlamda tek bir ülke gibi ortak vergi politikası uygulayabilmekte midir? Vergilendirme yetkilerini ne ölçüde devretmişlerdir?
- 4- Türk Vergi Sistemi, Birliğin vergi mevzuatı ile ne ölçüde uyumlaştırılmış olup uygulamadaki benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?

Birliğe üye ülkeler tarafından uyumlaştırılması zorunlu olarak düşünölen vergilerin başında üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin üzerinden alınan bir çeşit gider vergisi olan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gelmektedir. Dolaysız vergiler üzerinde ise uyumlaştırma çalışmaları daha sınırlı miktarda tutulmuştur. Bu nedenle araştırmamızda, Dolaylı vergiler üzerinde yapılan uyum çalışmaları daha ayrıntılı incelenmiştir.

Çalışmanın Yöntemi

Bu tezi ortaya koyarken izlenen yöntem, kütüphane ve internet tabanlı kaynak araştırması ile Avrupa Birliği'nin yerli ve yabancı yayın organları ve araştırma merkezleri ile resmi gazetelerden oluşmaktadır. Bu araştırma kapsamında yerli ve yabancı eserler ile bu konuyla ilgili çalışma yapan kurumların hazırladığı raporlar, bültenler, makaleler araştırılmış, incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Tez çalışmasının birinci bölümünde Avrupa Birliği'nin oluşum sürecinde Birliğe gelene kadar kurulan topluluklar genel hatlarıyla incelenerek, bu birliğe üye ülkelerin neden ihtiyaç duyduğu, Birlik kurulana kadar hangi evrelerden geçildiği, Avrupa Birliği'nde uygulanan ortak politikalar, Avrupa Birliği'nin vergi hukuku kaynakları ve vergileme ilkeleri ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Avrupa Birliği vergi uyumlaştırmasının tanımı, amacı ve hukuki boyutu ile vergi uyumlaştırılmasının önündeki engeller incelenerek, Avrupa

Birliği'nde dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin temel özellikleri ile uyumlaştırılma konusunda ne gibi çalışmalar yapıldığı, uyum konusunda ne kadar mesafe kaydedildiği ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Türkiye'nin Avrupa Birliği ile uyum çerçevesinde imzaladığı Hukuki Metinler ve bu bağlamda Avrupa Birliği Vergileme İlkelerine Uyum, Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergiler ile Dolaysız Vergilerin temel özellikleri ve vergileme konusunda Avrupa Birliği'ne uyum çerçevesinde yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

Sonuç bölümünde ise araştırmadan elde edilen bulguların değerlendirilmesi yapılarak, varılan sonuçların açıklanmasına yer verilmiştir.

BÖLÜM 1: AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK POLİTİKALARI, VERGİ HUKUKU VE VERGİLEME İLKELERİ

Felsefi temelleri çok eskiye dayanan Avrupa Birliği oluşturma çabaları, kömür ve çelik kaynakları ile ülkelerin milli ticaret sınırlarını kaldırarak, ekonomik bir birlik oluşturmayı amaçlayan Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nun kurulmasıyla resmi bir nitelik kazanmıştır. Avrupa Birliği adı verilen bu büyük oluşumun amacı, altı ülke ile başlayan ve günümüzde yirmiyedi ülkeyi içine alan, ortak siyasi ve ekonomik bir bütünleşme sağlamaktır. Birliğin entegrasyonunun sağlanması için, oluşturulan ortak vergi politikalarının sistemli bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde Avrupa Birliği'nin oluşum süreci genel hatlarıyla incelenerek, üye ülkelerin birliğe neden ihtiyaç duyduğu, Birlik kurulana kadar hangi evrelerden geçildiği, uygulanan ortak politikalar, Avrupa Birliği'nin vergi hukuku kaynakları ve vergileme ilkeleri ele alınmıştır.

1.1. Avrupa Birliği'nin Oluşum Süreci

Avrupa'da birleşme hareketleri ilk olarak 18. yüzyılda İngiltere ile Fransa arasında ticaret Antlaşması şeklinde başlamış olup, Fransa'da meydana gelen devrim ile sona ermiştir. 1815 yılından itibaren Prusya ve Almanya kendi eyaletleri arasında imzaladıkları Maasen Tarifesi ile iç gümrükleri kaldırmış, İngiltere ve Fransa ise kendi aralarında tekrar yaptıkları çeşitli antlaşmalarla, gümrükleri indirmişir. Fakat kendi uluslarının çıkarlarını daha ön planda tutmak isteyen Almanya, Fransa ve İtalya gümrükleri tekrar yükseltmiştir (Dedeoğlu, 1996:65).

1920 yıllarında ise birlik oluşturulması konusunda ciddi çabalar gösterilmiş ve 1922 yılında Kont Kalergi, Pan - Avrupa Birliği'nin kurulması yönünde bir bildiri hazırlayarak, Alman Dışişleri Bakanı Gustow ve Fransa Dışişleri Bakanı Briand bu bildiriye katkıda bulunmuşlardır (Bozkurt, 1993:28).

1.1.1. Avrupa'da İlk Birleşme Hareketi: Benelux Topluluğu

Avrupa'da ilk ekonomik bütünleşme, 1932 yılında imzalanan Quchy Antlaşması ile gerçekleştirilen Belçika, Hollanda ve Lüksemburg birleşmesidir. Benelux adı verilen

bu birleşmede istenilen amaca, 1944 yılında ulaşılmış ve Gümrük Birliği hayata geçirilmiştir (Karluk, 1996:38-39).

Benelux ülkeleri arasındaki bu birleşme hareketi yeni görüşleri de beraberinde getirmiş ve 1946 yılında Amerika Başkanı W. Churchill, Almanya ve Fransa'nın ayrı, İngiltere ve İngiliz Uluslar Topluluğunun da ayrı bir birlik oluşturarak bu iki birliğin "Avrupa Birleşik Devleti" adıyla bir konfederasyon çatısı altında toplanmasını önermiştir. Bunun üzerine Topluluğu oluşturacak ülkelerin yetkilerinin ellerinden alınmasını öngören federalist görüş ile yetkilerin ülkelerin elinde bulundurulmasını öngören fonksiyonalist görüş ortaya çıkmış ve bu görüşler bir çok örgüt doğurmuştur. Bu örgütler 1947 yılında birleşerek bir komite oluşturmuşlar fakat örgütlerin çeşitli görüş ayrılıklarından dolayı komite amacına ulaşamamıştır (Bozkurt, 1993:37).

Sonraki dönemlerde ise Avrupa ülkelerinin çoğunda özellikle Doğu Avrupa ülkelerinde güçlenen sosyalistler Amerika Birleşik Devletleri'nin çıkarlarını tehdit etmeye başlamış ve buna bir son vermek isteyen ABD, yardımın ne kadar olacağını belirtmeleri, ekonomik program hazırlamaları ve ticaret engellerinin indirilmesi gibi bazı şartların yerine getirilmesi karşılığında savaştan yeni çıkan Avrupa devletlerine bir mali yardım sağlamayı önermiştir. Bu öneriyi kabul eden Avrupa devletlerine Marshall adı verilen yardımlar yapılmaya başlanmış ve 1948 yılında Lahey'de Avrupa Birleşik Devletleri kongresi yapılarak yardımların Avrupa devletlerine ulaştırılması amacıyla Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) kurulmuştur. İlk altı ay içinde olumlu sonuçlar elde edilmiş ve 1950 yılında Avrupa Ödemeler Birliği kurulmuştur (Çimen, 1996:45-46).

Tüm bu olumlu gelişmeler sonucunda, ekonomik olarak istikrarlı bir yapıya kavuşmak amacıyla üye ülkelere ABD, Kanada ve Japonya'nın da katılımıyla, bu örgüt genişleyerek Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Örgütü (OECD) adını almıştır (Bilici, 2005:35).

1.1.2. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT)

Almanya'nın tekrar güçlenmesi ve SSCB'nin Çekoslovakya ile Doğu Almanya'yı yanına çekerek Avrupa ülkeleri için bir tehdit oluşturması, 1951 yılında Avrupa

Birliği'nin temellerinin atıldığı Avrupa Kömür ve elik Birliği'nin kurulmasına neden olmuştur (nen, 1989:122).

Avrupa Kömür ve elik Topluluğu, 1951 yılında imzalanan Paris Antlaşması ile kurulmuş olup, amacı başta Almanya ve Fransa olmak üzere birliği kuran Belçika, Lüksemburg, Hollanda ve İtalya'nın da içinde bulunduğu altı ye ülkenin kömür ve elik kaynakları ile ülkelerin milli ticaret sınırlarını kaldırarak, ekonomik bir birlik oluşturmuştur (elik, 2005; Bilici, 2005:37-38; Ayanoğlu, 1995:49).

Özellikle Birlik tarafından belirlenen yatırım projelerini hızlı bir şekilde hayata geçirmek, demir – elik sektöründe istihdamı artırarak işçilerin konut sahibi olmasını sağlamak, demir – elik üretimini artırarak yatırımları desteklemeyi görev edinen Avrupa Kömür ve elik Birliğinin finansman kaynağını kömür – elik üretimi üzerinden alınan vergiler ile ye ülkelerden topluluğa aktarılan kredi ve borçlanmalar oluşturmuştur (Tekin, 1990:178).

1.1.3. Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)

Kömür ve elik ürünleri konusunda başlayan başarılı birleşme hareketleri, yerini ekonominin bütün sektörlerini kapsayan bütünleşme çalışmalarına bırakmıştır. Orta Doğu'daki Mısır – İsrail savaşı sonucu ortaya çıkan petrol ihtiyacını düzenleyecek bir topluluk olarak Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EURATOM) ve ekonomik birleşme için ise Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) 25 Mart 1957 yılında kurulmuştur (elik, 2005).

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurulmasında ki amaç ise ye ülkelerin refahının en üst düzeye çıkarılması için ortak pazarın kurulması ve ye devletlerin ekonomik politikalarının giderek birbirine uyumu sağlanarak sürekli ve dengeli bir yayılma gerçekleştirmektedir (Karluk, 1996:46-47).

Roma Antlaşması ile Konsey, Komisyon, Parlamento, Adalet Divanı, Sayıştay ile Ekonomik, Sosyal, Danışma Komiteleri olmak üzere AET'nin altı organı belirlenmiştir (Bilici, 2005: 49).

1.1.4. Avrupa Ekonomi Topluluğundan (AET) Avrupa Birliği'ne (AB) Geçiş Süreci

Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) kuran Roma Antlaşmasının aldığı karar gereği 1959 yılında ilk gümrük indirimleri gerçekleşmiş ve üye ülkeler arasında ki malların giriş çıkışında, gümrük vergilerinin ve eş etkili tedbirlerin kaldırılması konusunda 1968 tarihinde Gümrük Birliği kurulmuştur. 1992 tarihinde imzalanıp 1993 tarihinde yürürlüğe geçen ve resmi adı Avrupa Birliği Antlaşması olan Maastricht Antlaşmasıyla, Roma Antlaşmasının bazı maddeleri ortadan kaldırılarak ekonomik, siyasi ve sosyal Birliğin sağlanması amaçlanmıştır (Bilici:2005:37-39).

Avrupa Birliği esası üzerine kurulan Maastricht Antlaşması ile birlikte Avrupa Ekonomik Topluluğunun adı Avrupa Topluluğu'na dönüşmüş ayrıca sosyo-ekonomik ilerlemeyi hızlandıran ve güçlendiren 3 temel ilke benimsenmiştir (Karluk, 1996:82):

- Rekabet İlkesine dayanan serbest piyasa ekonomisi.
- Kamu Maliyesinin sağlıklı şekilde idaresi.
- İkame etme ilkesi.

1957 Roma Anlaşmasıyla belirlenen ortak politikalar, 7 Şubat 1992 tarihinde Maastricht'de imzalanan Antlaşma ile değişmiştir. Avrupa Birliği kavramı, Avrupa Toplulukları (AKÇT, AAET, AT) aracılığıyla izlenen hedef ve politikalar ile Avrupa Birliği Antlaşmasıyla getirilen ve aşamalı olarak geçilecek üç yeni eylem (Ekonomik ve Parasal Birlik, Avrupa Vatandaşlığı ile Ortak Güvenlik ve Dış Politika) alanının kapsadığı hedef ve politikaları bir bütün olarak ifade etmek üzere kullanılmaktadır (Borchard, 2000).

1.2. Avrupa Birliği'nin Ortak Politikaları

Maastricht Antlaşması'nın 1993 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte Roma Antlaşmasının 2. maddesindeki amaçlar da değiştirilmiş ve bu amaçlara ulaşmak için yerine getirilmesi gereken ortak politikalar belirlenmiştir.

Buna göre, üye ülkeler arasında malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımının sağlandığı ortak bir pazarın, ekonomik ve parasal bir birliğin kurulması,

ortak ticaret ve rekabet politikalarının yürürlüğe konulması yoluyla, Topluluğun ekonomik faaliyetlerinin uyumlu ve dengeli olarak kalkınacağı, enflasyonist baskıların olmadığı sürekli ve hızlı bir büyümenin gerçekleşeceği, yüksek seviyeli bir istihdamının ve devamlı bir sosyo-ekonomik bütünleşmenin olacağı, bu bütünleşmenin temelinde dış politika, güvenlik politikasında dahil olduğu tüm alanlarda tam bir entegrasyona ulaşmak Topluluğun amacıdır (Yıldız, 2002: 31-32).

Bu amaçların temelinde asıl olarak Avrupa halkları arasında sürekli ve yakın bir işbirliği yaratarak aralarındaki her türlü engeli ortadan kaldırmak, barış ve özgürlüğü sağlamak hedeflenmektedir (Schwartz: 1988,24-25).

1.2.1. Avrupa Birliği'nin Rekabet Politikaları

AB'nin Rekabet Politikasının temel amacı, ekonomik entegrasyon sürecinin daha sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için, üye ülkelere ait ticari firmaların, eşit koşullar altında rekabet edebileceği ortak bir iç pazar oluşturmaktır (Çelik, 2005).

Gümrük Birliği de rekabet kuralları çerçevesinde, malların serbest dolaşımını sağlamak amacıyla getirilmiştir. Biraz daha açarsak eğer bir üye ülkeye bağlı şirketin ticari faaliyetleri nedeniyle başka bir üye ülkedeki rekabet kısıtlanıyor ise, Avrupa Komisyonu bu şirketin faaliyetlerine karşı yaptırım uygulaması için üye ülkeyi uyarabilme yetkisine sahiptir. Aynı şekilde bir üye ülkede AB'den kendisini ticari olarak etkileyen bir konuda yaptırım uygulanmasını isteyebilir (Methibay, 1996:45).

Bununla birlikte, Ortak Rekabet Politikasının uygulamak isteyen AB, bir yandan iç pazarda adil bir rekabet ortamı sağlamaya çalışılırken diğer yandan üye devletlerin dünya piyasasındaki rekabet güçlerini artırmak istemekte fakat bu iki hedefi arasında dengeyi kurmakta zorlanmaktadır.

1.2.2. Avrupa Birliği'nin Tarım Politikaları

Tarım, Birlik politikaları için önemli bir role sahiptir. Çünkü topluluğun bütçe harcamalarının çoğu tarım ve sanayi ile ilgilidir. Ayrıca bir yandan çiftçinin toprağını terk etmesini önleyip, üreticiye dengeli bir gelir sağlamak bir yandan da halkın gıda ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan tarım politikaları gelir, istihdam, yapısal uyum ve nüfus politikalarını en iyi şekilde yerine getirmektedir. Ayrıca sanayi ve tarım

ürünlerini kapsayan bir ortak pazarın düzenli bir biçimde işleyebilmesi, herşeyden önce rekabet koşullarının aynı olmasıyla mümkündür (Seyidoğlu, 1991:370).

Ortak Tarım Politikasının amacı çiftçilere makul yaşam standartları sağlamak ve tüketicilere adil fiyat üzerinden kaliteli besin sunmak, birlik içinde oluşabilecek gıda yetersizliklerinin önüne geçerek verimli ve sağlıklı bir üretim gerçekleştirerek dışa bağımlılığı ortadan kaldırmaktır. Bu ihtiyaçların karşılanma şekli yıllar içerisinde değişerek, tarım teknolojisini geliştirecek, piyasalarda istikrarı sağlayacak, tarımsal üretim araçlarının etkili kullanımını destekleyecek, tarım ürünlerinin tek Pazar ilkesiyle üye ülkelerde serbest dolaşımını sağlayacak kapsamlı bir Ortak Tarım Politikası reformu gerçekleştirilmiştir (Çelik, 2005).

Ortak Tarım Politikalarındaki piyasa düzenine göre yapılacak bu değişikliklere örnek verecek olursak, Pirinçte müdahale fiyatı % 50 oranında düşürülecek, sert buğdayda ödemeler % 40 oranına kadar üretime bağılı olarak yapılacak, nişastalık patatese sağlanacak desteğin % 40'ı tek ödeme sistemine göre ödenecek, geri kalanı ise üretime göre değişecek, Tahıl sektöründe aylık artışlar yarı yarıya düşürülecek ve müdahale fiyatı korunacak, hayvancılıkta süt ineğine % 100, kesimlik ineğe % 40'a kadar prim ödenecek, koyun ve keçide ise doğrudan ödemelerin % 50'si üretime göre yapılacaktır (European Commission, 2003a).

1.2.3. Avrupa Birliği'nin Balıkçılık Politikaları

AB Ortak Balıkçılık Politikası ise, sınır tanımayan ve giderek azalan değerli bir doğal besin kaynağı olan deniz ürünlerinin devamlılığını sağlayarak tüketiciye makul fiyatlarla ulaşmasına yardımcı olmak bir yandan ise bu deniz ürünlerinin devamlılığını gerçekleştirmek için oluşturulmuş ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlu politikalardır (Çelik, 2005).

Bu deniz ürünlerinin devamlılığını sağlamak için avlanılan balık miktarının yanında balıkların türleri ve büyüklükleri ile avlanma yöntemi de oldukça önemlidir. Öyle ki besin ve iş kaynağı olan deniz ürünlerinin aşırı avlanması ve bunun sonucunda oluşan deniz kirliliği, üye ülkelerin tarafından balıkçılık alanında ortak mücadele ve politikaların belirlenmesini sağlamıştır.

1.2.4. Avrupa Birliği'nin Bütçe Politikaları

Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 269. maddesi, topluluğun bütçesinin tamamının birliğin kendi kaynaklarından finanse edilmesiyle ilgilidir. AB'nin yıllık bütçesinin büyük bir kısmı Avrupa toplumlarının faydasına kullanılmaktadır. Topluluğun bütçe kaynakları, tarım, iç ve dış politika, idari harcamalar, uyum fonları ve birliğe katılım öncesi yardımlardan oluşan harcamaları finanse eder. Ayrıca AB bütçesi çevre temizliği, gıda güvenliği ve kanser araştırmaları gibi alanlara da aktarılmaktadır (European Commission, 2005b).

AB bütçesi, üye ülkelerin belirlediği ortak politikaları gerçekleştirmek ve siyasi, sosyal, ekonomik bütünleşmeyi sağlamak için kullanılan en etkili araçtır. AB'nin bütçe gelirlerini, gümrük vergisi, tarımsal vergiler, katma değer vergisi payı (% 1), gayri safi milli hasıla payı (% 1,27), şeker ve glikoz vergileri olmak üzere beş özkaynak oluşturmaktadır (Yıldız ve Yardımcıoğlu, 2005:78-79).

1.2.5. Avrupa Birliği'nin Çevre Politikaları

Çevrenin korunması, günümüz ve gelecek nesillerin yaşam kalitesi için temel şart olduğundan içinde yaşanan çevrenin ve yaşam koşullarının kalitesinin yükseltilmesi ortak çevre politikasının temelini oluşturmaktadır. Ancak, zor olan bunu ekonomik büyüme ile paralel olarak uzun dönemde sürdürebilmektir. AB çevre politikası yenilik ve iş fırsatlarını teşvik eden yüksek çevre standartları inancı üzerine oturtulmuştur (Ferhatoğlu, 2003a).

Birlik Çevre Politikası iki temel amaç çerçevesinde oluşturulmaktadır. Bunlar; kirlilik ve zararlı maddelerle mücadele ile doğal kaynakları, çevrenin ve doğal ortamın korunmasıdır (Karluk, 1990).

İzlenen bu çevre politikası çerçevesinde, AB ülkelerinde çevresel vergilerin uygulanmaları bazı farklılıklar arz etmektedir. Hollanda, Belçika, Danimarka ve İsveç'te çevresel düzenlemeler içeren vergi reformları uzun seneler önce uygulamaya konmuş olup İngiltere, Avusturya ve Almanya'da bazı özellikli çevre vergilerinin uygulanmasına başlanmıştır. Örneğin, 1999 yılında çevreyle ilgili vergi reformu uygulanmaya başlanarak çöp depolama vergisi, su arzı vergisi, atık su vergisi ve

“landfill” adı verilen çöplük vergisi uygulanmakta olan çevre vergileri arasına girmiştir (Sezer, 2005).

1.2.6. Avrupa Birliği'nin Enerji Politikaları

AB'nin en eski politikalarından olan Enerji Politikası, rekabet gücü, enerji arzının güvenliği ve çevre temizliği ile arasında dengenin sağlanarak, üye ülkelerin tükettiği toplam enerji tüketiminde kömürün payının korunması, doğalgazın ve alternatif enerji payının artırılması hedeflenmektedir (Çelik, 2005).

Petrol kıtlığı ve enerji kesintileri seyrek meydana gelmesine rağmen, ulaşım için, konutları kış mevsiminde ısıtmak yaz mevsiminde soğutmak ve fabrikaları işletmek için enerjiye ihtiyaç vardır. Ancak enerji kaynaklarının tükeneceği düşüncesi sebebiyle sürdürülebilir kalkınma için daha az ve akıllıca petrol kullanılması gerektiğinden, birliğin alternatif enerjilere ihtiyacı doğmaktadır. Avrupa Komisyonu'nun enerji politikasındaki en önemli amaçlarından biri; rüzgar, su ve güneşten elde edilen alternatif enerjiye yönelerek çevre üzerindeki baskıyı ve dışa bağımlılığı azaltmaktır. Avrupa Birliği'nin alternatif enerji kullanımı ile ilgili hedefi, alternatif enerjinin toplam enerji tüketimindeki payını 2010 yılı itibariyle % 6'dan % 12'ye (elektrik,ısıtma) 2020 yılı itibariyle de % 22,1'e çıkarmaktır (European Commission, 2006a).

1.2.7. Avrupa Birliği'nin Ulaştırma Politikaları

AB'nin Ulaştırma Politikası, kamu hizmetleri alanındaki sosyal hak ve özgürlükleri yansıtarak ekonomik rekabetin korunması, dengeli ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması, sosyo-ekonomik entegrasyonun sürdürülmesi amacıyla oluşturulmaktadır. Ayrıca zamanla artan trafik sıkışıklığını, hizmet kalitesindeki bozulmaları, çevre ve güvenliğin tehlikeye girmesi ulaşımda yeni eğilimlerin oluşmasını gerekli kılmıştır (Çelik, 2005).

Her türlü ulaşım modelinde ulaştırma vergileri ve ücretleri, değişik kirlilik düzeylerine ve alt yapı maliyetlerine göre belirlenmektedir. Ulaştırma kapasitesini artırmak, ulaşım tıkanıklığı ve kirliliği azaltmak, enerji şekillerini yeniden düzenlemek amacıyla

“Kirlenen öder” prensibiyle mali kaynak sağlamak hedeflenmektedir (European Commission, 2003b).

1.2.8. Avrupa Birliği'nin Bölgesel Politikaları

AB'nin Bölgesel Politikası, üye ülkeler arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıkları gidermek, bölgeler arasında gelir dağılımı farklılıklarından doğan istihdam ve gelişme sorunlarıyla mücadele etmek amacıyla oluşturulmuştur. Birliğin bütçesinin yaklaşık üçte biri, bölgeler arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için kullanılmaktadır (Çelik, 2005).

Bu farklılıklar ekonomik gelişmeyi destekleyecek doğal kaynaklar ile yerleşim ve coğrafi koşulların iyi olmadığı bölgelerde özellikle görülmektedir. Ayrıca ekonomik olarak kalkınmayı başarmış bölgelerde bile, yapısal değişim ve küreselleşme sebebiyle zamanla birtakım sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Sanayi yöntemlerinin eski olması bölge ekonomilerinde sorunlara yol açmaktadır. Ayrıca üretimin merkezlere kaydığı büyük şehirler, kenar semtlere göre daha gelişmiş olduğundan bu bölgelerin iş ve nüfus kaybı yaşaması farklılıkların oluşmasına sebep olan diğer bir önemli unsurdur (Brasche, 2001:14–15).

1.2.9. Avrupa Birliği'nin Sanayi ve Ticaret Politikaları

AB'nin Ortak Ticaret Politikası, malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını güvence altına almak için oluşturulan bir iç pazarı ve gümrük birliğini içermektedir. Ortak Ticaret Politikasını oluşturan unsur olan Roma Antlaşmasının 23. maddesinde, Topluluğun tüm mallarının serbestçe dolaştığı bir gümrük birliğine dayandığı, ayrıca üye ülkeler arasında ithalat ve ihracat gümrük vergileri ile eş etkili diğer resim, harç ve vergileri kapsayan üçüncü ülkelere karşı Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) uygulamayı da içermektedir (Bilici, 2005:149).

Birliğin Sanayi Politikası ise, bir çok ortak politikanın hedefleri arasında uygun bir ilişki kurulmasıyla oluşmakta, iş ortamının tüm girişimciler açısından iyileştirilerek sürdürülebilir kalkınma stratejisi hedeflenmektedir. AB'nin sürdürülebilir kalkınma stratejisinin temel taşını, imalat sanayinin rekabet gücü oluşturmaktadır. AB, sürdürülebilirliğin temin edilmesi için ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç

alanda ilerleme sağlanması gerekmektedir. AB' nin Sanayi Politikasının öncelikli hedefi olan rekabet edebilir bir imalat sanayi yaratmak için ise bilgiye, yenilikçiliğe ve girişimciliğe önem vermesi gerekir (European Commission, 2002).

AB içerisindeki her vatandaş birer tüketicidir ve AB onların sağlığını koruma, güvenliklerini sağlama ve ekonomik standartlarını iyi seviyede tutma konularına özen gösterir. Ayrıca AB, tüketicilerin eğitim ve bilgi haklarını yükseltir, onların ekonomik çıkarlarının güvence altına alınmasını sağlar (Çelik, 2005).

1.2.10. Avrupa Birliği'nin Telekomünikasyon ve Bilim-Araştırma Politikaları

1990'lı yıllar boyunca dünya çapındaki rekabetin artması ve teknolojik gelişmenin giderek daha önemli bir rol oynamaya başlaması AB içinde bilim ve teknoloji politikasının yerini sağlamlaştırarak, bu politikanın Birlik zirvelerinin değişmez bir gündem maddesi haline gelmesini sağlamıştır. Günümüzde dijital teknolojideki ilerleme, başta ekonomik, sosyal ve kültürel açılardan olmak üzere toplumu her yönüyle etkilemekte, bu da AB'nin teknik alt yapılarını geliştirerek mevzuat ortamının düzenlenmesini ve rekabet gücü yüksek bir bilgi teknolojisine kavuşma çabası içine girmesini sağlamaktadır (European Commission, 2005a).

Avrupa Birliği'nin ortak Bilim ve Teknolojik politikası oluşturmasının sebebi, AB vatandaşlarının ve sanayinin ihtiyaçlarına daha etkili çözümler bulmaktır. Örneğin, çevrenin kirlenmesi, küresel ısınma gibi dünyayı ilgilendiren sorunlarla birlik çapında yürütülecek çalışmaların daha verimli olacağını düşünen Avrupa Birliği vatandaşları, sağlık konusunda da herkesin yararına olacak araştırmalarda AB'nin gerekli koordinasyonu sağlama görevini üstlenmesini istemektedir.

Ayrıca AB'ye milyonlarca istihdam imkanı sağlayan Görsel-İşitsel sektör, büyük ticari çıkarlar ve kültürel çeşitlilik, kamu hizmetleri ve sosyal sorumluluk konularını içerir. Birlik ortak çıkarların olduğu yerlerde kural ve rehberler oluştururken, her bir ulusal hükümet kendi görsel-işitsel politikasını yürütür.

1.2.11. Avrupa Birliği'nin Ekonomi ve Parasal Politikaları

Bilindiği üzere yakın tarih boyunca oluşturulmaya çalışılan ekonomik ve parasal birlik kurma çabaları sırasında bazı dirençlerle karşılaşmış ve bu çabalar başarısızlıkla

sonuçlanmıştır. Bu başarısızlığın nedenleri üye ülkelerin sosyal ve ekonomik koşullarındaki farklılıklar olabileceği gibi, ülkelerin parasal konuları ulusal bağımsızlıklarıyla aynı seviyede değerlendirmeleri, dünya ekonomisinde yaşanan olumsuz gelişmeleri, hukuksal altyapının ve krizlere karşı gösterilen ortak direncin zayıf olması ilave edilebilir (Wachtel, 2003).

ATKA ile ekonomi ve para politikalarının yönetimi Birliğin ortak çıkarı doğrultusunda dengeli biçimde yönetmeleri için üye ülkelere bırakılmış, ancak 1992 yılı sonunda Tek Pazar'ın kurulması, bunu takiben Maastricht Antlaşması'yla birlikte Ekonomik ve Parasal Birliğin temel hedeflerden biri halini almasıyla birlikte, ekonomi politikasında yeni düzenlemeler yapılmıştır (Bilici, 2005:61).

AB'nin temel hedefleri arasında yer alan istikrarlı ve dengeli büyüme, fiyat istikrarı, yüksek düzeyde istihdam, ödemeler dengesi, yaşam koşullarının iyileştirilmesi, dengeli kamu harcamaları gibi hedeflerin gerçekleştirilmesi için üye ülkelerin ekonomi politikalarının koordinasyonu gerekmektedir.

Ekonomik ve parasal bütünleşmeye geçerken uygulanacak aşamalar ise, üye ülkeler arasında döviz birliğinin sağlanması, sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, ortak bir rezerv fonunun kurulması, para yaratma ve yok etme yetkisine sahip ortak bir merkez bankasının kurulması ve ortak bir paranın kabul edilerek uygulamaya geçilmesidir. 2002 yılı itibariyle ortak paraya geçen (euro) AB, ulusal egemenliğini temsil eden para ile ilgili yetkilerini birliğin kurumlarına devretmiştir (Yıldız, 2002:33-34; Bilici, 2005:61).

AB'nin ortak para sistemini en uygun şekilde yürütebilmesi, üye ülkelerin ekonomi ve maliye politikalarını Maastricht Antlaşmasında belirlenen "yakınlaşma kriterlerine" uygun olarak uyumlaştırmasına bağlıdır. Yakınlaşma Kriterleri, ekonomilerin homojenleşme derecesini göstermek üzere kullanılan değişkenlerdir (Diputación de Badajoz, 2006).

Ekonomik ve Parasal Birliğin sağlanmasından hemen önce üye ülke ekonomilerinin makro büyüklük açısından uyması gereken bu kriterler; üye ülke devlet borçlarının GSYİH' sine oranı % 60'ı, bütçe açığının GSYİH' sine oranı ise % 3'ü geçmemeli, herhangi bir üye ülkede uygulanan uzun vadeli faiz oranları yıllık itibariyle, fiyat

istikrarı alanında en iyi performans gösteren 3 ülkenin faiz oranını 2 puandan fazla aşmamalı, üye ülkeler içindeki en düşük enflasyona sahip olan üç ülkenin yıllık enflasyon oranları ortalaması ile ilgili üye ülke enflasyon oranı arasındaki fark 1,5 puanı geçmemeli ve ayrıca üye devletler Avrupa Para Sisteminin döviz kurları mekanizmasında öngörülen normal dalgalanma hareketlerine devalüasyon yapmadan uymalıdır (Aktan, 2000; Euro Treaties, 2004).

1.2.12. Avrupa Birliği'nin Vergi Politikaları

Vergi Politikaları, Birliğin en önemli ortak politikalarından biridir. Ortak Vergi Politikaları belirlenirken, AB'nin amacı ve hedef aldığı bütünleşme modeli önemli rol oynamaktadır.

Roma Antlaşmasının vergilendirmeyle ilgili maddelerine genel olarak bakıldığında vergiyle ilgili düzenlemelerin en önemli amacı, üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanıp haksız vergi rekabetinin önlenerek üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurulmasının sağlanmasıdır. Bunun içinde üye ülkelerin vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılarak özellikle dolaylı vergilerin süratle uyumlaştırılması sağlanmaya çalışılmıştır (DPT, 2001; Saraçoğlu, 2006:5).

1.3. Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları

AB vergi hukukunun kaynakları, Roma Antlaşmasının mevzuatların uyumlaştırılmasıyla ilgili hükümleri gereği, kurulan ortak pazarda üretim faktörlerinin serbestçe dolaşabilmesinde taşıdıkları vergi yükünün en aza indirilmesi için üye ülkeler tarafından ulusal vergi mevzuatlarının uyumlaştırılmasıyla meydana gelmiştir. Birlik vergi hukukunun kaynaklarını asli, yardımcı ve diğer kaynaklar olmak üzere üç başlık altında inceleyebiliriz.

1.3.1. Asli (Birincil) Kaynaklar

AB hukukunu oluşturan antlaşmalar, protokol ve ekleri, AB hukuk düzeninin temel kaynağını oluşturmakta, bu nedenle de "Birincil Kaynaklar" olarak nitelendirilmektedir. Birincil kaynaklar, üye devletler arasında doğrudan müzakereler sonucu kabul edilen ve ulusal parlamentolar tarafından onaylanan mevzuattır. Antlaşmalar, karar-alma süreçleri ile yasama, yürütme ve hukuk süreçlerinde rol

oynayan AB kurum ve organlarının temel yapı, işleyiş ve sorumluluklarını da tanımlamaktadır.

AB'nin kurucu antlaşmaları olarak nitelendirilen, daha önce incelediğimiz anlaşmalar; Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT), Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EURATOM) antlaşmaları zaman içerisinde yapılan 1 Temmuz 1987 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedi, 1 Kasım 1993 Maastricht Antlaşması, 1 Mayıs 1999 Amsterdam Antlaşması, 1 Şubat 2003 tarihinde yürürlüğe giren Nice Antlaşması gibi çeşitli anlaşmalar ile değişikliğe uğramış ve birincil mevzuatları oluşturmuştur (Borchard, 2000; Bilici, 2005:40-41).

Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma' da yer alan vergi ile ilgili düzenlemelere örnek olarak; malların serbest dolaşımı ile ilgili 23. maddeyi, Gümrük Birliğinin sağlanması ve ortak gümrük tarifesinin kabulüne yönelik hükümlere yer veren 25 ve 26. maddeyi, devlet yardımı yasağını düzenleyen 87. maddeyi, ayırıcı vergilerin önlenmesine yönelik 90. maddeyi, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili 98. maddeyi, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili 99. maddeyi ve çifte vergilendirmeyi önleme Antlaşmaları ile ilgili olarak 293. maddeyi verebiliriz (Bilici, 2005:145).

Vergilendirme konusu, Kurucu Antlaşmada esas olarak Birlik politikaları başlığı taşıyan üçüncü kısım içinde düzenlenmiştir. Bu kısmın 6. başlığı, 81. ve 97. maddelerini içeren rekabet, vergilendirme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili ortak düzenlemeleri içine almaktadır (Saraçoğlu, 2006:2).

Genel olarak bir ülkede üretilen mallar o ülke içerisinde serbest dolaşımdadır. Fakat bir ülkede üretilen bir malın başka bir ülkede serbest dolaşıma girmesi için, giriş yaptığı ülkede belirli oranda gümrük vergisi tahsil edilir. Ancak zaman içerisinde dünya ticaretinin daha serbest hale gelmesiyle ülkeler, aralarında düzenledikleri Serbest Ticaret Antlaşmaları, Gümrük Birliği gibi tercihli Antlaşmalar aracılığıyla karşılıklı olarak ithalat vergileri ve miktar kısıtlamalarını kaldırarak birbirlerinin mallarını da serbest dolaşım içerisine almışlardır.

Gümrük birliği, malların ülkeler arasında hiçbir gümrük vergisi ve eş etkili vergi uygulanmaksızın serbestçe alınıp satılması ve tarafların üçüncü ülkelerden gelen ithalat için aynı gümrük vergisini ve aynı ticaret politikasını uygulamaları demektir.

Malların serbest dolaşımında bazı istisnalar getirilmekle beraber, kamu düzeni ve kamu ahlakı, insan ve hayvan sağlığı ile bitkilerin korunması, milli, kültürel, tarihi ve arkeolojik değerlerin korunması, ticari ve sınaî mülkiyetin korunması gibi istisnaların nitelik ve çerçevesini üye devletler belirleyebilmektedir.

Antlaşmanın 90. maddesi, ülkelerin AB ile daha uyumlu olmasını ve üye ülkelerin egemenlik haklarını oluşturmasında yardımcı olacak, devletlerarasında ticaret dengesini bozacak ve haksız rekabete yol açacak her türlü duruma engel olabilmek için ayrımcı vergileme yasağı getirilmiştir. Her türlü ayrımcı yasağı getiren AB, ATKA'nın ilgili maddeleri gereği Adalet Divanı tarafından, işçilerin serbest ayrımcı vergileme yasağı getirmiştir (Bilici, 2005:150).

Birlik sözleşmesinin 59. ve 66. maddeleri, hizmetlerin serbest dolaşımını düzenlemektedir. Bu hükümlere göre; A ülkesinde oturan hizmet yükümlüsü, B ülkesinde oturan hizmet alacaklısına B ülkesinde hizmet verebilir veya bunun tam tersi söz konusu olabilir. Hizmetlerin serbestçe verilmesine dair tüm sınırlamalar kaldırılmadıkça, üye devletler bu sınırlamaları bu maddelere göre hizmet veren herkese yani hizmeti verebilmek için faaliyetlerini geçici olarak hizmetin verildiği devlette yaşayan tüm vatandaşlara uygulanan koşullar ile aynı koşullar altında hizmet verenlere uygular (Soydan, 2002a:150–151).

Emeğin serbest dolaşımı, aday ülkeler ile AB üyesi ülkeler arasında yürütülen katılım müzakereleri sonucu altı tane alt konuya bölünmüştür. Bunlar sırasıyla; Mesleki Niteliklerin Karşılıklı Tanınması, İkamet Hakkı, AB Vatandaşlığı ve Oy Hakkı, Vize, İşçilerin Serbest Dolaşımı, Sosyal Güvenliğin Koordinasyonu ile ilgili konulardır. İşçilerin serbest dolaşımdan yararlanabilmesi için AB'ye üye devletlerden birinin vatandaşı olmak zorundadır. Eğer bir işçi 3 yıldan uzun süre oturup 12 ay orada sürekli çalışmışsa işin bitiminde çalıştığı üye devlet hukukuna göre üye devlette devamlı kalma hakkını elde eder (Ayhan, 2004:14).

Sermayenin serbest dolaşımının kapsamı oldukça geniştir. Ortaklık hisseleri, gayrimenkul yatırımlar, kıymetli evraklar, krediler, banka işlemleri, borsa işlemleri, ödünç, kefalet ve garantiler bu serbestinin kapsamındadır. Sermayenin serbest dolaşımına sadece üçüncü devletler ile ilişkiler açısından bir istisna getirilmiştir.

Yatırım, yerleşme, finansal hizmetler veya menkul kıymetlerin sermaye pazarına getirilmesi ile ilgili alanlarda üçüncü devletlerle ilişkilerde kısıtlama yapmak için üye devletlere imkân sağlanmıştır (Tekinalp, 1997).

Görüldüğü üzere Roma Antlaşmasında vergi ile ilgili getirilen maddeler üye ülkelerin ekonomisinin daha güçlü olmasını, adaleti, ticaretin ülkeler arasında daha rahat yapılarak o ülkelerin mali açıdan daha disiplinli ve daha istikrarlı olmasını amaçlamaktadır.

1.3.2. Yardımcı (İkincil) Kaynaklar

İkincil kaynaklar da Birlik vergi hukukunun kaynakları arasında yer alıp bunların bir kısmı uyulması zorunlu olup bir kısmı da tavsiye niteliğindedir. AB'yi kuran Roma Antlaşmasınının 189. maddesi uyarınca, Konsey ve Komisyon, görevlerini yerine getirmek için ve Antlaşmada öngörülen koşullarla tüzükler ve direktifler çıkartır, kararlar alır, görüş bildirir ve tavsiyelerde bulunur (Çağan, 1991: 77 ; Methibay, 1996:65).

Bu maddeye ek olarak Maastricht Antlaşması ile getirilen değişiklik uyarınca söz konusu düzenlemeler, Konsey ve Komisyon'un yanı sıra Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin ortak görüşü alındıktan sonra gerçekleşebilecektir.

1.3.2.1. Yönetmelikler

Yönetmelikler, AB içinde genel bir geçerliliğe sahip olan ve tüm yönleri ile bağlayıcı konumunda bulunan ulusal yasalara eş etkili metinlerdir. Bu nedenle yönetmelikler, üye ülkelerde ek bir yasama işlemine gerek kalmadan doğrudan yürürlüğe girerler ve üye devletin milli parlamentosundan çıkmış gibi doğrudan doğruya uygulanma zorunlulukları vardır (Roth, 1988, 50).

Yönetmelikler AB resmi gazetesinde yayınlandıktan sonra belirtilen zaman içinde yürürlüğe girer. Eğer zaman belirtilmemişse, yönetmelik resmi gazetede yayımlandığı tarihten 20 gün sonra yürürlüğe girer. Bakanlar Konseyi veya Komisyonların çıkardıkları tüzüklere örnek olarak Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) üzerinden toplanacak vergiler ile Dünya Ticaret Örgütünün Tarım Antlaşması ile gümrük tarifelerine bırakmış olduğu tarımdaki ithal ürünlerden alınan ve bu ürünlerin fiyatını

Birlik fiyatına yükseltme amacı taşıyan değişken özellikli ithalat vergileri adı verilen prelevmanların ve birlik toplam GSMH'nin belirli bir yüzdesi (% 1,27), Avrupa Birliği genel bütçesine ödenmesine ilişkin tüzük gösterilebilir (Çelik, 2005; European Commission, 2005b).

1.3.2.2. Yönergeler

İkinci sırada yer alan yönergeler AET Antlaşmasınının 189. maddesine göre; istenen amacın gerçekleştirilmesi için ilgili üye ülkeleri bağlayıcı, ancak uygulama şekli ve yöntemi ulusal mevzuatla düzenlenen bir Birlik enstrümanıdır. Örnek olarak Katma Değer Vergi sisteminin ve Özel Tüketim Vergi Sisteminin uyumlaştırılmasına yönelik çıkartılan direktifleri verebiliriz. (Balcı, 1995:23; Tunçer ve Sarıkaya, 2003:178).

Direktifler üye ülkelerin uyma zorunluluğu olduğundan bunların ulusal hukuka aktarılması gereklidir. Bu nedenle Yönergelerin tüzüklerden farkı, yürürlüğe girmelerinin doğrudan olmayıp, üye devletlerin çıkaracağı bir yasa veya kararname ile gerçekleşmesidir. Yönergeler daha çok Birlik tarafından amaçlanan özgürlükler ve rekabette eşit şartlar bakımından, topluluk ihtiyaçlarına uygun bir hale getirmeye yönelik direktiflerdir (Schwartz: 1988,26).

Ancak Adalet Divanı, direktiflerin üye ülkelere takdir yetkisi vermemesi durumunda, tüzükler gibi doğrudan etkili olacağına, üye ülke tarafından henüz yürürlüğe sokulmamış olsa bile iç mevzuattan önce uygulanması gerektiğine karar vermiştir.

Tüm üye devletlere yönelik olan direktiflerin Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde yayınlanması gerekmektedir. Direktiflerin yürürlüğe girişleri de tıpkı yönetmelikler gibidir. Eğer Direktif içerisinde yürürlüğe giriş tarihine ilişkin bir hüküm bulunmuyorsa direktifler de Resmi Gazete'de yayımlandıkları günü izleyen 20. günde yürürlüğe girmektedir. Avrupa Birliği'nde direktiflerin kullanımı oldukça yaygındır. Bunun nedeni, bu yöntemin Avrupa Birliği'ne hukuki sonuçlarla ilgili karar verme ve bu hedefleri ulusal mevzuatta uyarlamayı üye ülkelere bırakma imkânı tanınmasıdır. 1988 yılında liberalleştirilmemiş sermaye hareketlerini tüm sınırlamalardan kurtarmak için çıkarılan yönerge buna bir örnek niteliğindedir (Troberg, 1988,189).

1.3.2.3. Kararlar

Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 249. maddesinde yer alan Kararlar, Konsey, Komisyon, Parlamento, genellikle bir üye ülkeye veya üye ülkenin mensubu bulunan bir gerçek kişiye veya bir işletmeye yönelik olarak çıkarılmakta olan bireysel fakat uyulması zorunlu hukuk kaynağıdır. İsviçre ile yaptığı Antlaşma uyarınca İtalya'ya, ortak kullanılan suların kirlenmesine karşı mücadelede kullanacağı makine ve malzemelerin KDV'den muaf ithal hakkını veren karar buna örnektir (Bilici, 2005: 146).

Birlik kurumları pek çok alanda alınan kararlar doğrultusunda hareket edebilmektedir. Bazı alanlarda ise Antlaşma, politika oluşturma metodu olarak kararların kullanılmasını şart koşmaktadır. Bu alanlara örnek olarak rekabet kuralları ihlalleri ile devlet yardımlarının Ortak Pazar'a uygun olmadığı durumları göstermek mümkündür.

1.3.2.4. Tavsiye ve Görüşler

Son sırada yer alan tavsiye ve mütalaalar muhataplarını yükümlülük altına sokmayan yani bağlayıcı nitelikte olmayan ve Adalet Divanı tarafından inceleme yapılmayan temenni niteliğindeki düzenlemelerdir (Saraçoğlu, 2006:4).

Üye ülkeler bazı durumlarda Birliğe üye ülke vatandaşlarına, herhangi bir konuda özel bir tutum benimsemesini önerir ya da Birlik görüşünü iletir. Görüş Birlik organları tarafından bir karar alınmadan önce verilir. Görüşlerin uygulamaya konulup konulmaması ve ne şekilde uygulanacağı üye ülkelerin seçimine bırakılmıştır. Büyükbaş hayvan satışlarında uygulanacak KDV konusu ile küçük ve orta boy işletmelerin vergilendirme şekline ilişkin tüm üye ülkelere yönelik alınan Komisyon Tavsiyeleri bu düzenlemelere örnektir (Bilici, 2005: 147).

1.3.3. Diğer Kaynaklar

Birincil ve İkincil kaynaklara ilave olarak Adalet Divanının aldığı yargı kararları ve uluslararası antlaşmalar gibi başka bazı metinler de, Birlik vergi hukukuna kaynak oluşturabilmektedir. Örnek olarak, Avrupa Komisyonunun devlet yardımları alanında yetkilerini ne şekilde kullanacağına ait koyduğu ilkeleri verebiliriz.

Avrupa Birliği hukukunda Adalet Divanı'nın içtihatları yani yargı kararları büyük önem taşımaktadır. Adalet Divanı'nın verdiği kararlar, 1952 yılından itibaren Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT), 1958'den itibaren Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve EURATOM olmak üzere, uzun yıllar boyunca çeşitli anlaşmazlıkların çözümünü sağlamış ve kapsamlı bir Birlik içtihadı oluşmasıyla sonuçlanmıştır (Karluk, 1996:144–145).

Kurumların politika geliştirmede kullandıkları bir diğer araç da kurumlar arası anlaşma veya bildirgelerdir. Kurumlar arası anlaşma veya bildirgeler, Antlaşmada yer alan belli bir maddeye ya da hükümetler arası konferanslarda sunulan çerçeveye açıklık getirmek amacıyla kullanılmaktadır.

Birlik tarafından imza edilen ortaklık antlaşması veya işbirliği antlaşması şeklinde yapılmış vergi ile ilgili hükümler içeren uluslararası antlaşmalara en iyi örnek olarak, Birliğin Türkiye ve Yunanistan'la yaptığı antlaşma ile Libya-Fas-Cezayir-Tunus- ile yaptığı antlaşmayı verebiliriz (Bilici, 2005:147).

1.4. Avrupa Birliği Vergileme İlkeleri

Birlik ortak politikalarından biri olan vergi politikası, AB'nin amaçlarına ulaşmasında önemli bir rol oynamaktadır.

1957 yılında kurulan AB'nin amacı üye devletler arasında malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbestçe dolaşacağı ortak bir pazar oluşturmaktır. Daha sonra 1987 yılında kabul edilen Tek Avrupa Senedi ile 1992 yılı sonuna kadar üye devletler arasında sınır kontrollerinin kaldırıldığı ve malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşıma kavuşturulduğu, iç sınırlardan arındırılmış Tek Pazar oluşturulması hedeflenmiştir. 2001 yılında Avrupa Konseyi Zirvesi'nde belirlenen Lizbon Stratejisi ile ise, AB'nin 2010 yılına kadar rekabet gücü en yüksek, dinamik bilgi ekonomisi niteliği kazanarak, daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uyum içeren sürdürülebilir bir büyüme sağlaması hedeflenmiştir. 2002 yılında AB genelinde Tek Para Sistemine geçilmesiyle Ekonomik ve Parasal Birlik hedeflerini de içine alan, Birliğin kuruluşundan bu yana yakalamaya çalıştığı hedefler ancak, üye ülkeler arasında vergilendirme alanında uyumlaştırma olduğu takdirde tam anlamıyla gerçekleşeceği üye ülkelerce daha iyi anlaşılmıştır (European Commission, 2001b:84).

1.4.1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü

Gümrüklerden, bir devlet tarafından ya da devletlerarasındaki Antlaşmalarla yasal olarak belirlenmiş olan, bir mala sınır geçişinden dolayı konulan resmi harç ve vergiler anlaşılmaktadır. Bu nedenle gümrükler, ilgili devlet otoritesine öncelikle gelir kaynağı olarak hizmet etmekte olup ve ithal malların pahalılaşmasıyla yerli ekonominin korunmasında da ayrıca bir önlem ifade etmektedirler (Gümrükçü, 2002:38).

Roma Antlaşmasınının 9. uncu maddesinde de belirtildiği gibi Birlik, mal alışverişlerinin tümünü kapsayan ve üye devletlerarasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili bütün yükümlülükleri yasaklayan, karşılıklı ticari ilişkilerde uyguladıkları vergileri artırmaktan kaçınan ve üçüncü ülkelerle ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasına dayanan, bir gümrük birliği üzerine kurulmuştur (Tokatlıoğlu, 2005; Öncel ve diğ.,2005:64).

Görüldüğü üzere Gümrük Birliği ile topluluk içinde malların serbest dolaşımını olumsuz yönde etkileyen gümrük vergilerinin ve bu vergilere eş etkili diğer yükümlülüklerin kaldırılması amaçlanmaktadır. Malların serbest dolaşımı kuralı, üye devletin ürettiği mallar yanında, üçüncü ülkelere topluluğa giren ve ithal işlemleri üye devletlerin herhangi birinde tamamlanmamış mallara da uygulanır.

Avrupa Topluluğu'nu kuran Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg, gümrük vergilerinin kaldırılmasınının malların serbest dolaşımını sağlamaya yetmediği, birliğe üye olan ülkeler arasında ulusal düzeyde farklı ticaret politikaları sürdürülmesininin ticaret sapmalarına ve haksız rekabete yol açtığını görünce uygulamakta oldukları gümrük vergilerininin aritmetik ortalaması üzerinden 1 Temmuz 1968 tarihinde Ortak Gümrük Tarifesi'ni oluşturmuşlardır. Uygulanmakta olan OGT sayesinde AB ülkeleri arasında haksız rekabete neden olacak unsurların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Yani; üçüncü ülkelere alınan bir mala bütün AB'ye üye olan ülkeler aynı oranda vergi uygulamak zorundadır. Aksi halde bu haksız rekabete neden olabilir (Saraçoğlu, 2006:6).

Ortak Gümrük Tarifesi, eşyaların bir vergi borcu doğuracak şekilde Birlik gümrük bölgesine girişinde veya çıkışında vergi yükleyen tüm kuralları kapsamakta olup yalnız harçları ve tüketim vergilerini içermemektedir (Hakman, 1996:84).

Antlaşmanın 11. maddesinde üye devletler belirlenen süreler içinde gümrük vergileri konusunda, bu Antlaşmaya uygun olarak hükümetlerinin kendilerine düşen yükümlülüklerini yerine getirebilmelerine olanak sağlayacak her çeşit uygun tedbiri almaları gerektiği vurgulanmış ve bu hükme uygun olarak çeşitli üye devletler gümrük vergileri alanında yasama organına ait olan yetkileri yürütme organlarına devretmişlerdir (Çağan, 1991:32).

Malların ve sermayenin serbest dolaşımına imkân veren Gümrük Birliği'nin uygulamaya konması sadece gümrüklerin üye devletlerarasında kaldırılması ve üçüncü devletlere karşı ortak gümrük tarifesi uygulamak sonucunu doğurmakla kalmaz, devletlerin ticaret ve rekabet politikalarını, devlet tekellerini ve devlet yardımlarını da ilgilendirir. Malların serbest dolaşımının dış görünüşü üçüncü devletlere karşı ortak gümrük tarifesi uygulamaktır. İç görünüşü ise üye devletlerin arasındaki gümrük vergilerinin, eş etkili resim ve harçların kaldırılması, iç vergilendirme de ayrımcılık yasağının, malların dolaşımında miktar kısıtlamalarının ve eş etkili kısıtlamaların kaldırılmasıdır.

Emeğin serbest dolaşımı ise, kişilerin serbest dolaşımı dâhil sınır kontrollerinin kalkması ve yerleşme serbestisi ile ilgilidir. Emeğin serbest dolaşımı için ilke olarak vatandaşlığın hiçbir ayrımcılık sebebi teşkil etmemesi gereklidir. Ekonomik ve sosyal birliği sağlamak için düzenlenen en önemli özgürlüklerden birisi emeğin serbest dolaşımıdır. Çünkü gerçek bir iç pazar sadece malların serbest dolaşımı ile ilgili değil, işyerinin ve işin sınır olmadan seçilebilmesi ile sağlanır. Emeğin serbest dolaşımına ilişkin en çok tüzük çıkarılan konu işçilerin serbest dolaşımına ilişkin tüzüklerdir. Emeğin serbest dolaşımına sadece işçiler değil ücret karşılığı emek veren herkes katılmaktadır (Tekinalp, 1997). Görüldüğü üzere AB'nin; gümrük vergilerini kaldırması ve Ortak Gümrük Tarifesine geçmesindeki amacı, taraf olan ülkeler arasında ürünlerin serbest dolaşımını sağlayarak ülkeler arasında ticareti kolaylaştırmak ve o ülkelerin ekonomisini güçlü hale getirmektir.

1.4.2. Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Eş etkili vergi kavramı, üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleştirildikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp sadece üye ülkelere ithal

edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergilerdir. Örneğin, İtalya'nın gümrük birliğine girdikten sonra gümrük memurlarının 6 yerine 10 saat çalıştıklarını ileri sürerek ithal mallara binde iki oranında vergi uygulamış ve diğer ülkelerin itiraz etmesi üzerine bu uygulama, Adalet Divanı tarafından eş etkili vergi olarak değerlendirilmiş ve iptal edilmiştir (Bilici, 2005: 149).

Çünkü bir mala uygulanan eş etkili vergi o malın fiyatını yükselterek toplumun bir kısmının o maldan mahrum kalmasına neden olmaktadır. Bu da geri kalmış ülkelerde veya gelişmemiş ülkelerde bir takım sorunları beraberinde getirmektedir. Buna dikkat çeken Adalet Divanı da eş etkili vergilerin kaldırılması yoluna gitmektedir.

Örneğin, Avrupa Birliği ile Fas 26 Şubat 1996 tarihinde AB ile Akdeniz tipi ortaklık Antlaşması imzalamış olup, bu Antlaşma ile sanayi mamulleri için 12 yıl içinde aşamalı olarak gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması suretiyle Serbest Ticaret Alanı oluşturulma yoluna gitmiştir (DTM, 2006a).

1.4.3. Ayırıcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı

ATKA'nın 90. maddesi, ülkelerin AB ile daha uyumlu olmasını ve üye ülkelerin egemenlik haklarını oluşturmasında yardımcı olacak, devletlerarasında ticaret dengesini bozacak ve haksız rekabete yol açacak her türlü duruma engel olabilmek için ayırıcı vergileme yasağı getirilmiştir. Bu bağlamda üye ülkelerin diğer ülke mallarını, benzer yerli mallardan daha yüksek oranlarda vergilemesini veya yerli ürünlere bazı istisnaların ithal ürünlere uygulanmamasını yasaklamaktadır (Saraçoğlu, 2006:7).

Örneğin, 1600 cc'nin üstünde otomobil üretiminin yapılmadığı Fransa'da 1600, cc'nin üzerindeki otomobil alımları için bu konuda uyguladığı en yüksek vergiden beş misli daha fazla vergi uygulanmaya başlanınca Adalet Divanı, Fransa'nın bu yüksek vergi oranı ile diğer üye ülkelerden bu tip otomobillerin ithalatını caydırmayı amaçladığına karar vermiş ve Fransa'nın 1600 cc'nin üzerindeki otomobiller için uyguladığı vergiyi, ayırıcı vergi olarak değerlendirmiştir (Bilici, 2005:150).

Ayırıcı vergileme ve vergi iadesi yasağı kuralları ile üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı ve ihracatı özendirici önlemler almalarının önlenmesi

amaçlanmaktadır. Ayrımcı vergileme, ithal ürünler üzerinden daha yüksek oranlarda vergi alınması durumunda söz konusu olduğu kadar, yerli ürünlere uygulanan istisnaların ithal ürünlere uygulanmaması durumunda da söz konusu olmaktadır.

Örneğin, ATAD'ın verdiği kararlarda; Danimarka'nın ithal üzüm şaraplarını yerli meyve şaraplarından daha yüksek oranda vergilemesini, İtalya'nın ithal ettiği rom içkisini yerli tarım ürünleriyle yapılan benzer içkilerden daha yüksek oranda vergilemesini, Belçika'nın ithal ürünü olan üzüm şarabını yerli ürün olan biradan daha fazla vergilemesini ayrımcı vergi olarak değerlendirmiş ve bu uygulamaları Avrupa Topluluğu mevzuatına aykırı bulmuştur (Bilici, 2005: 150).

Antlaşmanın 96. maddesi ile aşırı vergi iadesi gibi yollarla ihracatı teşvik edici önlemleri yasaklamış ve vergilerin rekabet eşitliğini bozacak şekilde kullanılmasını önlemiştir. Bu nedenle ihracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içinde satışında alınan vergiden daha fazla olmaması gerekmektedir (Tunçer, 2003:285).

Bu maddeye aykırı davranan İtalya'nın, mekanik sanayi ürünlerine ülkesinde uygulanan dolaylı vergilerden daha fazla vergi iadesi uygulaması, ATAD'ın verdiği kararla Avrupa Topluluğu mevzuatına aykırı bulunmuştur (Bilici, 2005: 150).

Özetle bakıldığında; Ayrımcı vergileme yasağı ile amaç üye ülkelerin kendi aralarında ithalatı caydırıcı önlemler almasını, aşırı vergi iadesi yasağındaki amaç ise üye ülkelerin kendi aralarında ihracatı özendirici önlemler almasını önleyerek vergilerin rekabet eşitliğini bozacak şekilde kullanılmasına imkân vermemektir.

1.4.4. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı matrah üzerinden, aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi almasıdır (Kalaycıoğlu, 2003).

Roma Antlaşması'nın 293. maddesinde, üye devletlerin aralarında, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin Antlaşmalar yapmasını öngörmektedir. Bu hükme dayanarak üye ülkeler tarafından gelirin, ikamet veya kaynak ilkelerinden sadece birine göre vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında

bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılarak kendi aralarında hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önleme Antlaşmaları yapmışlardır (İKV, 2004; Bilici, 2005:152).

Oysaki Avrupa Komisyonu'na çeşitli zamanlarda sunulan raporlarda çifte vergilendirme sorununun öncelikle vergi uyumlaştırılması yolu çözümlenmesi gerektiği vurgulanmış ve bu ikili Antlaşmaların yerine çok taraflı bir çifte vergilendirmeyi önleme Antlaşması imzalanarak çözümlenmesi önerilmiştir. Böyle bir Antlaşmanın daha kapsamlı olarak Avrupa Konseyine üye ülkeler tarafından imzalanabilmesi için Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) çerçevesinde çeşitli çalışmalar yapılmış ancak üye ülkeler arasında çok taraflı bir Antlaşmanın imzalanması gerçekleştirilememiştir (Çağan, 1991:70–72; Başak, 2005:141).

Çifte vergilendirme, Hukuksal ve Ekonomik anlamda ortaya çıkabilmektedir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme; aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir (Saraçoğlu, 2006:9).

Örneğin; A ülkesinde ikamet eden ve B ülkesindeki bir şirketin ortağı olan kişinin elde ettiği kar paylarının her iki ülkede de vergilendirilmesi durumunda Hukuki anlamda çifte vergilendirme söz konusu olur (Bilici, 2005:151).

Ekonomik açıdan bakıldığında uluslararası çifte vergilendirme ise; farklı vergi yükümlülerinin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergilendirilmesini ifade eder (Çağan, 1991:70; Oksay ve Acar, 2005:23).

Örneğin bir üye ülke vatandaşı kişinin, bir başka üye ülkedeki kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşürülmesine izin verilmemesi ve tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak vergilendirilmesi durumunda, ekonomik anlamda bir çifte vergilendirme söz konusudur (Bilici, 2005:152).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iki modeli esas alarak düzenlemektedir. Bunlardan ilki, birincisi 1997 yılında ikincisi de 1992 yılında revize edilen OECD modeli, diğeri ise daha sonraları kendini gösteren Birleşmiş Milletler Modelidir. OECD modeli, geçmişi olması ve OECD ülkelerinin temel ilkelerini yansıtması dolayısıyla dünyadaki anlaşmaların çoğuna damgasını vurmuştur (Balcı, 2003a:14).

OECD örnek vergi anlaşmasının içeriği sadece vergi tekniğiyle ilgili konuları göz önüne alarak uluslararası çifte vergilendirme sorunlarının ne şekilde en kolay çözülebileceği anlayışından hareketle geliştirilmiştir. Bu nedenle farklı vergi sistemlerine sahip, farklı ekonomik ve sosyal gelişme düzeylerindeki ülkelerin müzakerelerine esas alacakları ortak bir vergi anlaşması metni hazırlanması ancak bu koşullar içinde olanaklı olmuştur. Aslında OECD ortak vergi anlaşması yalnızca OECD ülkelerinin kendi aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına zemin oluşturmak amacını taşır. Ancak, uygulamada sağlanan başarı nedeniyle bu anlaşma önce OECD ülkelerinin diğer ülkelerle yaptıkları vergi anlaşmalarına; ardından da OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları vergi anlaşmalarına temel oluşturmuştur. Bunun sonucunda artık OECD bünyesinde bu konuda yapılan çalışmalara üye olmayan ülkelerin de gözlemci sıfatıyla katılarak katkıda bulunmalarına izin verilmiştir (Balci, 2003a:15–16).

Birleşmiş Milletler modeli ise gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara ilişkindir. BM modelinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kaynak ve ikamet ilkelerinden birine ağırlık verip, ilgili devletin ortak paylaşımından daha büyük bir pay alınmasını sağlamaktadır (Kara, 1995:56).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) hazırladığı çifte vergilendirmeyi önleme antlaşma taslaklarını örnek alan, bu örgüte üye ülkeler, kendi aralarında ikili antlaşmalar yapmışlardır (Öncel ve diğ.,2005:61 ; Oksay ve Acar, 2005:23).

OECD'nin ilk çifte vergilemeyi önleme Antlaşması modeli 1963 yılında gelir ve servet vergileri üzerine yapılmıştır. 1966 ve 1982 yıllarında ise veraset ve intikal verilerinde çifte vergilemeyi önleme Antlaşmaları imzalanmıştır. Veraset vergilerinde aynı bir vergi kaynağından bazen ikiden fazla vergi alınma ihtimali de doğabilir. Çünkü AB'ye üye ülkelerini tümüyle kapsayan veraset vergilerine ilişkin genel veya çok taraflı bir çifte vergilemeyi önleme Antlaşması bulunmamaktadır (Çubukçu, 2003:172–173).

Örneğin, mal ve gayrimenkulü Türkiye'de, ikametgâhı Mısır'da ve mirasçuları Tunus'ta olan bir kimsenin ölmesi halinde, her üç devlet kalan mirastan veraset vergisi almak isteyebilir. Çünkü Türkiye ölenin mal varlığının Türkiye'de, Mısır ölen kişinin

ikametgâhının Mısır'da ve Tunus mirasçılarının Tunus'ta bulunmasını, veraset vergisi almak için yeterli neden saymış olabilir (Erginay, 1994:128).

Vergi Antlaşmaları ülkeler arasında vergileme haklarının paylaşılmasını öngördüğünden, vergileme hakkının paylaşılmasında kaynak ve ikamet ilkelerinden hareket edilmekte ve Antlaşma hükümleri bu ilkelere göre düzenlenmektedir.

Kaynak ilkesini uygulayan ülkeler, geliri elde eden kişi konusunda herhangi bir ayırım yapmaksızın, yani ister ülkede yerleşik olsun isterse olmasın sadece kendi ülkelerinde elde edilen kazancı vergilendirmektedir. Bu ilkeyi uygulayan ülkeler, yabancı kişi ve ortaklıkları ülkede yerleşmiş kabul ettiğinden bunları ayrıca vergilendirme yoluna gitmemektedirler. Örneğin bir ülke bir projenin kendi ülkesinde hazırlandığı gerekçesiyle buna ilişkin gelirin ülkesinde doğduğunu ileri sürerken; diğer ülke bu projenin kendi ülkesinde uygulamaya konulmuş olmasının gelirin kendisinden kaynaklandığını kabul etmek için yeterli olacağını ileri sürebilir (Balcı, 2003b:16).

İkamet ilkesinde vergileme hakkı, gelir ve servet sahibinin yerleşmiş bulunduğu yani yaşadığı ülkeye aittir. Bu ilkeye göre, gerçek ve tüzel kişinin gerek bulunduğu ülkede, gerekse bu ülke dışında elde ettiği gelirlerin tümü vergiye tabi tutulmak yani çifte vergileme uygulanmaktadır (Kara, 1995: 55).

İkamet ilkesine göre yapılan vergilendirmede, vergi otoritesiyle vergi mükellefi arasındaki ilişkiden hareket edilir. Bunun sonucunda, bu ilkeyi uygulayan bir devlet, kendi ülkesi sınırlı içinde yaşamak suretiyle kendisiyle sürekli bir bağ içinde olduğunu düşündüğü mükellefleri kaynağı ne olursa olsun yani ister yurt içi isterse yurt dışı kazanç ve gelir niteliğinde olsun gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirir (Balcı, 2003c:6-7).

Ülkeler vergi sistemlerinde kaynak ve ikamet ilkelerini ülkelerinin durumuna göre değişik ağırlıklarda uygularlar. Örneğin, gelişmekte olan ve yabancı sermaye girişi olan bir ülke sermaye gelirlerinin vergilenmesinde kaynak ilkesini, yabancı ülkelere sermaye veren ülkeler ise ikamet ilkesini benimseyebilir. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için yatırımın olduğu ölçüde ikamet ilkesini tercih edebilir (Erdem, 1999:156).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ile Birleşmiş Milletlerin (BM) Antlaşma maddelerinde kabul edilmiş olan, iki ana çifte vergilemeyi önleme yöntemi vardır. Bunlar İstisna ve Kredi (Mahsup) yöntemidir.

İstisna Yönteminde, vergi mükelleflerinin yabancı kaynaklı gelirlerinin tamamı ikamet ülkesinde vergi dışı tutulmaktadır. Buna göre bir mükellef sadece ülke içinde elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödemekte ve yabancı ülkelerde elde ettiği gelirler açısından istisnadan yararlanmaktadır. İstisna yönteminde ikamet kaynaklı uluslararası çifte vergileme tam anlamıyla kullanılmaktadır (Kalaycıoğlu, 2003).

İstisna yöntemi uygulanması bakımından vergi otoriteleri için kolaylık sağlanmakta ve çifte vergilemenin önlenmesinde etkili olmaktadır. Artan oranlı vergi dilimleri için uygulandığında yabancı kaynaklı gelirin araştırması gerekmektedir. Ancak bu durum, söz konusu yöntemin adil olmayan yönünü bir şekilde yok etmektedir (Balcı, 2004:16).

Örneğin bir şirketin yabancı ülkelerde faaliyet gösteren şubeleri veya bağlı şirketleri aracılığıyla elde ettiği gelir, ancak söz konusu gelir yabancı ülkelerde vergiye tabi ise bu şirketin vergilendirilebilir kazancından düşülmektedir.

Vergi politikası açısından çifte vergilemenin önlenmesinde en iyi yöntem olarak kabul edilen Kredi (Mahsup) Yöntemi ise vergilendirmede ikamet ilkesini kabul etmiş olan ülkenin vergiyi, yükümlülerin ülke içinde ve dışında sahip olduğu tüm kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergiler hesaplanan toplam vergiden düşülür (Erdem, 1999:160).

Örneğin; A mükellefinin yurt dışı kazançları üzerinden ödediği 10 birimlik vergi, bu mükellefin yurt dışında hesaplanan 50 birimlik vergisinden mahsup edilecek ve toplam vergi yükü 40 birim olacaktır. Dolayısıyla bu yöntem de uluslararası çifte vergilemenin önüne geçilebilmektedir. Çünkü bu durumda yurt içi ve yurt dışı kazançlar üzerine uygulanan vergi oranı, yurt içi için öngörülen vergi oranına eşit olacaktır.

Mahsup Yönteminde, yurt dışında ödenen ve yurt içinde vergiden düşülecek vergi tutarı yurt içinde ödenen vergi tutarını aşamayacaktır. Bir başka ifadeyle her iki Devlette de elde edilen gelirler, kişinin mukim olduğu Devlette toplanarak vergisi

hesaplanmaktadır. Bu şekilde yurt dışında yurt içinde ödenenden daha fazla vergi ödenmesi nedeniyle, devletler fazla olan ödenen vergiyi mükellefe iade etmeyecektir. Birçok ülke yabancı ülkelerde ödenen ve yurt içinde ilgili yılın kazancından indirilemeyen gelir vergilerinin daha sonraki dönemlerde mahsubuna izin vermektedir (Kalaycıoğlu, 2003).

Anlaşılabacağı üzere ülkeler arasında yapılan çifte vergilemeyi önleme antlaşmaları, vergi uyumlaştırmasına önemli katkı sağlamaktadır.

1.4.5. Devlet Yardımları Yasağı

Roma Antlaşması'nın 87. maddesinde, devlet yardımı yasağı düzenlenerek, üye bir devlet veya devlet kaynakları tarafından ve belirli kuruluşları veya belirli ürünlerin üretimini kayırmak suretiyle rekabeti bozan veya bozma tehdidi yaratan her türlü ayni veya nakdi yardım, üye devletler arasındaki ticareti etkilediği müddetçe, ortak pazarın işleyişı ile bağdaşmaz kabul edilmektedir (Tunçer, 2003:285).

88. madde de ise AB Komisyonuna yapılan devlet yardımlarını kontrol etme yetkisi vererek, üye devletlerin yapılacak olan devlet yardımları ile ilgili planlarını önceden Komisyona bildirmesi gerektiği konusunda bir şart konulmuştur (Sak ve Pınar, 2002:323-324).

Öte yandan ürünlerin kaynağında herhangi bir ayrıcalık yapılmadan tüketicilere verilen sosyal yardımlar, deprem, sel v.b. doğal afetlerin sebep olduğu zararları kapatmak için yapılan insani yardımlar ile yaşam seviyesi çok düşük olan açlık ve işsizliğin hüküm sürdüğu bölgelere, belirli ekonomik faaliyetlere veya bunların gerçekleştirildiği bölgelere yapılan tüm ekonomik yardımların ortak Pazar ile bağdaşığı kabul edilmektedir (Saraçoğlu, 2006:8).

Ayrıca Birliğe üye ülkeler, başta ABD ve Japonya olmak üzere tüm diğer ülkelere karşı rekabet üstünlüğünün korunması için bir üye ülkenin karşılaştığı ciddi bir ekonomik sorununun giderilmesi amacıyla, Birlik hedefleriyle çelişmemesi şartıyla yardım projelerinin veya ortak çıkarlarını gözeten projelerin uygulanmasına olanak tanımaktadır (DPT, 2001; Çağan, 1991:62).

AB Komisyonu tarafından Devlet yardımları araçları; Nakdi Yardımlar ve Vergi İndirimi, Öz Kaynak Katılımı, Uygun Koşullu Krediler ve Ertelenmiş Vergi ile Garantiler olarak dört grupta sınıflandırılmıştır. Birlik genelinde en çok uygulanan teşvikler nakdi yardımlar, düşük faizli krediler, vergi indirimleri ve garantilerdir. AB’de verilen yardımlar, amaçlarına göre değerlendirildiğinde ise, genel amaçlı olanlar ve belli bir sektöre yönelik olanlar ve bölgesel yardımlar olmak üzere ayrıma tabi tutulmaktadır. Belli bir sektöre yönelik olan yardımlar, Birlik genelinde özel önem atfedilen veya hassas olmaları nedeniyle desteklenmeleri öngörülen çelik, gemi yapımı, ulaştırma, kömür, tekstil ve motorlu araçlar gibi sektörlerle ilişkin olmaktadır. AB’ye üye ülkelerin kendi kaynaklarını kullanarak uyguladıkları yatırım teşviklerini nakit yardımına bağlı olanlar, vergi ve benzeri kolaylıklar sağlanmasına bağlı olanlar ve krediler olarak gruplamak mümkündür (DTM, 2006b).

Roma Antlaşmasınının 92. maddesinde belirtildiği gibi Devlet yardımları, vergi aracı olarak kullanılmakta yani ülkelere teşvik edici vergileme uygulanabilmektedir. Zaten bakıldığında teşvik edici vergileme, devletlerin belirli sanayi kollarına, belli işletme gruplarına veya bölgelere vergi muaflığı, vergi istisnası, vergi indirimi veya vergi iadesi şeklinde yaptıkları uygulamalardır. Teşvik edici vergileme sayesinde devletlere birtakım ekonomik imtiyazlar verilerek onların bu sürece adapte olmaları sağlanmaktadır. Bu verilen imtiyazlar daha çok AB’ye üye olmaya çalışan veya yeni üye olan ülkelere verilerek onların da ekonomilerinde istikrar sağlanmaya çalışılmaktadır (Çağan, 1991:60–61; Ayanoglu, 1995:55).

AB’de sağlanan nakit yardım araçları olarak; Sermaye Yardımı, AR-GE Yardımı, Eğitim Yardımı, Faiz Sübvansiyonu, Yeni Yaratılan İstihdam Yardımı, Makine Parkı Modernizasyonu, İleri Teknoloji Yatırım Yardımı, Bina ve Kira Sübvansiyonu, Çevre Korumaya Yönelik Yardım, gibi yardım unsurlarını saymak mümkündür (Sak ve Pınar, 2002:323–324).

Yapılacak yardımlarda sağlanan vergi kolaylıkları ise; KDV İndirimi, Diğer Yerel Vergi Kolaylıkları, Kurumlar Vergisi İndirimi, Yatırım İndirimi, Hızlandırılmış Amortisman gibi araçlardan oluşmaktadır (Bilici, 2005:162). Roma Antlaşması’nın 112’nci maddesi, üye ülkelerin üçüncü ülkelere yönelik ihracat teşvik tedbirlerinin de

tedricen uyumunu öngörmektedir. Avrupa Birliği'nde ihracat teşvikleri, Birliğin GATT ve OECD nezdindeki yükümlölükleri dikkate alınarak, önemli ölçüde kredi ve garanti şeklinde sağlanmaktadır. Bunların dışında uygulanan teşvik araçları ise, vergi istisnaları ile yine yaygın bir biçimde kullanılan pazarlama ve dış tanıtım destekleri olmaktadır (Bilici, 2005:161).

BÖLÜM 2: AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

1957 Roma Antlaşması ile belirlenen ve 1993 Maastricht Antlaşmasıyla değiştirilip geliştirilen Avrupa Birliği ortak politikalarını uygulanmasında ve özellikle tek pazarın kurulmasıyla oluşabilecek haksız vergi rekabetinin, üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurularak ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bunun içinde Birlik ülkelerinin vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılarak bilhassa dolaylı vergilerin süratle uyumlaştırılması sağlanmaya çalışılmıştır. Öyle ki emeğin, sermayenin, malların serbest dolaşımı ile tarım, ulaştırma, ekonomi, para, sanayi rekabeti ve çevreyle ilgili tüm ortak politikaların vergilendirmeyle mutlak bir ilişkisi vardır. Bu nedenle Avrupa Birliği Konseyi, vergi uyumlaştırılmasını öngören bir çok direktif çıkartmış ve bu konuda önemli adımlar atılmasını sağlamıştır.

Çalışmanın bu bölümünde vergi uyumlaştırmasının tanımı, amacı ve hukuki boyutu incelenerek, AB’de dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin temel özellikleri ile uyumlaştırılması konuları genel hatlarıyla ele alınmıştır.

2.1. Vergi Uyumlaştırmasının Tanımı

Vergi uyumlaştırması, genel olarak; birliğe üye ülkeler aralarında iktisadi birlik kurarak sürekli ve dengeli bir gelişmenin sağlanması, ticarete haksız rekabetin önlenmesi için vergi eşitsizliklerinin ortadan kaldırılarak üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yaklaştırılmasıdır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002:123)

Vergi uyumlaştırmasının diğer bir tanımında, ekonomik birlik kurmak isteyen ülkelerin, vergi rekabetini ortadan kaldırarak emeğin, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için vergi konusunda işbirliği yapmalarıdır. Vergi uyumlaştırması, vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale gelmelerini amaçlar. Fakat üye ülkelerin sosyal, ekonomik, psikolojik yapılarının farklı olması nedeniyle daha çok, vergileme farklılıklarını rekabet eşitliğini bozduğu oranda gidermeyi amaçlar (Tunçer ve Sarıkaya, 2003:176–177).

2.1.1. Vergi Uyumlaştırmasının Amacı

1959 yılında Avrupa Finans Komitesi tarafından, Prof. Neumark’ın başkanlığında “Vergi Ahenkleştirme Projesi” geliştirilmiştir. Bu projeye göre üye ülkeler vergi

yapılarını birbiri ile uyumlaştırarak; tüm üye ülkeler haksız vergi rekabetini ortadan kaldırmak suretiyle aynı ya da benzer vergileri, aynı ya da yakın oranlarda uygulayacaklardır. Bu projeye tam uyulmamakla beraber mal hareketlerinde ticaretin engellenmemesi amacıyla katma değer vergisinde, spekülâtif sermaye hareketlerinde, alışkanlığı engellemek için de menkul sermaye iradı vergilemesinde önemli adımlar atılmış, bazı resim ve harçlar ile kurumlar vergisinde çeşitli gelişmeler sağlanmıştır (Önder, 2005:7-8; Karluk, 1996:320).

Vergi rekabeti, sonuçları açısından değerlendirildiğinde bir ülkenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyetin üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre düşük olacak ölçüde kısmen ya da tamamen vazgeçerek rakiplerinin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmalarıdır (Ferhatoğlu, 2006a).

Bu anlamda uluslararası vergi rekabeti, bir ekonomik faaliyeti ülkeye çekme ya da elde tutma çabası olarak da tanımlanabilir (Barker, 2002; 172).

Görüldüğü üzere Birliğe üye ülkeler vergi uyumlaştırması ile üretim faktörlerinin aralarında serbestçe hareket ederek üye devletler arasındaki rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılmasını, sıkı ve verimli bir ekonomik ilişkinin kurulmasını, ticaretin etkin yapıldığı ortak bir pazarın oluşturulması ile Birlik üyesi ülkelerin refahının artırılarak, sosyal ve bölgesel dengesizliklerin ortadan kaldırılmasını amaç edinmiştir (TOBB, 2001:117; Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 124).

Ayrıca yerli ve yabancı yatırımcılara farklı davranılmamasını sağlayarak sermaye dolaşımının engellenmemesini amaçlar. Vergi uyumlaştırılmasının diğer amaçları ise şirketlerin, üye ülkelerin farklı mali sistemlerine uyum için yaptığı idari harcamaların düşürülmesini ve farklı vergi sistemlerini yakınlaştırarak vergi kaçırılması veya vergiden kaçınma olanaklarını kısırarak vergi gelir kayıplarını önlemektir (Güngör, 2003:2).

2.1.2. Vergi Uyumlaştırmasının Hukuki Temelleri

Avrupa Birliği'ni kuran Roma Antlaşmasının 95, 96, 97, 98, 99, 100,101 ve 102. maddeleri vergi uyumlaştırması ile ilgilidir.

Üye ülkelerin yerli mallar ile ithal edilen mallar arasındaki rekabet bozucu faktörleri ortadan kaldırmayı amaçlayan Kuran Antlaşmanın 95. maddesinde, hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin mallarına, kendi benzer mallarına uyguladığı vergiden daha yüksek dolaylı veya doğrudan herhangi bir vergi ve ya herhangi bir iç vergi uygulayamayacaktır (Tunçer, 2003:285; Ay, 2004a:150).

Roma Antlaşmasının 96. maddesi, üye ülkeler arasındaki ihraç edilen ürünlere, doğrudan veya dolaylı olarak içerde tabi tutulan vergi miktarından daha yüksek bir iç vergi iadesi yapılmayacağı ile ilgilidir (Saraçoğlu, 2003:182; Ayanoğlu, 1995:54).

97. madde ise, yaygın muamele vergisi tipinde vergi uygulayan üye devletler ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96. maddelerdeki ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Ortalama vergi, eğer bu ilkelere uymazsa Komisyon ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir (DPT, 1995:2; Ay, 2004a:150; Güngör, 1999:99).

Dolaysız vergiler ile ilgili olan 98. madde, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışında kalan tüm yükümlülüklerin, kamuoyunun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer üye ülkelere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesinin yapılamayacağı ayrıca üye devletlerarasında yapılan ithalata ilişkin telafi edici vergilerin uygulanamayacağı belirtilmiştir (DPT, 1995:2; Tunçer, 2003:285).

Dolaylı vergiler açısından üye ülke mevzuatlarının birbiriyle uyumlaştırılması ile ilgili olan 99. maddeye göre, Konsey, Komisyondan gelen öneri üzerine Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alındıktan sonra oybirliği ile değerlendirerek muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tüm dolaylı vergilere ilişkin mevzuatların uyumlaştırılmasını kabul eder (Oksay ve Acar, 2005:82).

100. madde ise, Konseyin yine Komisyondan gelen öneri üzerine Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alındıktan sonra oybirliği ile üye ülkelerin ortak pazarın kurulmasını ve işlemlerini etkileyen kanun, tüzük ve idari düzenlemelerini birbiriyle uyumlaştırmak için direktifler çıkartmasına yöneliktir. Roma Antlaşmasının 101 ve 102. maddeleri, üye ülkelerde ortaya çıkabilecek rekabet

koşullarının bozulması durumunda ilgili ülkeler ile görüşülüp bu dengesizliği ortadan kaldırmak için çalışmalar yapılmasına ilişkindir (Tavşancı, 2005:113; Tunçer, 2003:286).

Antlaşmanın 293. maddesi ise, aynı kişi veya aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını engellemek için, üye ülkeler aralarında gelir ve servet vergileri alanındaki çifte vergilerin önlenmesine ilişkin antlaşmalar yapılmasını öngörmektedir (Saraçoğlu, 2006:8–9; Vanistendael, 2003:130).

Roma Antlaşmasının vergi uyumlaştırmasıyla ilgili tüm bu maddelerine rağmen 1960'lı yıllardan beri AB'nin, her yönüyle uyumlaştırılmış veya yakınlaştırılmış bir vergi politikası oluşmamış ve üye ülkeler arasındaki vergi uyumlaştırması ile ilgili işbirliği çalışmaları ağır kalmıştır (European Commission, 2001a:6).

2.1.3. Avrupa Birliği Vergilendirme Yetkisi

Ülkelerdeki vergi politikaları, her ülkenin sosyal ve ekonomik şartlarına göre belirlenir ve değişiklikleri yine ülkelerin kendi iradesiyle yapılır. Fakat ülkeler arasında kurulan ekonomik ve parasal birliklerde etkinliği artırmak amacıyla, rekabet koşullarının, malların serbest dolaşımını olumsuz yönde etkilememesi için ortak vergi politikaları oluşturularak, bu politikaların düzenlenmesi gerekmektedir (Vanistendael, 2003:127).

Bu nedenle Roma Antlaşma ile vergilendirme yetkisi, Birliğe üye ülkelerde olup bu yetki Birliğe bağlı kurumlar tarafından çıkartılan tüzük, direktif ve kararlarla sınırlı olarak kullanılabilmektedir (Öncel ve diğ., 2005:66). Vergilendirme Yetkisi, üye ülkelerin ulusal egemenliği açısından oldukça önemlidir. Öyleki ülkelerin bağımsız politikalar geliştirip uygulayabilmeleri için ülkenin gelir kaynakları üzerinde hakimiyetlerinin olması gerekmektedir. Ayrıca vergiler, genel tüketim düzeyini, firmaların organizasyon biçiminin şekillenmesini ve tasarrufların teşvikini etkilemekte bu nedenle Birliğe üye ülkeler açısından vergilendirme yetkisinin önemi artmaktadır (European Commission, 2000b). 1987 yılında yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedinde Ortak pazarın kurulmasıyla ilgili olarak birlik kurumlarının yetkisi artırılmış, ekonomik politikaların ve mevzuatın birbiriyle uyumlaştırılması ise üye devletlerin takdirine bırakılmıştır

Üye ülkelerin mali alandaki yetkileri ve vergi politikaları yetki sınırlarının tamamen dışında kalmamış ve Birlik kurumlarının yetkileri de ekonomik faaliyetlerinin her alanında aynı ölçüde geniş tutulmamıştır. Öyle ki tarım, ulaştırma ve dış ticaret gibi faaliyet alanlarında üye devletler güçlü bir merkezi otoriteye ihtiyaç duymuşlar ve ortak politika izlemeye karar vermişler, veri, çevre ve sosyal güvenlik gibi faaliyetler de ise izledikleri politikaların ve mevzuatın giderek birbirine yakınlaştırılmasını sağlamaya çalışmışlardır (Methibay, 1996:55). Görüldüğü üzere, AB vergilendirme yetkisini, Roma Antlaşmasının hükümleri ve birliğe bağlı kurumların düzenlemeleriyle beraber yürütmektedir.

2.1.4. Vergi Uyumlaştırmasının Önündeki Engeller

Roma Antlaşması'nın vergi uyumlaştırılması ile ilgili tüm maddeleri, AB'nin ortak pazar hedefinin gerçekleştirilerek, ekonomik ve siyasal amaçlara ulaşması için düzenlenmiştir. Ancak vergi uyumlaştırılması ile ilgili çalışmalarda, siyasi, ekonomik, üye ülkelerin vergi sistemlerindeki değişiklikler ve hukuki olmak üzere bir takım engellerle karşılaşmaktadır.

2.1.4.1. Siyasi Engeller

Devletler vergi koyma konusundaki egemenliklerini kaybetmek istememekte bu nedenle de vergi yetkisinin devri konusunda isteksiz davranmaktadır. Çünkü üye ülkelerin vergilendirme yetkisini birliğe devrettiğinde, mali egemenliklerinde oluşabilecek bir kayıp sonuç itibarıyla ulusal egemenliklerini de olumsuz yönde etkileyeceğinden uyumlaştırma çalışmaları yavaş ilerlemektedir (Saraçoğlu, 2006:14).

2.1.4.2. Ekonomik Engeller

Vergi politikaları, ulusal egemenliğin temel konularından biri olmakla beraber ülkelerin ekonomik politikalarının da bir parçasını oluşturmaktadır. Çünkü devlet sağladığı vergi gelirleriyle kamu harcamalarını ve politikalarını finanse eder (European Commission, 2000b).

Bu nedenle vergi uyumlaştırma çabaları üye ülkelerin arzuladıkları ekonomik iç büyüme amaçlarıyla çatışabilir. Üye ülkeler vergi politikalarını Birliğin politikalarıyla

beraber mi yoksa dengeli kalkınmaları için kendi ekonomik koşullarına göre mi belirleyecekleri düşüncesi uyumlaştırmayı zor bir hale getirmektedir.

2.1.4.3. Üye Ülkelerin Vergi Yapısındaki Engeller

Üye devletlerin vergi yapısında olan engeller, tamamen vergi gelirlerinde ki dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlıkta oluşundan kaynaklanmaktadır. Uyumlaştırma çalışmaları, özellikle vergi yapılarında dolaysız vergilerin ağırlıklı olduğu ülkelerin çıkarlarına ters düşmektedir.

2.1.4.4. Hukuki Engeller

Üye ülkeler arasında idari ve anayasal farklılıklar bulunmasından dolayı uyumlaştırma çalışmalarında güçlükler oluşabilmektedir. Örneğin, Fransa'da merkezi bir yapı olmasına rağmen Almanya federal bir yapı mevcuttur.

2.2. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma

Bilindiği üzere, Roma Antlaşmasınının 99. maddesinde; Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle, muamele vergilerinin, özel tüketim vergilerinin ve diğer tür dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri kabul etmektedir (Tunçer ve Sarıkaya, 2003:178).

Birliğe üye ülkelerarası ticaretin serbestleştirilmesi için Gümrük Birliği çerçevesinde gümrük vergileri kaldırılarak diğer ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi uygulamaya geçilmesinden sonra, tam rekabetten sağlanacak faydaların gerçekleştirilmesi için malların fiyatına etki eden gümrük vergisi dışındaki dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına sıra gelmiştir (Akgün, 1995:206).

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet üzerinden alınan, ortak bir pazarın işleyişi içinde doğrudan bir etkiye sahip olan vergiler olduğundan uyumlaştırma zorunlu görülmüştür. Bu nedenle de Birlik içinde en çok ilerleme kaydedilen vergiler olmuş ve hatta AB'de vergi alanında çıkartılan konsey direktiflerinin büyük çoğunluğunu dolaylı vergiler oluşturmuştur. Dolaylı vergilerle ilgili yapılan ilk çalışmalar, ortak bir KDV rejiminin oluşturulmasına yönelik iken, 1980'li yıllardan itibaren Komisyon, ÖTV' ye de ağırlık

vererek çeşitli direktifler çıkartmıştır. Dolaylı vergiler ile ilgili yapılan çalışmalar daha çok, vergi oranlarının, matrahların, vergiye tabi mal gruplarının, indirim ve istisna rejimlerinin uyumlaştırılmasına yöneliktir (Fantorini ve Üzeltürk, 2001:13).

Dolayısıyla AB, ekonomik amaçlarına ulaşabilmesi için mal ile hizmetlerin üye ülkelerarası alım ve satımında haksız rekabet ortamının oluşmaması için, KDV veya ÖTV oranlarının Birlik ülkeleri arasında uyumlaştırılması zorunludur.

2.2.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi ve Uyumlaştırılması

Topluluğun izlediği veya izlemesi gereken temel politikaların tamamının vergilendirmeye ilişkin belli yönleri ve sonuçları vardır. Birlik içinde vergi uyumlaştırılmasının hukuki dayanağı Roma Antlaşması olmasına rağmen, ekonomik açıdan dayanağı muamele vergilerinin üye ülkeler arası ticarete rekabet eşitliğini bozucu özellik taşımasıdır. AB'nin asıl amacı iç piyasa şartlarını taşıyan ortak bir pazara ulaşarak siyasi ve sosyal bütünleşmeyi sağlamaktır. Bu amaca ulaşma yolunda yapılması gerekenlerin başında vergi uyumlaştırılması gelmiş ve ilk olarak KDV'nin uyumlaştırılması yoluna girilmiştir (Günaydın, 1996:95).

AB'de en çok uyumlaştırma çalışması yapılan KDV mal ve hizmet alımları üzerinden alınan vergilerdir. Üye ülkeler arasında geniş bir uygulama alanına sahip olan KDV, Birliğin bütçe kaynaklarının temelini de oluşturmaktadır.

AB 1960 yıllarında, üye ülkelerde uygulanan kademeli işlem vergisi adı verilen muamele vergilerini inceleyerek ortak pazarın optimal işlemesi için KDV sisteminin daha uygun olacağına karar vermiştir. KDV uyumlaştırmasında temel amaç, bu vergiyi AB içinde sadece son tüketicinin ödeyeceği bir duruma getirmektir (European Tax Law, 2004:3).

2.2.1.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri

Avrupa Birliği'ne 1967 yılında giren KDV, o zamana kadar uygulanan üretim ve tüketim vergilerinin kaldırılmasıyla yerine gelmiş olup birinci ve ikinci KDV direktifleriyle uygulamaya konulmuştur. AB'de KDV sistemi, ürünlerin satışına ve hizmetin verilmesine bağlı, üretim ve dağıtım sürecindeki işlemlerin sayısından ise bağımsız olarak fiyatla orantılı ve tüketime bağlı genel bir vergidir (İKV, 2004).

Vergide bulunan genellik, oranlılık, tüketimden alınma, yansıma ve indirim hakkı KDV'nin temel prensipleridir. Muafiyet ve istisna dair özel bir düzenleme olmadıkça, KDV kural olarak tüm mal ve hizmetlere uygulanır. Ürünün fiyatının yüzdesiyle hesaplanan KDV, üretim ve dağıtımın her aşamasında vergilendirildiğinden vergi yükü açık olarak görülmektedir. KDV sisteminde vergi ilk üreticiden son tüketiciye yansımaktadır (Fantorini ve Üzeltürk, 2001:16-17).

KDV'nin Birlik içerisinde tercih edilmesini sağlayan neden, bu vergiye sahip olduğu aşağıdaki nitelikleridir (Saraçoğlu, 2006:35-36; Şimşek, 2002:39):

1.KDV, genel bir vergi olup üretilen mal ve hizmetlerin tümü bu vergiye tabidir.

2.Vergi oranı, basit ve oransaldır.

3.Sanayi örgütlenmesi üzerindeki etkisi nötrdür ve İhracat, vergiden muafır

4.Yerli veya yabancı kaynaklı mallar arasında bir ayırım yapmaz.

5.Üretim ve dağıtımın, perakende satış da dahil her aşamasında uygulanır ve ayrıca verginin birikme etkisini ortadan kaldırarak ulusal ve uluslararası düzeyde ya da üçüncü ülkelere yapılan ticarete vergilemede tarafsızlık sağlamaktadır.

6.Vergi, bireyler ve firmalar arasında mal ve hizmet satışlarında uygulanan fiyatlar üzerine konulmuştur.

2.2.1.2. Katma Değer Vergisi'nin Uyumlaştırma Nedenleri

Serbest rekabeti bozan, sermayenin ve şahısların özgür dolaşımına engel teşkil eden mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması olarak tanımlanan vergi uyumlaştırması, sağlıklı bir rekabet ortamının oluşturulması için gerekli görülmüştür (Bilici, 1990:86; Karabacak, 2003).

Bilindiği üzere, Roma Antlaşması'nın 95. maddesi, hiç bir üye devletin, diğer üye devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak, benzeri kendi ürünlerine doğrudan ya da dolaylı olarak uyguladıklarından daha yüksek iç vergilerin konulamayacağı, ayrıca hiçbir üye devletin, başka üye devletlerin ürünlerine, başka ürünleri dolaylı

olarak koruyacak nitelikte iç vergiler koyamayacağı hükmü yer almaktadır. 96. madde ise ihraç edilen ürünlerin, tabi oldukları vergilerden daha yüksek vergi iadesinden yararlanamayacağını düzenlemektedir. Anlaşılacağı gibi bu maddeler, ayırımı vergi uygulaması yoluyla sağlanan avantajları önlemeyi ya da verginin tarafsızlığı ilkesini gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır (Saraçoğlu, 2003:182; Güngör, 1999:99).

AB içerisinde Ortak Pazar'ın teşekkülü ve işlemesi açısından etkili bir vergi politikasının uygulanarak, Birlik pazarının vergi sınırlarından ve engellerinden arındırılması gerekmektedir (Çağan,1991:90). AB, Roma Antlaşması ile kurulduğu yıllarda bile muamele vergilerinin ve özel tüketim vergilerinin üye devletler arası ticareti, kurumlar vergisinin de üye devletler arası sermaye hareketlerini engelleyeceği düşüncesiyle çalışmalara başlamıştı (Çağan,1995:149).

21 Nisan 1970 tarihli Konsey Kararı ile üye ülkelerin Birlik bütçesine yapacakları katkılardan birinin ölçüsü olarak, bir yıl içinde beyan edilen toplam KDV matrahı esas alınmış ve KDV gelirlerinin bir bölümünün Birliğin kaynaklarının finansmanında kullanılması kararlaştırılmıştır. Bu da KDV'nin uyumlaştırılmasına yol açmıştır. KDV'nin tüm üye ülkelerde aynı işlemlere uygulanmasını sağlayan 6. direktif, Birlik tanımlarının belirlenmesinin yanı sıra vergilendirmede sınırların kaldırılması hedefine yönelik bir dizi tedbirin alınmasına da öncülük etmiştir (Balcı, 1995:27).

Kısaca, genelde dolaylı vergiler, özelde KDV'nin uyumlaştırılması amacıyla yapılan çalışmaların ve çıkarılan direktiflerin ardındaki temel etken, verginin tarafsızlığı ilkesini geliştirerek, vergilerin ticareti saptırıcı etkilerini önleyerek, öncelikle ulusal pazarlarda ve üye ülkeler arasında serbest rekabet şartlarını bozan düzenlemelerin törpülenerek adım adım tam rekabet ortamına yakın şartların oluşturulması amacıdır (Kirazcı, 1989:14).

2.2.1.3. Katma Değer Vergisi Sistemine Şekil Veren Önemli Direktifler

Avrupa Birliği tarafından KDV sisteminin yerleşmesine ilişkin 42 adet direktif çıkarılmıştır. 11 Nisan 1967 tarihinde çıkartılan 1. ve 2. direktifler, 17 Mayıs 1977 tarihinde çıkartılan 6. direktif ve KDV oranlarının birbirine yaklaştırılmasıyla ilgili 19 Ekim 1992 tarihli direktifler KDV Sistemini kuran en önemli direktiflerdir (GİB, 2006).

2.2.1.3.1. 67/227/AET Sayılı 1. Direktif

Roma Antlaşmasının yukarıda belirttiğimiz 99. ve 100. maddelerindeki hükümlerinden yola çıkan AB Konseyinin, dolaylı vergiler konusunda hazırladığı ilk düzenleme olan 11 Nisan 1967 tarihli muamele vergilerinin uyumlaştırılmasını öngören 67/227/AET sayılı 1. Konsey Direktifi, 1 Ocak 1970 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlanmıştır (Saraçoğlu, 2006:36).

1. Direktifle, muamele vergilerinin rekabet koşullarını bozmaması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını engellememesi için, gayrisafi yayılı muamele vergileri yerine tüm üyeler için ortak bir KDV sistemine geçilmesi istenmiştir (European Commission, 2006b). Direktifin yürürlüğe girmesiyle birlikte üye ülkelerin o tarihe kadar ihracat ve ithalatta muamele vergileri ile ilgili olarak yaptıkları götürü usulü uygulamalara son verilmesi hükme bağlanmış ve ayrıca, ortak KDV sisteminin mallar ve hizmetleri kapsayan genel bir tüketim vergisi şeklinde olacağına dair genel bir tanım yapılmıştır. Buna göre ortak KDV sistemi, üretimden tüketime uzanan süreçte herhangi bir aşamada alınması gereken vergi, daha önceki aşamaların sayısı ne olursa olsun fiyatın belli bir oranı olarak alınacak ve maliyet unsurları içinde yer alan daha önce ödenmiş olan vergi, hesaplanan vergiden indirilecektir (GİB, 2006).

Bu Direktifte muamele vergilerindeki uyumlaştırmanın nihai amacının üye ülkeler arasında ithalatta vergi alınmasına; ihracatta ise vergi iadesine son vermek olduğu; bir başka deyişle varış ülkesinde vergilendirme ilkesi yerine kaynak ülkede vergilendirme ilkesinin kabulü olduğu vurgulanmıştır (European Commission, 2006b).

2.2.1.3.2. 67/228/AET Sayılı 2. Direktif

Dolaylı vergiler konusunda hazırlanan ikinci düzenleme 11 Nisan 1967 tarihli ortak katma değer vergisi sisteminin yapısı ve uygulama prosedürlerine ilişkin 67/228/AET sayılı 2. Konsey Direktifidir (Saraçoğlu, 2006:36).

Ocak 1970 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlanan 2. Direktifte, ortak KDV sisteminin genel yapısı tanımlanmış ve uygulama şekilleri ortaya konulmuştur. Vergi oranlarının bir önceki aşamada ödenmiş olan verginin indirimine olanak sağlayabilecek şekilde belirlenmesi, sıfır vergi oranı uygulamasının güçlülere yol

açacağı, istisna ve özel düzenlemelerin sınırlandırılması gerektiği vurgulanmıştır. Ancak üye ülkeler KDV oranlarını belirleme konusunda serbest bırakılmış ve birliğin ortak kuralları belirlenirken üye ülkelere esneklik tanınmıştır. Bu esneklikler özellikle vergi muafiyetlerinde, vergi oranlarında ve küçük ölçekli işletmelerin vergilendirilmesinde tanınmıştır (Balcı, 1995:28).

2. Direktifte, KDV mükellefleri, verginin konusu, uygulama alanı, vergiyi doğuran olay, matrah, ihracat istisnası, vergi indirimi, defter ve belge düzeni, beyana ilişkin genel kurallar ve normal KDV sisteminin uygulanmasında güçlük bulunan tarımsal ürün teslimleri için ortak bir özel sistem oluşturulması konusunda çalışmalara başlanması talimatı verilmiştir (GİB, 2006).

Üye ülkeler vergi sistemini basitleştirmek veya vergi kaçağını önlemek üzere diğer üyelerle de danışarak özel düzenlemeler yapabileceklerdir. Ayrıca küçük işletmeler için normal KDV sisteminin uygulanmasında güçlük bulunan durumlarda üye ülkeler özel düzenlemeler yapabileceklerdir. Üye ülkelere mevcut muamele vergilerinden, KDV'ye geçişte, sermaye mallarının geçici süre için indirim sistemi dışında bırakılması gibi geçici önlemler alabilme yetkisi tanınmıştır (Balcı, 1995:29).

Ayrıca bu iki direktifte verilen karar ile, üye ülkeler yaptıkları KDV tahsilatından hareketle uyguladıkları KDV oranlarının ağırlıklı ortalamasını kullanarak yıllık KDV matrahını hesaplayacaklar ve yıllık toplam matrahın % 1'ini geçmeyen bir bölümünü Birlik bütçesine "KDV öz kaynak payı" adı altında aktaracaklar. Bu nedenle üye ülkelerde KDV uygulamalarının en azından matrahın hesabı açısından daha ileri düzeyde uyumlaştırılmasını zorunlu bir hal almıştır (Balcı, 1995:26, Yıldız, 2002:50).

1967 tarihli her iki KDV direktifinde, ithalatın vergilendirilmeyip ihracatın vergilendirildiği yani çıkış ülkesinde vergilendirme esasına dayalı bir ortak Pazar oluşturulma çabası içine girilmiştir (Karabacak, 2003).

Bu direktifler sonucunda, Fransa dışındaki üye ülkelerde uygulanmayan katma değer vergisi, 1968 yılında Almanya'da, 1969 yılında Hollanda'da, 1970 yılında Lüksemburg'ta, 1971 yılında Belçika'da ve 1973 yılında İtalya'da uygulanmaya başlanmıştır (Saraçoğlu, 2006:36).

2.2.1.3.3. 77/338/AET Sayılı 6. Direktif

17 Mayıs 1977 tarihinde AB ortak KDV sisteminin temelini oluşturan 77/338 sayılı 6. Direktif yayımlandı. 1 Ocak 1978 tarihinde yürürlüğe girmesi kararlaştırılan bu Direktifle vergi sınırlarının kaldırılması için KDV'nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması konusunda anlaşmaya varılmıştır. Fakat belirli alanlarda üye ülkelere serbestlik tanınarak küçük işletmeler, çiftçiler ve seyahat acentelerinin vergilendirilmesinde özel rejimler düzenlenmiş aynı şekilde sanat eserleri, antika eserler gibi konularda vergilendirme yetkisi ortak bir düzenleme getirilene kadar üye ülkelere bırakılmıştır. Üye ülkelere tanınan KDV'yi perakende aşamasında uygulamama seçeneği kaldırılırken; tüm hizmetler de genel olarak KDV konusu yapıldı. İstisna ve muafiyetler için genel bir liste hazırlandı ve gayrimenkuller ve finansal işlemlerle ilgili ortak özel kurallar getirildi (European Commission, 2000b).

Ayrıca Birliğin mevcut KDV mevzuatında vergiyi doğuran olay 6. KDV Direktifinde düzenlenmiştir. Bu Direktifin 2. maddesinde, KDV'de vergiyi doğuran olay, bir KDV mükellefi tarafından bir bedel karşılığı yapılan her türlü mal veya hizmet tedarikinin ve ayrıca tek başına mal ithalatının vergiye tabi olması olarak tanımlanmıştır (Balcı, 1996:12).

2.2.1.3.4. 92/77/AET Sayılı Direktif

Konsey, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran Antlaşmanın 99. maddesini dikkate alarak 19 Ekim 1992 tarihinde 92/77/AET sayılı, Haksız rekabetten kaçınmak için sınırlardaki mali kontrollerin kaldırılması, katma değer vergisi alanında tek tip matrahtan başka üye ülkeler arasındaki KDV oran sayısının ve oran seviyelerinin birbirine yaklaştırılmasına ilişkin direktifi çıkarmıştır. Ortak KDV sistemine ilişkin 6. direktifi tamamlayarak iç pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren vergi sınırlarını kaldırılarak bürokratik prosedürler hafifletilmiştir (European Commission, 2006c).

Bu tarihten itibaren bu alanda vergi kaçakçılığına karşı mücadele etmek için üye ülkeler gerekli bütün önlemleri alacaklardır. Bu önlemler, aynı üye ülkedeki mükellefler arasında altın teslimlerine ilişkin KDV muhasebe sistemine girişi

kapsamaktadır. Bu sistem, satıcı adına alıcı tarafından verginin ödenmesini ve alıcının aynı miktarda vergiyi indirebilmesini öngörmektedir (European Commission, 2006c).

2.2.1.4. Vergi Sınırlarının Kaldırılması

AB'de vergi sınırlarının kaldırılmasına yönelik gelişmeler, başlıca 3 aşamada ele alınabilir. Bunlar, 1993 yılına kadar uygulanan KDV'nin sınırlarda ödendiği rejim, 1993–1997 arasında uygulanan KDV'nin ithalatçı firmanın bulunduğu şehirde ödendiği varış ülkesinde vergilendirme rejimi ve son olarak da 1997'den itibaren uygulanmak istenilen, Birliğe üye ülkelerin tek bir ülke gibi düşünüldüğü çıkış ülkesindeki vergilendirme rejimidir.

2.2.1.4.1. 1993 Yılına Kadar Uygulanan Katma Değer Vergisi Rejimi

Üye ülkeler arasında Tek pazara geçildiği 1993 yılı başına kadar, vergiden arındırma ve vergileme işlemleri ihracatçı ve ithalatçı ülkenin gümrüklerinde yapılmaktaydı Bu tarihe kadar, ihracatçı ülke açısından alınan vergilerin iadesi, ithalatçı ülke açısından da KDV ödemeleri sınırda yapılmaktaydı. Her mal gönderilişinde tekrar edilen prosedürler zaman alıcı, yorucu ve parasal kayıplara yol açmaktaydı. Gümrükte yapılması gereken masraf, Birlik iç ticaretinin % 1,5'ine eşitti (Bilici, 1995:98).

Örneğin İtalya'dan Hollanda'ya ihraç edilen mal için İtalya % 12, Hollanda % 15 KDV oranı uyguluyorsa; İtalya'nın malın hammaddesi için ödediği % 12'lik KDV, gümrükte yapılan işlemlerden sonra iade edilecek (İhracat İstisnası) ve Hollanda ise bu mala ithal fiyatı üzerinden % 15 KDV ödeyecektir (Bilici, 2005:213).

2.2.1.4.2. 1993 Yılından İtibaren Uygulanan Varış Ülkesinde Vergilendirme Rejimi

Avrupa Birliği, tek pazar oluşturmak gibi iddialı bir projeye 1985 yılında başlamış ve bu projenin en önemli aşamalarından biri olarak kabul edilebilecek yeni ve geçici KDV rejimini (Varış Ülkesinde Vergilendirme) 16 Aralık 1991 tarihli 91/680/AET sayılı direktifle 01 Ocak 1993 tarihinde uygulamaya koymuştur (Koyutürk, 1994:15).

Varış Yeri Prensipli, çifte vergilendirmeyi önleme amacını yansıtmakta olup, üye devletten satın alınan malın tüketimin yapıldığı devlette vergilendirilmesini öngörmektedir (Erdem ve Aykın, 2003:123).

Geçici nitelikteki varış ülkesinde vergileme rejimi ile her şeyden önce sınırların kalkmasına paralel olarak KDV işlemlerinin sınırlarda yapılması işlemi de son bulmuş ve malların ithalatçı firmanın bulunduğu ülkede vergilendirilmesi kabul görmüştür. İhracatçı ülkedeki vergi iadesiyse malın ülkeden çıkarak ithalatçı ülkede KDV'si ödendikten sonra yapılmaktadır (Bilici, 1995:98; Saraçoğlu, 2006:38).

1993 yılı başından itibaren yürürlüğe giren yeni uygulama ile gümrükler kaldırılmış, böylece o tarihe kadar gümrüklerdeki çok sayıdaki izlek uygulamasına son verilmiştir. Üye ülkeler arasında güçlü bir denetim mekanizması özellikle bilgisayar ağı oluşturulmuştur. Bu sistemde, ihracatçı ülkeye, malın ithalatçı ülkeye girdiği ve vergisinin alındığı bildirildiği anda ihracatı yapan şirkete KDV iadesi yapılmaktadır. Ayrıca bu uygulama ile vergiyi doğuran olay, ithalattan daha ileri bir aşama olan ürünün teslimi sonucunda gerçekleşerek vergiyi, ithalatçı yerine malı satın alan ödemeye başlamıştır (Bilici, 2005:213–214).

1993 yılında Tek Pazarın tamamlanmasıyla birlikte başka bir üye ülkeye giden ve kendin şahsi kullanımı için mal veya hizmet satın alan kişiler, o ülkenin vatandaşlarıyla eşit şekilde KDV ödeyecekler ve kendi ülkelerine geri döndüklerinde tekrar KDV ödemeyecekler (European Commission, 2000b).

2.2.1.4.3. 1997 Yılından İtibaren Uygulanması İstenilen Çıkış Ülkesinde Vergilendirme Rejimi (Clearing System)

KDV ile ilgili ilk çalışmalar kapsamındaki 1962 tarihli Neumark Raporu'nda, her üye devlet için geçerli tek oran ve Birlik içindeki işlemlerde çıkış ülkesi ilkesi uygulanması önerilmiş fakat öneri kabul görmeyerek daha önce açıkladığımız varış ülkesinde vergilendirme rejimi benimsenmiştir (Bilici, 2005:215; Ayanoglu, 1995:51).

Etkin ve tam bir vergi uyumlaştırmasını hedefleyen AB Komisyonu ise 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren geçici rejimin kaldırılarak çıkış ülkesinde vergilendirme rejimi olarak bilinen yöntemin uygulanmasını öngörmüş fakat bu yöntemin işleyebilmesi için

gerekli prensiplerin uygulanamaması sebebiyle geçiş hedefi ertelenmiştir (Saraçoğlu, 2006:39).

Gelecekte uygulamaya geçilmesi planlanan bu sistemin esasını, varış ülkesindeki vergilendirmeden vazgeçilerek verginin, ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınması ve daha sonra da malın tüketildiği ülke hazinesine iade edilmesi oluşturmakta ve vergileme ihracatçı ülkede başlayarak ithalatçı ülkede son bulmaktadır (Soydan, 2001:72–73; Bilici, 1995:99).

Clearing sisteminde 27 üye ülke tek bir ülke gibi düşünülmemekte yani ülke içinde KDV mekanizması nasıl işliyorsa 27 ülke arasında da aynı şekilde işlemektedir. Örneğin, Almanya, Fransa'ya mal sattığında, Fransız alıcı, malın KDV'sini ihracatçı ülkeye yani Alman Hazinesine ödemektedir. Daha sonra bu malı kendi ülkesinde sattığında tahsil ettiği KDV'den ihracatçı ülkeye ödediği KDV'yi indirecektir. Aslında Fransa Hazinesine gitmesi gereken bu para, Almanya'da Fransa için açılan hesaba alacak yazılmakta ve daha sonra Merkezi Hesap Birimince gerekli kontroller de yapıldıktan sonra söz konusu Birim aracılığıyla Fransa'ya iade edilmektedir (Bilici, 2005:215).

Başka bir deyişle, sistemin işleyişine uygun araçların seçimini sınırlayan prensip, KDV'nin tüketim üzerinden alınan bir vergi olduğu ilkesinden hareketle, mal ve hizmetlerden alınan KDV'nin söz konusu mal ve hizmetin nihai olarak tüketildiği üye devlete ait olduğudur. Vergi sınırlarının kaldırılması amaçlansa da, üye devletler arasındaki ülke sınırlarının korunuyor olması, vergi tahsilatının ait olduğu ülkeye transferini gerektirmektedir (Kirazcı, 1989:20).

Diğer yandan çıkış ülkesinde vergilendirme rejiminin uygulanmasına en büyük engel üye ülkeler arasındaki ekonomik farklılıklar nedeniyle mal ve hizmetlerin üretim maliyetlerinin çok değişik düzeylerde gerçekleşmesidir (DPT, 2001).

Çıkış ülkesinde vergileme sistemine dayanan kesin KDV rejiminin uygulanabilmesi için, çıkış ülkesinin vergilendirme ilkesinin unsurları olan üye ülkeler arasında biri normal diğeri indirmiş oran olan iki oranlı KDV yapısının kurularak vergi oranlarının uyumlaştırılması, KDV gelirlerinin ülke içinde yeniden dağıtılmasını sağlayacak denkleştirme sisteminin kurulması ve vergi idareleri arasında sıkı bir ilişki kurulması

gibi gerekli prensiplerin oluşturulması gerekmektedir (European Commission, 2000a:3; Soydan, 2001:72).

Ancak AB üye ülkeleri arasında bu konuda herhangi bir görüş birliğine varılamamış ve geçici rejim uygulamasına devam edilmiştir.

2.2.1.5. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Sisteminde Uyumlaştırma Çalışmaları

KDV mal ve hizmet üzerinden alındığından genel bir vergi olarak üye ülkelerce kolayca uygulama alanı bulmuş ve Birliğin önemli bütçe kaynaklarından birini oluşturmuştur. Bu nedenle, AB'de KDV'nin uyumlaştırılmasında önemli aşamalar kaydedilerek bir çok düzenleme yapılmıştır.

2.2.1.5.1. Matrahlar Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

1967 yılında çıkarılan 2. direktifte KDV'nin oranının uygulanacağı bedelin hangi unsurlardan oluşacağı ana hatlarıyla belirlenmiştir. KDV matrahının, KDV oranlarının uygulanacağı tutar olması ve ödenecek KDV tutarını artırıcı veya azaltıcı öneminin büyük olması sebebiyle, 1977 yılında çıkarılan 6. Direktifle, 2. direktifle kabul edilen ilkelerin uygulanmasında ortaya çıkan farklı durumların giderilmesi ve KDV matrahının uyumlaştırılması sağlanmıştır (DPT, 1995:14).

Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, vergilendirmeye gidebilmek için ithalat dışındaki mal ve hizmet tedarikinin bir KDV mükellefi tarafından ve bir bedel karşılığı yapılması gerekmektedir. Buna karşılık, yerli ürünlerle yabancılar arasında rekabet eşitliğini sağlama düşüncesiyle mal ithalatına uygulanacak vergi için tek koşul, ithalatın yapılması olup, mükellefiyet ve bedel hususları gözönüne alınmamaktadır.

Bu bağlamda KDV'nin yüzde olarak hesaplandığı vergi matrahı, mal ve hizmetlerinde üretici, dağıtıcı ve nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçen aşamalardan oluşan bedel olarak belirlenmiştir. Mal ve hizmet teslimi için ödenen KDV hariç her türlü vergi ve benzeri mali yükümlülükler, resim, harç ve taşıma, ambalajlama, komisyon, ulaştırma, sigorta gibi diğer tüm giderler malın satış bedeline ilave edilerek KDV matrahı hesaplanır. Bunun yanında, mal ve hizmet teslimi sonucu, satış bedelinden yapılan ödemeler, iskonto veya fiyat indirimleriyle, üçüncü kişilerden alınan ve üretimde

kullanılan girdilere ödenen giderler ve alıcının satıcıya iade ettiği masraflar matraha dahil edilmeyecektir (DPT, 1995:14 ; İKV, 2004).

İthal malları için de geçerli olacak olan bu uygulamada, gümrükte alınan vergiler ve malın gideceği yere kadar olan giderler matraha dahil edilecek fakat Birlik içinde sağlananlardan farklı olarak matrah, ithalatta, önceki ödemeler içi fiyat indirimlerine dahil edilmeyecektir.

Görüldüğü üzere, KDV’de matrahın hesabı, ortak kurallara bağlanarak serbest rekabet koşullarının oluşması için üye ülkelerin, KDV sistemini belirli mallar veya mükelleflerin lehine kullanmalarının önüne geçilmektedir.

2.2.1.5.2. İstisnalar Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

KDV istisnası, ekonomik, siyasi, sosyal, askeri vb. amaçlarla bazı konuların vergi dışında tam veya kısmi olarak tutulmasını sağlar. İndirimli istisna veya sıfır oranlı istisna adı verilen tam istisnada, mal ve hizmet, vergiye tabi tutulmadığı gibi bünyesindeki KDV de iade edilmektedir. Kısmi istisna uygulamasında ise, belirli mal ve hizmetlerden sadece istisnanın uygulandığı aşamada vergi alınmaz. Malın veya hizmetin bünyesindeki KDV ise, iade edilmez (Bilici, 1994:97; Saraçoğlu, 2006:43).

6. Direktifin 24. maddesi, yıllık cirosu 5000 Euro’nun altında olan işletmeleri KDV’den muaf tutulmuş, 29. maddesinde bu limitin üstünde olmakla beraber KOBİ özelliği taşıyan işletmeler için, götürü vergileme uygulamasına izin verilmiş ve bu mükelleflerin basitleştirilmiş belge düzenine tabi olmaları ve yıllık beyanname vermeleri yeterli bulunmuş, 25. maddesinde Komisyonun denetiminde olmak şartıyla zirai üretim yapan işletmelerin götürü vergi iadesi yapabileceği öngörülmüştür (Bilici, 2005:211–212).

14 Şubat 1994 tarihinde kabul edilen 94/5/AET sayılı direktifte; sanat eserleri, antika eserler gibi konulardaki vergilendirmede özel düzenlemeler getirilerek, bu tip eşyalar özel kişiler arasında alınıp satılıyorsa KDV’den muaf tutulmasını, vergi mükellefi kişilerce satılması durumunda ise KDV matrahının alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark kadar olacağı öngörülmüştür (GİB, 2006).

2.2.1.5.3. İndirimler Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

6. direktifle birlikte KDV sistemi varış ülkesinin prensiplerine dayanmaktadır. Bir üye ülkeden alınan mal ile ilgili KDV, satımın yapıldığı ülkede değil son tüketildiği ülkede vergilendirilir (GİB, 2006).

KDV tüketimden alınması nedeniyle, vergi yükü, mal ve hizmetin üretimi veya dağıtım ile uğraşan firma değil, tüketicinin üzerindedir. Böylece şirketler, vergi yükünü tüketicinin üstüne geçirmelerini sağlayan indirim hakkıyla, KDV'nin yükünden muaf olurlar. İndirim hakkı sayesinde, KDV yükünü teknik olarak şirketler tarafından toplanıyor olmasına rağmen, malın son tüketicisi olan veya hizmetin son kullanıcısı olan kişi ödemiş olur. Ayrıca KDV mükellefi firmalar veya şahıslar yaptıkları alımlarda ödedikleri vergiyi geri alma hakkına sahiptirler (DPT, 1995:5-6).

KDV Sisteminde vergi, mal ve hizmet üretimi ve dağıtımında ortaya çıkan katma değer üzerinden alınmaktadır. Örneğin, suni gübre üretimi yapan Gübre Fabrikaları T.A.Ş., 50.000 YTL değerinde ara mal alarak, ürettiği suni gübreyi 60.000 YTL'ye satıyor ise aradaki fark olan 10.000 YTL fabrikanın katma değerini vermektedir. Örnekte anlaşıldığı üzere, katma değer alınan mallara ödenen değerle bu malların satış değeri arasındaki farktır (Bilici, 2005:209).

KDV sisteminin temel özelliği 6. direktifte öngörülen ön vergi indirimidir. Bu uygulama ile alışlarda ödenen KDV, satışlarda tahsil edilen KDV'den düşülerek aradaki fark bağlı olunan vergi dairesine verilecek beyanname ile ödenmektedir. Daha önce ödenen verginin fazla olması durumunda ise, mükellefin isteğine göre fazla kısım ya iade edilmekte ya da mahsup edilmek üzere ileriki dönemlere aktarılmaktadır (Aydın, 1993:80).

Ayrıca yatırım malları için ödenen KDV'nin tamamının indirilmesine izin verilerek tüketim tipi KDV modeli de benimsenmiştir. Bu tip KDV'de matrah, bir vergilendirme döneminde satın alınan veya teslim alınan yatırım malları dâhil olmak üzere bütün mal ve hizmetlere ilişkin bedellerin, aynı dönemde satılan veya teslim edilen mal ve hizmet bedellerinden indirimi sonucu hesaplanmaktadır (Saraçoğlu, 2006:49; Bilici, 2005:211).

2.2.1.5.4. Oranlar Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

19 Ekim 1992 tarihindeki 92/77/AET sayılı direktif, haksız rekabetin önlenmesi için KDV oran sayısının ve oran seviyelerinin birbirine yaklaştırılması ile ilgilidir. Ortak KDV sistemine ilişkin 6. direktifi tamamlayarak iç pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren vergi sınırlarını kaldırılarak bürokratik prosedürler hafifletilmiştir (European Commission, 2006c; Karabacak, 2003).

Bu direktif ile beraber iki oran grubu öngörülmüştür. İlki, % 15'ten aşağı olmaması ve % 20'yi ise geçmemesi öngörülen "standart oran", ikincisi de % 5'ten az olmayacak ve % 9'ı ise geçmemesi öngörülen "indirilmiş oran"dır. Fakat her iki KDV oranlarında da asgari sınır önerisi kabul edilmesine rağmen azami sınır önerisi kabul görmemiştir (Soydan, 2001:73).

Komisyonun 20 Aralık 1995 tarihindeki yönergeyle öngördüğü % 15'lik standart asgari vergi oranı, son olarak 2001/4/EC sayılı direktifle 31.12.2005 tarihine kadar uygulanmak üzere korunmuştur. Ayrıca üye ülkelerde en az % 5 olarak uygulanacak indirim oranının, hangi mal ve hizmetlerde geçerli olacağı 6. Direktifin ek'li "H" listesi ile belirlenmiştir (Çakan 1992:25; Saraçoğlu, 2006:44–45).

H listesinde yer alan indirimli oran uygulanabilecek bazı mal ve hizmet kategorileri ise şunlardır (European Commission, 2000b);

- İnsan ve hayvanların tüketimine ilişkin gıda maddeleri (Alkollü içecekler hariç),
- Canlı hayvan, tohum, bitki ve normal olarak gıda maddelerinin hazırlanmasında ve tamamlanmasında kullanılan tüm maddeler,
- İnsan ve hayvanların sağlığına yönelik tüm ilaç ve tedavi giderleri ile tıbbi donanımlar ile Engellilere ait araçlar ve tamirleri ile bebek araba koltukları,
- Yolcu ve beraberindeki bagajların taşınması,
- Sinema, tiyatro, sirk gibi görsel yayınlara giriş bedelleri
- Su dağıtımı,
- Spor karşılaşmalarına giriş bedelleri,

- Makine ve binalar gibi sermaye malları hariç zirai üretimde kullanılmak üzere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları,
- Yazarlar ve besteciler tarafından sunulan hizmetler ile bunlara ödenen telif ücretleri,
- Kamp alanları ve karavan parklarının kiralanması dâhil olmak üzere otel ve benzerlerince sunulan konaklama hizmetleri,
- Reklâm amaçlı olanlar hariç kütüphanelere ödünç verilenler dâhil olmak üzere kitaplar ve gazeteler ile süreli yayınlar,
- Otel ve tatil tesis hizmetleri ile kamp ve karavan alanlarına yapılan kiralama bedeli,
- Cenaze törenlerinde yapılan hizmetler ve buna ilişkin mal teslimleri,
- Doktor veya diş hekimlerinin hastalara sundukları kaplıca hizmetleri, olarak belirtilmiştir.

AB’de KDV sistemine oranlar açısından bakıldığında, H listesinde yer alan mal ve hizmetlere uygulanacak olan indirilmiş oran istisnai bir uygulamadır. Öyle ki standart oranın altına inilmesi sadece yönergede belirtilen mal ve hizmetler için geçerli olup uygulamanın amacı ise üye ülkelerin sosyal refahını artırmaya yöneliktir. Çünkü belirtilen mal ve hizmetlerin en belirgin özelliği düşük gelirli ailelerin fazla tükettikleri temel nitelikli mallar ve hizmetler olmasıdır (Erdem ve Aykın, 2003:123).

Fakat H listesinde yer alan kategorilere ait ortak tanımların yetersiz olması üye ülkeler arasında haksız rekabete yol açacaktır. Öyle ki bir mal üzerinde düşük bir KDV oranı uygulayan ülke, aynı mala yüksek oran uygulayan diğer ülkeler karşısında rekabet üstünlüğü elde edecektir. Aynı üretim maliyetleri durumunda bile, oranlardaki ülkeler arası farklılık o malın fiyatını farklılaştıracaktır. AB'nin yolcu muafiyeti uygulamasının da etkisiyle, birlik vatandaşları sınırı geçerek, alışverişlerini KDV oranlarının düşük olduğu ülkelerde yapmayı tercih edeceklerdir (Bilici, 1994b:76; Kulu, 2002b:73–74).

Tablo 1. AB Ülkelerinde 1980–2006 Yıllarında Uygulanan Standart KDV Oranları Seyri (%)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Almanya	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	15	15	15	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Avusturya	18	18	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Belçika	16	17	17	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19,5	19,5	20,5	20,5	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	23	23	22	22	22	22	22	22	22	22	22	19	19	19
Danimarka	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Estonya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10	10	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Finlandiya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Fransa	17,6	17,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Güney Kıbrıs	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	8	8	8	8	8	8	8	10	10	13	15	15	15	15
Hollanda	18	18	18	18	19	19	20	20	20	18,5	18,5	18,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19	19	19	19	19	19
İngiltere	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
İrlanda	25	25	30	35	35	23	25	25	25	25	23	21	25	21	21	21	21	21	21	21	21	20	21	21	21	21	21
İspanya	-	-	-	-	-	-	12	12	12	12	12	12	13	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16
İsveç	23,5	21,5	21,5	23,5	23,5	23,5	23,5	23,5	23,5	23,5	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
İtalya	14	15	18	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Letonya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Litvanya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Lüksemburg	10	10	10	12	12	12	12	12	12	12	12	12	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Macaristan	-	-	-	-	-	-	-	-	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	20
Malta	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	18	18	18
Polonya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Portekiz	-	-	-	-	-	-	16	16	17	17	17	17	16	16	16	17	17	17	17	17	17	17	19	19	19	21	21
Slovakya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	23	25	25	23	23	23	23	23	23	20	19	19	19	19
Slovenya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19	19	20	20	20	20	20	20
Yunanistan	-	-	-	-	-	-	-	18	16	16	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	19
Bulgaristan	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Romanya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	18	18	18	18	18	22	22	19	19	19	19	19	22	22
AB-15 Ortalaması	17,5	17,5	18,3	19,3	19,6	18,5	18	18	18,5	18,4	18,5	18,5	19,1	19,1	19,2	19,5	19,5	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,8	19,8	19,8	20	19,7
AB-12 Ortalaması														19,4	22,4	19,3	19,1	19,1	19,4	19,4	19,3	19,3	19,6	19,5	19,4	19,7	19,3
AB-27 Ortalaması	7,1	7,1	7,4	7,9	8	7,5	8,7	9,3	10,3	10,2	10,3	10,7	11,2	14,8	16,4	18,4	18,4	18,4	18,6	19,3	19,2	19,3	19,5	19,5	19,4	19,7	19,5

Kaynak: European Commission, DOC/1829/2006; European Commission, DOC/1237/2007; European Commission, 2007e, Eurostat, 2007b.

Tablo 1’de AB üye ülkelerinin 1980 ile 2006 yılları arasında uyguladıkları standart KDV oranları yer almakta olup bu oranlar birbirlerine yakın değerler olmamakla birlikte yıllar itibariyle AB üye ülkelerinin uyguladıkları standart KDV oranlarının ortalamasında ufak bir artış gözlemlenmektedir. Ayrıca yeni AB üyesi ülkelerde uygulanmakta olan standart KDV oranlarının 2006 yılı ortalaması % 19,3 iken, AB-15 ortalaması % 19,7, AB-27 ortalaması ise % 19,5’dur. Görüldüğü üzere KDV standart oranların AB-12 ortalaması, AB-15 ortalamasından daha düşüktür. Tablonun incelenmesinden mevcut oranların 1980-2006 yılları arasında çok fazla değişmediği ve oranların % 15 ile % 25 aralığında değiştiği ve özellikle Danimarka ve İsveç gibi Kuzey Avrupa ülkelerinde KDV oranlarının yüksek olduğu izlenmektedir.

Tablo 2. Avrupa Birliği Ülkelerinin 2006 Yılı KDV Oranları (%)

	Süper İndirilmiş Oran	İndirilmiş Oran	Standart Oran
Almanya	-	7	16
Avusturya	-	10	20
Belçika	-	6	21
Çek Cumhuriyeti	-	5	19
Danimarka	-	-	25
Estonya	-	5	18
Finlandiya	-	8/17	22
Fransa	2,1	5,5	19,6
Güney Kıbrıs	-	5	15
Hollanda	-	6	19
İngiltere	-	5	17,5
İrlanda	4,4	13,5	21
İspanya	4	7	16
İsveç	-	6/12	25
İtalya	4	10	20
Letonya	-	5	18
Litvanya	-	5/9	18
Lüksemburg	3	6	15
Macaristan	-	5/15	25
Malta	-	5	18
Polonya	3	7	22
Portekiz	-	5/12	21
Slovakya	-	-	19
Slovenya	-	8,5	20
Yunanistan	4,5	9	19

Kaynak: European Commission, DOC/1829/2006

Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere hem indirilmiş oran hem de standart oran konusunda üye ülkelerin uygulamaları, birbirlerine yakın değerler değildir. Üye ülkelerin KDV indirilmiş oranlarında en düşük oran % 5, en yüksek oran % 13,5 olarak uygulanmakta olup standart oran ise en düşük % 15, en yüksek % 25 olarak uygulanmaktadır. Birliğe yeni katılan ülkelerden Bulgaristan’ın 2006 yılında tüm ürünler için uyguladığı KDV oranı % 20, Romanya’nın ise % 22’dir.

Üye ülkelerin KDV oranlarında yapacakları indirimler veya yükseltmeler karşısında oluşabilecek vergi gelirleri kaybı ya da toplumda oluşabilecek tepkiler nedeniyle 1967 yılından beri ortak KDV sisteminde mal ve hizmetlere uygulanacak sabit bir KDV oranı uygulanamamıştır (Kulu, 2002b:71).

2.2.2. Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergisi ve Uyumlaştırılması

AB’nin iç piyasa şartlarını taşıyan ortak bir pazara ulaşarak siyasi ve sosyal bütünleşmeyi sağlamak olan amacına ulaşmak için başvurduğu vergi uyumlaştırılması çalışmalarında, ikinci olarak ÖTV’nin uyumlaştırılması yoluna girilmiştir. AB’de tek pazara geçilmesiyle birlikte, 1992 yılından itibaren özel tüketim ürünlerinin serbestçe dolaşabilmesi amacıyla Roma Antlaşmasınının 99. maddesine göre ÖTV’de uyumlaştırmaya gidilerek bu ürünlerle ilgili üye ülkelerde uygulanacak olan asgari vergi oranları tespit edilmiştir. Ayrıca oranların da birbirine yaklaştırılması için Birlik tarafından çeşitli direktifler çıkartılmış fakat bu direktiflerde ÖTV’nin üst sınırına dokunulmamıştır (Ay, 2004b:164).

Özel Tüketim Vergisininin temel işleyiş kuralları, temel yapısı ve uygulama alanı 25 Aralık 1992 Tarih ve 92/12/AET sayılı Konsey Direktifi ile belirlenmiştir. Yönergenin 3. maddesine göre ÖTV için üç temel ürün vergi konusu olacaktır. Bunlar; Madeni Yağlar, Alkol ve Alkollü İçecekler, İşlenmiş Tütün olup söz konusu vergi Birlik topraklarında tüketime sunulduğu anda ödenecektir (Fantorini ve Üzeltürk, 2001:39).

2.2.2.1. Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri

ÖTV, malların ilk kullanımına konu olması veya piyasaya çıkış aşamasında alınan bir vergi olması nedeniyle, yapılan uyumlaştırma çalışmalarında amaç, mal ile

hizmetlerdeki oran ve uygulama farklılıkları nedeniyle üye ülkelerarasındaki rekabetin olumsuz yönde etkilenmesini önlemektir (DPT , 2001)

ÖTV, üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp ayrı ayrı belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır (Kılıç ve Ölçek, 2001:269; Tavşancı, 2005:116).

Diğer bir ifadeyle özel tüketim vergisi, belirli emtia ve hizmet veya emtia ve hizmet gruplarına uygulanmaktadır. Böylece, bir ülke ekonomisi içinde üretilen değerlerle ithal edilen bazı mal ve hizmetler özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Ülgen, 2001:105).

2.2.2.1.1. Verginin Konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını yani ülkenin milli gelirini oluşturan ekonomik, mali, sosyal nitelikli çok sayıda faktörün bulunduğu ekonomik unsurlardır (Eker, 1997:133).

ÖTV'nin konusu ülkeler arasında farklılık göstermekte olup, gelişmiş ülkelerde otomobil, radyo, televizyon, benzin, alkollü içecekler, kahve ve benzeri mallar oluştururken az gelişmiş ülkelerde şeker, tuz, tütün, çay ve benzeri mallar oluşturmaktadır (Üzeltürk, 2002:383).

AB'de ÖTV'nin konusunu esas itibariyle 1992 tarihinde çıkarılan Konsey direktifiyle, madeni yağlar ile tütün, alkol v.b. maddeler gibi alışkanlık verici ve sürümü yüksek mallar oluşturmaktadır (DPT, 2001; Bilici, 2005:251).

2.2.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi mükellefi ile vergi konusunun arasında kurulan ilişkiye vergiyi doğuran olay denilmektedir (Eker, 1997:134; Aksoy, 1999:49).

Tüketimin vergilendirmesinden dolayı büyük önem taşıyan ÖTV'de vergiyi doğuran olay ise, ÖTV'nin konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kuran olaydır. Birliğe üye ülkelerde vergiyi doğuran olay, ÖTV'nin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretimi, ithalatı, ithalat sayılan durumları ile teslim ve teslim sayılan durumlarıdır (Mavral, 2002:117-118).

92/12/EEC sayılı AB direktifinde vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren malların teslimi veya ithalatına bağlanmaktadır (ABGS, 2007).

2.2.2.1.3. Verginin Mükellefi ve Tahsili

Verginin mükellefi, 92/12/EEC sayılı AB direktifinde, ÖTV'ye tabi ürünleri ithal veya imal edenler olarak belirlenmiştir (ABGS, 2007).

Verginin tahsilinde ise, ÖTV toplu muamele vergileri özelliği taşıdığından sadece ürünlerin toptancı veya tüketiciye satılması aşamasında bir kez alınır. Ürünlerin ithalat durumunda, vergi idaresinin kontrolündeki antrepolara sokularak vergisi ertelenmiş olarak bekletilmekte, tüketiciye satılması halinde ise ÖTV tahsil edilmektedir. İhracat durumunda ise ürün ihracatçı ülkedeki antrepodan vergi ödenmeksizin ithalatçı ülkenin antreposuna gitmekte ve vergi ithaltçı ülkeye varıldığında ödenmektedir. Ülkeler arası yolculuklarda ise vergi, tüketici tarafından ürünün satın alındığı ülkede ödenmektedir (Bilici, 2005:256).

2.2.2.1.4. Verginin İstisnası

25 Şubat 1992 tarih ve 92/12/EEC Sayılı AB direktifinde, ÖTV uygulamalarında yer alan muafiyetler 23. maddede belirtilmiştir (GİB, 2006):

- Diplomatik veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler,
- Üye devletlerin uluslararası organizasyonları (sınırlı olarak ve bu organizasyonları kuran uluslararası toplantılarda, merkez işyeri anlaşmalarında belirlenen şartlar altında),
- Üye Devletlerin haricinde Kuzey Atlantik Antlaşmasına taraf herhangi bir NATO ülkesinin silahlı kuvvetleri için; bu kuvvetlerin kullanımı, onlarla çalışan siviller ve yemekhane veya kantinleri için gerekli tedarikler, ÖTV'den muafır.

2.2.2.1.5. Verginin Matrahı ve Oranı

Verginin matrahı, vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarının hesaplanmasına esas teşkil eden gelir dilimi olup matrah advalorem ve spesifik vergileme tekniğine göre belirlenmektedir (Eker, 1997:135; Akdoğan, 1999:137).

Ad-valorem vergileme tekniğinde bir mal veya hizmet için harcanan üretim değeri, fiyat, satış değeri adı verilen bedelin belirli bir yüzdesi alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle ÖTV'nin matrahını, vergiye tabi mal ve hizmet için harcanan bedel oluşturmaktadır. Spesifik vergileme tekniğinde ise verginin matrahı ÖTV'ye tabi mal ile hizmetin fiziki ve maddi niteliklerini oluşturmakta yani miktar esas alınmaktadır (Aydın, 2002:32). AB'de ÖTV oranları, bütün mamulleri dışındaki tüm mallar için spesifik esasına göre belirlenmekte olup bütün ve bütün mamullerinde ise ad-valorem tekniği uygulanmaktadır (Bilici, 2005:261).

2.2.2.2. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Uygulanma Nedenleri

ÖTV'nin benimsenmesinin başlıca nedenleri, uygulamasının kolay bir vergi olması, talep esnekliği düşük mallara optimum oranda uygulandığında mali anestezi ilkesine uygun olması sebebiyle vergiye karşı tepki uyandırmamasıdır (Ülgen, 2001, 105).

ÖTV'nin uygulama ve tahsilat kolaylıklarının yanı sıra diğer uygulama nedenleri şunlardır (Mavral, 2002: 120-121; Kılıç ve Ölçek, 2001:271-272; Saraçoğlu, 2006:50):

- Özel tüketimin vergilendirilmesinin en önemli nedenlerinden biri devlete gelir sağlamaktır. Özellikle enflasyonist dönemlerde alım satım konu olan kıt kaynakların tüketimini kısmak için bazı mallardan yüksek oranda ÖTV alınması talebi azaltıcı yani piyasayı düzenleyici etki yapacaktır.
- ÖTV, belirli kişi gruplarının bazı kamu hizmetlerinden diğer kişilere göre daha fazla yararlandıkları varsayımından hareket ederek konulabilir. Örneğin, benzinden alınan vergilerin yollardan daha fazla faydalananlar tarafından ödendiği kabul edilir. Ancak sigara, alkol gibi alışkanlık veren maddelerin üzerinden alınan ÖTV için aynı düşünceyi savunamayız. Çünkü yüksek gelirli gruplara oranla alt gelirli gruplar bu maddeleri daha fazla tüketirler.
- ÖTV, sosyal faydaları düşük olduğu kabul edilen malların tüketimini kısıtlamak için konulabilir. Alışkanlık verici ve insan sağlığını olumsuz yönde etkileyen maddeler yüksek oranda vergilendirilerek fiyatta meydana gelen artışla bireylerin talepleri kısılabılır ve topluma olan zararları azaltılabilir. Örneğin, alkollü içkiler ve sigara gibi

alışkanlık veren maddeler üzerinden alınan yüksek vergiler hemen hemen her ülkede uygulanmaktadır.

- ÖTV ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi istenir. Artan oranlılık gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için önemlidir. Örneğin, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilirler.

- ÖTV'nin bir başka işlevide, çevre kirliliğine karşı mücadelede kullanılmasıyla ilgilidir. ÖTV, belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin neden olduğu dış zararları ortadan kaldırmak için rasyonel ve topluma daha faydalı bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla kullanılabilir. Örneğin bu alanda üretilen malları yüksek oranda vergileyerek çevreye zarar veren malların üretimi kısılanabilir.

- İthal mallardan alınan özel tüketim vergisi gümrük engeli oluşturacak ve ithalatı sınırladığı oranda dış ticaret dengesinin sağlanmasında önemli bir role sahip olacaktır.

2.2.2.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Uyumlaştırma Nedenleri

Roma Antlaşmasınının 99. maddesinde yeralan, yapıları ve oranları bakımından topluluk içerisinde bozulmalara ve ayrımcılığa yol açabilen ÖTV'nin uyumlaştırılması ekonomik, sosyal ve sağlık gibi farklı nedenlere dayanmakta olup iç piyasanın tamamlanması için gereklidir.

Tütün mamülleri, akaryakıt ürünleri ve alkollü içeceklerdeki oran farklılıklarından dolayı vergi hileleri ve gümrük kaçakçılığı oluşmakta, bu nedenle birliğe üye ülkeler arasında özel tüketim vergi oranlarını kapsayan geniş bir uyumlaştırma sağlanarak rekabet eşitliği sağlanabilir (European Commission, 2001b:14-15).

Öyle ki, özel tüketim vergileri, KDV matrahına dâhil edildiğinden ÖTV oranlarındaki farklılıklar malların fiyatını etkilemekte bu nedenle özel tüketim vergileri KDV'de olduğu gibi rekabet şartlarını önemli ölçüde etkilemektedir (DPT, 1995:16).

Özellikle yolcu muafiyeti nedeniyle AB vatandaşları, alkol ve sigara gibi ihtiyaçlarını ÖTV'nin düşük olduğu üye ülkelere karşılamakta bu da üye devletlerin malları arasında rekabetin bozulmasına sebep olmaktadır (Bilici, 2005:250).

Ayrıca ÖTV'ye tabi üretim maliyetlerini ve fiyatları doğrudan etkileyen şeker, alkol, madeni yağlar gibi malların bir kısmının sanayi hammaddesi olarak kullanılması, bu ürünlere düşük vergi uygulayan ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin lehine rekabet eşitliğini bozmaktadır (Aydın, 2002:33; Mavral, 2002:116).

Diğer yandan ÖTV'nin uyumlaştırılmasına, KDV'nin uyumlaştırılmasından daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü üye ülkeler KDV'deki boşluğu bu alanda doldurabilme yetkileri vardır. Verginin tahsil tekniği açısından, hesaplanan ÖTV daha sonra malın fiyatına ilave edilerek KDV matrahına dahil edilmekte böylece tahakkuk eden ÖTV üzerinden de KDV ödenmektedir (Bilici, 2005:250).

2.2.2.4. Özel Tüketim Vergisi Sistemine Şekil Veren Önemli Direktifler

AB tarafından, ÖTV sisteminin yerleşmesine ilişkin 15 adet direktif çıkarılmıştır. Özellikle Tek Pazara geçilmesine yönelik 1992 tarihinde çıkartılan direktifler, ÖTV Sistemine şekil veren en önemli direktiflerdir.

ÖTV konusunda atılan ilk adım, tütün ve sigaradan alınan vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili olarak çıkartılan 19 Aralık 1972 tarihli 72/464/AET sayılı direktiftir. Bu direktif ile işlenmiş tütün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışındaki vergilere ilişkin genel ilkeleri belirlemiştir. Direktif, uyumlaştırmanın aşamalar halinde gerçekleşmesi üzerinde durarak işlenmiş tütünün tanımı yapılmış, bu malların satış fiyatı serbest bırakılmış ve bu tür mallara KDV ve ÖTV'den başka vergi uygulanmaması konusunda önemli kararlar almıştır (DPT, 1995:17; Bilici, 2005:250).

18 Aralık 1978 tarihinde çıkartılan 79/32/AET sayılı direktif ile ise, çeşitli işlenmiş tütün gruplarının tanımı yapılmıştır (Saraçoğlu, 2006:52).

19 Ekim 1992 tarihinde çıkartılan birçok direktifle Madeni Yağlar, Alkol ve Alkollü İçecekler, İşlenmiş Tütün gibi özel tüketim vergisi alınan malların konusu, matrahı, oranlarının uyumlaştırılması ve birbirine yakınlaştırılması konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Öyleki AB ülkelerinde, ÖTV hasılatının % 90-95'ini bu mallar oluşturmaktadır (Oksay ve Acar, 2005:105-106).

19 Ekim 1992 tarihinde çıkartılan 92/79/AET sayılı direktifle sigaralar üzerindeki ÖTV birbirine yaklaştırılmış, 92/80/AET sayılı direktifle sigara dışında kalan diğer

işlenmiş tütün maddeleri üzerindeki ÖTV birbirine yakınlaştırılmıştır (European Commission, 2006e; Ateş, 2001:144).

92/81/AET ve 92/82/AET sayılı direktifler, benzin, mazot gibi madeni yağlardaki ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirmiş, 92/83/AET ve 92/84/AET sayılı direktifler ise alkol ve alkollü içkilerin üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarındaki uyumlaştırılmayı sağlamıştır (Aydın, 2002:163; Üzeltürk, 2002:385).

2.2.2.5. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Sisteminde Mal Grupları Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Birliği'nde ÖTV'ye tabi mal grupları, 92/12/AET sayılı Konsey direktifinde Tütün ve Tütün Mamülleri, Petrol Ürünleri, Alkol ve Alkollü İçecekler olarak belirlenmiştir (Ay, 2004b:164).

Üye ülkeler bu mallarla ilgili ortak bir kapsama sahip olmakla beraber, özel tüketim vergisinde uyumlaştırma çalışmalarında belirlenen oranlar minimumdur. Bu nedenle üye ülkeler isterlerse bu oranların üzerinde bir değer uygulayabileceklerdir.

Birlik düzenlemeleri Tek Pazar aşamasına girildiğinde farklı vergi oranlarının ve farklı yöntemlerin ticarete bir sapmaya neden olmasını engellemek amacıyla 1992 yılında hız kazanmış ve bu nedenle ÖTV konusunda bu tarihlere bir çok direktif çıkarılmıştır. Bu farklılıkları gidermek amacıyla yapılan uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin değişik tüketim alışkanlıkları, toplumsal koşullar ve geleneklerin etkisi, toplam vergi gelirlerinde ÖTV'nin payının değişikliği ve vergi sisteminin üye ülkelerde farklılık göstermesi nedeniyle beklendiği ölçüde hızla gelişmemiştir (Ay, 2004b:192; Aydın, 2002:33; TOBB, 2001:125).

Örneğin alkollü içecekler ile lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi, tüketicilerin sağlığa zararlı olan sigara tüketimini kısılabilmek için ağır vergiler koyup koymayacakları, madeni yağlar yerine daha ucuz enerji kaynakları kullanmanın vergiler yoluyla özendirilip özendirilmeyeceği konularında, düşünce farklılıklarından dolayı ülkeler arasında birlik sağlanamamıştır (Bilici, 2005:252).

2.2.2.5.1 Tütün ve Tütün Mamulleri Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

ÖTV’de ilk uyumlaştırma çalışmaları tütün ve tütün mamullerinde gerçekleşmiştir. Avrupa Konseyininin 19 Aralık 1972 tarih ve 72/464/AET sayılı direktifiyle, işlenmiş tütünlerin tüketimi ile vergilendirme kurallarının uyumlaştırılması gereği ortaya konulmuştur (TOBB, 2001:126).

19 Ekim 1992 tarihinde çıkartılan 92/79/AET ve 92/80/AET sayılı direktiflerle sigara ve sigara dışındaki işlenmiş tütünler üzerindeki minimum özel tüketim vergisi uygulaması getirilmiştir. Buna göre sigara üzerinden alınacak minimum tüketim vergisi, miktara bağlı hesaplanacak spesifik vergi, perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan advalorem vergisinden oluşacağı öngörülmüştür (European Commission, 2006d; TOBB, 2001:127).

ÖTV’nin oranları tüketilen maddelerin sosyal faydası hakkında siyasal organların değer yargılarına göre değişmekle beraber bu oran, tütün ve tütün maddeleri için advalorem tekniğine göre % 5 ile % 57 veya 1000 adet yada 1 kg için en az 11 Euro olarak belirlenmiş, diğer ürünlerin matrah hesaplamasında ise fiziksel miktarların esas alındığı spesifik yöntem esas alınmıştır (Aydın, 2002:32–33; Kılıç ve Ölçek, 2001:278).

Sarmalık ince tütünde minimum vergi oranı, tüm vergiler dâhil perakende satış fiyatının en az % 36’sı veya 1 kg için 32 Euro olarak belirlenmiş, diğer içmelik tütünlerde ise bütün vergiler dâhil perakende satış fiyatının % 20’si veya 1 kg için 20 Euro’luk Özel tüketim vergisi öngörülmüştür (Bilici, 2005:253).

2.2.2.5.2 Petrol Ürünleri Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

AB’de petrol ürünleriyle ilgili çeşitli düzenlemeler getirilmiş 92/82 sayılı direktifle 01 Ocak 1993 tarihinden itibaren kurşunlu benzinden alınacak minimum ÖTV oranı 1.000 litre başına 337 Euro, kurşunsuz benzinden alınacak minimum ÖTV oranı ise 1.000 litre başına 287 Euro olarak belirlenmiştir (Bilici, 2005:253; Fantorini ve Üzeltürk, 2001:51).

Lüksemburg'da 01 Ocak 1993 tarihinden 31 Aralık 1994 tarihine kadar kurşunlu benzinden alınacak minimum ÖTV oranı 1.000 litre başına 292 Euro, kurşunsuz benzinde ise 242 Euro olarak tesbit edilmiştir (Aydın, 2002:37).

1 Ocak 1993 tarihinden itibaren, propelan (kurşun veya uzay gemisini ileri süren sevk edici kuvvet) olarak kullanılan gazyağından alınacak minimum ÖTV oranları 1.000 litre başına 245 Euro, Yunanistan ve Lüksemburg'da ise 31 Aralık 1994'e kadar ÖTV oranı 1.000 litre başına 195 Euro olarak belirlenmiştir (Fantorini ve Üzeltürk, 2001:51).

92/81 sayılı direktife göre Gazyağı, Ticari-sınai veya ısıtma amaçlı kullanılıyorsa ÖTV oranı 1.000 litre başına 18 Euro olarak tespit edilmiştir (Bilici, 2005:253).

92/82 sayılı direktifle ısıtıcı gazlara 1 Ocak 1991 yılında ÖTV uygulamayan üye ülkeler 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren her 1.000. litreye 2 Euro'luk vergi yükü getirmek kaydıyla sıfır oran uygulamaya devam ettirilmiştir. Ağır fuel oil'de 13 Euro, Likit petrol gazı ve metan itici güç olarak kullanılıyorsa 100 Euro, Ticari-sınai amaçlı kullanılıyorsa 36 Euro ve ısıtma amaçlı kullanılıyorsa sıfır Euro vergi alınması zorunluluğu getirilmiştir. Kömür, doğal gaz ve elektrik gibi petrol ürünleri dışında kalan diğer enerji ürünlerinin vergilendirilmesinde Birlik içinde herhangi bir uyum sağlanamamış ve uygulanacak ÖTV oranları üye ülkelerin idaresine bırakılmıştır. Bu durum rekabet koşullarını olumsuz yönde etkilemektedir (Bilici, 2005:253-254; Fantorini ve Üzeltürk, 2001:51).

Ayrıca akaryakıt ürünleri üzerinden alınan çok farklı oranlardaki özel tüketim vergileri Birliğe üye ülkeler arasında ki ticari rekabet şartlarını bozmaktadır (European Commission, 2001b:13).

2.2.2.5.3. Alkol ve Alkollü İçecekler Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Komisyonu'nun 19 Aralık 1992 tarihinde çıkardığı 92/83/AET sayılı direktifle bütün etil alkollü ürünler vergiye tabi tutularak, bira, şarap, bunun dışındaki diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkoller tanımlanmış ve her bir kategori için tek oran uygulaması kabul edilmesine rağmen bira ve şarabın vergilendirilmesinde farklılıklar giderilememiştir (European Commission, 2006f; TOBB, 2001:128).

92/84/AET sayılı direktifle ÖTV'nin hektolitreye başına alınması öngörülmüş; Saf alkolün hektolitreye başına 550 Euro, Birada alkol derecesinin hektolitreye başına 1,87 Euro veya hektolitreye plato başına 0,748 Euro, Ara mamullerde alınan ÖTV hektolitreye başına 45 Euro olarak belirlenmiştir. Ancak bazı üye ülkelerin vergi uygulamak istememesi üzerine, Şarap ve Bira ile bunlar dışında kalan fermanteli içkilerde vergi miktarı sıfır olarak öngörülmüştür (European Commission, 2006g).

2.3. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Bilindiği üzere, Roma Antlaşmasınının 98. maddesi dolaysız vergi yükümlülüklerinin üye ülkeler arasındaki ticarete, rekabet dengesini bozucu etkilerini önlemeye yöneliktir (DPT, 1995:2).

1962 yılında Neumark Komitesinin hazırladığı raporda, dolaysız vergileme konusunda sermaye hareketleri önündeki vergi engellerinin kaldırılması, kurum yapılanmalarında vergi tarafsızlığının sağlanması, vergi matrahlarının ve vergiye tabi kazacın hesaplanma şekli ile kurumlar vergisi oranlarının uyumlaştırılması gibi önemli önerilerde bulunulmasına rağmen Konsey tarafından kabul edilmemiştir. Ancak daha sonraki yıllarda özellikle tek pazar uygulaması öncesinde çıkarılan direktiflerle dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmaya gidilmiştir (Güngör, 2003:3-4).

Avrupa Birliği'nde dolaysız vergilerle ilgili uyumlaştırma çalışmaları, dolaylı vergilere oranla çok düşüktür. Özellikle üye ülkelerin şirketleri arasındaki ilişkileri doğrudan etkileyebilecek hususlara ait mevzuat, firmaların Tek Pazardan tam anlamıyla yararlanmalarına olanak sağlamak amacıyla benimsenmiştir. Uyumlaştırma seviyesinin düşük olduğu bu alanda düzen sağlamak isteyen Avrupa Birliği, bazı etik kurallar belirlemiştir. Bu kurallara göre, üye ülkeler vergi politikalarını rekabeti olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde belirleyecektir (European Tax Law, 2004:5).

Öyle ki dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaların amacı, birlik içinde rekabet eşitliğini sağlamak ve kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını gerçekleştirmektir. Bu da Roma Antlaşmasınının 100. maddesinde belirtilen, Konseyin vergisel tüm engellerin kaldırılmasına yönelik çıkaracağı direktifler ile sağlanmaktadır (DPT, 2001; Koyutürk, 1997:32; Soydan, 2002b:8).

Ancak bu alandaki çalışmalar, üye ülkelerin vergileme yetkisini kısıtlayarak ulusal egemenliklerini de olumsuz yönde etkileyeceği düşüncesinden ve vergi direktiflerinin her ülke tarafından veto hakkına sahip olmasından dolayı yavaş ilerlemektedir (Bilici, 2005:264–265; Mircan, 2002:52). Ayrıca üye ülkelerin sosyal ve ekonomik yapılarındaki farklılıklar ile vergilemede kaynak ilkesinin uygulanması, Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında, karar alma sürecinin yavaş ilerlemesine sebep olmaktadır (Saraçoğlu, 2006:58).

2.3.1. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi ve Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği'nin iç piyasa şartlarını taşıyan ortak bir pazara ulaşarak sermayenin serbest dolaşımının sağlanması amacına ulaşmak için Kurumlar Vergisi uyumlaştırılması yoluna gidilmiştir (Aydın, 2003:34).

AB'ye üye ülkelerin uyguladığı kurumlar vergisi oranlarındaki farklılıklar rekabet şartlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bir taraftan, vergi yükünün düşük olduğu ülkelerdeki şirketlerin lehine vergi rekabet avantajı oluştururken, diğer taraftan vergi yükünün yüksek olduğu ülkelerde faaliyet gösteren şirketler için dezavantaj oluşturmaktadır (Bilici, 2005:268).

Birliğe üye ülkelerin kurumlar vergisinde oran, matrah, teşvik, istisna, amortisman gibi bir çok konuda farklılıklar bulunmaktadır. Kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasında yapılmak istenilen, sermaye ve yatırım hareketlerinin üye ülkelerdeki vergi sistemlerinden etkilenmelerini önleyerek rekabet eşitliğini sağlamaktır. Bu alan ile ilgili 3 direktif çıkarılmış ve çifte vergilerin önlenmesi, üye ülkelerin şirketlerinin birleşmesi ve devri, vergi kaçakçılığıyla mücadele konularında çalışmalar yapılmıştır (DPT, 2001).

2.3.1.1. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri

Kurumlar Vergisi, gerçek kişiler gibi ekonomik faaliyetleri sonucunda kar elde eden kurumların, toplam net kazançları üzerinden alınan genel nitelikli ve dolaysız vergilerdir. Sermaye şirketlerinden alınmakla beraber, kooperatiflerden, dernek ve vakıf gibi iktisadi işletmelerden de alınmaktadır (Eker,1997: 189-190; Aksoy, 1999:276).

Kurumlar vergisinde genel olarak ticari amaçlarını daha geniş imkanlarla geliştirmek için, kişilerin ekonomik olanaklarının bir kısmını veya tamamını birleştirmek suretiyle kurdukları ve hukuk düzeninin hak ve borçlar konusunda yetkili kıldığı ortaklıklar olan tüzel kişilerin, kazançları vergilendirilmektedir (Methibay, 1996:67).

Kurumlar vergisinin tarihi gelişimine bakacak olursak, tüzel kişilerin ekonomik faaliyetlerinden doğan kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması ilk olarak 20. yüzyılda Prusya'da gerçekteşmiş ve özellikle 1950'li yıllardan sonra tüm Avrupa 'da yaygınlaşmıştır (Aksoy, 1999:276).

2.3.1.2. Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırma Nedenleri

AB'de kurumlar vergi sisteminin uyumlaştırılması ile ilgili olarak, üye ülkeler arasında ortak bir uygulama alanı, işletmeler üzerindeki vergisel yüklerin eşitlenmesi, faiz gelirleri ve tasarrufların vergilendirilmesinde uyumlaştırma, ortak bir vergi sistemi, ortak bir matrah ve benzer vergi oranları hedeflenmektedir (Güngör,1998:40; DPT, 2001).

Özellikle tek pazarın kurulması sonucu, sermayenin üye ülkelerde serbestçe dolaşabilmesi ve rekabetin olumsuz etkilenmemesi için kurumlar vergisinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Çünkü, Birliğe üye ülkelerin kurumlar vergisi matrahları ve oranları arasındaki mevcut farklılıklar kurumların karlarını etkileyeceği gibi şirketlerin yatırımlarını ve kuruluş yerlerini de etkilemektedir. Öyle ki uluslararası sermaye, kurumlar vergisi yükünün daha düşük olduğu ülkelere kaymakta diğer yandan üretim maliyetlerindeki vergi farklılıkları ise üreticilerin rekabet şartlarını olumsuz yönde etkilemektedir (Öncel, 1990:27).

Bu nedenle faiz ve temettülerden yapılacak kesintilerin sermayenin serbest dolaşımını engellememesi, temettülerin çifte vergilendirilmemesi, kurumların yatırımlarına uygulanan farklılıkların giderilmesi, şirketlerin bölşünmesinden veya birleşmesinden kaynaklanan sorunların giderilmesi, matrahın hesaplanmasında amortismanların, indirimlerin ve stokların değerlendirilerek vergi yüklerinin yakınlaştırılması için kurumlar vergisinin uyumlaştırılması gerekmektedir (Aydın, 2003:34-35).

Ayrıca kişilerin, malların ve sermayenin serbest dolaşımının sağlandığı tek pazarın oluşturulması için uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi gerekmekte bu nedenle dolaysız vergilerin özellikle kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır (Güngör, 1998:41).

Kurumlar Vergisinin uyumlaştırılması amacıyla ekonomist, akademisyen ve yöneticilerin bulunduğu bağımsız uzmanlardan oluşan ve başkanlığını Hollanda Maliye Eski Bakanı Onno Ruding, komiteye bir rapor hazırlamıştır. Ruding Raporu adı verilen bu raporda kurumlar vergisinin daha sıkı bir politikayla uyumlaştırılması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca yatırımları teşvik etmek için kullanılan vergi hükümlerinin, diğer üye ülkelere ait işletmeler karşısında milli işletmeleri avantaj sağlayan vergi hükümlerinin kaldırılmasını ve oranın %30 olduğu ve matrahı ilgili kuralların uyumlaştırıldığı bir şirketler vergisinin kabul edilmesi öngörülmüştür (Bilici, 2005:269-270; Methibay, 1996:109-110).

2.3.1.3. Kurumlar Vergisi Sistemine İlişkin Direktifler

AB Komisyonu, Roma Antlaşmasınının 100. maddesine dayanarak kurumlar vergisi alanında ilk olarak 1969 yılında birleşme ve ana şirket-yavru şirket direktiflerinin tasarılarını oluşturmuştur. 9 Nisan 1973 tarihinde şirket kuruluşları ve sermaye birikimi üzerinden alınan damga vergisi ile ilgili 73/80/AET sayılı direktifi çıkartmıştır (European Commission, 2006i).

19 Aralık 1977 yılında, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele edebilmek için üye ülkelerin vergi idareleri arasında işbirliğini kuvvetlendirmek için 77/799/AET sayılı direktif çıkartılmıştır. 1969 yılındaki tasarılar, uzun yıllar süren tartışmaların ardından 1990 yılında, 90/434/AET sayılı Birleşme ve Bölünme direktifi ile 90/435/AET sayılı Ana şirket-yavru şirket direktifine dönüşmüş, ayrıca 90/436/AET sayılı Tahkim direktifi çıkarılmıştır. Ayrıca 1997 yılında haksız vergi rekabetine karşı mücadeleyi amaçlayan bir vergi paketi oluşturulmuştur (Soydan, 2002b:19-22; Bilici, 2005:271-273).

15 Ekim 2003 tarihinde Bağlı şirketler arasındaki faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri ile ilgili 2003/48/AET ve 2003/49/AET direktifleri çıkartılmıştır (Bilici, 2005:277).

2.3.1.3.1. 73/80/AET Sayılı Direktif

9 Nisan 1973 tarihinde çıkartılan 73/80/AET sayılı direktif, şirket kuruluşları ve sermaye artırımları üzerinden alınan damga vergileri ile ilgili olup, bu oran bir sermaye şirketinin kuruluşunda, bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine dönüştürülmesinde, sermaye şirketlerinde her türlü sermaye artırımını sırasında, herhangi bir şirketin AB dışındaki yasal veya filii iş merkezinin AB üyesi bir ülkeye taşınması gibi durumlarda % 1 olarak uygulanacaktır (Bilici, 2005:271; Saraçoğlu, 2006:63; European Commission, 2006i).

2.3.1.3.2. 77/799/AET Sayılı Direktif

AB'yi Kuran Antlaşmasınının 100. maddesine dayanarak, 19 Aralık 1977 tarihinde çıkartılan 77/799/AET sayılı direktif, dolaysız vergiler ve sigorta primlerinin vergilendirilmesi konusunda üye ülkelerin yetkili kurumları arasında karşılıklı yardımlaşmanın sağlanması ile ilgilidir. 13 maddeden oluşan bu direktifin temel amacı; vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın, vergide adalet ilkesinin bozulmasına, bütçe kayıplarına, sermaye hareketlerinde ve rekabet şartlarında çarpıklıklara neden olduğu için, üye ülkelerin vergi idareleri arasında işbirliğini kuvvetlendirerek bu çeşit faaliyetlerin ortak pazarın işleyişini olumsuz yönde etkilememesini sağlamaktır. Ayrıca gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilerin doğru anlaşılabilmesi için gerekli olan karşılıklı bilgi alışverişinin kolaylaştırılması öngörmektedir (European Commission, 2006ğ).

Birliğe üye ülkeler, bu direktife ilave olarak ortak amaçlar doğrultusunda hizmet etmek için, özellikle akraba şirketleri arasında gerçekleşen vergisel amaçlı fon transferleri konularını inceleyerek vergi kaçakçılığını önlemek ve topluluk şirketlerinde oluşabilecek çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik önerilerde bulunmak üzere, üye ülkelerin vergi idaresi temsilcilerinin ve bağımsız bilirkişilerin bulunduğu, Hakemlik Komisyonunu kuran bir anlaşma yapmışlardır (Bilici, 2005:273).

2.3.1.3.3. 90/434/AET Sayılı Direktif

Kurumlar Vergisi alanında 23 Temmuz 1990 tarihinde, farklı üye ülkelerdeki şirketlerin, devir, birleşme, bölünme ve hisse değişiminde ortak vergilendirme

rejiminin uygulanmasına yönelik Füzyon Direktifi adı verilen 90/434/AET sayılı direktif çıkartılmıştır (Saraçoğlu, 2006:64).

AB'yi kuran antlaşmanın 100. maddesi dikkate alınarak çıkartılan bu direktif ile, tek pazarın oluşturulmasını ve devamlılığını sağlamak için üye ülkelerin şirketlerinin birleşmesi veya bölünmesi, sermaye koyulması, hisse senedi değişimlerin üye ülkelerin özelliğinden kaynaklanan kısıtlamalar ve dezavantajlarla engellenmemesi gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca ortak bir mali rejimin oluşturulması ve devrolan şirketin ekonomik çıkarlarının korunarak birleşme, bölünme, sermaye koyma gibi hallerde vergiden muaf tutulması gerektiği veya bu durumdan kaynaklanan taşınır mallara ilişkin değer artışının sonradan vergilendirilmesi gerektiği ortaya konulmuştur (Aydın, 2003:35-36; European Commission, 2006h).

Bu yönerge sadece üye ülkelerdeki mukim şirketler arasındaki işlemlere uygulanır. Devir sırasında devreden şirketin ülkesinin devir anındaki değer artışını hisse devirleri sırasında vergilememesi ve böylece devreden şirketin ülkesinde devraldığı aktif ve pasifinin daimi temsilciliğiyle kalmasıdır. Bu değer artışı, aktif ve pasiflerin daimi temsilcinin hesaplarından fiili olarak çıktığında vergilendirilerek devrolunan üye ülkeye ait şirketin vergileme hakkı korunmaktadır. Ayrıca bu yönerge aynı sistemin sınır ötesi işlemlerde uygulanmasını sağlamaktadır (Soydan, 2002b:23).

17 Şubat 2005 tarihinde çıkartılan diğer bir direktifle, Füzyon direktifinde bazı değişiklikler yapılarak, yönergenin uygulandığı şirket türleri listesi güncellendi. Ayrıca şirketlere ait şubelerin iştirake dönüştürülmesi işlemi vergi kolaylığı sağlanarak şirketlerin kanuni merkezlerinin ülkeler arası transferine ilişkin kurallar belirlenmiştir (Güngör, 2006).

2.3.1.3.4. 90/435/AET Sayılı Direktif

Kurumlar Vergisi alanında 23 Temmuz 1990 tarihinde çıkartılan 90/435/AET sayılı ikinci direktif 9 maddeden oluşmaktadır. Bu direktif, yerleşik olduğu üye ülkenin mevzuatlarına bağlı kurulan ve kurumlar vergisine tabi olan bir yavru şirket ile bağlı bulunduğu ve başka bir üye ülkede kurulu ana şirket arasında gerçekleşen kar transferleri üzerindeki çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını öngörmektedir. Yavru şirketin sermayesinin %25'lik bir kısmını elinde bulunduran şirket ana şirket

olarak kabul edilmekte olup bu oran üye ülkeler tarafından düşürülebilir (Koyutürk, 1997:33; European Commission, 2006ı).

Ana şirketin mukim olduğu ülke, yavru şirketten elde ettiği kar paylarını vergiden istisna edebildiği gibi ana şirkete, yavru şirketin kendi karı üzerinden bu şirketçe ödenen kurumlar ve gelir vergileri kesintileri için mahsup ederek çifte vergilendirme önlenecektir. Ayrıca yavru şirketin mukim olduğu devlet ise kar payı dağıtımına hiçbir vergi uygulamayacaktır (Yatlı Soydan, 2002:24; Kulu, 2002a:21–22).

Ancak 22 Aralık 2003 tarihinde çıkartılan direktifle, Ana şirket-İştirak yönergesinin bazı maddeleri değiştirilmiştir. Yönergeden yararlanacak olan şirket türleri artırılarak yavru şirketin %10'luk bir kısmının elinde bulunduran şirket ana şirket olarak kabul edilmiştir. Dolaylı iştirakler için çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmış ve iştiraklerin iştiraklerden elde ettiği kazançların yönergeden yararlanması sağlanmıştır (Güngör, 2006).

2.3.1.3.5. 90/436/AET Sayılı Direktif

Çifte vergilendirmenin önlenmesi hakkında tahkim anlaşmalarının imzalanmasına ilişkin 23 Temmuz 1990 tarih ve 90/436/AET sayılı konsey direktifi, bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırması ayarlarından kaynaklanan anlaşmazlıkların, üye ülkelerin vergi idarelerince çözümlenmesini aksi taktirde vergilendirmenin ortadan kalkması için tahkim usulünün devreye girmesini öngörmektedir (Soydan, 2002:24).

Üç ana bölümden ve 22 maddeden oluşan direktifin esas amacı, üye ülkeler arasındaki aynı gruba ait iki şirket arasında gerçekleşen ticari ilişki sonucu kar transferine bağlı olarak oluşan ek vergilemenin yapıldığı herhangi bir usulsüzlük durumunda, aynı kazançtan haksız hale gelen fazla vergilemenin düzeltilmesidir. Öyle ki ek vergileme yapıldığında ,usulsüz yere kar aktarılan ülkede diğer ülkede ek vergilenen kısım zaten ödendiği için çifte vergileme yapılmış olacaktır. Bu nedenle yapılan anlaşma ile bu durumun çözüme ulaştırılması amaçlanmıştır (Kulu, 2002a:22-23; Güngör, 2003:6).

2.3.1.3.6. 1997 Tarihli Vergi Paketi

Avrupa Ekonomi ve Maliye Bakanları (ECOFİN) tarafından haksız vergi rekabetinin önlenmek ve Tek pazarın işleyişine zarar veren uygulamaları ortadan kaldırmak

amacıyla 1 Aralık 1997 tarihinde vergi paketi hazırlanmıştır. Bu vergi paketi; Kurumlar vergisi için eylem kodunu, tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin direktifleri, şirketler arasındaki faiz ve maddi olmayan hak bedeli ödemeleri üzerinden alınan stopaj vergisinin kaldırılmasına ilişkin direktiflerin hazırlanması konularını kapsamaktadır (Fantorini ve Üzeltürk, 2001:59; Ferhatoğlu,2006b).

Eylem Kodu, her ne kadar yasa olarak bağlayıcı olmasa da, adil rekabet ilkelerine uyulması ve zararlı vergisel önlemler almaktan kaçınılması konusunda üye ülkelerin politik olarak bağladığı aşikârdır. Öyle ki üye ülkeler, bu kodu onaylayarak, yeni zararlı vergisel önlemler almaktan kaçınacaklarını ve tespit edilen zararlı vergisel düzenlemelerin kaldırılacağını, kodun kapsamındaki vergi önlemleri hakkında birbirlerini bilgilendirilmesini ve bu bilgilerin sağlanmasının denetlenmesini, zararlı vergisel önlemlerin üye olmayan ülkeler tarafından da uygulanmasını teşvik etmeyi taahhüt etmiştir (Soydan, 2002:44–45).

Kodun mevzuatlarının gözden geçirilerek ve değerlendirilmesi amacıyla 9 Mart 1998 tarihinde kurulan Eylem Kodu grubunun sunduğu raporda Tek Pazar ilkeleri ile uyuşmayan ve haksız vergi rekabetine sebep olan 66 adet zararlı vergi uygulaması belirlenmiş ve bu uygulamaların vergi avantajları sağlayarak vergi merkezlerini veya yatırımlarını başka bölgeye çekmeye çalışan şirketlerden kaynaklandığı ortaya koyulmuştur (Bilici, 2005:65; Soydan, 2002:56–57).

1997 yılında başlayan zarar verici vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalar, 2003 yılında kabul edilen Birliğe üye ülkeler arasında bireysel tasarruflara ödenen faizin vergilendirilmesi ile işletmelerin vergilendirilmesine ilişkin temel kuralların ve farklı üye ülkelerdeki işletmelerinin faiz ile kar paylarının vergilendirilmesi ile ilgili Konsey direktiflerinin kabul edilmesini sağlamıştır (İKV, 2004).

2.3.1.3.7. 2003/48/AET Sayılı Direktif

3 Haziran 2003 tarihinde Tasarrufların vergilendirilmesi alanında Konsey tarafından kabul edilen 2003/48/AET sayılı direktif Avrupalı yatırımcıların bir başka üye ülkede değerlendirdikleri tasarruflarından elde edilen gelirin kendi ülkelerinde etkin olarak vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Ayrıca bu direktif, tasarrufların vergilendirilmesi alanında otomatik bilgi değişim sisteminin ve stopaj uygulamasının geçerli olduğu ikili

bir sistem getirmektedir (European Commission, 2007a). Avusturya, Lüksemburg ve Belçika dışında kalan 12 üye ülke tarafından 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren uygulamaya koyulacak olan direktife göre, yatırımcının faiz gelirini elde ettiği üye ülke, otomatik bilgi değişim sistemi aracılığı ile yatırımcının mali bilgilerini yerleştiği üye ülkeye bildirecektir. Üye ülkeler, otomatik bilgi değişimi ile ilgili düzenlemeleri iç hukuk sistemlerine dâhil edecekler. Bunun sonucunda banka hesaplarının gizli olması ilkesinden vazgeçilmektedir. Ancak, otomatik bilgi değişiminin 12 üye ülkede uygulamaya başlanması 19 Temmuz 2004 Konsey kararı ile 1 Temmuz 2005 tarihine alınmıştır. (Ferhatoğlu, 2006b; European Commission, 2007a).

Geçiş döneminde bu ülkeler tasarruflara ilk üç yıl için % 15 (2005–2007), ikinci üç yıl için % 20 (2008–2010) ve sonrası için ise % 35 stopaj uygulayacaklardır. Bu şekilde elde ettikleri gelirlerin % 75'ini ise yatırımcıların bulunmuş oldukları ülkeye aktaracaklardır. Ayrıca bu üç ülke diğer ülkelere herhangi bir şekilde bilgi vermeyecekler ancak diğer ülkelerden kendi vatandaşları ile bilgileri isteme hakkına sahip olacaklardır (European Commission, 2007c; Fantorini ve Üzeltürk, 2001:61).

2.3.1.3.8. 2003/49/AET Sayılı Direktif

3 Haziran 2003 tarihinde Konsey tarafından kabul edilen diğer bir yönerge ise, faiz ve kar paylarının vergilendirilmesi ile ilgili 2003/49/EC sayılı direktiftir. Bu direktifin amacı farklı üye ülkelerdeki yavru şirket ve bağlı bulunduğu ana şirket arasında yapılan faiz ve maddi olmayan hak bedeli ödemelerinin üzerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergi kesintilerinin kaldırılmasıdır (European Commission, 2007b).

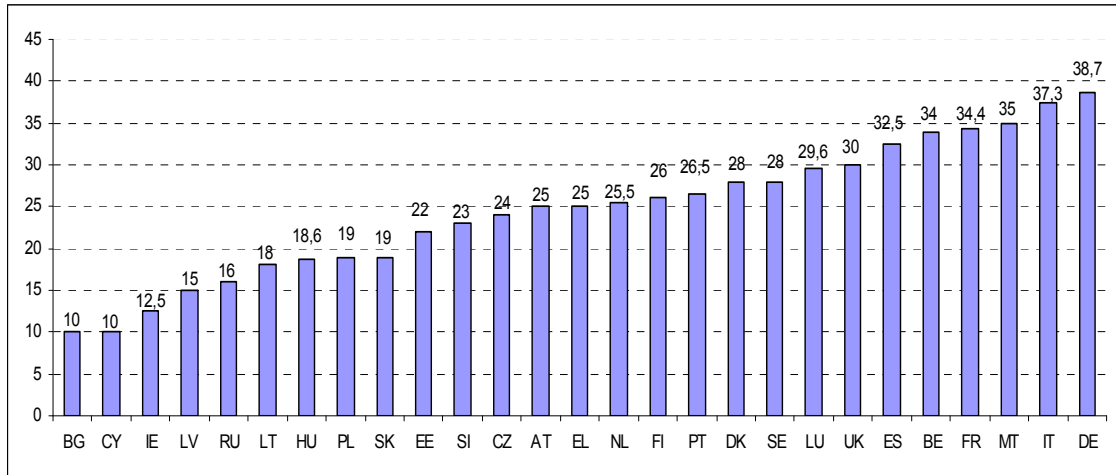
2.3.1.4. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Sisteminde Uyumlaştırma Çalışmaları

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusunda yıllar itibariyle önemli bir aşama kaydedilememiştir. Bunun en önemli sebebi Birliğe üye ülkelerin vergi egemenliklerini sınırlandırmak istememeleridir. Yine de AB ülkelerinde dolaysız vergiler konusunda varolan farklılıklar belirlenerek bazı ortak görüşlerin alınması gerçekleşmiştir (European Commission, 2001a: 2). Kurumlar Vergisi alanındaki ilerlemenin yavaş olmasının diğer sebebi ise, üye ülkelerin vergilerin

uyumlaştırılmasına karşı olan ilgisizlikleri ve malların serbest dolaşımının önündeki en büyük engelin dolaylı vergiler olarak görülerek dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yeterli önemin verilmemesidir (Tunçer, 2003:288-289).

Genellikle zararlı vergisel düzenlemelerin gerçekleşmesi üzerinde durarak bu konuda direktifler çıkarılmıştır. Ancak, AB düzeyinde faaliyet gösteren uluslararası şirketlerin tüm üye ülkelerdeki ticari faaliyetlerinin tek bir mali tabloda birleştirilmesi, kurumlar vergisi alanında yapılan en büyük devrimdir (Kulu, 2002:26). AB, Kurumlar vergisi alanında 1960 yılından itibaren başlattığı uyumlaştırma çalışmaları, kısa ve orta vadede acil hedeflenen önlemlerin alınmasına yönelik önlemleri ve işletmelerin AB içindeki ticari faaliyetleri için Kurumlar vergisi matrahındaki sistematik ve uzun vadeli bir çözüm içeren önlemleri içermektedir (European Commission, 2001a:10-11).

Şekil 1. Avrupa Birliği Ülkelerinin 2007 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları (%)



Kaynak: Eurostat (2007a).

***Kısaltmalar:** **CY:** Güney Kıbrıs, **IE:** İrlanda, **LV:** Letonya, **LT:** Litvanya, **BG:** Bulgaristan, **HU:** Macaristan, **PL:** Polonya, **SK:** Slovakya, **EE:** Estonya, **CZ:** Çek Cumhuriyeti, **SI:** Slovenya, **RO:** Romanya, **AT:** Avusturya, **FI:** Finlandiya, **PT:** Portekiz, **SE:** İsveç, **DK:** Danimarka, **NL:** Hollanda, **EL:** Yunanistan, **LU:** Lüksemburg, **UK:** İngiltere, **FR:** Fransa, **BE:** Belçika, **ES:** İspanya, **MT:** Malta, **IT:** İtalya, **DE:** Almanya.

Şekil 1'den anlaşılacağı üzere 2007 yılında da AB'ye üye ülkeler açısından uyumlaştırılmış bir kurumlar vergisi oranı gerçekleşmemiştir. En yüksek kurumlar vergisi oranını % 38,7 ile Almanya, en düşük oranı ise % 10 ile Güney Kıbrıs ve Bulgaristan uygulamaktadır. Kurumlar Vergisi uyumlaştırma çalışmalarının ne düzeyde gerçekleştiğini üye ülkelerin uyguladıkları oranlara bakarak da anlaşılabilir.

Tablo 3. Avrupa Birliği Ülkelerinde 1980–2006 Yıllarında Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları Seyri (%)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
Almanya	61	61	61	61	61	61	61	61	61	61	61	61	61	61	61	56,8	56,7	56,7	56	51,6	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	
Avusturya	61,5	61,5	61,5	61,5	61,5	61,5	61,5	61,5	61,5	61,5	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	25	25
Belçika	48	48	48	48	48	45	45	45	45	45	43	43	43	43	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34	34	34	34	
Bulgaristan																40	40	40,2	37	34,3	32,5	28	23,5	23,5	20	15	15	
Çek Cumhuriyeti																41	39	39	35	35	31	31	31	31	28	26	24	
Danimarka	37	37	37	37	37	50	50	50	50	50	40	40	40	40	34	34	34	34	34	32	32	30	30	30	30	28	28	
Estonya																26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	24	24	
Finlandiya	50	50	50	50	50	50	40	40	40	40	40	40	23	23	25	25	28	28	28	28	29	29	29	29	29	29	26	26
Fransa	50	50	50	50	50	50	45	45	45	45	45	42	42	33	33	36,7	36,7	36,7	41,7	40	36,7	36,4	35,4	35,4	35,4	35,4	33,3	
Güney Kıbrıs																25	25	25	25	25	29	28	28	15	15	10	10	
Hollanda	46	46	46	46	46	42	42	42	42	42	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	29
İngiltere	52	52	52	52	52	40	35	35	35	35	35	34	34	34	34	33	33	31	31	30	30	30	30	30	30	30	30	
İrlanda	45	45	45	45	45	50	50	50	50	50	43	43	43	43	40	40	38	36	32	28	24	20	16	12,5	12,5	12,5	12,5	
İspanya	33	33	33	33	33	33	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	
İsveç	40	40	40	40	40	40	52	52	52	52	52	30	30	30	30	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	
İtalya	36,3	36,3	36,3	36,3	36,3	47,8	47,8	47,8	47,8	47,8	47,8	47,8	47,8	47,8	52,2	52,2	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	
Letonya																25	25	25	25	25	25	25	22	19	15	15	15	
Litvanya																29	29	29	29	29	24	24	15	15	15	15	15	
Lüksemburg	45,5	45,5	45,5	45,5	45,5	45,5	45,5	45,5	45,5	45,5	39,4	39,4	39,4	39,4	39,4	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	
Macaristan																19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	
Malta																35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	
Polonya																40	40	38	36	34	30	28	28	27	19	19		
Portekiz	51,2	51,2	51,2	51,2	51,2	51,2	51,2	51,2	51,2	39,6	39,6	39,6	39,6	39,6	39,6	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	27,5	
Romanya																38	38	38	38	38	25	25	25	25	25	25	25	
Slovakya																40	40	40	40	40	29	29	25	25	19	19		
Slovenya																25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	
Yunanistan	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	46	46	46	46	40	40	40	40	40	40	37,5	35	35	35	32	29	
AB–15 Ortalaması	47	47	47	47	47	47,7	47,3	47,3	47,3	46,6	42,6	40,7	39,5	38,9	38,6	38	38,2	37,8	36,7	35,9	35,3	33,8	32,6	31,9	31,4	30,1	29,5	
AB–12 Ortalaması																32	31,8	31,7	30,9	30,5	27,6	27	25,3	23,8	21,6	20,5	20,3	
AB–27 Ortalaması	26,1	26,1	26,1	26,1	26,1	26,5	26,3	26,3	26,3	25,9	23,7	22,6	22	21,6	21,4	35,3	35,3	35,1	34,1	33,5	31,9	30,7	29,3	28,3	27,1	25,8	25,4	

Kaynak: OECD The Tax System in the Czech Republic,2000; Worldbank, Corporate Income Taxation and FDI in the EU, 2007; Facta Uiversitatis, Corporate Income Tax in EU Countries Analysis, 2002; Ferhatoğlu, 2006a, OECD Taxation of Corporate and Capital Income, 2006.

Tablo 3’de AB’de kurumlar vergisinin 1980 ile 2006 yılları arasındaki oran değişimi gösterilmiştir. 1980 ile 2006 yılları arasında uygulanan kurumlar vergisi oranlarının indirim trendinin açıkça görüldüğü bu tabloda özellikle AB’ye yeni üye olan Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin coğrafi konum, doğal kaynaklar, nitelikli işgücü gibi bazı rekabet dezavantajını ortadan kaldırmak ve yabancı işletmelerin ticari faaliyetlerini kolaylaştırmak suretiyle yabancı sermayeyi çekebilmek için kurumlar vergisi oranlarını yıllar itibariyle düşürdükleri görülmektedir. Yeni AB üyesi olan 12 ülke, 1995 yılından sonra oranlarını ortalama 13 puan indirerek % 30 seviyelerinden % 20 seviyesine çekmiştir. AB 15 ülkelerinde ise ortalama 8 puanlık bir indirim gerçekleşmiş ve % 38 seviyelerinden % 30 seviyesine çekildiği görülmektedir.

2.3.2. Avrupa Birliği’nde Gelir Vergisi ve Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği Tek pazarın vergi modelinde gelirin tanımı; safi tutarın dikkate alındığı, tüm kaynaklardan elde edilen, çeşitli gelir unsurlarını içine alan tüm gelir çeşitleridir. Geliri gerçek kişiler elde ettiği gibi mükelleflerde gerçek kişilerdir (Günay, 2000:148).

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda en az çalışma yapılan alan, gelir vergisidir. Bunun en önemli nedeni, vergi konusunun, sermayenin serbest dolaşımının, kişilerin serbest dolaşımına nazaran daha fazla etkilenmesidir (Bilici, 2005:266). Diğer bir sebebi ise; kişisel gelir vergilerinin, uluslararası vergi rekabetini fazla etkilememesi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmamasıdır. Üye ülkeler, kendi vergi sistemlerinde gerekli düzenlemeleri yaparak gelir vergilerindeki sorunları çözmeye çalışmaktadır. Ancak sermaye dolaşımı dikkate alındığında bu düzenlemelerin, üye ülkelerce ortak hareket edilerek yapılması gerekmektedir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002:129-130).

2.3.2.1. Gelir Vergisinin Uyumlaştırma Nedenleri

Gelir vergisi uygulaması açısından üye ülkelerde oluşan farklılıklar, gelir vergisi oranlarında uygulanan dilim ve vergi dilimlerinde uygulanan oran farklılıkları ile sosyal kaygılarla getirilen indirim uygulamalarındaki farklılıklar olarak sayılabilir. Bu farklılıkların giderilmesi için üye ülkeler tarafından gerekli çalışmalar yapılmamıştır. Uyumlaştırma programına alınmayan gelir vergisi, üye ülkelerin ortak politikaların

özellikle serbest dolaşımın gerçekleşmesi için önem arz etmektedir (Saraçoğlu, 2006:59).

AB üye ülkelerinin gelir vergilerinin, GSYİH içindeki payının yüksek olması da, gelir vergisi alanında uyumlaştırmanın gerektiğinin bir göstergesidir. Ayrıca Teknolojik gelişme seviyesinin artmasıyla yaygınlaşan elektronik ticaretten elde edilen gelirin nasıl vergilendirileceği konusunda mevcut yasal düzenlemelerin yetersizliği de uyumlaştırmanın gerekliliğinin diğer bir nedenidir (TOBB, 2001:12). AB’de gelir vergisi açısından uygulanan oran ve dilimler, asgari indirim tutarları ve aile gelirlerinin belirlenmesi hususunda birçok temel farklılık gözlenmektedir. Bu durum, bireyler üzerindeki vergi yükünün ülkeden ülkeye farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu da bireylerin, hisse senedi sahiplerine ödenen kar paylarının, mevduat ödemeleri açısından sermayenin ve gelir vergisinin kullanılabilir kişisel gelir üzerindeki azaltıcı etkisi nedeniyle mallara ve hizmetlere olan talebin, bölgeden bölgeye farklılaşmasına neden olarak malların serbest dolaşımını doğrudan etkilemektedir (Ferhatoğlu, 2003b).

2.3.2.2. Avrupa Birliği’nde Gelir Vergisi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları

AB’nde Gelir vergisi alanında tali mevzuat dahilinde herhangi bir uyumlaştırma gerçekleştirilememiştir. Ancak üye ülkeler, sermaye piyasalarındaki bozulmaları ortadan kaldırmak amacıyla elde edilen kazancın kişinin yerleşik olduğu ülkede değil mukim olduğu ülke tarafından vergilendirilmesi konusunda anlaşmışlardır (Fantorini ve Üzeltürk, 2001:54). AB Komisyonu’nun, gelir vergisi ile ilgili bugüne kadar yaptığı çalışmaların en başında aile içinde kadın, koca ve çocukların gelirlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi gelmektedir. Komisyon, kişilerin serbest dolaşımını kolaylaştırmak amacıyla 1979 yılında bir direktif teklifi hazırlamış ancak 1992 yılında bu teklif Konsey tarafından kabul görmemiştir. Komisyon bunun üzerine, 21 Aralık 1993 tarihinde dar mükelleflerin kazandığı bazı gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili hazırladığı tavsiyede sınır çalışanları ile serbest meslek sahipleri, sporcular, sanatçılar gibi ikamet edilen ülke dışındaki kazanç elde eden dar mükellefleri ücret aldığı ülkede tam mükelleflerin yararlandığı haklardan yararlanmasını öngörmüştür (DPT, 2001).

Kişilerin, kazandıkları toplam gelirin en az % 75’ini bu ülkede elde etmesi durumunda aile ve diğer bazı indirimlerden yararlanamayan dar mükelleflerin, elde ettiği kazancın

aynı ülkedeki tam mükelleflerden daha büyük oranda vergilendirilmemesi gerektiğini ve vergilendirilmenin geliri elde edilen ülkede yapılması gerektiğini tavsiye etmiştir. Ayrıca gelirin elde edildiği ülkede yararlanılan indirim ve avantajlardan ikamet ülkesinde yararlandırılmamasını da öngörmüştür. Bu tavsiyelere uyan AB Adalet Divanı, Fransa'nın kar paylarına uyguladığı stopaj oranlarını, ATKA'nın Yerleşme özgürlüğü ve Ayrımcı vergileme yasağına ilişkin maddelerine aykırı bularak uygulamayı son vermiştir (Bilici, 2005:266-267).

2.3.2.3. Avrupa Birliği Gelir Vergisi Oranları

Genellikle artan oranlı bir vergi uygulayan AB'de, gelir vergisi açısından uygulanması gereken net bir oran verilmemekle beraber ortak olarak uygulanan bir gelir vergisi oranı da bulunmamaktadır (Saraçoğlu, 2006:59).

AB'nin ekonomisi en gelişmiş ülkelerinin uyguladıkları vergi oranlarını ve dilimlerini ele alırsak; İngiltere'de, gelir vergisi oranları; 0-2.150 € arasında düşük oran % 10, 2.150-31.150 € arasında % 22 temel oran ve 31.150 €-üstü ise % 40 yüksek oran uygulanmaktadır. Temel orana denk düşen gelir dilimi sınırı altında kalan ve kâr payı dışındaki faiz gelirleri gibi yatırım gelirlerinde bu oran % 20 olarak uygulanmaktadır. Fransa'da vergi oranları % 0 ile % 48,1 arasında değişmektedir (TİSK, 2006).

Birçok Avrupa ülkesinde olduğu gibi Almanya vergi sistemi de kişinin ikamet ettiği yeri temel olarak almaktadır. Almanya'da tüm yerleşik kişiler her takvim yılı için bir beyanname vermek zorundadır. Bekar mükellefler ve evli çiftler için gelir vergisi oranları ise % 0 ile % 42 arasında tarifelere göre değişmektedir. Bekar mükellefler için 7.664 Euro ve evli mükellefler için 15.329 Euro'luk gelir % 0 oranıyla vergi dışı bırakılmıştır. Mevzuata göre çiftler ayrı ayrı ya da birlikte beyanda bulunabilmekteyken, çocuklar hangi yaşta olursa olsunlar ailelerinden bağımsız olarak bildirimde bulunmak zorundadırlar (TİSK, 2006).

Tablo 4. AB Ülkelerinde 1980–2006 Yıllarında Uygulanan En Yüksek Gelir Vergisi Oranları (%)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
Almanya	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	66	66	66	55,9	55,9	56	53,8	51,2	51,2	51,2	47,5	45,2	45,4	
Avusturya	62	62	62	62	62	62	62	62	62	62	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	45	45,5	50	50	50	50	50	
Belçika	76	76	76	76	76	76	76	76	76	55	55	55	55	55	55	58	58	58	58	58	63,9	63,3	55,6	53,5	53,5	53,5	53,5	
Bulgaristan																28	26	26	22	22	19	19	19	18	16	15	15	
Çek Cumhuriyeti																38	38	34	34	34	32	32	32	32	32	32	32	
Danimarka	66	66	66	66	73	73	73	73	73	73	68	68	68	68	64	64	64	64	64	59	59,7	59,7	54,4	59,7	59,7	59,7	59,7	
Estonya																39	36	34	32	32	32	32	28	28	28	24	23	
Finlandiya	65	65	65	64	64	64	64	64	64	63	63	63	63	63	63	55	55	55	57,5	57,5	48,7	54,7	53,8	53	52,1	51,8	50,9	
Fransa	60	60	60	60	60	65	65	65	65	58	53	53	53	53	53	51	51	51	54	54	53,3	53,2	60,4	57,2	55,7	55,9	55,9	
Güney Kıbrıs																30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	
Hollanda	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	60	60	60	60	60	60	60	52	52	52	52	52	52
İngiltere	83	83	83	83	60	60	60	60	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
İrlanda	60	60	60	60	65	65	65	65	65	58	58	58	48	48	48	48	48	48	48	46	44	42	42	42	42	42	42	42
İspanya	66	66	66	66	66	66	66	66	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	48	48	48	48	45	45	45	45	
İsveç	87	87	87	87	80	80	80	72	72	72	72	72	72	66	66	58	58	56	59,6	56	55,4	55,5	55,5	56,2	56,5	56,6	56,6	
İtalya	72	72	72	72	81	81	81	81	81	66	66	66	66	67	67	67	67	50	50	50	46,4	45,9	46,1	46,1	46,1	44,1	44,1	
Letonya																29	28	28	26	26	26	26	28	28	25	25	25	
Litvanya																33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	
Lüksemburg	57	57	57	57	57	57	57	57	57	57	56	56	56	56	50	50	50	46,6	46,6	48	47,2	43,1	39	39	39	38,9	39	
Macaristan																40	40	40	40	40	40	40	40	40	38	38	36	
Malta																42	42	42	39	39	39	38	38	35	35	35	35	
Polonya																40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	
Portekiz	84	84	84	84	84	69	69	69	69	69	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	35	37	40	40	40	40	40	42
Romanya																32	32	32	29	29	29	29	29	27	25	25	25	
Slovakya																26	24	24	22	22	22	22	20	19	19	19	19	
Slovenya																58	58	56	56	56	56	56	52	50	50	50	50	
Yunanistan	60	60	60	60	60	63	63	63	63	50	50	50	50	50	50	45	45	45	45	45	43	43	40	40	40	40	40	
AB-15 Ortalaması	69	69	69	69	68	68	68	67	65	61	58	58	57	57	56	54	54	51,7	52,3	51,2	49,6	48,9	48,5	48,3	47,9	47,6	47,7	
AB-12 Ortalaması																36	36	34,9	33,6	33,6	33,2	33,1	32,4	31,7	30,9	30,5	30,3	
AB-27 Ortalaması	38,3	38,3	38,3	38,3	38	37,7	37,7	37,4	36,3	33,9	32	32	31,6	31,4	31,1	46	45,7	44,2	44	43,4	42,3	41,9	41,4	40,9	40,4	40	40	

Kaynak: Eurostat, 2007c; Ferhatoğlu, 2003c; Finfacts Ireland, 2005, Mitchell, 2004, Saxton, 2001

Tablo 4'den anlaşılacağı üzere, AB üye ülkeleri arasında, 1980 ile 2006 yılları arasında uygulanan en yüksek gelir vergisi oranlarını incelediğimizde uyumlaştırılmış bir gelir vergisi oranı bulunmadığı ve hatta uygulanan oranlarda büyük farklılıkların olduğu görülmektedir. Genel olarak artan oranlı bir gelir vergisi dilimi uygulayan AB' de en yüksek gelir vergisi oranının ortalamasında bir düşüş seyri yaşanmaktadır. Yeni AB üye ülkelerinde Slovenya hariç, AB-15'e göre düşük bir oran uygulanmaktadır. AB ortalamasına bakıldığında ise en yüksek gelir vergisi oranları AB-15 ortalaması % 47,7 iken AB-12 ortalaması %30,3 olup AB-27'nin ortalaması ise %40'dır. Avrupa Birliğinde 2006 yılında ise uygulanan en yüksek gelir vergisi oranlarında, Danimarka % 59 ile başı çekerken, İsveç % 56.6, Hollanda % 52, Finlandiya % 51, olarak uygulamaktadır. Uygulanan en düşük gelir vergisi oranı ise Birliğe yeni katılan Bulgaristan'ın % 15, Slovakya % 19, Estonya % 23, Letonya ve Romanya ise % 25 olarak uygulamaktadır.

BÖLÜM 3: TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

AET'ye 1959 yılında resmi olarak başvuruda bulunan Türkiye'nin, 1963 yılında imzaladığı Ankara Antlaşmasıyla başvurusu kabul edilmiştir. 1973 yılında imzalanan Katma Protokolü ile Türkiye, AB'ye yönelik gümrük vergilerinin sanayi ürünleri için tamamen kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı ise üye ülkeler ile beraber Ortak Gümrük Tarifesi uygulamayı kabul etmiştir. Ancak, Türkiye geçiş dönemindeki yükümlülüklerini yerine getirememiş ve 1980 askeri darbesiyle ilişkiler kesintiye uğramıştır. Türkiye 14 Nisan 1987'de yılında tam üyelik başvurusu yapmıştır. Komisyon ise 1989 yılında verdiği cevapta öncelikle Gümrük Birliği'nin tamamlanması önerilmiştir. Ortaklık Konseyi'nin 1/95 sayılı kararıyla Türkiye ile AB arasındaki Gümrük Birliği 1 Ocak 1996'da yürürlüğe girmiş ve 1999 yılındaki Helsinki Zirvesinde, Türkiye AB'ye aday ülke olarak kabul edilmiştir. AB'ye tam üyelik yolunda ilerleyen Türkiye, kendi vergi sistemini, Birliğe üye ülkelerin vergi sistemleri ile uyumlu hale getirmek için yapılan çalışmalar devam etmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye'nin AB ile uyum çerçevesinde imzaladığı Hukuki Metinler ve bu bağlamda AB vergileme ilkelerine uyum, Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin temel özellikleri ve vergileme konusunda AB'ye uyum çerçevesinde yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

3.1. Türkiye ile Avrupa Birliği Arasında Vergileme ile İlgili İmzalanan Hukuki Metinler

Türkiye, AB'ye uyum çerçevesinde üye ülkeler ile arasındaki vergi ilişkilerini düzenlemek amacıyla 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Antlaşması'nı, 23 Kasım 1970 tarihinde Katma Protokolü'nü, 5 Mart 1995 tarihinde ise Ortaklık Konseyi Kararı'nı imzalanmıştır.

3.1.1. Ankara Anlaşması

12 Eylül 1963 yılında imzalanıp 1 Ocak 1964'de yürürlüğe giren Ankara Anlaşması, Türkiye ile AB arasındaki ilişkilerin hukuki temelini oluşturmaktadır. Nihai ortaklığı hedefleyen bu Antlaşmada ortaklığın hazırlık, geçiş ve son olmak üzere 3 dönemde

gerçekleşeceği kararlaştırılmıştır.

Hazırlık dönemi 5 yıl olup Türkiye'ye yapılacak mali yardımları ve tütün, kuru üzüm ve kuru incir gibi bazı ürünlere uygulanacak gümrük vergisi oranları belirlenmiş, yapılacak mali yardımlar ve gümrük indirimleriyle Türkiye'nin ekonomisinin kalkınması hedeflenmiş, istihdamın artırılarak Türk halkının yaşam standartının yükseltilmesi amaçlanmıştır. En çok 12 yıl olarak kararlaştırılan Geçiş döneminde; taraflar arasında sanayi ürünlerini konu alan gümrük birliğinin gerçekleştirilerek emeğin ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanması için gerekli sürecin başlatılması, AT ile Türkiye arasındaki mevzuatların yakınlaştırılması amaçlanmıştır. Belirli bir süre kararlaştırılmamış olan Gümrük Birliği'nin sınai ürünlerde tamamlanmasını izleyen son dönemde ise geçiş döneminin hedeflerinin gerçekleşmesi için ve özellikle tarım, ekonomi ve dış ticaret ortak politikalarının Birlik ile uygun hale getirilmesi için somut adımlar atılması ve tarım ürünlerinin serbest dolaşımı öngörülmüştür (GİB, 2007a; Tunçer, 2003:294).

Türkiye ile Birlik üyesi ülkeler arasında imzalanan Ankara Antlaşması ile, ithalatta olduğu gibi ihracatta da gümrük vergileri ile buna eş etkili vergilerin, miktar kısıtlamalarının ve anlaşmanın hedeflerine aykırı bir koruma sağlamayı neden olabilecek eşit etkili başka her türlü tedbirin yasaklanması gerektiğini öngörmektedir. Ayrıca Türkiye'nin üçüncü ülkelerle ilişkilerinde Birlik tarafından uygulanan ortak gümrük tarifesi'nin kabulünü ve Birliğin dış ticaret konusunda uyguladığı mevzuata yaklaşmasını kapsar. Antlaşmayı imzalayan taraflar, Birliği kuran antlaşmanın üçüncü bölümünün birinci kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yaklaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler (Adalet Bakanlığı-ABGM, 2007).

3.1.2. Katma Protokolü

23 Kasım 1970 tarihinde imzalanıp 1 Ocak 1973'de yürürlüğe giren Katma Protokolü, Türkiye ile AB arasındaki ortaklık sağlayan Ankara Anlaşmasının 4. maddesinde belirtilen geçiş döneminin gerçekleşme şartları, süreleri, usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca protokolde, gümrük birliği çerçevesinde malların, kişilerin ve hizmetlerin serbest dolaşımı, OGT'nin Türkiye tarafından kabulü, taraflar arasındaki ithalatta yeni

miktar kısıtlamaların ve eş etkili tedbirlerin kaldırılması, rekabet, vergileme ve mevzuatın yaklaştırılması ile tarım, ekonomi ve ticaret politikalarının uyumu konuları yer almaktadır.

Protokolün 8. maddesinde, Türkiye ve Birlik arasında yürürlükte olan ithalat gümrük vergileri ile eş etkili vergi veya resimlerin yirmi iki yıllık bir dönemde kaldırılması ile ilgilidir. 43. madde, ATKA'nın 87. maddesinde ki devlet yardımları yasağı ile ilgili olup, Türkiye'nin ekonomik kalkınmasının kolaylaştırılmasına yönelik yardımlar ile alışveriş şartları, akit tarafların ortak çıkarına aykırı düşmedikçe, ortaklığın iyi işlemesi ile bağdaşır kabul edilir. 44. madde ayrımcı vergileme ve vergi iadesi yasağı ile ilgili olup, hiçbir akit taraf, diğer tarafın mallarına, benzeri kendi mallarına dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından farklı herhangi bir dolaylı veya dolaysız daha yüksek bir iç vergi uygulayamaz. 45. madde dolaylı vergilere öngörülen ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iade yasağı, dolaysız vergilere de uygulanacaktır (DTM, 2007a).

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamasına rağmen, protokolün 48. maddesinde ortaklık konseyinin, akit taraflardan herbirine ortaklığın işleyişi ile ilgili kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yaklaştırılmasına yönelik tedbirler almalarını tavsiye edebileceği belirtilmiştir (DTM, 2007a). Katma Protokolün 60. maddesi, Türkiye'nin ekonomisinde, bir faaliyet sektörünü veya dış mali istikrarını tehlikeye düşürecek ciddi bozukluklar ortaya çıkması veya Türkiye'nin bir bölgesinin ekonomik durumunun bozulması durumunda, Türkiye gerekli korunma tedbirlerini alabilecek ve bu tedbirleri Ortaklık Konseyi'ne bildirecektir.

Aynı şekilde Birliğe üye ülkelerin ekonomisinde, bir faaliyet sektörünü veya dış mali istikrarını tehlikeye düşürecek ciddi bozukluklar ortaya çıkması veya herhangi bir üye ülkenin bir bölgesinin ekonomik durumunun bozulması durumunda Birlik, gerekli korunma tedbirlerini alabilir veya ilgili üye devlet veya devletleri bu tedbirleri almakla yetkili kılabilir (DTM, 2007a).

3.1.3. Ortaklık Konseyi Kararı

6 Mart 1995 tarihindeki Ortaklık Konseyi Kararı Türkiye ile AB arasındaki ortaklık ilişkisi çerçevesinde Gümrük Birliği'nin siyasi ve ekonomik bakımdan tamamlanması

açısından büyük önem taşımaktadır. Katma Protokolün vergi ile ilgili hükümlerinden farklılık göstermeyen Ortaklık Konseyi Kararlarını incelediğimizde; 4. madde de, Türkiye ve Birlik arasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili vergi ve resimler kaldırılması ve ayrıca benzer özellikte yeni bir vergi konmaktan kaçınılması öngörülmüştür. 5 ve 6. maddelerde Taraflar arasında ihracat ve ithalatta uygulanan miktar kısıtlamaları ile her türlü eş etkili önlemler yasaklanmıştır. Bölüm 4'de yer alan 13-16. maddeler ortak gümrük tarifesinin oluşturulmasını, 32. madde devlet yardımları yasağı içermektedir. Kararın 47. maddesi taraflara dolaysız vergilerde düzenleme yapma serbestisi getirmiş, 48. madde de dolaylı vergiler alanında ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı getirilerek taraflardan birinin, diğer tarafın mallarına, benzeri kendi mallarına dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından farklı herhangi bir dolaylı veya dolaysız daha yüksek bir iç vergi uygulamaları yasaklanmıştır (DTM, 2007b).

Kararın 49. maddesinde ise ortaklık konseyinin, taraflara bu protokol kapsamına girmeyen ancak ortaklığın işleyişi ile doğrudan ilgisi bulunan alanlarda veya karar çerçevesinde özel hiçbir düzenleme yapılmamış alanlarda, mevzuat, yönetmelik veya idari düzenlemeleri uyumlaştırılmaları için tedbir almaları doğrultusunda tavsiyede bulunabileceği yer almıştır (DTM, 2007b).

3.2. Türkiye'nin Avrupa Birliği Vergileme İlkelerine Uyumu

Avrupa Birliği ile arasındaki uyum çerçevesinde vergi ilişkilerini düzenlemek amacıyla imzalanan hukuki metinler, Türkiye'yi Birlik kurallarına, özellikle gümrük vergilerinin kaldırılarak OGT'nin kabul edilmesi, eş etkili vergilerin kaldırılması, çifte vergiledirmenin önlenmesi, ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı ile devlet yardımları yasağının uygulanması konularına uyacağına dair yükümlülük altına sokmuştur.

3.2.1. Gümrük Vergilerinin ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

ATKA'nın üye ülkeler arasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili bütün yükümlülükleri yasaklayan 9. maddesini karşılayan, Ankara Anlaşmasının 10/2. maddesi, Katma Protokolü 8-15 maddeleri ve Ortaklık Konseyi Kararının 4. maddesine istinaden, 1 Ocak 1996 tarihinde Türkiye ile AB arasında kurulan Gümrük Birliği

çerçevesinde sanayi ürünlerinde üye ülkelere karşı uygulanan gümrük vergileri kaldırılmıştır.

31 Aralık 1995 tarih ve 22510 sayılı resmi gazetede Bakanlar Kurulu İthalat Rejimi Kararları doğrultusunda gümrük vergilerini AB'ye karşı sıfırlarken ortak gümrük tarifesinde uyum sağlamış ve fonları kaldırmıştır (Güngör, 1999:105).

Tarım ve hizmet sektörü ise Türkiye'nin AB ortak politikalarına uyum sağlamasına kadar Gümrük Birliği dışında kalmıştır. Ayrıca toplu konut fonu, damga vergisi, belediye hissesi, rihtım resmi, fiyat istikrarı ve destekleme fonu, maden fonu gibi gümrük vergilerine eş etkili nitelikteki vergiler kaldırılmıştır. Aynı tarihte Türkiye, AB ile imzaladığı metinler dahilinde, AB'nin üçüncü ülkelere karşı uyguladığı OGT'yi uygulamayı kabul etmiş ve 2001 yılında uyum tam olarak gerçekleşmiştir (Bilici, 2005:167-168; Günay, 2000:159).

3.2.2. Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağına Uyum

ATKA'nın ülkeler arasında ticaret dengesini bozacak ve haksız rekabete yol açacak her türlü duruma engel olabilmek için ayrımcı vergileme yasağı getiren 90. maddesine istinaden oluşturulan Katma Protokolünün 44 ve 45. maddesi ile Ortaklık Konseyi Kararının 48. maddesi gereği; Türkiye, ithalatta ayrımcı vergileme uygulamayacak, ihracatta normalin üstünde vergi konulmayacak ve buna uyulmaması durumunda damping vergisi uygulanacaktır (DTM, 2007a).

Roma Antlaşmanın aşırı vergi iadesi gibi yollarla ihracatı teşvik edici önlemlerini yasaklayan ve vergilerin rekabet eşitliğini bozacak şekilde kullanılmasını önleyen 96. maddesine karşılayan, Katma Protokolün 44. maddesi ile Ortaklık Konseyi Kararının 48. maddesine istinaden Türkiye, üye ülkelerden ithal edeceği mallara benzer kendi mallarına dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından farklı herhangi bir vergi uygulamayacağı gibi Birlik ülkelerine yapılan ihraç ürünlerine uygulanan iç vergilerin üzerinde aşırı vergi iadesi yapamayacaktır.

3.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

İkametgâhı Türkiye'de olanlar açısından çifte vergilendirme söz konusu olmamasına rağmen Türkiye'de ticari faaliyette bulunan ve ikametgâhı başka bir ülkede bulunan

mükellefler açısından, bu faaliyette kazanılan aynı gelir unsuru için hem Türkiye’de hem de kendi ülkesinde çifte vergilendirme olabilmektedir. Türk vergi sisteminde çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin hükümlerin genel çerçevesi Gelir Vergisi Kanunu’nun 123. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 43. maddesinde yer almaktadır. GVK 123. madde ile gerçek kişiler açısından, KVK 43. madde ile kurumlar açısından çifte vergilemenin önlenmesinde mahsup yöntemi benimsenmiştir (Erdem, 1999:162).

Vergi Usul Kanununun 117. maddesinde çifte vergi, Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması olarak tanımlanmıştır (Öncel ve diğ., 2005:178; Eker, 1997:160).

OECD ve BM modelini benimseyen Türkiye, çifte vergilendirme sorununu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoluyla çözmeye çalışmaktadır. Bu bağlamda Türkiye 2006 Aralık ayı itibariyle altmış dört ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapmış ve halen Türkiye’nin uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme faaliyetleri devam etmektedir.

Türkiye’de gelir vergisi ile ilgili olarak ikametgâh esasına dayanan mükellefiyette mahsup prensibi, tabiiyet esasına dayalı vergilendirmede ise istisna prensibi, kurumlar vergisi açısından ise mahsup prensibi uygulanmaktadır (Bilici, 2005:174).

GVK tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri gelirler üzerinden yurt dışında ödedikleri vergilerin Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinin yurt dışında elde edilen gelirlere isabet eden kısmından indirilmesine imkân tanımaktadır. Buna göre tam mükelleflerin yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri gelirler toplanacak ve artan oranlı tarifede mükelleflerin girdiği vergi dilimi tespit edilecektir. Söz konusu gelirler için tespit edilen vergi dilimindeki tarife uygulanacak ve vergi miktarı bulunacaktır. Daha sonra yurt dışı gelirler toplam gelire oranlanacak ve bu oran yurt içinde hesaplanan vergiyle çarpılarak gelir vergisinin yurt dışında ödenen vergiler bu tutardan mahsup edilecektir. Yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden bu ülkelerde ödenen vergilerin miktarı bu hesaplama sonucunda bulunan miktarı aşarsa fazla kısım indirim tabi olmayacaktır. Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan mahsup yönteminde yurt dışında ödenen vergilerin tek tek gelir çeşidine göre ayırma tabi

tutularak indirimin buna göre yapılması yerine, yukarıda açıklanan esaslara göre tespit edilecek oranlamaya göre indirimin yapılması kabul edilmiştir (Erdem, 1999:163).

Yabancı ülkelerde kira, royalty vb. kazançlar elde edildiğinde, bunlar üzerinden ilgili ülkelerde hesaplanan stopajlar ödendikten sonra söz konusu gelirlerin Türkiye'ye aktarılması halinde bu vergiler mahsuba tabi olacaktır (Eker, 1997:165).

Kurumların yabancı ülkelerde elde ederek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktardıkları gelirler üzerinden, gelirlerin elde edildiği ülkede ödenen benzeri vergiler Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Mahsuba tabi olacak vergi, dağıtım yapılan gelir üzerinden yabancı ülkede ödenen vergi olacaktır. İştirak edilen kurum tarafından yabancı ülkede ödenen kurum vergileri, Türkiye'deki sonuç hesaplarına aktarılan gelir üzerinden hesaplanan bir vergi olmadığından Türkiye'de mahsuba tabi olmayacaktır (Erdem, 1999:164).

3.2.4. Devlet Yardımları Yasağına Uyum

Katma Protokolün 43. maddesi ile Ortaklık Konseyi Kararınının 32. maddesi, Devlet yardımları yasağını düzenleyen Roma Antlaşması'nın 87. maddesi ile ilgilidir. Türkiye, üye devletler ile arasındaki ticareti etkileyen, rekabeti bozan veya bozma tehdidi yaratan her türlü aynı veya nakdi yardımın yasaklanmasını kabul etmiş, bu amaçla 7 Aralık 1994 tarihinde Rekabetin Korunması ile ilgili 4054 Sayılı Kanunu çıkartarak devlet yardımlarını denetlemek için Rekabet Kurulu kurulmuştur. Finansal piyasalarda güven, istikrar ve rekabeti sağlamak amacıyla 4 Aralık 1999 tarihinde 4491 sayılı kanun çıkartılarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu oluşturulmuştur. 1994 yılında 94/6401 sayılı BKK ile parasal teşvik uygulaması kaldırılarak, ihracatı teşvik mevzuatı Avrupa Birliğine uygun hale getirilmiştir. Ayrıca Devlet yardımları Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Halk Bankası, Eximbank ve İller Bankası tarafından yürütülmektedir (Bilici, 2005:198-199).

Türkiye'de uygulanan vergi teşviklerine; İhracat ve Yatırımlarda uygulanan Damga Vergisi ve Harç İstisnası Hakkında 3505 sayılı kanunu, KOBİ'lere verilen düşük faizli krediler ile yapılan gümrük ve yatırım istisnaları, teknolojik gelişmenin sağlanacağı bölgelerde ve serbest bölgelerde uygulanan gelir, kurumlar, KDV istisnaları, 4325

sayılı kanun ile Olağan Üstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada öncelikli yöreler için sağlanan vergi avantajlarını sayabiliriz (Saraçoğlu, 2006:26).

06 Ekim 2006 tarihinde çıkartılan 10921 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları” hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı ile AB normlarına ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak bölgelerarası dengesizliklerin giderilmesini, küçük ve orta ölçekli işletmelerin uluslararası düzeyde rekabet edebilmelerini, yatırım, üretim, kalite ve standartlarını artırmalarını ve istihdam yaratmalarını sağlamak amaçlanmıştır. Bu karar ile AR-GE yatırımları, turizm yatırımları, çevre yatırımları, KOBİ yatırımları, yabancı sermaye yatırımları, ile imalat ve tarımsal sanayi sektöründe yapılacak yatırımlar, Gümrük Vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve Faiz desteği ile desteklenmektedir (Hazine Müsteşarlığı, 2007).

3.3. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma

Roma Antlaşmasınının 99. maddesi hükmüne göre, mal ve hizmet üzerinden alınan, ortak bir pazarın işleyişi içinde doğrudan bir etkiye sahip olan dolaylı vergilerin, özellikle rekabeti olumsuz yönde etkilemesi ve malların serbest dolaşımı sırasında oluşan vergi yükleri nedeniyle uyumlaştırılması büyük önem arz etmiştir. Bu nedenle AB Konseyi tarafından dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili birçok direktif çıkartılmıştır.

AB’ye tam üyelik yolunda ilerleyen Türkiye, bu yolda üstlendiği yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Bu yükümlülüklerin temelini oluşturan Ankara Anlaşmasında Türkiye, ATKA’nın rekabet, vergilendirme ve mevzuatların yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerin uygulanması gerektiğini kabul etmiştir.

Ayrıca Ortaklık Konseyi Kararınının 48. maddesinde de belirtildiği gibi Türkiye, dolaylı vergiler alanında ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı getirilmesini kabul etmiş ve taraflar birbirlerinin ürünlerine, benzer milli ürünlerden daha yüksek dolaylı vergi uygulanmayacağını taahhüt etmiştir (DTM, 2007b).

3.3.1. Türk Katma Değer Vergi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu

Türk vergi sisteminde Aşarın kaldırılmasından sonraki en büyük reform, AB Vergi Sistemine uyum çerçevesinde 6. direktiften yararlanılarak çıkartılan Katma Değer Vergisi'dir.

1 Ocak 1985 yılında yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile daha önce uygulanmakta olan yıllık gelirleri düşük tahsilâtı çok masraflı, ekonomik etkileri olumsuz olan yüksek oranlı sekiz vergi; dâhilden alınan istihsal vergisi, ithalde alınan istihsal vergisi, P.T.T. hizmet vergisi, nakliyat vergisi, ilan ve reklam hizmetleri vergisi, şeker istihlak vergisi, Spor To-To vergisi ve işletme vergisi yürürlükten kaldırılmıştır (Edizdoğan ve Özker, 2003:9; DPT, 1995).

KDV Sistemine geçilmesinin en önemli sebebi, muamele vergilerinin ekonomideki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak, AB üye ülkelerinin vergi sistemlerine uyum sağlayarak uluslararası ekonomik ilişkilerimizi geliştirmek ve vergi kaçakçılığını önleyerek vergi adaletini gerçekleştirmektir (Heper ve Ak, 2003:17).

Birkaç yıl içinde sağladığı gelir açısından vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutan KDV hasılatı, 1985 yılında 1 trilyon iken, 1986'da 1,7 trilyona, 1987'de ise 2,8 trilyona yükselmiş ve destekli bütçe gelirleri içindeki payı % 27 oranında gerçekleşerek gelir vergisi hasılatına yaklaşmıştır (Aksoy, 1999:136). Toplam KDV tahsilatının (dahilde ve ithalde), toplam vergi gelirleri içindeki payı 1990 yılında, % 27,2, 1995 yılında % 32,7, 2000 yılında 31,6 ve 2005 yılında %32,1 oranında gerçekleşmiştir (GİB, 2007e).

KDV Sisteminde, KDV'ye tabi teslim ve hizmetler 3065 Sayılı Kanunun İlk maddesinde açıklanmıştır. Buna göre (GİB, 2007b):

— Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

— Her türlü mal ve hizmet ithalatı ile diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler

- Posta, telefon, telgraf ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Spor-Toto oynanması, piyango ve talih oyunları tertiplenmesi
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışmalar tertiplenmesi,
- Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
- Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen taşınmazların, mal ve hakların kiralanması işlemleri, KDV'ye esas teşkil olan teslim ve hizmetlerdir.

Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir (GİB, 2007a).

Türk vergi sisteminde KDV'ye tabi teslim ve hizmetler ayrıntılı olarak açıklanırken, AB'de kabuledilen 6. direktifte mal teslimi ve hizmet ifası kavramlarının yalnızca tanımı yapılmış, ayrıntıya girilmemiştir (Bilici, 2005:222).

AB'de tüketim tipi KDV modeli benimsenmiştir. Türkiye ise 1984 yılında çıkartılan 3065 Sayılı KDVK'da, gelir tipi KDV uygulaması söz konusu iken, 22.07.1998 tarihinde çıkartılan 4369 Sayılı yasa ile yapılan bazı düzenlemeler çerçevesinde tüketim tipi KDV uygulamasına geçilmiştir. Böylece işletmelerin yatırım malları için yükledikleri KDV'nin o yıl içinde indirilmesi sağlanmıştır (Tavşancı, 2005:119).

Türkiye, AB üye ülkelerinde olduğu gibi varış ülkesinde vergilendirme esasına uyulmaktadır. Varış yeri prensibi, çifte vergilendirmeyi önleme amacını yansıtmakta olup, üye devletten satın alınan mal, tüketimin yapıldığı devlette vergilendirilmesini

öngörür. Öyle ki ülkeye giren mallar vergilendirilirken ihraç edilen mallar üzerindeki KDV iade edilerek bu mallar vergiden arındırılmaktadır (DPT, 1995).

Avrupa Birliği KDV sisteminin temel özelliği 6. direktifte öngörülen ön vergi indirimidir. Bu uygulama ile satışlarda tahsil edilen KDV, alışlarda ödenen KDV'den düşülerek aradaki farkın fazla olması durumunda fark bağlı olunan vergi dairesine ödenmektedir. Daha önce toplanan verginin ödenen vergiden az olması durumunda ise, mükellefin isteğine göre fazla kısım ya hemen iade edilmekte ya da mahsup edilmek üzere ileriki dönemlere aktarılmaktadır (Aydın, 1993:80).

Türk KDV sisteminde ise bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla ise aradaki fark vergi dairesine yatırılmaktadır. 2002/3606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla aradaki fark az ise yani daha önce ödenen vergi fazlaysa ve bu oran dört milyarı aşıyorsa, sınırı aşan vergi iade edilecektir. Bu sınır sonraki dönemlerde yeniden değerlendirilmesine göre arttırılacaktır (Tavşancı, 2005:119).

3.3.1.1. Katma Değer Vergisi İstisnası Açısından Avrupa Birliği ile Uyumlaştırma Çalışmaları ve İstisnalarda Karşılaştırma

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu, AB vergi mevzuatında yer alan istisnalar açısından değerlendirildiğinde, her iki vergi mevzuatında da benzerlik taşıyan tam veya kısmi istisnalar mevcuttur.

İstisna, ekonomik, siyasal, sosyal, askeri, ekonomik amalarla geçici veya sürekli, tamamen veya kısmen vergi dışında bırakılmasıdır. Tam istisnada, mal ve hizmet vergiye tabi tutulmaz ve KDV'si iade edilir. Kısmi istisnada belirli mal ve hizmetlerden yalnızca istisnanın uygulandığı aşamada vergi istisna edilir (Öz ve Aslan, 2005:161).

Kamu kuruluşlarında veya ilgili üye devlette yardım kuruluşu olarak görülen organizasyonlar, yaşlı evleri dahil sosyal yardım ve sosyal güvenlikle bağlantılı mal teslimi ve hizmet ifaları ile çocuk ve gençlerin korunmasıyla ilgili mal teslimi ve hizmet ifaları, AB'de KDV'den istisnadır (GİB, 2006).

Aynı şekilde Türk KDVK'nın madde 17/1'de sayılan, kurum ve kuruluşların yaşlı, sakat bakım ve huzurevleri, fukara ahevleri, düşkün evleri, öğrenci yurtları, yetiştirme yurtları ve yetimhaneleri, işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetler, bu kapsamda KDV'den istisnadır (GİB, 2007b).

77/388 sayılı 6. direktif, çocuk ve gençlerin eğitimi, okul ve üniversite eğitimi, mesleki eğitim konularında yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları KDV'den istisnadır (GİB, 2006).

Türk vergi sisteminde KDVK'nın 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ilim, fen ve güzel sanatları yaymak amacıyla gerçekleştirdikleri teslim ve hizmetler vergiden istisnadır (GİB, 2007b).

Avrupa Birliği'nde resmi kurumların su teslimleri KDV'den istisnadır (GİB, 2006). Türk Vergi Sisteminde ise sadece zirai sulama amaçlı su teslimleri ile kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler vergiden istisnadır (GİB, 2007b).

Ayrıca sigorta ve reasürans (ikili sigorta) istisnası, taşınmaz varlık kirası istisnası, bankacılık ve finansal hizmetler istisnası AB ve Türk vergi mevzuatında ortak istisnalardır (Soydan, 2001:95).

6. direktifin 14. maddesinde ülke içindeki teslimleri vergiden istisna edilen malların kesin ithalatı ile Diplomatik temsilcilikler ve konsolosluklara yönelik istisnalar katma değer vergisinden tam istisnadır. Benzer hükümler KDVK'nın 15. maddesinde yer almaktadır. Ancak AB'de yurt dışındaki kişiler adına mal ithali ile ilgili verilen hizmetler vergiden istisna iken Türk vergi mevzuatında mal ithali için alınan komisyonlar vergiden istisna olmamaktadır (Saraçoğlu, 2006:43).

KDVK'nın 11. ve 12. maddelerine göre, ihracat teslimleri ve buna ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır. Öyle ki varış ülkesinde vergilendirilmede, ülkeye giren mallar vergilendirilirken ihraç edilen mallar üzerindeki KDV iade edilmektedir. İhraç edilmek şartıyla imalatçı tarafından teslim edilen malın KDV'si, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh

ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Fakat bu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. Ayrıca Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın aldıkları malların üç ay içinde tesliminde söz konusu malın belirli bir miktarı geçmemesi kaydıyla KDV tahsil edilir, malların gümrükten çıkışında ise fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur (GİB, 2007b).

AB vergi mevzuatında da benzer hükümler bulunmaktadır. 6. direktifin 15. maddesinde malların Birlik dışına nakliyesi veya gönderilmesi vergiden istisnadır. Birlik içinde ikametgahı veya daimi oturduğu yeri bulunmayan yolcuların beraberinde taşıdıkları mallar üç ay içinde Birlik dışına çıkarılması ve belli bir miktarı geçmemesi durumunda vergiden istisnadır. Belediye ve il özel idarelerinin sattığı iştirak hisseleri ve gayrimenkullerden alınan vergi kaldırılacak. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerindeki altyapı ve ortak tesis yapımına ilişkin harcamalara da KDV muafiyeti sağlanmaktadır (GİB, 2006).

Ancak Türk KDVK’da yer alıpta AB KDV mevzuatında yeralmayan istisnalar olduğu gibi aynı şekilde çıkartılan 6. direktifte düzenlenmiş olan fakat KDVK’da bulunmayan bazı istisnalar da mevcuttur.

Türk 3065 Sayılı KDVK 1. maddede, KDV’ye tabi teslim ve hizmetler belirtilmiş ve Posta, telefon, telgraf ve benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri KDV’nin konusu olmuştur (GİB, 2007b). AB üye ülkelerinde ise, 6. direktifin 13. maddesinde yolcu taşımacılığı ve telekomünikasyon hizmetleri haricindeki resmi posta idaresinin hizmetleri ve bu hizmetlere bağlı olarak yapılan mal teslimleri ile ticari nitelik taşımayan resmi radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri KDV’den istisna edilmiştir (DPT, 1995).

Türk KDVK’da kamu kurum ve kuruluşlarına ait hastaneler hariç sağlık hizmetlerinde istisna hükmü bulunmamaktadır. Oysa ki AB’de kamu hukukuna bağlı veya bunlara benzer sosyal koşullarda faaliyette bulunan kuruluşların hastane, tedavi ve bunlara yakından bağlı hizmetleri ile hastaneler, tedavi ve teşhis merkezleri ve bunlara benzer diğer kamu menfaatine yararlı sağlık kurumlarının hizmetleri, vücut organları, kan ve süt teslimleri, diş teknisyenlerinin mesleki sınırları içinde kalan hizmetleri ve diş

doktoru ve teknisyenlerince yapılan protez teslimleri KDV'den istisna tutulmuştur (GİB, 2006).

KDVK'nın 1. maddesinde Spor-Toto oynanması, piyango ve talih oyunlarının tertiplenmesi KDV'ye tabidir (GİB, 2007b). AB'de ise üye devletlerin belirleyeceği koşullarda ve sınırlarda vergiden muaf edilmiştir (DPT, 1995).

Avrupa Birliği üye ülkelerinden İngiltere, İtalya, Hollanda, Danimarka, Yunanistan, Fransa, Portekiz gibi ülkelerde bankacılık işlemleri KDV'den istisna edilirken, Türk KDVK'da da bankacılık ve sigorta işlemleri KDV dışında tutulmuştur. Ancak Gider Vergisi Kanunu ile düzenlenen banka sigorta muameleleri vergisinin konusu içine alınmıştır (Öz ve Aslan, 2005:162).

KDVK'nın 13. maddesine göre; Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve 6326 Sayılı Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile boru hattıyla taşımacılık yapanlara, bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV'den muaftır. Ayrıca transit rejimi kapsamında işlem gören mallara yönelik olarak verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri de KDV'den istisna tutulmaktadır (GİB, 2007b).

AB ise yalnız merkez bankalarına ait altın ithalini KDV'den istisna etmiş olup petrol arama ve yolcu taşıma işleriyle ilgili herhangi bir istisna söz konusu değildir (DPT, 1995).

KDVK'da, demiryolu taşıma araçları teslimleri, askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine teslim ettiği konutlarla ilgili teslimler, Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri, GVK'ya göre vergiden muaf esnaf ve serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna tutulurken, Avrupa Birliği KDV sisteminde böyle bir istisna söz konusu değildir (DPT, 1995; Soydan, 2001:103-104). AB vergi mevzuatında öğretmenlerin verdikleri özel ders hizmetleri ile okul ve yükseköğretim öğrenimine ilişkin ders verme hizmetleri KDV'den istisna edilirken Türk vergi sisteminde bu faaliyetler KDV'nin konusu içine girmektedir (GİB, 2007b).

Görüldüğü üzere Türk KDV Sisteminde yeralan istisnalar ile AB KDV sistemindeki istisnalar arasında benzerlikler olmakla beraber birçok farklılıkta bulunmaktadır. AB vergi mevzuatında özellikle sağlık, eğitim gibi sosyal ve kültürel amaçlı istisnalar yeralırken Türk vergi sistemi, bu konuda yeterince uyum sağlamamış daha çok askeri ve ekonomik amaçlı istisnalara yer vermiştir.

3.3.1.2. Katma Değer Vergisi Oranları Açısından Avrupa Birliği ile Uyumlaştırma Çalışmaları ve Oranlarda Karşılaştırma

3065 Sayılı Türk Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesine göre KDV oranı % 10'dur. Aynı maddede Bakanlar Kurulu'nun bu oranı % 1'e kadar indirme veya % 40'a kadar artırma yetkisi bulunmaktadır (Heper ve Ak, 2003:17).

Bu yetki çerçevesinde % 1, % 8, % 18 olarak belirlenen KDV oranlarının uygulandığı 2002/4480 Sayılı BKK kapsamındaki I ve II Sayılı Listeler ile Diğer mal ve hizmetlerin bazıları şunlardır (GİB, 2007e):

I Sayılı Listede yer alan kuru üzüm, kuru incir, fındık, ceviz, meyan, haşhaş tohumu, kütlü ve elyaf pamuk, buğday, arpa, yulaf, antep fıstığı, buğday unu, zeytinyağı gibi ihraç potansiyeli yüksek bazı tarım ürünlerinin toplam teslimleri ile finansal kiralama işlemlerinde, gazete ve dergi satışlarında, cenaze işlerinde, net 150 metrekareye kadar olan konut teslimleri ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde uygulanacak KDV oranı % 1 olarak belirlenmiştir.

II Sayılı Listede yer alan kümes hayvanları ve balıklar ile bunaların etleri, süt ve süt ürünleri, peynir, yumurta, zeytin, makarna, şeker, kuru çay, tahin, helva, su pirinç, poğaç, makarna, yemeklik katı ve sıvı yağlar gibi temel gıda maddelerine, taze sebze ve meyve ile bunların konservelerine, pamuk çitiği ve tohumu ile meyve fidan teslimlerine uygulanacak KDV oranı % 8 olarak belirlenmiştir. Diğer iki listede de yer almayan opera, tiyatro giriş ücretleri, kitap ve benzeri yayın teslimleri, Özel öğrenci yurtlarına, kurşun kalem, boya kalemi gibi okul malzemeleri, insan gıdası için kullanılan mamalar, ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler, ruhsatlı zirai bitki koruma ürünleri, belediye atık su hizmetleri, ayakkabı, terlik, çanta ve halı gibi tüm mal ve hizmetler ile insan ve hayvan sağlığı için kullanılan kan ve kan komponentlerinde % 18 KDV uygulanacaktır.

Ayrıca tekstil ürünlerine de 2006/10138 Sayılı BKK ile % 8 KDV oranı uygulanmaya başlanmış ve 2006 İlerleme Raporunda yapılan bu değişiklikle Türkiye'nin, AB vergi müktesabatından daha fazla uzaklaştığı ifade edilmiştir. Aynı raporda, Türk vergi sisteminin AB vergi müktesabatıyla kısmen uyum içinde olduğu vurgulanarak KDV, ÖTV kapsam ve oranlar ile alkol ve tütün ürünlerindeki ayrımcılığın giderilmesi gerektiği belirtilmiştir (Bursab, 2006).

Tablo 5. 1985–2003 Yılları Arasında Uygulanan KDV Oranlarının Seyri

Yürürlük Tarihi	BKK Karar Sayısı	İndirimli Oran	Genel Oran	Yükseltilmiş Oran
01.01.1985	Yok	Yok	%10	Yok
01.07.1986	86/10793	%1,%5	%10	Yok
01.12.1986	86/11217	%1,%5	%12	Yok
01.01.1988	87/12469	%1,%3,%5,%8	%12	%15
01.11.1988	88/13383	%1,%3,%5	%10	%15
15.10.1990	90/919	%1,%5	%11	%20
01.12.1990	90/919	%1,%6	%12	%20
01.06.1991	91/1855***	%1,%6	%12	%20
01.01.1992	91/2545	%1,%6	%12	%13,5-%20
29.02.1992	92/2692	%1,%6	%12	%13-%20
01.01.1993	92/3896***	%1,%6	%12	%13-%20
01.11.1993	93/4932	%1,%8	%15	%23
01.01.1996	95/7612	%1,%8	%15	%23-%40
13.12.1999	99/13648	%1,%8	%17	%25-%40
15.05.2001	2001/2344	%1,%8	%18	%26-%40
01.08.2002	2002/4480	%1,%8	%18	Yükseltilmiş Oran Kaldırıldı

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

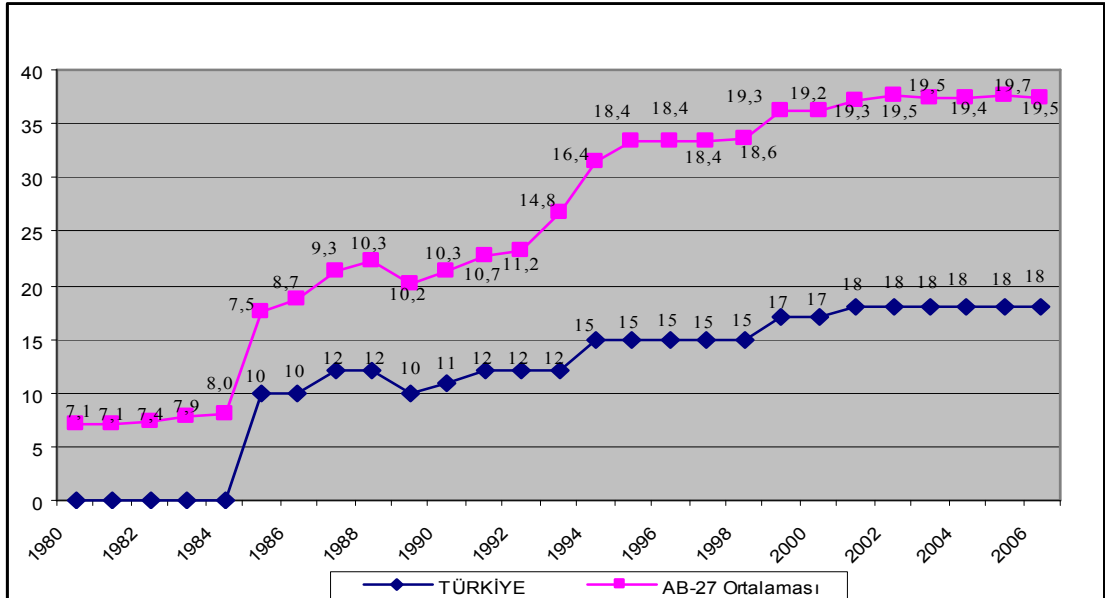
** Katma Değer Vergisine tabi teslim ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları KDV Kanununun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

*** Bu Kararnamelerle, daha önce farklı Kararnamelerle belirlenen oranlar tek Kararname altında toplanarak bütünlük sağlanmış ve yeni listeler yayımlanmıştır.

Tablo 5'den anlaşılacağı üzere, 01 Ocak 1985 yılında yürürlüğe giren KDV sisteminde ilk olarak %10 tek oran uygulanmıştır. 01 Temmuz 1986 tarih ve 86/10793 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile oran yapısı %1, %5, %10 olmak üzere 3 farklı KDV oranı getirilmiştir. 22 Aralık 1992 Tarih ve 92/3896 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla

kullanılarak % 1, % 6, % 12, % 13, % 20 olmak üzere 5 farklı KDV oranı kabul edilmiştir. 27 Ekim 1993 Tarih ve 93/4932 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla % 12’lik KDV oranı kaldırılarak oran sayısı dörde indirilmiştir. Bu tarihe kadar birçok değişiklik yapılan KDV oranları, en son 1 Ocak 1996 tarihinde % 40 oranında kabul edilmesiyle, % 1, % 8, % 15, % 23, % 40 olmak üzere beşe çıkmıştır. 12 Haziran 2002 Tarih ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasasının Türk Vergi Sistemine girmesiyle, % 26 ile % 40 oranına tabi mallar ÖTV’nin kapsamına alınmıştır. Son olarak Avrupa Birliği müktesabatına uyum çerçevesinde KDV oranları % 1, % 8, % 18 olarak belirlenmiştir.

Şekil 2. 1980–2006 Yılları Arasında Uygulanan Standart KDV Oranlarının Türkiye ve AB–27 Ortalamasındaki Seyri (%)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007; European Commission, DOC/1829/2006; European Commission, DOC/1237/2007; Eurostat, 2007b; European Commission, 2007e.

Şekil 2’den anlaşılacağı üzere AB üye ülkelerinin 1980 ile 2006 yılları arasında uyguladıkları standart KDV oranları ortalamasında ufak bir artış söz konusu olsa da mevcut oranların 1980–2006 yılları arasında çok fazla değişmediği ve standart oranların ortalamasının % 20’nin altında kaldığı izlenmektedir. Türkiye’de ise 1985 yılında vergi sistemine giren KDV’nin, standart oranları artış eğilimine girmiş görünse de AB–27 ortalamasının altında bir seyir izlemiştir. AB vergi müktesabatına uyum

çerçevesinde 3 oranlı KDV sistemi benimseyen Türkiye, standart KDV oranını % 18'in üzerine çıkarmamaktadır.

Türk vergi sistemi ile AB vergi sistemini oran sayısı açısından karşılaştırdığımızda, AB'nin hedefi olan % 5 ve % 15'lik iki oranlı bir KDV sistemine yakın olduğu gözlenmektedir (Bilici, 2005: 248).

Ancak oranların seviyesi açısından değerlendirildiğinde, bazı mal ve hizmetlere uygulanan Türk KDV oranlarının, AB'ye göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Özellikle verginin sosyal amacına uygun olarak hareket eden AB, gıda maddelerine, sağlık harcamalarına ve ilaç alımlarına % 5 KDV uygularken, Türkiye bu mal ve hizmetlere % 8 KDV uygulamaktadır (Öz ve Aslan, 2005:165).

Komisyondun 6. Direktifinde yer alan ek'li H listesi ile belirlenen mal ve hizmetlerde geçerli olacak indirim oranı, üye ülkelerde en az % 5 olarak uygulanmaktadır. Bu bağlamda Türkiye'nin uyguladığı % 1'lik oran, AB'nin öngördüğü indirilmiş oranın altındadır. Türkiye'nin uyguladığı bu oran süper indirilmiş oran olarak değerlendirilse bile, AB'de uygulanan süper indirilmiş oranda en düşük oranı Fransa % 2,1 olarak uygulamaktadır. Bu nedenle Türkiye'nin uyguladığı KDV indirilmiş oranı koruyarak uygulamaya devam etmesi AB'ye uyum çerçevesinde değerlendirildiğinde uygun olmadığı aşikardır. Ayrıca AB H listesi ile Türk indirilmiş oran listesini karşılaştırdığımızda, düşük vergi uygulanabilecek mal ve hizmetler AB'de gıda, sağlık, ulaşım, eğitim, kültürel, barınma, dinlenme, spor ve temizlik gibi sosyal amaçlı mal ve hizmetler iken Türkiye'de indirilmiş oran listesinde sağlıkta özellikle ilaçlar, temizlik, ulaşım, dinlenme kategorileri yer almamıştır (Soydan, 2001:82-83; Tavşancı, 2005:120).

3.3.2. Türk Özel Tüketim Vergi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumunu

1 Ocak 1996 tarihinde Türkiye ile AB üye ülkeleri arasında yapılan Gümrük Birliği çerçevesinde gümrük vergileri ve diğer eş etkili vergiler kaldırılmış, üçüncü ülkelerden yapılan ithalatta OGT uygulaması getirilmiştir. Bunun sonucunda oluşan, ithalattan alınan kamu gelirlerindeki azalma nedeniyle uygulaması basit, etkin ve tek safhada bir kez alınabilen mevcut tüketim vergilerinde basitliği sağlayan, ÖTV kanunu kabul

edilmiştir (Kılıç ve Ölçek, 2001:283-284).

Türkiye'nin, AB'ye uyum çerçevesinde gerçekleştirdiği en kapsamlı çalışmalardan biri olan ÖTV, 12 Haziran 2002 Tarihinde 4760 Sayılı Yasa ile Türk vergi sistemine girmiştir. Çeşitli vergi, harç, fon ve pay adı altında alınan akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar payı, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, çevre kirliliğini önleme fonu (taşıt alım vergisinin ¼'ü oranında), trafik tescil harcı, eğitime katkı payı (taşıtların kayıt, tescil ve devrinden alınan), özel işlem vergisi (taşıtların kayıt, tescil ve devrinden alınan), mera payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), ek vergi, federasyonlar payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, malul, şehit, dul ve yetimleri payı, savunma sanayii destekleme fonu (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler piyasası düzenleme kurumu payı, toplu konut payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan.) şeklindeki 16 çeşit yük, 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV kapsamına dahil edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2007)

3.3.2.1. Verginin Konusu Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum

Türk ÖTV'nin konusunu, 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun 1. maddesi ile Kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı listelerde yer alan malların ithalatı, ilk iktisabı veya satışı oluşturmaktadır.

ÖTV'nin kapsamına giren mallar aşağıda açıklanan bu dört listede belirtilmektedir (GİB, 2007c):

ÖTV Kanunu'na Ek'li, A ve B cetvellerinden oluşan I Sayılı Listenin, A cetvelinde Uçak ve Jet benzini, motorin, kurşunlu ve kurşunsuz benzin, motor yağları, fuel oil, Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G), doğal gaz, propan, bütan, bio dizel gibi çeşitli mallardan oluşmaktadır. B cetvelinde ise benzol, petrol eteri, solvent nafta, henzak, hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları, vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler yer almaktadır. I Sayılı Listenin, A ve B cetvellerinin kapsadığı malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

II Sayılı Liste, kar araçları, golf arabaları, otomobil, uçak, helikopter, motosiklet, yat,

sürat teknesi gibi çeşitli hava, kara ve deniz araçlarını kapsamakta olup bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir. Bu listedeki mallardan, kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı ile tabi olmayanların ithalatı veya imal yada inşa edenler tarafından teslimi ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

ÖTV Kanunu'na Ek'li, A ve B cetvellerinden oluşan III Sayılı Listenin A cetvelinde yer alan kolalı gazozlar, malttan üretilen biralar, taze üzüm şarabı, köpüklü şaraplar, fermente edilmiş diğer içkiler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), cin ve geneva, votka, rakı gibi içecekler ile B cetvelinde yer alan tütün, tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar ile enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün gibi tütün mamüllerinin ithalatçı ve imalatçılar tarafından teslimi, ÖTV'nin konusuna girmektedir.

IV Sayılı Listede ise havyar, parfüm, güzellik ve makyaj malzemeleri, elmas, altın veya gümüş kaplı kaşık, çatal, video, kasetçalar, radyo, televizyon, kamera, postlar, kürkler ve taklit kürkler ile bunların mamülleri, revolverler ve tabancalar gibi lüks tüketim mallarının ithali veya imal yada inşa edenler tarafından teslimi, ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

AB'ye uyum konusuna, kapsama giren ürünler açısından bakıldığında I ve III sayılı listede yer alan petrol ürünleri ile madeni yağlar, tütün, sigara, alkol ve alkollü içecekler kapsam ve ürünlerin yapısı itibarıyla, AB ÖTV direktiflerinden, 92/83/EEC, 92/81/EEC, 92/79/EEC, 92/80/EEC sayılı direktifler ve 92/12/EEC sayılı direktifin 1. ve 3. maddeleri ile uyumludur. Ayrıca bu madde ile AB'de olduğu gibi bu ürünlerin bir defaya mahsus vergilenmesi öngörülmektedir (ABGS, 2007).

Ayrıca AB'de tütün ve tütün mamullerinden, petrol ürünlerinden, alkol ve alkollü içeceklerden ÖTV alınırken, Türk vergi sistemi bu mallara ek olarak II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar ile bazı beyaz eşya, elektronik eşya, silah, mücevher, kürk gibi eşyaların yer aldığı IV sayılı listede yer alan çeşitli ürünleri de ÖTV kapsamına katmıştır. Bu nedenle Türk ÖTV'si daha çok genel tüketim vergisi şeklinde algılanmaktadır.

3.3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinde vergi doğuran olay, kanuna ek'li listelerde belirtilen malların teslimi, ithalatı veya ilk iktisabı olarak açıklanmaktadır. Malların tesliminden önce faturaveya benzeri belgeler verilmesi durumunda düzenlenen belgeler, komisyonlar tarafından yapılan satışlarda malların teslimi, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na göre ithalatta gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan mallarda ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir (GİB, 2007c). Görüldüğü üzere Kanunun 2. maddesinde vergiyi doğuran olay, 92/12/EEC sayılı AB direktifinde olduğu gibi, verginin konusuna giren malların teslimi veya ithalatına bağlanmaktadır (ABGS, 2007).

3.3.2.3. Vergi Mükellefi Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum

Vergi mükellefi, vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir (Eker, 1997:133; Akdoğan, 1999:145).

ÖTV'de mükellef, vergiye tabi mal ve hizmetleri harcamalarına göre konu edenler ile imalatçılar, inşa edenler ve ithalatçılardır (Aydın, 2002:32).

Kanunun 4. maddesi ile verginin mükellefi, I Sayılı listede yer alan benzin ve benzeri ürünlerin ithalatçı ve rafineri şirketleri, II Sayılı listede yer alan motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanların imalatçı ve ithalatçıları, III Sayılı listede yer alan tütün, alkol ve alkollü içecekler ile alkolsüz içeceklerin üretici ve ithalatçıları, IV Sayılı listede yer alan güzellik ve makyaj malzemeleri, elmas, elektronik eşyalar, kürkler gibi lüks tüketim mallarını üreten ve ithal edenler olarak belirlenmiştir (GİB, 2007c).

Anlaşıldığı üzere Özel Tüketim Vergisinin mükellefini belirleyen ÖTV Kanunu'nun 4. maddesi ile 92/12/EEC sayılı AB Direktifinde, ÖTV'ye tabi ürünleri ithal veya imal edenler verginin mükellefidir (ABGS, 2007).

3.3.2.4. Vergi İstisnası Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum

ÖTV Kanunu'nda 5. maddede ihracat istisnası, ihraç edilen mallara önceden ödenmiş olan ÖTV, ihracatçı adına düzenlenen faturada gösterilmek kaydıyla ihracatçıya iade

edilir. AB’de ise fiktif antrepo uygulaması nedeniyle ÖTV iadesi uygulanmamaktadır (Saraçoğlu, 2006:55).

Kanunun 6. maddesinde yer alan diplomatik istisna ile 92/12/EEC sayılı AB direktifine uyumlu olarak I ve III sayılı listede yer alan tütün, alkol ve alkollü içecekler ve madeni yağların diplomatik ve konsolosluk ilişkileri çerçevesinde teslimi karşılıklı olmak kaydıyla, uluslararası kuruluşlara yapılan teslimler belli koşullarla vergiden istisna tutulmaktadır. Kanunun 7. maddesinin 1/b fıkrasındaki petrol arama ve istihsal faaliyetlerde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi istisnası ile 92/81 sayılı AB Direktifinin 4. maddesinde yer alan madeni yağ üreten bir işletme bünyesinde tüketilen madeni yağlar, üretim yapılması amacıyla tüketildiği sürece istisna edileceği hükmüne, uyumlu bir düzenleme getirilmektedir. Kanunun 7. maddesinin 6. fıkrasında getirilen düzenleme ile geçici ithalat, gümrük antreposu, transit gibi gümrük rejimine tabi tutulan ürünleri ile serbest bölge geçici depolarına konulan ürünler vergiden müstesna tutulmak suretiyle esas itibarıyla 92/12/EEC sayılı Direktifin 5. maddesine uyumlu bir düzenleme getirilmektedir (ABGS, 2007).

3.3.2.5. Vergi Matrahı ve Oranları Açısından Avrupa Birliği’ne Uyum

Özel Tüketim Vergisinin Matrahı ÖTV Kanununda, akaryakıt ürünleri için kilogram, litre, metreküp, standart metreküp birimleri esas olarak alınır. Alkol ve alkollü içeceklerde malın teslimi, ithalatı veya ilk iktisabında hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. B cetvelindeki tütün mamulleri için perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla matrah belirlenir (GİB, 2007c).

Vergileme ölçülerinin ve matrahların açıklandığı Kanunun 11. maddesinde, sigara ve tütün mamullerinde matrah ve vergi yükü oranı, sigaralar üzerinden alınacak minimum özel tüketim vergisini belirleyen 92/79/EEC sayılı AB direktifine, sigaralar dışındaki işlenmiş tütün ürünleri üzerinden alınacak minimum özel tüketim vergisini belirleyen 92/80/EEC sayılı AB direktifine, madeni yağlar üzerinden alınacak minimum özel tüketim vergisini belirleyen 92/82 EEC sayılı AB direktifine ve bunlarda değişiklik

yapan 2002/10/EC sayılı AB direktifine uyumlu olarak belirlenmektedir (ABGS, 2007).

Kanunun 12. maddesine göre Bakanlar Kurulu, I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye, II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, III sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, A cetvelindeki mallar için dört katına B cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, asgari maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sıfıra kadar indirmeye, % 25'e kadar artırmaya, yetkilidir (GİB, 2007c).

Bakanlar Kuruluna vergileme konusunda verilen bu yetkilerle alkollü içkiler, tütün ürünleri, sigara ve madeni yağlarda AB'de uygulanan vergileme ölçüleri ve tutarları ile bu alanda AB'nin ileride yapması muhtemel değişikliklere kanun değişikliği yapmadan, kolayca uyum sağlanması imkânı getirilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini kullanması halinde AB'nin 92/84/EEC ve 92/827EEC sayılı Direktiflerine uyum sağlanmış olacaktır. Kanunda uygulanması öngörülen vergi tutarları ve oranları ile vergi matrahının hesabı, verginin tahakkuku ve ödenmesi konusunda dâhilde ve ithalde aynı uygulamanın yapılması öngörülmektedir. Dolayısı ile yerli ve ithal ürünler arasında ayrımcılık yaratılmamaktadır (ABGS, 2007).

Türk ÖTV'de uygulanan oranlarına bakacak olursak; I sayılı listede Motorinin litre başına ÖTV tutarı 0,9270 YTL, Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olan Doğal gazın Standart m³ başına 0,5463 YTL, Benzinli motor yağlarında Kilogram başına 0,3500 YTL olarak belirlenmiştir. II sayılı listede yer alan ürünler için uygulanan en düşük ÖTV oranı otobüslerde % 1, en yüksek oran ise İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2000 cm³ olan motorlu araçlarda % 84 olarak uygulanmaktadır. III sayılı listenin A cetvelinde yer alan mallardan kolalı gazozlara % 25, cin ve rakı gibi alkollü içeceklere % 275,6 ÖTV uygulanırken, B cetvelinde yer alan tütün ve tütün mamulleri için adet üzerinden alınan maktu vergi tutarı 0,0700

YTL/Gram veya 0,0700 YTL/Adet olarak hesaplanmakta yani paket başına 1,4 YTL maktu vergi alınmaktadır. IV sayılı listede yer alan mallardan havyar, parfüm, güzellik ve makyaj malzemeleri, elmas, altın veya gümüş kaplı kaşık, çatal gibi ürünlere % 20, radyo, televizyon, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi elektrikli ürünlere % 6,7 oranında ÖTV uygulanmaktadır (GİB, 2007c).

I sayılı listede yer alan ürünler için uygulanacak ÖTV tutarları litre ve kilogram başına, DİE'nin toptan eşya fiyat endeksine bağlı olarak her ay maktu olarak düzenlenmekte, II, III, IV Sayılı listelerde ise ÖTV oranları nispi olarak belirlenmektedir. Ayrıca Türk ÖTV'sinde petrol ürünleri hariç tüm malların vergi oranları ad-valorem tekniğine göre belirlenirken AB'de bütün mamulleri dışındaki tüm mallara uygulanacak oranlar spesifik esasına göre belirlenmektedir (Bilici, 2005:260–261).

3.4. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Bilindiği üzere, Roma Antlaşmasınının 98. maddesi dolaysız vergi yükümlülüklerinin, Birlik içinde rekabet eşitliğini sağlamak ve kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını gerçekleştirmek amacıyla uyumlaştırılması amaçlanmış ve bu amaçla Konsey birçok direktif çıkarmıştır.

Türkiye Ankara Anlaşması'nda ATKA'nın rekabet, vergilendirme ve mevzuatların yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerin uygulanması gerektiğini kabul etmiş ve AB ile imzaladığı Ortaklık Konseyi Kararı'nın 47. maddesi, taraflara dolaysız vergilerde düzenleme yapma serbestisi getirmiştir. Türk vergi sisteminde özellikle son yıllarda yapılan uyumlaştırma çalışmaları kurumlar vergisi üzerinde yoğunlaşmış olup gelir vergisi konusunda da birçok çalışma mevcuttur.

3.4.1. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu üzerinde büyümeyi hedefleyen, gönüllü uyumu sağlayan, geniş tabanlı ve düşük oranlı kurumlar vergisi sistemini destekleyen düzenlemeler yapılarak 13 Haziran 2006 tarihinde 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

AB'ye uyum çerçevesinde, Kurumlar Vergisi uygulamalarında bütünlük sağlamak amacıyla, kapsam kolay, sade ve anlaşılır bir tarzda modernize edilerek eski kanundaki oran, örtülü sermaye ve kazanç dağıtımı, yurtdışı iştirak kazançları istisnası, tavsiye, bölünme, devir, istisna ve muafiyetler gibi önemli maddeler değiştirilmiştir. Kanunun getirdiği diğer bir yenilikte kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde gelir vergisi kanunu çerçevesinde değerlendirilen vergi kesintileri, kurumlar vergisi kanunu kapsamına alınmıştır.

3.4.1.1. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Direktifleri Açısından Uyumu

Bilindiği üzere, AB Kurumlar Vergisi alanında 23 Temmuz 1990 tarihinde çıkartılan 90/434/AET sayılı direktif ile farklı üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin, devir, birleşme, bölünme, hisse değişiminde ve ortak vergilendirme rejiminin uygulanmasında ortaya çıkabilecek vergi engellerini ortadan kaldırmak amaçlanmıştır. 17 Şubat 2005 tarihinde çıkartılan direktif ise Füzyon Direktifinde şirket listelerinin güncellenmesi, şubelerin iştiraklere dönüştürülmesinde vergi kolaylığının sağlanması, kısmi bölünme gibi bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir (Güngör, 2006).

13 Haziran 2006 Tarih ve 5520 Sayılı Türk Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Füzyon Direktifinde olduğu gibi tasviye, birleşme, bölünme, devir ve hisse değişimi kuralları mevcuttur. Kanunu'nun 18. maddesine göre, şirket birleşmeleri kurumlar vergisi kanununa tabi olup birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur. Birleşme işleminde birleşen ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması yani tam mükellef olması ve Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini devralan kurumun, kül halinde devralması ve aynen bilançosuna geçirmesi gibi 19. madde de belirtilen devir şartlarını taşıması halinde vergi alınmamaktadır. AB'ye üye ülkelerde mukim şirketler ile yapılan birleşme veya bölünme gibi işlemlerde özellikle tam mükellef şartından dolayı bu modeli kullanmak mümkün değildir (Vergi Bülteni, 2007).

AB'nin Kurumlar Vergisi alanında 23 Temmuz 1990 tarihinde çıkartılan yerleşik olduğu üye ülkenin mevzuatlarına bağlı kurulan ve kurumlar vergisine tabi olan bir yavru şirket ile bağlı bulunduğu ve başka bir üye ülkede kurulu ana şirket arasında

gerçekleşen kar transferleri üzerindeki çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını öngören 90/435/AET sayılı direktifi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir (European Commission, 2006).

Kanunun 5. Maddesinde; kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar ile tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İştirak edilen tam mükellef kurumun kazancının, iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek başka bir ifadeyle mükerrer vergilemeye yol açmamak nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların bu iştiraklerden elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Ancak bu istisnadan yararlanmak için yurtdışı iştirakteki minimum pay oranı % 10 olmalı, iştirak hissesini bir yıl elinde tutmalı ve yurtdışı iştirakin ilgili ülkede tabi olması gereken asgari vergi oranı % 15 olmalıdır. Yurtdışı iştirakin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini veya sigorta hizmetinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda istisnadan yararlanmak için yurtdışında en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergiye tabi olma şartı getirilmektedir. Karın, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi şartı ile yurtdışı iştirakin anonim veya limited şirket mahiyetinde olma şartlarının yerine getirilmesi halinde yurtdışı iştiraklerden elde edilen kar payları kurumlar vergisinden istisna olacaktır (Vergi Bülteni, 2007).

Hollanda, Belçika, İsviçre gibi AB ülkelerinde Türkiye'de olduğu gibi hisse satış kazancı istinası, temettü gelir istinası bulunmakta ancak asgari elde tutma süresi bulunmamakta ve asgari iştirak oranı ise Hollanda ve Belçika'da % 5, İsviçre'de ise % 20 olarak uygulanmaktadır. Lüksemburg ve İspanya da ise aynı istisnalar uygulanmakta yalnız asgari elde tutma süresi 1 yıldır. Asgari iştirak oranı Lüksemburg'a % 10, İspanya'da ise % 5 olarak uygulanmaktadır (Baş, 2006).

Kazancın elde edildiği tarih itibariyle devamlı olarak en az bir süre ile nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlasının, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin en az iki tam yıl süre ile elde tuttukları yurtdışı iştirak hisselerinin satışından doğan değer artış kazançları da vergiden istisna edilmektedir. Yukarıdaki şartların sağlanması halinde vergiden istisna edilen hisse satış kazançları ile yukarıdaki paragrafta yer alan özellikleri taşıyan şirketlerin vergiden istisna şartlarını haiz temettü kazançlarının yabancı kurumlara dağıtılması halinde kar payları üzerinden uygulanacak olan stopaj oranı normal kar dağıtımında uygulanan stopaj oranının yarısını geçemeyecektir. Yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre şirket kurulması gereken durumlarda yukarıda belirtilen şartlar aranmaksızın iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır (Vergi Bülteni, 2007).

Dar mükellefler yani kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar yalnızca Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançlar, gayrimenkul sermaye iratları üzerinden % 15 oranında vergilendirilirler. 2007 yılı başından itibaren Dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde uygulanacak olan stopaj oranı ise GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılı inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara yapılan hak ediş ödemelerinde (Tam mükelleflere yapılan ödemeler de dâhil) % 3, petrol arama faaliyetlerinden sağlanacak serbest meslek kazançlarından % 5, diğer meslek kazançlarından % 20, finansal kiralama faaliyetlerinden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarından % 20 olarak uygulanmaktadır. Tam mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak olan vergi kesintileri ise mükerrer vergiyi önlemek amacıyla kurumlar vergisi kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançlar üzerinden ayrıca gelir vergisi kanunu’na göre kesinti yapılmayacaktır (Güngör, 2007).

Kurumlar vergisi mükellefi sayılan kooperatiflerin vergi istisnası konusunda da değişiklik yapılmıştır. KVK’da, kooperatif ortaklarının harcanmayıp iade edilen yönetim giderleri ile tüketim kooperatifi ortaklarının kişisel ve ailevi olarak satın gıda ve giyecek gibi aldıkları malların değeri, üretim kooperatiflerinde ortakların üreterek

kooperatife sattıkları veya üretim için atın aldıkları malların değeri ile Kredi kooperatifleri ortakların kullandıkları kredilere uygulanan risturn kurumlar vergisinden istisnadır (Vergi Bülteni, 2007).

AB’de de kooperatifler kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak İtalya ve Fransa gibi bazı üye ülkelerde tarım amaçlı kurulan kooperatifler, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Ayrıca dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları, Türkiye’de olduğu gibi AB’de de kurumlar vergisine tabidir.

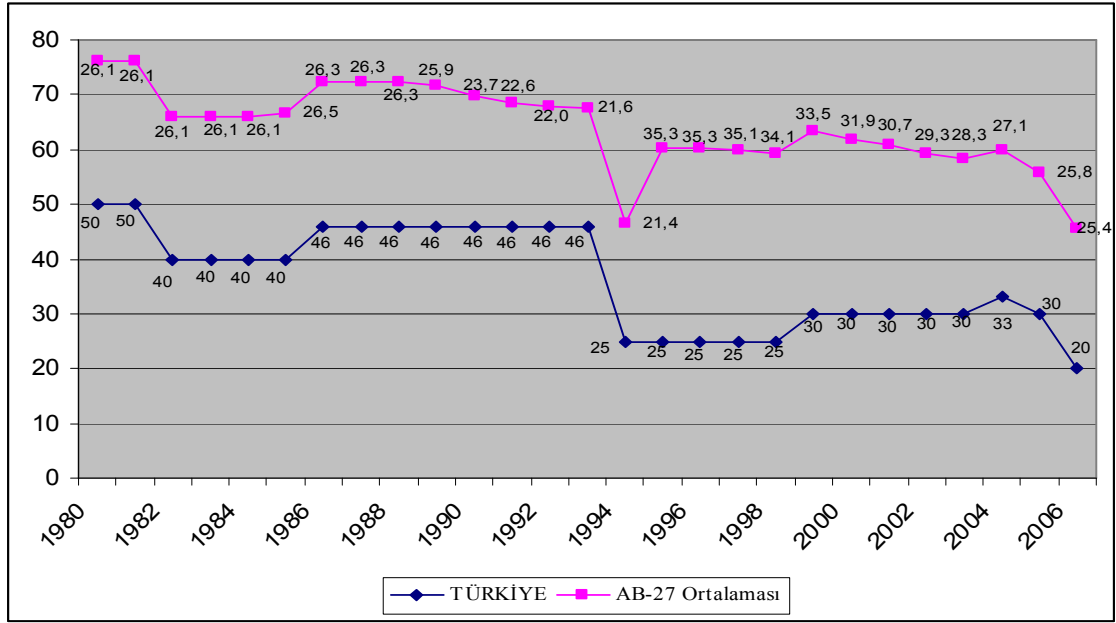
Türkiye ile AB arasında Kurumlar vergisi alanında mevcut olan diğer bir fark ise mükellef konusudur. Türk Vergi Sisteminde, kolektif şirketler ile adi komandit şirketler gibi şahıs şirketlerinde, ortakların aldıkları kazanç payları gelir vergisine tabi olup sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kurumlar vergisine tabidir. Ancak AB vergi sisteminde, kolektif ve adi komandit şirketle gibi şahıs şirketlerinin kazançları kurumlar vergisine tabidir (İKV, 2004).

3.4.1.2. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Oranları Açısından Uyumu

1980’li yıllarda Kurumlar Vergisinde düzenlemeler yapılmış fakat yatırımların ve ihracatın teşvik edilmesi gerekçesiyle Kurumlar vergisine getirilen istisnalar, bu vergiyi zamanla mali işlevini yerine getiremez duruma getirmiştir (İyidiker, 2000). 1981 tarihinde Kurumlar Vergisi oranı % 50 olarak belirlenerek vergi alacağı uygulamasına geçilmiş ve vergi alacağı Kurumlar Vergisi oranının 1/3’si olarak uygulanmıştır. 1983 yılında Kurumlar Vergisi oranı % 40’a, vergi alacağı ise 1/3’e düşürülmüştür. 1986 ile 1995 yılları arasında % 46 olarak uygulanan bu oran, 1995 yılı başından itibaren bu oran % 25’e indirilmiş ancak buna karşılık kurumun halka açık veya kapalı olması durumuna göre kar payı üzerinden % 10 veya % 20 oranında stopaj alınmaya başlanmıştır. Vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik konulan bu stopajlar kurumlar vergisinin alınmasından sonra dağıtılsın veya dağıtılmasın kalan tutar üzerinden kesilir. Bu yöntem AB ülkelerinde de uygulanmakta ancak Türkiye’deki farkı alınan stopaj, vergi alacağı gibi hesaplanacak gelir vergisinden düşülebilmektedir. Kurumlar Vergisi Oranı 1999 ile 2006 yılları arasında fon payıyla beraber fiilen % 33 olarak uygulanmış ayrıca 2003 yılında çıkarılan 4822 sayılı yasa ile kar paylarının

dağıtılması konusunda değişiklikler yapılarak fon payı kaldırılmış ve kurumlar vergisi oranı % 30'a düşürülmüştür (Bilici, 2005:285–286).

Şekil 3. 1980–2006 Yılları Arasında Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranlarının Türkiye ve AB-27 Ortalamasındaki Seyri (%)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007; OECD The Tax System in the Czech Republic,2000; Worldbank, Corporate Income Taxation and FDI in the EU, 2007; Facta Universitatis, Corporate Income Tax in EU Countries Analysis, 2002; Ferhatoğlu, 2006a, OECD Taxation of Corporate and Capital Income, 2006.

Şekil 3’de, AB’de kurumlar vergisinin 1980 ile 2006 yılları arasında uygulanan kurumlar vergisi oranlarının indirim trendi açıkça görülmektedir. Türkiye’de de kurumlar vergisi oranlarında yıllar itibariyle aynı şekilde bir indirime gidilmiştir. Türk vergi sisteminde gerçekleştirilen yeniden yapılanma ile 2006 tarihinde kurumlar vergisinde belirli ciro veya aktif büyüklüğün altında olan mükellefler için AB-27 ortalamasının altında daha düşük bir oran olan % 20 uygulanarak hem vergi ödemeye olan direnç azaltılıp gönüllü uyumu sağlamak hem de KOBİ’leri vergisel anlamda teşvik ederek sisteme kazandırılması amaçlanmıştır.

Böylelikle kayıt dışı ekonomiyi önlenerek KOBİ’lerin kurumsal yapılarını tamamlamalarına zemin hazırlanması sağlanacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, kurumlar tarafından gerçekleştirilen kar dağıtımlarında uygulanacak stopaj oranı tüm

mükellefler için % 15 olarak belirlenmiş olup karın dağıtılmaması durumunda kesinti yapılmamaktadır. Ayrıca geçici vergi oranı da Kurumlar vergisi oranı gibi % 20 olarak belirlenmiş ve Bakanlar Kurulu bu oranı % 5'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir (Vergi Bülteni, 2007).

Türkiye'de, yeni şirket kurulması ve şirket sermayesinin artırılması gibi sermaye birikiminde uygulanacak damga vergisi oranı binde 5'tir (Bilici, 2005:284). Ayrıca 02 Mart 2007 tarihinde alınan karar ile özel sektör borçlanma tahvilleri Damga Vergisinden muaf tutulmuş ve ikinci el araç satış sözleşmelerinden alınan damga vergisi, binde 7,5'ten binde 1,5'e düşürülmüştür (Haber10, 2007).

3.4.2. Türk Gelir Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu

Türkiye ile AB arasında uygulanmakta olan Gelir Vergisi Sisteminde genel olarak birbirine uyumlu olsa da aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle 4369 Sayılı kanun ile yapılan değişiklikler ile bu uyum güçlendirilerek farklılıkların en aza indirilmesi amaçlanmıştır.

AB'ye uyum çerçevesinde 29 Temmuz 1998 Tarihinde 4369 sayılı Kanunun 82. maddesinin 3 numaralı fıkrasının (e) bendiyle, aileyi meydana getiren tüm fertlerin (eş ve çocukların) gelirlerinin toplanarak bu gelirin aile reisi tarafından vergi dairesine bildirildiği Aile Reisi Beyanı kaldırılmıştır. AB üye ülkelerinde de eşlerin gelirleri ayrı ayrı ilgili vergi dairesine bildirilmektedir.

Türk vergi sisteminde, muaf veya istisna edilen bir konunun AB üyesi ülkelerde vergilendirme kapsamında bulunması, o ülkedeki mükelleflerin vergi yükünü artıracaktır. Bu nedenle muaf veya istisnaları uyumlaştırma çabası içine giren Türkiye, ticari veya zirai kazanç beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandıkları yatırım indirimi uygulamasına, 5479 sayılı Kanunla 2006 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere son verilerek bu uyum sağlanılmaya çalışılmıştır. Ancak, aynı Kanuna eklenen Geçici 69. madde hükmü ile de bu mükellefler için bir geçiş dönemi öngörülmüş ve 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarını, maddede belirtilen

esaslar çerçevesinde 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilmelerine olanak sağlanmıştır (Ernst & Young, 2007).

AB'de ise yalnız Hollanda da yatırım indirimi gelir vergisi mükelleflerine uygulanmakta olup diğer AB üyesi ülkelere yatırım indirimi, teşvik tedbirleri adı altında kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanmaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde belirtildiği gibi, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir ve gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. AB'de ise Tek pazarın vergi modelinde gelirin tanımı; safi tutarın dikkate alındığı, bütün kaynaklardan elde edilen, çeşitli gelir unsurlarını içine alan tüm gelir çeşitleridir. Geliri gerçek kişiler elde ettiği gibi mükelleflerde gerçek kişilerdir (Günay, 2000:148).

Ayrıca Türk vergi sisteminde, şahsılık ilkesine göre hareket edildiğinden kollektif şirketler ile adi komandit şirketler gibi şahıs şirketlerinde, ortakların aldıkları kar payları gelir vergisine tabidir. Ancak uyguladıkları gelir vergisi konusunda çelişki bulunan AB ülkelerinin Vergi Sistemlerinde, kollektif ve adi komandit şirketler gibi şahıs şirketlerinin kazançları kurumlar vergisine tabidir (İKV, 2004).

Matrahın tespit yöntemleri açısından değerlendirirsek, AB üyesi ülkelerde matrah sadece gerçek usule göre tesbit olunurken, Türk Gelir Vergisinde gerçek usulun yanında. bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farkı hesaplandığı basit usule göre de tesbit edilmektedir (GİB, 2007d).

2006 İlerleme Raporunda, doğrudan vergilendirmenin uyumlaştırılması konusunda birtakım ilerlemelerin gerçekleştirildiği kaydedilmiştir. Yerel vergi dairelerinin merkeze karşı sorumluluklarını artırmak amacıyla Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk bir kurum olan Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyete geçirilmiştir. Vergi daireleri bilgisayar ortamına geçmiş, vergi gelirlerinin yaklaşık % 75'i elektronik olarak dosyalanmış ve 2007 Ocak ayından itibaren eski Vergi Kimlik Numarası kaldırılarak, T.C. Kimlik numarası vergi kimlik numarası yerine geçmiştir (Bursab, 2007).

01 Ocak 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 02 Mart 2007 tarihinde TBMM

Genel Kurulunda Çalışanlar için vergi iadesi uygulamasına son veren ve yerine asgari geçim indirimini getiren kanun tasarısı kabul edilmiştir. Asgari geçim indirimi, mükellefin kendisi için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yarısıdır. Ayrıca gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla, eşi çalışmayan işçi ve memurlara, ayrıca brüt asgari ücretin yüzde 10'u, çocukların her biri için farklı olmak üzere, ilk 2 çocuk için yüzde 7,5, diğer çocuklar için yüzde 5 oranında indirim sağlanacaktır. Bakanlar Kurulu, asgari geçim indirim tutarlarını, toplam asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmamak üzere, artırma veya kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir (Haber10, 2007).

AB ülkelerinin tamamında, gelirin olup olmamasına göre eş ve çocuklar için durumuna göre bazı indirimler öngörülmektedir. Örneğin Hollanda da eşlerin gelirleri olması durumunda her ikisinde aynı oranda genel indirimden yararlanmakta ancak Almanya, Belçika ve Fransa gibi üye ülkelerde eşlere ek bir vergi indirim hakkı tanınmıştır. Ayrıca Almanya, Belçika, İtalya, Portekiz ve İspanya gibi üye ülkelerde çocuklara indirim hakkı tanınırken Danimarka ve Hollanda'da buna ek olarak her bir çocuk için para ödenmesi esası getirilmiştir. Bireylerin asgari bir yaşam seviyesi sürdürmeleri ve gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla Yunanistan, Belçika ve Fransa'da ilk gelir dilimi sıfır oranda vergilendirilmekte iken diğer ülkelerde sabit bir tutar indirilmektedir (Okumuş ve Erdel, 2002:95-96).

Evde üretilen ürünlere vergi muafiyeti getirilerek, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak suretiyle evlerde imal ettikleri kırpıntı deri ürünleri, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, tarhana, erişte ve mantı gibi ürünleri, işyeri açmaksızın satanlar gelir vergisinden muafır. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici belirlenen yerlerde satılması muafıktan faydalanmaya engel olmayacaktır. Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile evde ürün üretenlerin işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar, esnaf muafılığından faydalanmamaktadır (Haber10, 2007).

3.4.2.1. Türk Gelir Vergisi Sisteminin, Avrupa Birliği Gelir Vergisi Oranları Açısından Uyumu

Gelir Vergisinin uyumlaştırılması çalışmalarında önemli olan diğer bir konuda uygulanan gelir vergisi oranlarıdır. Öyle ki AB üye ülkelerinde bile, gelir vergisi açısından uygulanması gereken net bir oran verilmemekle beraber Tablo 4.'den anlaşılacağı üzere ortak olarak uygulanan bir gelir vergisi oranı da bulunmamaktadır.

Tablo 6. 2007 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri

Gelir Dilimi (YTL)	Vergi Oranı(%)
7,500.00 - liraya kadar	15
19,000.00 - liranın 7,500.00 - lirası için 1,125	20
43,000.00 - liranın 19,000.00 - lirası için 3,425	27
43,000.00 - liranın 43,000.00 - lirası için 9,905	35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007f)

Türkiye'de uygulanan gelir vergisi tarifeleri özellikle son yıllarda gelir dilimi artırılarak oranlar düşürülmüştür. Tablo 6.'den anlaşılacağı üzere Gelir vergisi oranları; düşük oran 0-7.500 YTL arasında % 15, 7.500-19.000 YTL % 20 temel oran, üçüncü oran 19.000-43.000 arasında % 27 ve 43.000 YTL-üstü'nde ise % 35 yüksek oran uygulanmaktadır.

AB üye ülkeleri arasında ise 2006 yılında uygulanan en yüksek gelir vergisi oranlarını incelediğimizde, Danimarka % 59 ile başı çekerken, İsveç % 56.6, Hollanda % 52, Finlandiya % 51, olarak uygulamaktadır. Uygulanan en düşük gelir vergisi oranı ise Birliğe yeni katılan Bulgaristan'ın % 15, Slovakya % 19, Estonya % 23, Letonya ve Romanya ise % 25 olarak uygulanmaktadır. İngiltere'de gelir vergisi oranları %10 ile % 40 arasında uygulanmaktadır. Fransa'da ise vergi oranları % 0 ile % 48,1 arasında değişmektedir (Eurostat, 2006).

Tablo 7. 1980–2006 Yılları Arasında Uygulanan Gelir Vergisi Oranları Seyri (%)

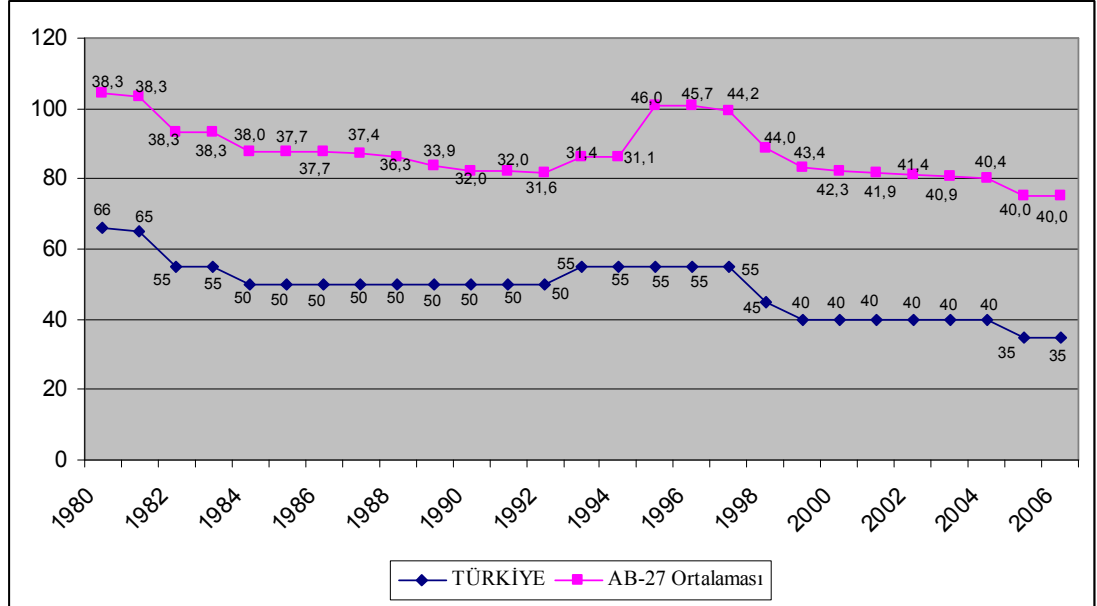
YILLAR	ORANLAR						
	40	45	50	60	70	75	66
1980	40	45	50	60	70	75	66
1981	35	40	48	58	63	73	65
1982	25	30	38	48	58	63	55
1983	25	30	38	48	58	63	55
1984		25	30	35	40	45	50
1985		25	30	35	40	45	50
1986		25	30	35	40	45	50
1987		25	30	35	40	45	50
1988		25	30	35	40	45	50
1989		25	30	35	40	45	50
1990		25	30	35	40	45	50
1991		25	30	35	40	45	50
1992		25	30	35	40	45	50
1993	25	30	35	40	45	50	55
1994	25	30	35	40	45	50	55
1995	25	30	35	40	45	50	55
1996	25	30	35	40	45	50	55
1997	25	30	35	40	45	50	55
1998		20	25	30	35	40	45
1999		15	20	25	30	35	40
2000		15	20	25	30	35	40
2001		15	20	25	30	35	40
2002		15	20	25	30	35	40
2003		15	20	25	30	35	40
2004		15	20	25	30	35	40
2005			15	20	25	30	35
2006				15	20	27	35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007

**193 sayılı GVK'nun 103. maddesine istinaden çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları gereğince gelir vergisi oran ve dilimleri değiştirilmektedir.*

Türk gelir vergisi sisteminde beyan ve ödeme konusu AB üye ülkeleri ile aynı özelliği göstermektedir. Ücretlilerin gelirleri kaynağında kesintiye uğramakta olup kesintiye tabi tutulan mükelleflerin dışında kalan gelir vergisi mükellefleri ise gelirlerini beyan etmek zorundadır. Ayrıca Türkiye’de, bu ülkelerde olduğu gibi vergilendirme dönemi olarak bir takvim yılı alınmıştır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002:129).

Şekil 4. 1980–2006 Yılları arasında Uygulanan En Yüksek Gelir Vergisi Oranlarının Türkiye ve AB-27 Ortalamasındaki Seyri (%)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007; Eurostat, 2007c; Ferhatoğlu, 2003c; Finfacts Ireland, 2005; Mitchell, 2004; Saxton, 2001.

Şekil 4’den anşalıacağı üzere Türk vergi sisteminde ve genel olarak artan oranlı bir gelir vergisi dilimi uygulayan AB’ de 1980 ile 2006 yılları arasında en yüksek gelir vergisi oranlarının ortalamasında bir düşüş seyri yaşanmaktadır. AB-27 ortalaması ile Türkiye’yi karşılaştırdığımızda yine Türkiye’nin en yüksek gelir vergisi oranı % 35 olup, AB-27 ortalamasından daha düşüktür.

Görüldüğü üzere, Türk vergi sisteminde, AB üye ülkelerinde olduğu gibi artan oranlı bir vergi uygulamakta ancak artan oranlılığın derecesi konusunda AB ülkelerinde bile önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle Türkiye’nin uygulamakla zorunlu olduğu ortak bir gelir vergisi oranı bulunmamaktadır.

SONUÇ

21. yüzyılın başlarında dünyada yaşanan en temel olgu küreselleşmedir. Küreselleşme, içinde kültür değerlerinin, düşüncelerin ve bilginin hem ayrıştığı hem farklılaştığı, hem öznelendiği hem de standartlaştığı bir dünyayı çağrıştıran oldukça geniş ve tartışmalı bir kavramdır. Küreselleşme ile birlikte uluslararası ekonomik, siyasal, sosyal, çevresel, teknolojik, güvenlikel, kültürel ve hukuksal değişimler gerçekleşmiş, malların ve sermayenin dünya ekonomisinde serbest dolaşımı başlamış ve tüm piyasalar uluslararası sermayeye açılmıştır. Bu süreç ABD, Japonya ve diğer gelişmiş ülkeler tarafından başlatılmış olup ulusal ekonomilerde devletin küçülmesi, ekonomik faaliyetlerin serbestleşmesi, toplumsal zorunlulukların azalması, devletin daha önce üstlendiği birçok mali işlevi piyasaya bırakması, daha küçük hacimli bütçelerle piyasayı daha az etkilemeye çalışması, hukuksal ve siyasal değişimlere gitmesi hedeflenmiştir.

Bu gelişmeler sonucunda özellikle gelişmişlik düzeyleri birbirine yakın ve aynı coğrafi bölgelerde yer alan ülkeler ekonomik işbirliği ve bütünleşme çabası içine girerek G5, G7 ve G8 gibi birlikleri ve ekonomik birlik kurmak amacıyla başlayıp günümüzde siyasi birliğe doğru giden eski adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu olan Avrupa Birliği'ni oluşturmuşlardır.

1951 yılında Avrupa Kömür Çelik Topluluğu olarak kurulan bu birleşme, 1957 yılında Roma Anlaşmasıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu olarak yeni bir boyut kazanmıştır. 1993 yılında Maastrich Anlaşmasının yürürlüğe girmesiyle Avrupa Birliği adını alan bu büyük oluşum tarihsel süreç içinde altı ülke ile başlayıp üye sayısını yirmi yediye yükseltmiştir.

Bu bütünleşme hareketleri, birbirinden farklılıklar gösteren ekonomik ve sosyal yapılara sahip ülkelerin makro konularda anlaşabilmeleri açısından oldukça sancılı ve uzun bir süreci beraberinde getirmiştir. Avrupa Birliği açısından Rekabet, Tarım, Balıkçılık, Bütçe, Çevre, Enerji Ulaştırma, Bölgesel, Sanayi ve Ticaret, Telekomünikasyon ve Bilim-Araştırma, Ekonomi ve Parasal konularda ortak amaçların tespiti için oluşturulan Birlik politikalarının şekillenmesi, Rekabet İlkesine dayanan serbest piyasa ekonomisinin tamamlanması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle

haksız rekabetin ortaya çıkmasında en önemli etkenlerden biri üye ülkelerde uygulanan vergi politikalarıdır.

Avrupa Birliği'nde uygulanan vergi politikaları, üye ülke bütünleşmelerine şekil alan ikinci bir politika olup temel amaçlara ulaşmak için kullanılan araç niteliğindedir. 1957 tarihli Roma Anlaşmasında yer alan vergiyle ilgili hükümler topluluğun temel ilkeleri arasında değil mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce 95 ile 99 maddeleri arasında sayılmıştır. Anlaşmanın 9. maddesi ile Birliğin, Gümrük Birliği temeli üzerine kurulduğu hükme bağlanmıştır.

Topluluğa üye ülkeler vergi uyumlaştırması ile üretim faktörlerinin aralarında serbestçe hareket ederek üye devletler arasındaki rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılmasını, sıkı ve verimli bir ekonomik ilişkinin kurulmasını, ticaretin etkin yapıldığı ortak bir pazarın oluşturulması ile birlik üyesi ülkelerin refahının artırılarak, sosyal ve bölgesel dengesizliklerin ortadan kaldırılmasını amaç edinmiştir

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin maliye politikaları ile vergi sistemlerinin özellikle dolaylı vergiler açısından uyumu konusunda önemli gelişmeler sağlanmıştır. Dolaylı Vergiler, mal ve hizmet üzerinden alınan, ortak bir pazarın işleyişi içinde doğrudan bir etkiye sahip olan vergiler olduğundan uyumlaştırma zorunlu görülmüştür. Bu nedenle de Birlik içinde en çok ilerleme kaydedilen vergiler olmuş ve hatta AB'de vergi alanında çıkartılan konsey direktiflerinin büyük çoğunluğunu dolaylı vergiler oluşturmuştur. Dolaylı vergiler ile ilgili yapılan çalışmalar daha çok, vergi oranlarının, matrahların, vergiye tabi mal gruplarının, indirim ve istisna rejimlerinin uyumlaştırılmasına yöneliktir

Dolaylı vergilerle ilgili yapılan ve vergi uyumlaştırılması alanında sağlanan ilk başarılı sonuç 1967 yılında 1. direktif ile ortak gider vergisi olarak kabul edilen ve 1991 tarihli direktifle önemli değişiklikler yapılan Katma Değer Vergisinin uygulamaya konulmasıdır. Ancak Avrupa Birliği'nde verginin konusu ve matrahı, indirim ve istisna konularında önemli derecede uyumsuzluk gözükmesede oranlar açısından sıkıntılar bulunmaktadır. Öyle ki üye ülkelerin KDV oranlarında yapacakları indirimler veya yükseltmeler karşısında oluşabilecek vergi gelirleri kaybı ya da toplumda oluşabilecek tepkiler nedeniyle 1967 yılından beri Ortak KDV sisteminde mal ve hizmetlere

uygulanacak sabit bir KDV oranı uygulanamamıştır. Ayrıca üye ülkeler arasındaki ekonomik farklılıklar nedeniyle mal ve hizmetlerin üretim maliyetlerinin çok değişik düzeylerde gerçekleşmesinden dolayı çıkış ülkesinde vergilendirme rejiminin uygulanmasına geçilememiştir.

Özel Tüketim Vergileri ise mükellef sayısı az, idaresi kolay ve yüksek oranlı vergiler olduğundan Avrupa Birliği üye ülkeleri için uyumlaştırılması KDV gibi oldukça büyük önem taşımaktadır. Birlik düzenlemeleri tek pazar aşamasına girildiğinde farklı vergi oranlarının ve farklı yöntemlerin ticarete bir sapmaya neden olmasını engellemek ve bu farklılıkları gidermek amacıyla yapılan uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin değişik tüketim alışkanlıkları, toplumsal koşullar ve geleneklerin etkisi, toplam vergi gelirlerinde ÖTV'nin payının değişikliği ve vergi sisteminin üye ülkelerde farklılık göstermesi nedeniyle beklendiği ölçüde hızla gelişmemiştir. Yine de Özel Tüketim Vergisinde uyumlaştırma çalışmaları beş büyük olarak adlandırılan sigara, tütün, madeni yağlar, alkol, bira ve şarap üzerinde yoğunlaşmış ve bunların dışında mallara özel tüketim vergisi haksız rekabete sebep olmaması kaydıyla konulabileceği prensibi benimsenmiştir.

Bilindiği üzere dolaylı vergiler mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için dolaylı vergilerde uyumlaştırma dolaysız vergilere göre daha öncelik arz etmektedir. Öyle ki Roma Anlaşmasında yukarıda belirtilen ilgili hükümler dolaylı vergilerde ulusal mevzuatların uyumlaştırılmasını öngörürken dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ATKA'nın 2. ve 3. maddeleri Birliğin ana hedefinin ortak pazarın tesisi olduğunu belirtmekte bunun için de 100. madde de dolaysız vergilerin uyumlaştırılması için Konseye yetki verilmektedir.

Dolaysız vergilere genel olarak bakıldığında AB üye ülkelerinin Gelir Vergisi uygulamaları birbirlerine yakındır. Özellikle mükellefiyet ve matrahın tespiti, beyan ve ödeme konusunda pek büyük farklılık olmamasına rağmen uygulanan indirimler, oran ve tarifeler konusunda uyum gözükmemektedir. İndirimler kişisel olup ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Örneğin Yunanistan, Almanya ve Fransa'da ilk gelir dilimi sıfır oranda vergilendirilirken İngiltere'de böyle bir uygulama söz konusu değildir. Bu

farklılıklar dolaysız vergilerin daha fazla olduğu AB ülkelerinde vergi eşitsizliğine sebep olmaktadır. Bu nedenle dolaysız vergilerinde uyumlaştırılması gerekmektedir.

Birliğe üye ülkelerin kurumlar vergisinde ise oran, matrah, teşvik, istisna, amortisman gibi birçok konuda farklılıklar bulunmaktadır. Kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasında yapılmak istenilen, sermaye ve yatırım hareketlerinin üye ülkelerdeki vergi sistemlerinden etkilenmelerini önleyerek rekabet eşitliğini sağlamaktır. Bu alan ile ilgili 3 direktif çıkarılmış ve çifte vergilerin önlenmesi, üye ülkelerin şirketlerinin birleşmesi ve devri ile vergi kaçakçılığıyla mücadele konularında çalışmalar yapılmıştır. Birlik ülkelerinde Kurumlar Vergisi uygulamasında kurumların vergilendirilebilir gelirleri tüm birlik ülkelerinde benzer yöntemlerle hesaplanmaktadır. Üye ülkelerin hepsinde vergiye tabi gelirin kazanılması için yapılan harcamalar vergiden düşülmektedir. Kurumlar vergisi oranlarında ise en yüksek kurumlar vergisi oranını %38,6 ile Almanya, en düşük oranı ise %10 ile Güney Kıbrıs uygulamaktadır. Görüldüğü üzere üye ülkeler arasında Kurumlar Vergisi oranları konusunda henüz bir uyum sağlanamamıştır.

Birliğin ekonomik ve siyasal bütünleşme sürecinin hızlanmasında özellikle gelir ve kurumlar vergisi alanında uyumlaştırma çalışmaları yavaş ilerlemektedir. Dolaysız Vergiler alanında uyumlaştırma çalışmaları, daha çok üye ülkeler arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları şeklinde gerçekleşmektedir. Bunun nedeni karar verme sürecinin yavaşlığı, vergi direktiflerinin her ülke tarafından veto hakkına sahip olması ve üye ülkelerde mali egemenliğin ulusal egemenliğin en önemli bir aracı ve göstergesi olarak görülmesidir. Ayrıca üye ülkelerin sosyal ve ekonomik yapılarındaki farklılıklar ile vergilemede kaynak ilkesinin uygulanması, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında, karar alma sürecinin yavaş ilerlemesine sebep olmaktadır. Bu nedenle dolaysız vergiler alanında fazla bir gelişme beklenmemekle beraber ekonomik birliğin tam sağlanması durumunda bu alanda ki uyumlaştırma çalışmalarına önem verilmesi gerekmektedir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'na 1959 yılında resmi olarak başvuruda bulunan Türkiye'nin Vergi Sisteminin, Avrupa Birliği Vergi Mevzuatı ile uyumlaştırılmasının çerçevesi 1963 yılında imzalanan Ankara Anlaşması ve 1973 yılındaki Katma

Protokolü ile çizilmiştir. Ankara Anlaşmasında genel bir hükme yer verilerek ortaklık ilişkilerinde rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerin uygulanması gerektiği kabul edilmiştir. 1973 yılında imzalanan Katma Protokolü ile daha ayrıntılı düzenlemeler yapılarak Türkiye, AB'ye yönelik gümrük vergilerinin sanayi ürünleri için tamamen kaldırılmasını, normalin üstünde vergi iadesi yapılmamasını ve üçüncü ülkelere karşı ise üye ülkeler ile beraber Ortak Gümrük Tarifesi uygulamasını kabul etmiştir.

Genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtının dolaylı ve dolaysız vergiler açısından yüzde dağılımının kıyaslaması yapıldığında, Türk Vergi Sisteminde 2006 yılında dolaysız vergilerin oranı yüzde 31, dolaylı vergilerin oranı yüzde 69 civarında gerçekleşmiştir. Avrupa Birliği üye ülkelerin ortalamasına göz attığımızda ise dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirlerine oranı yüzde 35 iken dolaysız vergilerin oranı 65 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere Türk Vergi Sisteminde dolaylı vergilerin oranının yüksek olmasından dolayı vergi adaleti sağlanamamış ve özellikle gelir üzerinden yeterince vergi toplanamamıştır. Ancak Avrupa Birliği üye ülkelerinin vergi sisteminde ise vergi adaleti sağlanmıştır.

1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulamaya giren Türk Katma Değer Vergisi Mevzuatı, Avrupa Birliği direktiflerine uygun şekilde hazırlanmaya çalışıldığından Birliğin KDV mevzuatından önemli bir fark yoktur. Birliğin 1993 yılının başında Tek Pazara geçmesiyle Türkiye KDV oranlarını son değişiklikle %1, %8 ve %18 olarak belirleyerek AB ile uyumlu hale getirmeye çalışmıştır. Ancak AB'nin uyguladığı %5'lik indirilmiş oran Türkiye'nin uyguladığı %1'lik oranın üstündedir. Oranların seviyesi açısından değerlendirildiğinde, bazı mal ve hizmetlere uygulanan Türk KDV oranlarının, AB'ye göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Özellikle verginin sosyal amacına uygun olarak hareket eden Avrupa Birliği, gıda maddelerine, sağlık harcamalarına ve ilaç alımlarına %5 KDV uygularken, Türkiye bu mal ve hizmetlere %8 KDV uygulamaktadır. Türk Katma Değer Vergisi Kanunu, Avrupa Birliği Vergileme mevzuatında yer alan istisnalar açısından değerlendirildiğinde, her iki vergi mevzuatında da benzerlik taşıyan tam veya kısmi istisnalar mevcuttur.

Özel Tüketim Vergileri alanında ise Birliğin Tek Pazara geçiş döneminden sonra uyumlaştırma çalışmaları başlamış, 16 çeşit vergi birleştirilerek 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV kapsamına dâhil edilmiştir. Ancak Avrupa Birliği'nde Tütün ve Tütün Mamullerinden, Petrol Ürünlerinden, Alkol ve Alkollü İçeceklerden ÖTV alınırken, Türk Vergi Sistemi bu mallara ek olarak II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar ile bazı beyaz eşya, elektronik eşya, silah, mücevher, kürk gibi eşyaların yer aldığı IV sayılı listede yer alan çeşitli ürünleri de ÖTV kapsamına katmıştır. Bu nedenle Türk ÖTV'si daha çok genel tüketim vergisi şeklinde algılanmaktadır. Vergi mükellefi ve vergiyi doğuran olay kapsamında önemli bir farklılık gözükme de istisna ve oranlar konusunda farklı uygulamalar mevcuttur.

Avrupa Birliği tarama süreci kapsamında, Kasım 2006 tarihinde hazırlanan ilerleme raporunda, Türk Vergi Sisteminin Dolaylı Vergiler alanında, AB vergi müktesebatıyla kısmen uyum içinde olduğu vurgulanarak Müktesebattan farklı KDV uygulamalarının yapısal nitelikte olduğu ve bunlar arasında muafiyetler, özel düzenlemeler ve indirimli oranların uygulanmasının bulunmadığı aktarılmıştır. Ayrıca tekstil ürünleri için indirimli %8 oranının uygulamaya konulmasının uyumu güçleştirdiği yorumu yapılmıştır. Özel Tüketim Vergisi konusunda ise ithal edilen tütün ve tütün ürünleri ile alkol ürünlerindeki vergilerin kaldırılarak ayrımcılığın giderilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Gümrük Birliği ise daha üst düzeyde uyumlaştırmaya hazırsa da serbest bölgeler, gümrük vergi muafiyeti, korsan ve taklit mallarla mücadele ve sonradan kontrol alanlarında mevzuat henüz uyumlaştırılmamıştır. Türkiye'nin ülkeye giriş noktalarındaki gümrüksüz satış mağazalarını kaldırması gerekmektedir.

Avrupa Birliği üye ülkelerin oran, matrah, teşvik, istisna, amortisman gibi birçok konuda farklılıklar bulunan kurumlar vergisine Türkiye'nin uyumu da sınırlı seviyede gerçekleşmektedir. Ancak Türkiye, Kurumlar Vergisi alanında 2006 yılında çıkarttığı yasa ile Avrupa Birliği'ne uyumu artırmış, Kurumlar Vergisi uygulamalarında bütünlük sağlamak amacıyla, kapsam kolay, sade ve anlaşılır bir tarzda modernize edilerek eski kanundaki oran, örtülü sermaye ve kazanç dağıtımını, yurtdışı iştirak kazançları istisnası, tavsiye, devir, istisna ve muafiyetler gibi önemli maddeler

değiştirilmiş özellikle şirket bölünmesi ve şirket ayrılması gibi konularda uyum artmıştır. Ancak Türkiye işletme vergilerine yönelik davranış kurallarına aykırı tedbirler getirmekten kaçınmalıdır. Türkiye'nin uyguladığı %20'lik Kurumlar vergisi oranı ise, AB ülkelerinde uygulanan Kurumlar Vergisi oranlarının alt ve üst sınır aralığı içerisinde ortalarda yer almaktadır.

Gelir Vergisi alanında ise Hayat Standardı Esası ile Aile Reisi Beyanı'nın kaldırılması, Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyete geçmesi, asgari geçim indiriminin getirilmesi gibi yenilikler yapılarak Avrupa Birliği üye ülkelerinin gelir vergisi mevzuatlarına uyum sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak Türk Vergi Sisteminde, şahsilik ilkesine göre hareket edildiğinden kollektif şirketler ile adi komandit şirketler gibi şahıs şirketlerinde, ortakların aldıkları kar payları gelir vergisine tabidir. Avrupa Birliği ülkelerinin Vergi Sistemlerinde, kollektif ve adi komandit şirketler gibi şahıs şirketlerinin kazançları kurumlar vergisine tabidir. Yine matrah AB üye ülkelerinde gerçek usule göre tespit edilirken Türk Gelir Vergisinde gerçek usulün yanında basit usule göre de tespit edilmekte ve indirim ile muafiyetlerin kapsamı AB'den daha geniş tutulmaktadır. Türk Vergi Sisteminde, Avrupa Birliği üye ülkelerinde olduğu gibi artan oranlı bir vergi uygulamakta ancak artan oranlılığın derecesi konusunda Avrupa Birliği ülkelerinde bile önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle Türkiye'nin uygulamakla zorunlu olduğu ortak bir gelir vergisi oranı bulunmamaktadır.

AB'ye tam üyelik yolunda ilerleyen Türkiye, kendi vergi sistemini, birliğe üye ülkelerin vergi sistemleri ile uyumlu hale getirmek için yaptığı çalışmalar devam etmektedir. Ancak uyumun daha kapsamlı bir şekilde yapılabilmesi için Anayasanın egemenlik yetkisine ilişkin hükümleri ile yasama, yürütme ve yargı kuvvetlerine ilişkin hükümlerinin revize edilmesi gerekmektedir. Ayrıca Türkiye'nin AB'ye tam üye olması durumunda milli hukuk sistemlerinin ortak bir noktada birleştirilmesi amacının gerçekleştirilmesi için vergi hukuku sisteminin de AB'ye yakınlaştırılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- ABGS (Avrupa Birliği Genel Sekreterliği), (2003), “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin 2003 Yılı Türkiye Ulusal Programı”,
http://www.abgs.gov.tr/up2003/up_files/pdf/IV-10.pdf, 09.02.2007
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1999), *Kamu Maliyesi*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKGÜN, Yılmaz (1995), “Avrupa Birliği’nin Maliye Politikaları ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye, *Süreç Dergisi*, Özel sayı, Mayıs/Eylül, s.206–218.
- AKSOY, Şerafettin (1999), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- AKTAN, Coşkun Can (2000), “Türkiye Avrupa Birliği’nin Neresinde?”,
<http://www.canaktan.org/ekonomi/avrupa-birligi/maastricht.htm>, 10.11.2006
- ATEŞ, Mehmet (2001), “Avrupa Birliğinde ve Türkiye ‘de Sigaranın Vergilendirilmesi ve Vergi Sisteminin AB ile Uyumlaştırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 155, Ağustos, s.140–144.
- AY, M. Hakkı (2004a), “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 23, Sayı 273, Mayıs, s. 149–152.
- AY, M. Hakkı (2004b), “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 192, Eylül, s. 163–169.
- AYANOĞLU, Ejder (1995), “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu-I”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 14, Sayı 171, Kasım, s. 49-55.

- AYDIN, Fazıl (2003), “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma”,
Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 174, Mart, s. 33-41.
- AYDIN, Fazıl (2002), “Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği
Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 163, Nisan, s. 29-44.
- AYDIN, Fazıl (1993), “Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Avrupa Topluluğu
Açısından Karşılaştırmalı İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 10, Ekim,
s. 79-83.
- AYHAN, Sinan (2004), *Avrupa Birliğinde Kişilerin Serbest Dolaşımı ve Türkiye İçin
Müzakere Süreci*, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal
Bilimler Enstitüsü.
- BALCI, A. Bayazıt (2004), “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, *Vergi
Dünyası Dergisi*, Yıl 23, Sayı 271, Mart, s.10–16.
- BALCI, A. Bayazıt (2003c), “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu-III”, *Vergi
Dünyası, Dergisi*, Yıl 22, Sayı 265, Eylül, s.13–23.
- BALCI, A. Bayazıt (2003b), “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu-II”, *Vergi
Dünyası Dergisi*, Yıl 22, Sayı 264, Ağustos, s.13–22.
- BALCI, A. Bayazıt (2003a), “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu-I”, *Vergi
Dünyası Dergisi*, Yıl 22, Sayı 263, Temmuz, s.4–15.
- BALCI, A. Bayazıt (1996), “Avrupa Topluluğu KDV Mevzuatında Vergiyi Doğuran
Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 15, Sayı 181, Eylül, s. 12–15.
- BALCI, A. Bayazıt (1995), “Avrupa Topluluğunda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve
Son Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 14, Sayı 168, Ağustos, s. 23–43.

- BARKER, B. William (2002), Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions”, *Northwestern Journal of International Law & Business*, 22: 2 (Winter 2002,), s. 172-181.
- BAŞ, Kadir (2006), “Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılması Öngörülen Değişiklikler”, <http://www.vergiportali.com/doc/bulten/KBasSunum.pdf>, 16.02.2007
- BAŞAK, Levent (2005), “Türkiye’nin AB’ye Uyum Sürecinde Uluslar arası Vergi Anlaşmalarına Genel Bir Bakış”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 19, Temmuz, s.141–153.
- BİLİCİ, Nurettin (2005), *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- BİLİCİ, Nurettin (1995), “Avrupa Birliği’nde Ülkelerarası Mal Hareketleri ve KDV”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 169, Eylül, 97–101.
- BİLİCİ, Nurettin (1994a), “Avrupa Birliği ve Türk Katma Değer Vergisi Uygulamasında İstisnalar”, *HÜİİBF Dergisi*, Sayı 12, s. 97–104.
- BİLİCİ, Nurettin (1994b), “Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de KDV Oranları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 156, Ağustos, s. 76–82.
- BİLİCİ, Nurettin (1990), “Avrupa Topluluğunda Vergilendirme”, *HÜİİBF Dergisi*, Sayı 2, Şubat, s. 85–90.
- BURSAB (2006), “Türkiye 2006 İlerleme Raporu”, http://www.bursab.org.tr/pdf/Turkiye_2006_ilerleme_raporu_gayri_resmi_tercuime.pdf, 23.01.2007
- BORCHARD, Klaus Dieter (2000), “*The ABC of Community Law*, European Commission, Luxemburg”,

<http://www.europa.eu.int/eur.lex/en/about/abc/index.html>, 11.10.2006

BOZKURT, Veysel (1993), *Avrupa Birliği*, Ezgi Kitabevi, Bursa.

BRASCHE, Ulrich (2001), *Avrupa Birliği'nin Bölgesel Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu*, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul

ÇAĞAN, Nami (1995), *Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri*, *AB El Kitabı*, Ankara, s. 147–162.

ÇAĞAN, Nami (1991), *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

ÇAKAN, Enver (1992); “Avrupa Topluluğunda Vergilerin Uyumlaştırılması”, *Maliye Dergisi*, Sayı 107, Mart/Nisan, 13–72.

ÇELİK, Kenan (2005), “Avrupa Birliği ve Türkiye-AB İlişkileri”, <http://www.kenancelik.ktu.edu.tr/yayin/ab.pdf>, 11.12.2006

ÇİMEN, Ahmet (1996), *Gümük Birliği ve Avrupa Topluluğu - Türkiye İlişkileri*, Seçkin Kitabevi, İstanbul.

ÇUBUKÇU, Dilek (2003), “AB’ de İşletmeler Üzerindeki Servet Vergileri ve İşletme Faaliyetlerinin Devamlılığına İlişkin Vergisel Problemler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 176, Mayıs, s.167–180.

DEDEOĞLU, Beril (1996), *Adım Adım Avrupa Birliği*, Çınar Yayınları, İstanbul.

DIPUTACIQN DE BADAJOZ (2006), “The European Monetary Union”, <http://www.dip-badajoz.es/eurolocal/en/download/emu.htm>, 08.12.2006

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2001), “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, 08.11.2006

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (1995), *Türkiye - At Mevzuat Uyumu: Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları*, Ankara.

DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı), (2007a), “Katma Protokolü”

<http://www.foreigntrade.gov.tr/AB/katmapro.htm>, 30.01.2007

DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı), (2007b), “1 / 95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı”

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ab/OKK95/1-95giris.htm>, 30.01.2007

DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı), (2006a), “Fas Krallığı”

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/YAYIN/kitap/fas.htm>, 20.11.2006

DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı), (2006b), “Ortak Rekabet Politikası”

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ab/AB%20Sayfasi/ortkREK.htm>, 16.11.2006

EDİZDOĞAN, Nihat ve Niyazi Özker (2003), *Türk Vergi Sistemi*, Ezgin Kitabevi, Bursa

EKER, Aytaç (1997), *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

ERDEM, M. Şükrü ve AYKIN, Sibel Mehter (2003), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 1.baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.

ERDEM, A. Ersin (1999), “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 18, Sayı 210, s.156–167.

ERGİNAY, Akif (1994), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara

ERNST & YOUNG (2007), “26 Sayılı GVK Sirküsü”,

http://www.vergidegundem.com/circular.asp?circular_id=1427, 06.03.2007

EURO TREATIES (2004), “Maastricht Treat/ Title-VII (ex Title VI), Economic And

Monetary Policy, Chapter 4, Transitional Provisions Article:121”,

<http://www.eurotreaties.com/emutreaty4.html>, 15.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2007a), “Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003”, Official Journal of the European Union,

http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2003/l_157/l_15720030626en00380048.pdf, 01.01.2007

EUROPEAN COMMISSION (2007b), “Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003”, Official Journal of the European Union,

http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2003/l_157/l_15720030626en00490054.pdf, 01.01.2007

EUROPEAN COMMISSION (2007c), “Taxation of Savings Income”,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/rules_applicable/index_en.htm, 04.01.2007

EUROPEAN COMMISSION (2007d), “VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, DOC 2137/2007”,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, 07.07.2007

EUROPEAN COMMISSION (2007e), “Implicit tax rates in %: Corporate income”

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2007_annex.xls, 10.07.2007

EUROPEAN COMMISSION (2006a), “New and Renewable Energies”,

www.europa.eu.int/comm/energy/res/intelligent_energy/index_en.htm,
04.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006b), “Council Directive 67/227/EEC of 19 April

1967”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31967L0227:EN:HTML>,

16.11.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006c), “Council Directive 92/77/EEC of 19 October

1992”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0077:EN:HTML>,

16.11.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006d), “Council Directive 92/79/EEC of 19 October

1992”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0079:EN:HTML>,

08.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006e), “Council Directive 92/80/EEC of 19 October

1992”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0080:EN:HTML>,

08.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006f), “Council Directive 92/83/EEC of 19 October

1992”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0083:EN:HTML>,

17.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006g), “Council Directive 92/84/EEC of 19 October

1992”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:EN:HTML>,

18.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006ğ), “Council Directive 77/799/EEC of 19

December 1977”, The Access to European Union Law,
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:EN:HTML>, 28.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006h), “Council Directive 90/434/EEC of 23 July

1990”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:EN:HTML>, 28.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006i), “Council Directive 90/435/EEC of 23 July

1990”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:EN:HTML>, 30.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006j), “Council Directive 73/80/EEC of 9 April

1973”, The Access to European Union Law,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31973L0080:EN:HTML>, 30.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006j), “Vat Rates Applied in the Member States of the

European Community”, DOC/1829/2006, September,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf, 18.11.2006

EUROPEAN COMMISSION (2005a), “Research and Innovation: Introduction”,

www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/i23000.htm, 08.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2005b), “Own Resources Mechanism”,

<http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l34011.htm>, 15.11.2006

EUROPEAN COMMISSION (2003a), “Cap Reform Summary”

http://ec.europa.eu/agriculture/mtr/sum_en.pdf, 06.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2003b), “Transport Infrastructure Charging Policy, COM 448 Final”,

http://ec.europa.eu/transport/infrastructure/doc/dir_com_2003_448_en.pdf,
04.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2002), “Industrial Policy In An Enlarged Europe, COM 714 Final”,

http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/industry/doc/com714_2002_en.pdf, 07.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2001a), Company Taxation in the Internal Market, COM, 582 Final.

EUROPEAN COMMISSION (2001b), Communication from the Commission, Tax Policy in the European Union-Priorities For the Years Ahead, COM, 260 Final.

EUROPEAN COMMISSION (2000a), “A Strategy to Improve the Operation of the VAT System Within the Context of the Internal Market, COM 348 Final”,

http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2000/com2000_0348en01.pdf,
07.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2000b), “Tax Policy in the European Union / Luxembourg”,

http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf,
12.11.2006.

EURO STAT (2006), “New Report On Taxation In The EU From 1995 to 2004”,

News Release, 62/2006, 17 May 2006,

http://epp.eurostat.cec.eu.int/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006_MONTH_05/2-17052006-EN-BP.PDF, 06.01.2007

EURO STAT (2007a), “Rise in Overall Tax Burden in the EU27 to 39,6% of GDP in 2005”, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2007/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2007_MONTH_06/2-26062007-EN-AP.PDF, 16.07.2007

EURO STAT (2007b), “European Business: Facts and Figures”
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=1073,46587259&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_product_code=KS-BW-06-001, 18.01.2007

EURO STAT (2007c), “ Structures of the Taxation Systems in the European Union”
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-06-001/EN/KS-DU-06-001-EN.PDF, 16.07.2007

EUROPEAN TAX LAW (2004), Freshfields Bruckhaus Deringer, April.

FANTORONI, Stefano ve ÜZELTÜRK, Hakan (2001), *Avrupa Birliğinin*

Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu, İktisadi Kalkınma Vakfı

Yayınları, İstanbul

FERHATOĞLU, Emrah (2006a), “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde

Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, *E-Akademi Dergisi*, Sayı 51, Mayıs,

<http://www.e-akademi.org/icerik.asp?kategori=Makale&kid=1&git=3>,
12.11.2006

FERHATOĞLU, Emrah (2006b), “Avrupa Birliği'nde Tasarrufların

Vergilendirilmesi”,

http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/ab_tasarruflar_ferhatoglu.htm, 12.11.2006

FERHATOĞLU, Emrah (2003a), “Avrupa Birliğinde Ortak Çevre Politikası

Çerçevesinde Çevre Vergileri”,

<http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/ABCevreVergisi.htm>, 16.10.2006

FERHATOĞLU, Emrah (2003b), “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *E-Akademi Dergisi*, Sayı 19, Eylül,

<http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm>, 04.01.2007

FİNFACTS IRELAND, “Taxation in the EU from 1995 to 2003; EU25 overall tax burden at 40.3% of GDP in 2003 - Ireland's rate at 29.9%”,

http://www.finfacts.com/irelandbusinessnews/publish/article_10003705.shtml, 17.07.2007

GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2006), “Avrupa Birliği Direktifleri”,

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/aetmenu?OpenPage>, 09.12.2006

GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007a), “1964 Ankara Anlaşması”,

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/abankaraanlasmasi?OpenPage>, 01.02.2007

GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007b), “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi

Kanunu”, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>, 01.02.2007

GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007c), “ÖTV Kanunu ve Ek’li I, II, III, IV

Sayıllı Listeler”, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/OTV4760?OpenFrameSet>, 06.02.2007

GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007d), “193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu”

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>, 10.02.2007

- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007e), “Güncel KDV Oranları”,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830>, 01.02.2007
- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007f), “2007 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi”,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=460>
- GÜMRÜKÇÜ, Harun (2002), *Türkiye ve Avrupa Birliği*, Beta Yayınları, İstanbul.
- GÜNAY, Ayşe (2000), “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 140, Mayıs, s. 148–156.
- GÜNAYDIN, İhsan (1996), "Avrupa Birliği ve Türkiye’de KDV Uygulamasına Karşılaştırmalı Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 89, Şubat, s. 94–99.
- GÜNGÖR, A. Feridun (2007), “Yeni Kurumlar Vergisi Stopaj Oranları Belirlendi”,
http://www.vergidegundem.com/files/EKO_14Ocak07_2.pdf, 16.02.2007
- GÜNGÖR, A. Feridun (2006), “AB Sürecinde Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması”,
http://www.vergidegundem.com/files/EKO11HAZ06_24.pdf, 09.12.2006
- GÜNGÖR, A. Feridun (2003), “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma Çabaları”, *Active Dergisi*, Kasım-Aralık, s. 1–9.
- GÜNGÖR, Kamil (1999), “Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, Haziran, s. 99–111.
- GÜNGÖR, Kamil (1998), “Gümrük Birliği Sürecinde Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 129, Eylül-Aralık, s. 40–47.
- HABER 10 (2007), “Asgari Geçim İndirimi”, <http://www.haber10.com/haber/62051/>,
06.03.2007

- HAKMAN, Haldun (1996), “Avrupa Topluluğu’nda Gümrük Birliği”, *Maliye Dergisi*, Sayı 121, Ocak-Nisan, s.84–91.
- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI (2007), “2006/10921 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”,
http://www.hazine.gov.tr/mevzuat/karar_2006_10921.pdf, 02.02.2007
- HEPER, Fethi ve AK, Ahmet (2003), “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Oransal ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Sistemi ile Karşılaştırılması-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 11, Sayı 123, Mart, s.15–18.
- İK V (İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları), (2004), “Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumu”, Temmuz,
<http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, 14.10.2006
- İYİDİKER, Hikmet (2000), “Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi Üzerinde Etkileri ve Kamu Harcamaları”,
<http://www.ceterisparibus.net/maliye/maliye.htm>, 27.02.2007
- KALAYCIOĞLU, Şerafettin (2003), “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması”, http://www.ceterisparibus.net/arsiv/s_kalay.doc,
14.11.2006
- KARA, Çetin (1995), “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Aktettiği Anlaşmalar”, *Maliye Dergisi*, Sayı 120, Eylül-Aralık, s.55–59.
- KARABACAK, Hakan (2003), “Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı”,
<http://www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md147/abdekdv.pdf>, 22.10.2006

KARLUK, S. Rıdvan (1996), *Avrupa Topluluğu Ve Türkiye*, 4. Baskı, İstanbul
Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, İstanbul.

KARLUK, Rıdvan (1990), *Avrupa Topluluğu Ve Türkiye*, Bilim Teknik Yayınevi,
İstanbul

KILIÇ, Y. Handan ve ÖLÇEK, Metin (2001), “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Özel
Tüketim Vergisi ve Türkiye’nin Birlik Mevzuatına Uyumu”, *Vergi Sorunları
Dergisi*, Sayı 150, Mart, s. 267–295.

KİRAZCI, M. Deniz (1989), “AT’da Dolaylı Vergilerin Uyumu ve KDV: Gelişmelerin
Ekonomik Yönü Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 8, Sayı 94, Haziran,
s. 12–22.

KOYUTÜRK, Serdar (1997), “AB’nin Dolaysız Vergiler Alanındaki Politikaları”,
Yaklaşım Dergisi, Yıl 5, Sayı 59, Kasım, s. 31–39.

KOYUTÜRK, Serdar (1994), “Avrupa Topluluğunda Yeni KDV Rejimi”, *Vergi
Dünyası Dergisi*, Yıl 13, Sayı 149, Ocak, s. 15–19.

KULU, Bahattin (2002a), “AB Kurumlar Vergisi Müktesebatı, Vergi Yapımızın Buna
Uyum Durumu ve AB’nin Bu Konudaki Yeni Hedefleri”, *Vergi Dünyası
Dergisi*, Yıl 21, Sayı 254, Ekim, s. 19–28.

KULU, Bahattin (2002b), “AB’de KDV Oranlarına İlişkin Düzenlemeler ve KDV
Oranlarımızın Bu Prensipler Bağlamında İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*,
Yıl 21, Sayı 247, Mart, s. 69–75.

MALİYE BAKANLIĞI (2007), “Özel Tüketim Vergisinin Tanıtımı”,

<http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/karaman/duyurular/ver/otv.htm>,

10.02.2007

- MAVRAL, Ülker (2002), “Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulamaları”,
Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 166, Temmuz, s. 113–122.
- METHİBEY, Yaşar (1996), *Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Turhan Kitabevi, İstanbul.
- MİTCHELL, J. Daniel (2004), “The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization”,
http://www.heritage.org/research/features/index/chapters/pdfs/Index2004_Chap2.pdf, 19.07.2007
- OKSAY, Suna ve ACAR, Onur (2005), “Avrupa Birliğinin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sistemi”, *Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları–1*, Sayı 8, Aralık.
- OKUMUŞ, Sami ve ERDEL, Veysel (2002), “Bazı AB Ülkelerinde Gelir Vergisinden İndirim, İstisna ve Muafiyetler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 163, Nisan, s. 90-96.
- ÖNCEL, Mualla (1990), *Avrupa Ekonomik Topluluğu 'nda Vergi Uyumlaştırması*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- ÖNCEL, M., A. Kumrulu ve N. Çağın (2005), *Vergi Hukuku*, 13.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖNDER, İzzettin (2005), “Avrupa Birliği ve Türkiye”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Kasım 2005, Sayı 23
- ÖNEN, Z. Sacit (1989), *Uluslararası Mali Kuruluşlar*, Savaş Yayınları, Ankara.
- ÖZ, Ersan ve ASLAN, Mehmet (2005), “AB’ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 205, Ekim, s.150–168.

- RORT, Henning Wolf (1988), “Avrupa Topluluğu Hukukunun özelliği, işlevi ve Etkileri”, *Türk Ekonomi Bankası ve İstanbul Teknik Üniversitesi- Avrupa Topluluğu Hukuku ve Türkiye'nin Uyumunu Semineri*, Mozaik Yayıncılık, İstanbul, s.45–57
- SAXTON, C. Jim (2001), “Economic Benefits of Personal Income Tax Rate Reductions”, <http://www.house.gov/jec/tax/taxrates/taxrates.pdf>, 09.07.2007
- SAK, Güven ve PINAR, Abuzer (2002), “Avrupa Birliği Kapsamında Devlet Yardımları ve Türkiye’de Kamu Bankacılığı Deneyimi Üzerine Gözlemler”, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu (17. Türkiye Maliye Sempozyumu)*, TÜRMOB Yayınları – 185, Ankara, s. 318–350.
- SARAÇOĞLU, Fatih (2006), *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- SARAÇOĞLU, Fatih (2003), “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 2003/3, Ankara, s. 175–189.
- SARAÇOĞLU, Fatih ve EJDER, Haydar (2002), “Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 164, Mayıs, s.122–132
- SCHWARTZ, Ivo (1988), “Hukuki Uyum Yolu ile Tek Pazara Doğru”, *Türk Ekonomi Bankası ve İstanbul Teknik Üniversitesi- Avrupa Topluluğu Hukuku ve Türkiye'nin Uyumunu Semineri*, Mozaik Yayıncılık, İstanbul, s.21–33.
- SEYİDOĞLU, Halil (1991), *Uluslararası İktisat*, Güzem Yayınları, İstanbul.

- SEZER, Oya (2005), *Çevre Kirliliğinin Önlenmesinde Çevre Vergilerinin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SOYDAN, Billur (2002a), “Avrupa Birliği’nin Geleceği Tartışması Ekseninde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak yada Uyumlaştırmamak, İşte Bütün Mesele Bu!”, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu (17. Türkiye Maliye Sempozyumu)*, TÜRMOB Yayınları – 185, Ankara, s. 111–179.
- SOYDAN, Billur (2002b), *Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler*, Beta Basım, İstanbul.
- SOYDAN, Billur (2001), “Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 154, Temmuz, s.67–107.
- ŞİMŞEK, V. Arif (2002), “Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergi Politikaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 21, Sayı 247, Mart, s.37–41.
- TOBB (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği), (2001), “Vergilemede Global Eğilimler, AB ve Türk Vergi Sistemi”, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Mayıs, Ankara.
- TAVŞANCI, Aykut (2005), “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 24, Sayı 281, Ocak, s. 112-123.
- TEKİN, Fazıl (1990), *Uluslararası Maliye*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- TEKİNALP, Ünal (1997), *Avrupa Birliği Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- TİSK (Türkiye İşverenler Sendikası Konfederasyonu), (2006), “AB Yolunda Mali Dünyamız”, *TİSK Yayınları*, Sayı 273, Haziran.

http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=81, 04.01.2007

TOKATLIOĞLU Y., Mircan (2005), “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve

Avrupa Birliği”,

<http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/Sayi10/06Tokatlioglu.plf>,

06.10.2006

TROBERG, Peter (1988), “Avrupa Topluluğu Banka Hukuku”, *Türk Ekonomi Bankası*

Ve İstanbul Teknik Üniversitesi- Avrupa Topluluğu Hukuku ve Türkiye'nin

Uyumu Semineri, Mozaik Yayıncılık, İstanbul, s.183–189.

TUNÇER, Mehmet (2003) “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırma Politikası”, *Avrupa*

Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye, (Ed. Muhsin KAR ve Harun ARIKAN),

Beta Basım, İstanbul.

TUNÇER, Mehmet ve SARIKAYA, Murat (2003), “Avrupa Birliği Vergi

Uyumlaştırma Politikasının Geleceği Üzerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*,

Sayı 177, Haziran, s. 177–186.

ÜLGEN, Soner (2001), “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin

Uyumlaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 20, Sayı 237, Mayıs, s. 104–

109.

ÜZELTÜRK, Hakan (2002), “Özel Tüketim Vergileri: Bitmeyen Tepki”, *Avrupa*

Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumlu (17. Türkiye Maliye

Sempozyumu), TÜRMOB Yayınları – 185, Ankara, s. 382–440.

VANISTENDAEL, Frans (2003), “Avrupa Birliği’nin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir

Not”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Çev. Savaş ÇEVİK), Sayı 173, Şubat, s.127–

144.

WACHTEL, M. Howard (2003), “Maastricht: A Bridge Too Far”,

<http://www.tni.org/archives/wachtel/bridge.pdf>, 15.12.2006

VERGİ BÜLTENİ (2007), “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”,

<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/5520sk.pdf>, 06.02.2007

YILDIZ, Habib ve YARDIMCIOĞLU, Fatih (2005), “Türkiye’ye Yönelik Avrupa

Birliği Mali Yardımları ve Aday Ülkelerle Karşılaştırılması”, *C.Ü. İktisadi ve*

İdari Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, s. 75–106.

YILDIZ, Mircan (2002), “Avrupa’nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye

Politikasının Rolü ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme” *Avrupa Birliğine*

Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu (17. Türkiye Maliye

Sempozyumu), TÜRMOB Yayınları – 185, Ankara, s. 28–70.

ÖZGEÇMİŞ

1978 yılı Ağustos ayında İstanbul'da dünyaya gelen Gökalp İLHAN, ilk, orta ve lise öğrenimini Kocaeli İzmit'te tamamladı. 1997–2001 yılları arasında Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat Bölümünü bitirdikten sonra Sakarya Üniversitesi S.B.E.'nde Yüksek Lisans eğitime başladı. Şu an özel bir şirkette İnsan Kaynakları Şefliği yapan İlhan, evli ve bir çocuk babasıdır.