

BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

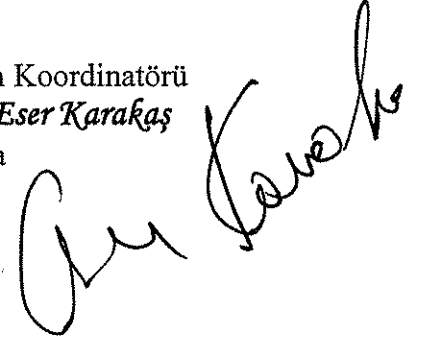
Tezin Adı: *Avrupa Birliği – Türkiye Vergi Sistemleri ve Uyumlaştırma Çalışmaları*
Öğrencinin Adı Soyadı: *Ali Karadağ*
Tez Savunma Tarihi: **6 Haziran 2007**

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Enstitümüz tarafından onaylanmıştır.

Enstitü Müdürü
Yrd. Doç. Dr. İpek Altınbaşak
İmza

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylarım.

Program Koordinatörü
Prof. Dr. Eser Karakaş
İmza



Bu Tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

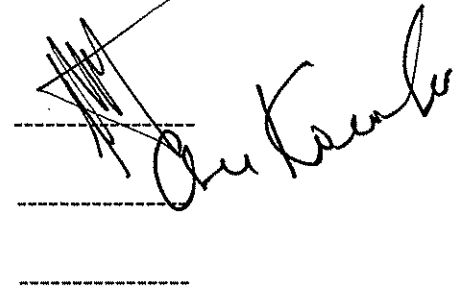
Unvanı, Adı ve SOYADI

Yrd. Doç. Dr. Müge Karacal

Prof. Dr. Eser Karakaş

Prof. Dr. Lerzan Özkale

İmzalar



AVRUPA BİRLİĞİ -TÜRKiYE
VERĐİ SİSTEMLERİ ve
UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Yüksek Lisans Tezi

Tez DanıŐmanı

Prof.Dr.Eser KARAKAŞ

Ali KARADAĞ

BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ

İSTANBUL 2007

ÖNSÖZ

Eğitim hayatım boyunca bana yardımlarını esirgemeyen abim Sn.Turan Karadağ' a, Yüksek Lisans yapmam için beni teşvik eden Kadir Has Üniversitesi öğretim üyesi Sn.Bahadır Apaydın'a, yardımlarından dolayı Sn. Mehmet Demezoğlu'na ve Sn. Erdem Yurdanur'a, yine desteklerinden dolayı arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Haziran 2007

Ali Karadağ

ÖZET

AVRUPA BİRLİĞİ-TÜRKİYE VERGİ SİSTEMLERİ

ve

UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Karadağ Ali

Haziran 2007, 80 Sayfa

Avrupa Birliği, sınırları belirli alanda oluşan ekonomik, siyasi ve sosyal bir yapıdır. Başlangıcında her ne kadar ekonomik düzeyde bir girişim olarak tasarlanmış olsada zamanla içeriği ve sınırları genişlemiştir. Günümüzde AB 27 ülkeyle, yaklaşık 500 milyon nüfusuyla, 4 milyon kilometrekarelik alanıyla dev bir ekonomik ve siyasi bölge durumundadır. Dünyanın en büyük büyük ekonomik alanı olup siyasi anlamda da bölgesinde ve dünyada gittikçe ağırlığı artan bir yapıya eğilmektedir.

Böylesine devasal yapının fonksiyonlarını yerine getirebilmesi ve kurumların işlerliğinin devam etmesi için oldukça yüksek bir maliyet oluşmaktadır. Bu maliyeti karşılaması için muhtelif kaynaklardan gelir elde etmesi gerekmektedir. Bu gelir kaynaklarından önemli biri vergilerdir.

AB'nde vergi anlayışının amacı birlik içinde yaşam standartını yükseltmektir. Vergiler genellikle bu doğrultuda harcanmaktadır. Vergi sistemleri ülkelerin sosyal ve ekonomik politikalarına uygun olarak eşit göstermektedir. Dolayısıyla AB içinde standart bir vergi sisteminden bahsetmek oldukça güçtür. Kaldı ki asıl çabada bu yönde değildir. Aynılaştırmaktan öte uyumlaştırma ve yakınlaştırma çabaları ağırlıktadır.

AB vergi ile ilgili yasal dayanakları kurucu antlaşma niteliğinde Roma Antlaşmasının muhtelif maddelerinden(95-100,145,220)muhtelif maddelerinden almaktadır. Vergi politikalarını ve vergi çeşitlerini belirlerken temel çıkış noktası Roma Anlaşmasının ilgili maddeleridir.

Bazı AB ülkelerinin vergi sistemleri incelendiğinde aralarında önemli farklar olduğu göze çarpmaktadır. Ancak AB müktesabatı çerçevesinde üye ülkelerin uyum yada yakınlaştırma çabaları önemli sonuçlar vermiştir.

Roma Anlaşması gereği AB üyeler arasındaki vergi uyumsuzluklarını giderme çabası bir zorunluluktur.Ancak bunun oldukça zor olmasından dolayı yavaş ilerleme sağlanmaktadır. Çünkü vergi uyumlaştırmasının önünde ekonomik, siyasi, mali ve hukuki engeller bulunmaktadır. Bu engellerin kaldırılması ve uyumlaştırma çalışmalarının tamamlanması zaman alacak gibi görünüyor.

Türkiye açısından bakıldığında AB ile diğer alanlara göre daha bir sonuçdan söz edilebilir. Türk vergi sistemi incelendiğinde AB ile arasında iyimser ciddi farkların olduğu ancak son yıllardaki çalışmalarla bu farkların azaldığı farkedilmektedir. 2004 ve 2005 İlerleme Raporlarında da bu olumlu gelişmeden bahsedilmektedir.

AB hedefine ulaşmak için temel farklılıkları gidermek, en azından kabul edilebilir seviyeye indirmek zorundadır. Vergi uyumlaştırmasında bu farklılıkların sadece bir tanesidir. AB ekonomik ve siyasal bütünleşmesi ve tamamlamak ve sürdürürebilmek için bir araç olarak vergi uyumlaştırmasını başarıyla tamamlamalıdır.

Anahtar Kelimeler: Roma Antlaşması, Vergi Uyumlaştırması, Vergi Politikaları, Vergi Sistemleri, AB Müktesabatı.

ABSTRACT

THE EUROPEAN UNION-TURKEY TAX SYSTEM and HARMONIZATION

Ali Karadağ

İSTANBUL 2007, 80 Pages

The European Union is an economic, political and social system implemented within a certain geographical set of boundaries. Although it was planned as an economic initiative at first, its contents and the boundaries were expanded over the decades. The EU is a vast economic region made up of 27 countries, about 500 million residents and four million square metres of land. It is the second largest economic region in the world and on a political level, as well, it has become a serious partner block.

For such a vast economic and social superstructure as the EU to perform its economic functions is a difficult task requiring difficult choices to make. In order to meet these choices and requirements, the EU needs income from various sources. One of such main sources is the taxes.

The main objective of taxation in Europe is to increase the living standards within the Union. The taxes are usually spent for this aim. The tax systems vary according to the social and economic policies of the countries that make up the Union. Therefore, it is difficult at first to talk about a standard system of taxation within the European Union. As a matter of fact, the main purpose and objective is not necessarily to achieve this objective. Rather than produce a homogenised tax system, the bulk of the efforts seem to concentrate on the harmonisation of the taxes.

The EU derives the basis of its legal structure for taxation from a number of related/relevant provisions of the Treaty of Rome. These provisions can especially be

found between the Articles 95 to 100, 145 and 200. These Articles form the basis for the tax policies and differences.

When we examine different tax systems within each member state, we can notice important differences as well as incompatibilities between these tax systems. But the efforts made in this direction have significantly reduced these differences.

According to the relevant provisions of the Treaty of Rome signed in 1957, it is important and necessary to bring the tax policies closer between the member states by eradicating the differences. But the progress has so far been slow because of the difficulties involved in the process of harmonisation. This is mainly because of the economic, political, financial and legal obstacles involved in the process. It seems that it will take time to overcome these obstacles and produce a positive outcome for the efforts of harmonisation.

There is a more optimistic outlook for the tax system in **Turkey** in relation to EU in comparison with the other sectors. The gaps in legislation and the differences with the other, existing member states of the EU have been considerably reduced over the recent years. In the progress reports for the years 2004 and 2005 these positive developments have been acknowledged.

In order to achieve its aims and reach its targets for taxation, as well as for other economic measures, it is important for the EU to eradicate or at least to reduce the fundamental differences. Tax harmonisation is one way of tackling this problem, which is an important policy option for the economic integration of the EU and to maintain this integration.

Keywords : Treaty of Roma, Tax Systems, Tax Policies, Tax Harmonization, European Union Law.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
1-AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ POLİTİKASI	4
1.1. Vergi İçin Roma Anlaşmasındaki Dayanaklar.....	10
1.1.1. Çifte Vergilendirme	12
1.1.2. Vergi Kaçakçılığı	13
1.1.3. Avrupa Birliğinde Vergileme Yöntemleri	13
1.1.4. Avrupa Birliğinde Vergi Denetim Modeli	15
1.2. Avrupa Birliğinde Vergi Anlayışı	16
1.3. Avrupa Birliğinde Vergi Çeşitleri	17
1.3.1. Dolaylı Vergiler	19
1.3.1.1. Katma D eğer Vergisi	20
1.3.1.2. Tüketim Vergisi	24
1.3.2. Doğrudan Vergiler	26
1.3.2.1. Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi	28
1.3.2.2. Kurumlar Vergisi	28
2. VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	
3.1. Vergi Uyumlaştırmasının Nedenleri	30
2.1.1. Ekonomik Nedenler	32
2.1.2. Hukuki Nedenler	33
2.1.3. Siyasi Nedenler	33
2.2. Vergi Uyumlaştırmasının Önündeki Engeller	34
2.2.1. Vergi Uyumlaştırmasının Zorluğu	34
2.2.2. Ekonomik Engeller	35
2.2.3. Mali Engeller	35
2.2.4. Hukuki Engeller	35
2.2.5. Siyasi Engeller	36

2.3. Vergi Uyumlaştırmasında Kullanılan Yöntemler	36
2.4. Uyumlaştırma Nasıl Yapılır	37
2.5. Vergi Uyumlaştırması Konusunda Roma Ant. Hükümler.....	38
2.6. Vergi Uyumlaştırmasıyla İlgili Çalışmalar	39
3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	41
3.1. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma	41
3.1.1. Gümrük Vergisinin Kaldırılması Ortak Gümrük Tarifesi	43
3.1.2. Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması	44
3.1.2.1 AB-Türkiye KDV Rejimi Kıyaslaması	45
3.2. Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması	51
3.3. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma	55
3.3.1. Gelir Vergisi Uyumlaştırması	55
3.3.2. Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması	57
4. TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİ VE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI	
4.1. Gelir Vergisi	61
4.2. Kurumlar Vergisi	63
4.3. Katma Değer Vergisi	65
4.3.1. Ortak KDV Uyumlaştırmasında Karşılaşılan Sorunlar	68
4.4. Özel Tüketim Vergisi	70
4.5. Veraset ve İntikal Vergisi	71
4.6. Motorlu Taşıtlar Vergisi	71
4.7. Emlak Vergisi	72
4.8. Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği İle Uyumlaştırılması	72
SONUÇ	74
KAYNAKÇA	81

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1 : GSMH içinde toplam vergi oranları	10
Tablo 1.2 : Beyana tabi mükelleflerin toplam mükellef adedine oranı.....	14
Tablo 1.3 : Toplam vergi gelirleri içinde ki dolaylı vergilerin oranı.....	25
Tablo 1.4 : GSMH içindeki doğrudan vergilerin oranı.....	27
Tablo 1.5 : Toplam vergi gelirleri içindeki doğrudan vergilerin oranı.....	29
Tablo 3.1 : AB ülkelerindeki KDV oranları.....	50
Tablo 3.2 : Bazı AB ülkelerinde ve Türkiye'deki gelir vergisi oranları....	56
Tablo 3.3 : AB ülkelerinde ve Türkiye'de kurumlar vergisi oranları	58

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	adı geçen eser
AT	Avrupa Topluluğu
ATA	Avrupa Toplulukları Antlaşmaları
EEC	European Economic Community
FFC	Fiscal Finanacal Commite
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
KDV	Katma Değer Vergisi
Md.	Madde
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PTT	Posta Telefon Telgraf

GİRİŞ

Avrupa Birliği'nde vergi anlayışının amacı üye ülkeler arasında refahın en üst seviyeye çıkartılmasıdır. Bu ise kişilerin, malların ve sermayelerin serbest dolaşımını engelleyen hukuki ve siyasal engellerin ortadan kaldırılmasıyla mümkündür. Bu çerçevede belirli araçların doğru kullanılması gerekmektedir. Bu araçlardan önemli biri kuşkusuz vergi sistemidir. AB'nde vergi gelirleri Birliğin daha iyi işlemesi, üye ülke vatandaşlarının yaşam standardını daha üst seviyeye çıkarmak için kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi politikalarının doğruluğu, uyumluluğu ve uygulanabilirliği çok önemlidir.

Her ülke vergi enstrümanlarını kendi ekonomik ve sosyal politikalarına uygun olarak kullanmak ister. Bunun içindir ki her ülkede farklı ekonomik ve sosyal politikalar sonucu farklı uygulamalar olması kaçınılmazdır.

Genel olarak bakıldığında AB'nde vergi konusunda tam bir uyum olduğunu söylemek oldukça zordur. Çünkü her ülkenin özel ve karmaşık vergi sistemi ve vergi anlayışı vardır. Bu farklılıkları en aza indirmek ve birlik içinde uyum sağlamak için çalışmalar devam etmektedir.

AB kuruluşundan itibaren üyeleri arasındaki gümrük duvarlarını kaldırmış ve üçüncü ülkelere karşı ortak tarifeler oluşturmuştur. Buradaki amaç kendi iç pazarındaki serbest rekabeti sağlamaktır. Bunun içinde üyelerdeki vergi sisteminin yakınlaştırılması, uyumlaştırılması amacı daha iyi hizmet edecektir.

Roma Antlaşmasının ilgili maddelerinde (95-100,145,220) AB'nin vergi politikalarının temeli atılmıştır. Bu maddelerde temel olarak iç pazarın oluşturulması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı, haksız rekabetin önüne geçilmesi, gümrük birliği ve vergilendirmeye ilgili düzenlemeler vardır. Ancak bunları Birliğin birinci önceliği olarak değil düzenleyici araçlar olarak görmektedir.

Vergilendirmedeki asıl amaç üyeler arasındaki vergi sistemelerinin yakınlaştırılmasıdır. Bu arada AB’nde dolaylı vergiler üzerinde önemle durulduğu gözlemlenmektedir.

AB’nin vergi uyumlaştırmasının önemli bir nedeni de, Birliğin bütçesini oluşturan özkaynaklardan olan Katma Değer Vergisi ve gümrük vergileridir. AB’nin bütçesinde önemli yer teşkil eden bu vergiler ancak daha iyi vergi uyumlaştırmasıyla etkin olabilir.

Birlik üyeleri arasında önemli vergi uyumsuzluğu olduğu gibi Birlik ile Türkiye arasında da vergi uyumsuzlukları vardır. Dolaysız vergiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV gibi temel vergilerde önemli sayılabilecek farklılıklar mevcuttur. Türkiye’de vergi uyumlaştırması konusunda çalışmalar yapılmakta, ancak, AB Komisyonu’nun 2005 ilerleme raporunda belirtildiği gibi sınırlı gelişme olmuştur. Türk vergi sisteminin AB müktesebatıyla bazı alanlarda uyumlu olduğu, ancak daha birçok düzenlemeler yapılması gerektiği ortadır.

AB aslında sadece gümrük vergilerinde ve tarımsal vergilerde tam kontrole sahiptir. Bu vergilerin fonksiyonları, gelir artırmak yada AB’ ni finanse etmek değil, uluslararası ticareti ve Birlik içindeki tarımsal faaliyetleri düzenlemektir. AB’nin fonlanması büyük ölçüde , ortak KDV matrahının bir yüzdesi olarak hesaplanan KDV gelirlerinin transferine dayanır. KDV’nin matrah kuralları önemli ölçüde uyumlaştırılmıştır ve hatta minimum oranlar AB tarafından belirlenmiştir. Yine de KDV artışının efektif miktarı Birlik tarafından belirlenmez, ancak bireysel olarak üye devletlerce belirlenir. Üye devletler minimum oran dışındaki oranları ve bütçe ihtiyaçları gereğince tam bir egemenlik içinde vergi gelirlerinin karşılığını belirlemektedir. KDV vergi matrahının uyumlaştırması amacı kesinlikle Birlik gelir artırma ile ilgili değildir.¹

¹ Leuven, K.V. „Memorandum on the Taxing Powers of the EU” EC tax Review, 2002/3 , p.120

Uyumlaştırma, ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları etkisiz kılmak amacı ile üye devletlerin gereken hukuki ve idari önlemleri ve bunu temin edecek tedbirleri kendi istekleri doğrultusunda yapmalarıdır.

Vergi uyumlaştırması ise, en kısa ve genel ifadeyle ekonomik birlik veya gümrük birliği içinde bütünleşme yolundaki ulusların vergi konusundaki işbirliğini ifade etmektedir.

Vergi uyumlaştırması, aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu münasebetlerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yaptıkları çalışmaları ifade etmektedir.

Vergi uyumlaştırması kavramını esas olarak iki şekilde yorumlama imkanı vardır; birinci yorum tarzına göre, uyumlaştırma vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesini ifade eder. İkinci bir yorum tarzına göre uyumlaştırma, vergilemedeki farklılıkları ortak pazar dahilinde rekabet eşitliğini bozdukları oranda gidermeyi hedef alır.

Birinci alternatifin uygulanması oldukça zor yada uzun yıllar alacağına benzer. Çünkü vergiler üye devletlerdeki mükelleflerin sosyal durumlarının da etkilediği tarihsel bir olgudur. Zaten AB anlaşmaları da böyle bir şey öngörmemiştir. Vergi uyumlaştırması deyince ilk akla gelen daha çok vergi oranlarında bir yakınlığın oluşturulması olmaktadır. Oysa bununla birlikte vergi uyumlaştırması gelirden, servetten ve harcamadan aynı tip vergilerin alınması ve aynı isim altında da olsa farklı etkiler oluşturan vergilerin uygulanmamasıdır. Bir ekonomik bütünleşme şekli olan AB, bu hedefine ulaşabilmek için çeşitli uyumsuzlukları ortadan kaldırmak zorundadır. Vergi uyumlaştırması da bunlardan sadece bir tanesidir. Yani vergi uyumlaştırması başlı başına bir hedef değildir. Sadece ekonomik bütünleşmeye ulaşmak için kullanılan bir araçtır.

1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ POLİTİKASI

Avrupa Birliği vergi sisteminin temel dayanağını Roma Antlaşmasının 95, 96, 99 ve 100.maddeleri ile Amsterdam Antlaşmasının 90. 91. 93 ve 94. maddeleri oluşturur. Bu maddelerde KDV, doğrudan vergilendirme, sermaye hareketleri, dolaylı vergiler ve idari işbirliği ile ilgili düzenlemeler vardır. Temel amacın Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması olduğu açıkca görülebilmektedir. Amsterdam Antlaşmasının 90. maddesi; üye devletlerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama ilkesine uymalarını amaçlar. Tek Pazarın malların serbest dolaşımı hedefine dayanan bu ilke, aynı malların farklı vergilendirilmesini engellemektedir.

AB'nde vergilendirme temel olarak ülkelerin yetkisinde bulunmaktadır. AB zorunlu vergilerle ulusal sistemleri standart hale getirmekten çok birbirleriyle ve Avrupa Birliği'ni kuran Antlaşmayla uyumlu hale gelmelerini amaçlamaktadır. Amsterdam Antlaşmasının vergiyle ilgili maddeleri olan 90-94. maddeleri Topluluğun politikası başlıklı üçüncü bölümde yer almaktadır. Üye devletlerin ekonomik ve sosyal politikaları ulusal yetki alanında kalmaktadır. Bu yüzden vergilendirme Avrupa Birliği'nin sosyal ve ekonomik politika amaçları ile kullanılmıyor. Bu kapsamda Avrupa Birliği'nin vergi yapma yetkisi bulunmamaktadır.

Ancak Katma Değer Vergisi, AB mevzuatına, üye devletler tarafından 1967 yılında girebilmiştir. Daha sonra uygulanan üretim ve tüketim vergileri yerine KDV, birinci ve ikinci KDV direktifleriyle uygulamaya konulmuştur. 77/338/EEC sayılı 6. Konsey Direktifi, KDV'nin bütün ülkelerde aynı işlemlere uygulanmasını sağladı. Bununla Topluluk genelinde ortak tanımlamaların belirlenmesinin yanı sıra vergilendirmede sınırların kaldırılması amacına yönelik birçok tedbirin alınmasını da sağladı. 6. Direktife göre, bir üye devletten satın alınan ürünler, satışın gerçekleştiği ülkede vergilendirilir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi malların tüketildiği ülkedir.

1993' te Tek Pazarın tamamlanması, başka bir ülkeden mal alan birinin o ülke vatandaşıyla eşit KDV ödemesini sağladı. Buna rağmen üye devletlerde KDV oranlarında bir aynılık sözkonusu değildir. Uyumlaştırılmış tek bir oran bulunmamaktadır. Üye devletlerin standart KDV oranlarını belirlemeleri serbest olmakla birlikte, bu oran %15'in altına inemez ve %25'in üstüne de çıkamaz.

Özel tüketim vergileriyle ilgili olarak da uyumlaştırma amacıyla 92/79/EEC, 92/82/EEC VE 92/83/EEC sayılı direktifler kabul edilmiştir. Bu direktiflerde Özel Tüketim Vergisi kapsamındaki ürünler tamamlanmış olup, bu vergilerin uygulama yöntemleri belirlenmiştir.

Avrupa Birliği'nde doğrudan vergilendirmenin uyumlaştırmasıyla ilgili önemli ilerlemeler sağlanmıştır. 23 Mayıs 2001'de AB'nin gelecekteki vergilendirme politikasına ilişkin strateji raporu hazırlanmıştır. Bu raporda AB'nin vergi politikalarının, Lizbon Stratejisi gibi politikaları desteklemesi gerektiği belirtilmektedir. Bunun dışında kurumların ve kişilerin vergilendirilmesinde üye devletler arası koordineli yaklaşımın vergi paketinin parçası olarak karara bağlanması gerektiği belirtilmektedir.

Vergilendirme yetkisi bir devletin en temel egemenlik haklarından biridir. "Devletler vergilendirme yetkilerini, uluslararası yada uluslararası ekonomik bütünleşmelere üye olarak sınırlandırabilirler".² Ekonomik bütünleşmeler, devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticaretleri serbestleştirmek amaçları ile kurdukları ekonomik işbirliği boyutlarını aşan uluslar arası birliklerdir. Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler arasında sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından vazgeçilmesi yada bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi şeklinde olabilir. Sınırlamanın yoğunluğu, bütünleşmenin niteliği ve amaçlarına göre farklılık gösterir. Ekonomik bütünleşme arttıkça, devletler egemenliklerini ve buna koşut olarak vergilendirme yetkilerini, sırasıyla artan yoğunlukta sınırlandırırılar. Ekonomik

² ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., *Vergi Hukuku*, Turan Kitabevi, Ankara 1999, s.63

birlikle belli alanlarda ortak ekonomi politikası izlenir ve bu amaçla üye devletlerin yetkileri sınırlandırılır. Ekonomik bütünleşmenin en ileri aşaması olarak ekonomik ve parasal birlik, üye devletlerin devrettikleri vergilendirme yetkisiyle sınırlıdır.³

Vergilendirme geleneksel olarak, ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil etmektedir. Devletler harcamalarını ve politikalarını finanse etmek amacıyla, vergi koymaktadırlar. Daha gelişmiş toplumlarda vergilendirme, ekonomi politikasının öyle bir aracı haline gelmiştir ki tüketici davranışının etkilenmesi, iş hayatının etkilenmesi ve ekonominin siyasetçiler tarafından arzu edilen tarafa yönlendirilmesi gibi amaçlara yönelik olarak kullanılabilir. ⁴

Vergi politikası belirlenirken AB'nin amacı ve hedef aldığı bütünleşme modeli önemli rol oynar. Üye devletlerin ekonomik ve sosyal politikaları kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından, kamu maliyesi araçlarını ve vergilendirmenin AB düzeyinde ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılması, sözkonusu değildir.

AB'de ekonomik ve parasal birlik, üye devlet ekonomilerinin dengeli bir biçimde bütünleştirilmesini öngörmektedir. Sözkonusu denge, üye devletler arasında vergi politikasının uygulama farklılıklarından dolayı, ciddi bozulmaları ile karşı karşıya kalabilmektedir.

Bir topluluk üyesinin, diğerlerine oranla, vergi cenneti olması, diğerlerinin aleyhine olacak şekilde bütün sermayenin ve yatırımların bu ülkeye kaymasıyla sonuçlanabilmektedir. Ayrıca AB sektörlerinin dengeli gelişmesine katkıda bulunabilecek nitelikte politika üstlenmiştir.

³ EYÜPGİLLER, S.Saygın.,*Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara 2002,s.212

⁴ FANTORANI, S., UZELTURK H.,*Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu*, İKV Yayınları, İstanbul,2001,s.5

Üye devletlerin uygulayacağı vergi politikasının, bu ortak politikaların öngördüğü hedeflerin aksine sonuçlar doğurmaması ve politikaların gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekir. Bu doğrultuda, üye devletlerin vergi politikalarının, işletmelerin, topluluğun ortak politikalarına katılımlarını engelleyecek şekilde farklılıklar veya vergi engelleri yaratmaması gerekir.⁵

Tüm bunların ışığında, AB’de vergi politikalarının, ön plana geçmesi, üç temel gerekçeye dayanır:

- 1)Çifte vergilendirmenin önlenmesi⁶
- 2)Vergi kaçakçılığının önlenmesi
- 3)Verginin milliyete dayalı olarak, ayrımcı bir şekilde uygulanmasının önlenmesi

Sayılan nedenler, AB’nde vergi politikasının genel çerçevesini çizmekte ve uygulamaları yönlendirmektedir. Yapılan uygulamaların niteliğine gözatacak olursak, vergilendirme yetkisinin, AB düzeyinde ekonomik ve sosyal politika aracı olarak kullanılması sözkonusu değildir. Roma Antlaşması, AB’nde iktisat ve maliye politikasını ortak bir politika alanı olarak kabul etmemiştir.⁷

Avrupa Birliği'nde bu sorunlar, gümrük birliğinin gerçekleşmesi ile birlikte daha da önem kazanmıştır. Çünkü gümrük birliği ile birlikte gümrük vergisi, fon, miktar kısıtlaması gibi koruma önlemleri kalkmış fakat bunların yerine iç vergi ayarlamaları yoluyla yeni bir koruma aracının ortaya çıkmaması için mutlaka Avrupa Birliği üyelerinde vergilerin uyumlaştırılması gereği ortaya çıkmıştır.

⁵ KARLUK,R.,*Avrupa Birliği ve Türkiye*,Beta Yayınları,İstanbul,2002,s.369

⁶ GÜLERMAN,A.,*Türkiye AB İlişkileri ve Vergi* ,Yaklaşım1997, sayı 56,s.44

⁷ BOZKURT,E., *Avrupa Birliği Hukuku*,Nobel Yayınları,Ankara 2001,s.144

Avrupa Topluluğunda vergi politikası, ekonomik bütünleşmeye göre belirlenen ikincil bir politikadır. Roma Antlaşması'nın vergi ile ilgili hükümleri (Md. 95-99, 100 ve 220), topluluğun temel ilkeleri arasında değil, topluluk politikası başlıklı üçüncü kısımda rekabet hükümlerinden sonra yer almıştır. Üye devletler, vergi ile ilgili düzenlemeleri mali ihtiyaçları ile izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre kendileri belirler. Buna rağmen vergi politikası, topluluğun temel amaçlarına ulaşılmasında önemli rol oynar. Bu politika, iç vergilendirmedeki farkların azaltılması ve vergi mevzuatlarının harmonize edilerek özellikle sermaye kaçışının ve üyeler arasında özel tüketim harcamaları sapmasının önlenmesi amacıyla yürütülmektedir. Avrupa Birliği'nde vergi konularının tümünü kapsayan bir politikanın olmamasının iki gerekçesi vardır. Bunlar; vergi konusu ile devletin egemenlik hakları arasında mutlak bir ilişki olduğu için kamu ile ilgili yeterli yetkinin Avrupa Birliği'ne verilmemiş olması ve topluluğun kurucu antlaşmaları yapılırken dikkatlerin mal serbest dolaşımı alanına dönük olarak bir gümrük birliğinin oluşturulması üzerinde yoğunlaşmasıdır. Dolayısıyla Avrupa Birliği'nde ortak bir vergi politikası yerine, üye devletlerdeki mevcut vergi sistemlerinin oluşturduğu farklılıkların giderilmesine yönelik bir politika geçerli olmuştur.

Avrupa Birliği'nde vergi politikası ile üye devletlerin vergi sistemlerinin karşılıklı işleyişinde, üye devletler Avrupa Birliği hukukuna saygılı davranmak zorundadırlar. Bunun için üye devletler, Avrupa Birliği vergi politikası çerçevesinde kendisinin uyrukluğunda olan özel ve tüzel kişilere farklı vergiler uygulayamazlar. Vergi uygulama konusu üye devletlerin egemenliklerine bırakılmıştır. Dolayısıyla her üye devlet kendi vergi sistemini korumaktadır. Bunun sonucunda, Avrupa Birliği içinde vergi farklılıkları devam etmektedir. Ancak bu genel kural içinde, aynı alanda bir verginin genel hakkaniyet ilkesine de uygun olarak, ülkenin kendi vatandaşları ile topluluk üyeleri vatandaşları arasında bir ayırım yapmaksızın eşit şekilde uygulanması zorunluluğu AET Antlaşması ile düzenlenmiştir.

Avrupa Birliği'nde vergi politikalarının esaslarını belirleyen Neumark Raporu (1962), topluluklarda ideal tek bir vergi sisteminin kurulamayacağını açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu sebeple Avrupa Birliği'nde, ana hedeflerin gerçekleştirilmesini engellemeyecek mevzuat farklılıklarına izin verebileceği ilke olarak kabul edilmiştir.

Bunun doğal sonucu olarak, Avrupa Birliği'nde vergilerin aynılaştırılması amaçlanmamış ve milli mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir.

Avrupa Birliği'nde karmaşık ve devletlerin egemenliklerine dokunduğu ölçüde düzen altına alınması son derecede hassas siyasi sorunlara yol açan vergi politikası, topluluk genelinde benzer bir yapı göstermemektedir. Bu noktada topluluğun yetkisi, topluluk hedeflerine uygunluğunun denetimi ile sistemin işleyişı biraz olsun düzen altına alabilmek için genel bir yönelim çizgisi olmakla sınırlıdır.

Avrupa Birliği'nde yakın bir gelecekte bir topluluk vergisinin oluşturulması mümkün değildir. Fakat, üye ülkelerin topluluk bütçesine yaptıkları katkılar yerine, Avrupa Birliği tarafından onaylanacak bir verginin bütçeye kaynak oluşturması fikri gündemdedir. Bu vergi, mevcutların yerine geçecek ve mali yükün artmasına sebebiyet vermeyecektir.⁸ Avrupa Birliği'nde Gayri Safi Milli Gelir içindeki toplam vergilerin oranı ülkeler bazında aşağıdaki tabloda görölmektedir.

⁸ KARLUK, R., *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s.300

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Average 1995- 2004
BELÇİKA	43,8	44,4	44,9	45,5	45,5	45,2	45,2	45,3	44,9	45,2	45,0
ÇEK CUM.	36,2	35,1	35,5	33,9	34,7	34,4	34,5	35,4	36,0	36,6	35,2
DANİMARKA	48,8	49,2	48,9	49,3	50,1	49,4	48,5	47,8	47,6	48,8	48,8
ALMANYA	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,6	38,7	40,3
ESTONYA	37,9	35,6	35,9	34,9	34,6	32,6	31,7	32,4	32,9	32,6	34,1
YUNANİSTAN	32,6	33,0	34,3	36,3	37,3	37,9	36,6	37,3	36,4	35,1	35,7
İSPANYA	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	34,0	34,6	33,5
FRANSA	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	43,1	43,4	43,7
İRLANDA	33,1	33,1	32,3	31,7	31,7	31,6	29,7	28,4	29,0	30,2	31,1
İTALYA	40,1	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,4	40,9	41,5	40,6	41,7
KIBRIS	26,9	26,8	26,0	28,2	28,5	30,5	31,5	31,5	33,3	34,1	29,7
LİTVANYA	33,6	31,3	32,7	34,3	32,4	29,5	28,5	28,2	28,5	28,6	30,8
LETONYA	28,6	28,1	31,5	32,2	32,1	30,0	28,7	28,4	28,2	28,4	29,6
LÜKSEMBURG	42,4	42,6	41,7	40,3	40,6	40,4	40,6	41,1	40,9	40,1	41,1
MACARİSTAN	41,6	40,6	39,0	39,0	39,1	39,2	39,5	39,0	39,0	39,1	39,5
MALTA	27,6	26,1	27,8	26,1	27,2	28,3	30,3	32,2	32,2	35,1	29,3
HOLLANDA	40,5	40,8	40,6	40,3	41,6	41,5	38,3	37,7	37,5	37,8	39,7
AVUSTURYA	41,3	42,6	44,0	44,0	43,7	42,8	44,7	43,7	43,0	42,6	43,2
POLONYA	38,5	37,3	36,7	36,0	36,4	34,2	33,9	34,3	33,3	32,9	35,3
PORTEKİZ	31,9	32,8	32,9	33,1	34,1	34,3	33,9	34,7	35,1	34,5	33,7
SLOVENYA	40,2	38,9	37,9	38,8	39,1	38,5	38,8	39,1	39,4	39,7	39,0
SLOVAKYA	40,5	39,0	35,8	37,0	34,6	33,2	32,1	32,4	31,3	30,3	34,6
FINLANDIYA	45,6	46,9	46,1	46,0	46,4	47,7	45,7	45,6	44,6	44,3	45,9
İSVEÇ	49,0	51,5	52,0	52,7	53,3	53,4	51,4	49,7	50,2	50,5	51,4
İNGİLTERE	35,4	34,9	35,5	36,5	36,8	37,4	37,2	35,5	35,5	36,0	36,1

Tablo 1.1: GSMH İçinde Toplam Vergi Oranı

Kaynak: www.ec.europa.eu/taxation

1.1.VERGİNİN ROMA ANLAŞMASINDAKİ DAYANAKLARI

AB Kurucu Antlaşmasının 2. kısmında düzenlemeler ile ilgili maddeler bulunmaktadır. Bunlar:

90.Md. Hiçbir üye Devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi, doğrudan veya dolaylı olarak uygulayamaz.

Ayrıca, hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi koyamaz.

91. md: Üye devletlerden birinin ülkesine ihraç edilen ürünler, kendilerine doğrudan veya dolaylı olarak uygulanan vergilerden daha yüksek bir iç vergiden yararlanamaz.

92.md: Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışındaki vergilerle ilgili olarak, diğer üye devletlere ihracatta indirim veya vergi iadesi yapılabilmesi ve üye devletlerden yapılacak ithalata telafi edici vergi konulabilmesi, bu konuda tasarlanan önlemlerin ancak Komisyonun önerisi üzerine, Konsey tarafından sınırlı bir süre için ağırlıklı çoğunlukla daha önceden onaylanmış olmaları halinde mümkündür.

93.md: Konsey Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komiteye danıştıktan sonra, oybirliğiyle muamele vergileri ve diğer dolaylı vergiler ile ilgili mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik düzenlemeleri, bu uyumlaştırmanın 14. maddede öngörülen süre içinde iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlamak için sürekli olduğu ölçüde yapar.⁹

Avrupa Birliği ülkelerinde vergi gelirleri , kamu kurumlarının sorumluluklarını sürdürebilmeleri ve hükümetlerin vatandaşlarına vaat ettikleri yeni politikaları uygulayabilmeleri için gerekli temel taşlardan biridir. Ülkeler vergi enstrümanını , ihtiyaçları olan ekonomik ve sosyal politikalara uygun olarak kullanmak isterler. Her ülkenin ekonomik , sosyal politikalarında görülen farklılıklar vergi uygulamalarının da farklılaşmasına yol açar.

Genel olarak bakıldığında , Avrupa Birliği'ne özgü ortak özellikler taşıyan bir vergi politikası veya anlayışının bulunduğunu söylemek oldukça güçtür. Çünkü , her üye ülkenin siyasi , sosyal ve ekonomik yapısına uygun farklı bir vergi anlayışı vardır. Ayrıca , üye ülkelerde yıllardan beri süregelen özel ve karmaşık vergi anlayışlarının bulunması da Birlik'te ortak bir vergi anlayışı oluşturmayı güçleştirmektedir.

⁹ RENÇBER, K., *Avrupa Birliği Mevzuatı*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s.98

Avrupa Birliği'nde , vergi konularını kapsayan bir politikanın olmamasının iki gerekçesi vardır. Bu gerekçelerden biri , vergi konusu ile , devletin egemenlik hakları arasında mutlak bir ilişki olduğu için konu ile ilgili yeterli yetkinin Topluluğa verilmemiş olması ; diğeri ise Topluluğun kurucu antlaşmaları yapılırken dikkatlerin , malların serbest dolaşım alanına dönük olarak bir Gümrük Birliği'nin oluşturulması üzerinde yoğunlaşmasıdır.¹⁰

Vergi konusu , bir ülkenin kayıtsız egemenlik alanına giren özel bir konudur. Bu nedenle Avrupa Birliği , tüm üye ülkelerde konulacak vergilerin türünü , sayısını , hesaplama yöntemlerini ve politikasını belirleyememektedir. Yani Birliğin üye ülkelerde ortak bir vergi politikası oluşturmak konusunda yetkisi bulunmamaktadır.

Bu nedenle , Avrupa Birliği'nde , vergi ile ilgili önlemlerin , ekonomik ya da sosyal nitelikli kararlar arasına serpiştirildiği görülmektedir. Ayrıca Birlik , üye ülkelerin farklı vergi politikalarının topluluğun temel amaçlarına ters düşmemesi için üye ülkeleri zaman zaman yönlendirmektedir. Kural olarak , vergilendirme yetkisi üye devletlerde olmasına rağmen bu yetki , Topluluğun çıkardığı direktiflerle sınırlı olarak kullanılmaktadır.

1.1.1.Çifte Vergilendirme

Avrupa Birliği , çifte vergilendirme sorununun rekabet koşullarını ve sermayenin serbest dolaşımını , olumsuz yönde etkilediğini kabul etmektedir. Roma Antlaşması'nın 220. maddesi dolaysız vergilerde , 95'den 98. maddeye kadar olan maddeler ise , tüketim vergilerinde çifte vergilendirmenin kaldırılmasını öngörmüştür. Çifte vergilendirme , Topluluk'ta dolaysız ve tüketim vergileri alanında incelenmektedir.

¹⁰ Rıdvan KARLUK , Avrupa Birliği ve Türkiye , Beta Yayınları ,İstanbul, 2002, s.295

1.1.2 Vergi Kaçakçılığı

Kaçakçılık , doğru vergilendirilen işletmeler ile vergi kaçırın işletmeler arasında önemli bir haksız rekabete yol açmaktadır.

Bu konuda , pek çok çalışma yapılmıştır.1973 tarihli bir Komisyon raporu ve 1977'de bu konuda kabul edilen bir direktif vardır. 1984 yılında da kaçakçılığın önlenmesine dair bir bildiri Komisyon tarafından Konsey'e sunulmuştur.Bu bildiride , bazı önlemler yer almıştır. Bunlar;

- Ulusal önlemler,
- Para ve hapis cezaları,
- Vergi idaresinin tam otomasyona geçmesi,
- Personelin eğitimi ve sayısı,
- Vergi eğitimi ve bilincinin oluşturulması,
- ikili antlaşmalardır.

1.1.3.Avrupa Birliği'nde Vergileme Yöntemi

Avrupa Birliği ülkelerinde , modern vergi yöntemi olarak adlandırılan 'beyan usulü' geçerlidir. Bu ülkelerde , vergi idareleri sadece , mükellefler tarafından beyan edilen matrahların denetlenmesinden sorumludurlar. Bu yöntemde beyannameler , genellikle mükelleflerin adreslerine postalanmakta ve mükellefler doldurdıkları beyannamelerini daha sonra bağlı buldukları vergi idarelerine geri göndermektedirler. Tabloda bazı AB üyesi ülkelerinde beyana tabi mükellefin nüfusa oranı görülmektedir.

Tabloda görüldüğü üzere ; Almanya , Danimarka , Fransa , Hollanda , İtalya, Yunanistan Finlandiya gibi ülkelerde mükelleflerin %100'ü gelirlerini beyan etmektedir.Beyana tabi mükelleflerin toplam mükellef adedine oranı ortalama %90 iken , bu oran Türkiye'de %25 'te kalmaktadır.

Öte yandan Türkiye’de beyanname verenlerin genel nüfusa oranı %4 iken ,bu rakam AB ülkeleri için %45 düzeyinde gerçekleşmektedir.

	Beyana Tabi Mükelleflerin Toplam Mükellef Adedine Oranı (%)	Nüfusa Oranı (%)
Almanya	100 (Tevkifat hariç)	46
Belçika	75	50
Lüksemburg	75	50
Danimarka	100	84
Fransa	100	50
Hollanda	100	33
İngiltere	33 (Tevkifat hariç)	17
İrlanda	-	20
İspanya	-	30
İtalya	100	55
Portekiz	-	-
Yunanistan	100	33
Finlandiya	100	80
Ortalama	90	45
Türkiye	25	4

Tablo 1.2: Beyana Tabi Mükelleflerin Toplam Mükellef Adedine Oranı

Kaynak: Türk Vergi Sisteminin AB’ye Uyumu, İstanbul Ticaret Odası Yayını, 1995-36 , s:12

1.1.4. Avrupa Birliği'nde Vergi Denetim Modeli

Avrupa Birliği'ne üye ÷lkelerde , vergi denetim modeli örgüt ve yönetim bakımından da büyük benzerlik gösterir. Türkiye'deki gibi yerleşmiş merkezi idarenin yerine , Avrupa'da yerel vergi daireleri denetimden sorumlu ve son derece aktiftir.¹¹

Mükelleflerin bağlı veya kayıtlı bulunduğu yerel vergi idareleri , almış oldukları beyannamelerin içeriğini araştırmak ve bunların doğruluğunu tespit etmekle sorumludurlar.

Üye ÷lkelerde vergi idaresi , vergi mükellefi hakkında ilgili kişi ve kuruluşlardan bilgi isteme yetkisine sahiptir. Bazı ÷lkelerde , bilgi verme bakımından doktor , avukat ve bankalar için sır saklama zorunluluğu bulunmaktadır.

Avrupa Birliği ÷lkelerinde denetim usulü kolay ve Türkiye'dekine göre daha basittir. Çünkü üye ÷lkelerde , sabit bir denetleyici kurum bulunmakta ve denetim görevi ve sorumluluğunu sadece bu kurum üstlenmektedir. Türkiye'de ise denetimde çok başlılık devam etmekte olup etkinliği çok düşük seviyededir. Kurumlararası koordinasyon eksikliği ve görev alanı karmaşası etkin denetimi zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla denetim sonuçları ve verimliliği yetersiz kaldığından beyana tabi mükellefler gerçek beyandan kaçınmaktadırlar.

Denetici kurum mükellefler tarafından verilen beyannamelerde tereddüt edici bir noktaya rastladığı zaman , konuyla ilgili olarak mükelleflerden sözlü ve yazılı olarak bilgi isteme hakkına sahiptirler. Mükelleflerden alınan bilgiler , matrahın izahına yeterli değilse , denetici kurum bazı karine , delil ve hesaplara

¹¹ İzmir Ticaret Odası , *Türk Katma Değer Vergisinin AB'ne Uyumı* , İzmir,2000 , s.7

dayanarak usulüne göre , matrahı kendisi belirlemektedir.Böyle bir işlem yapıldığı takdirde mükellefe , bu işleme karşı her türlü uzlaşma ve yargı yolları açıktır.

Vergi kayıp ve kaçağını tespitte Avrupa'da 'özün önceliği' kavramı hakimdir. Özün önceliği , işlemlerin belgelere yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerden çok özün esas alınması gerektiğini ifade eder.¹²

Özün önceliğinde ; denetimde olayların gerçek niteliği araştırılmaktadır. Denetici kurumlara göre defter kayıtları ve belgeler , ancak gerçekleri yansıttığı ölçüde değer ifade etmektedir.

Üye ülkelerde , yerinden yönetim ilkesinin güçlü olması nedeniyle vergi mükelleflerinin tespit ve denetlenmesi kolay olmaktadır. Bu ülkelerde , tüm vergi dairelerinin tam otomasyona geçmiş olması mükellefler ve beyanları ile ilgili her türlü bilginin anında elde edilmesini sağlamaktadır.

1.2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ ANLAYIŞI

Avrupa Topluluğunun temel amacı üyeler arasında bir Ortak Pazar ve ekonomik ve parasal birlik kurmaktır. Dolayısıyla Tek Pazar için üye ülkelerdeki vergilendirme yöntemleri, oranları, uygulamaları oldukça önemlidir. İç Pazar da denilen Ortak Pazar için üyeler arasında malların, kişilerin,hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki engellerin kaldırılması(m-3/1-c)öngörülmüştür.

AB'de vergi anlayışında Ortak Pazarın kurulmasını ve sağlıklı işlenmesini desteklemek doğrultusundadır. Üye ülkeler arasındaki ekonomik faaliyetlerin uyumlu, dengeli ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilmesi, istihdamın ve sosyal

¹² İzmir Ticaret Odası , *a.g.e.,s.8*

korumanın en üst düzeye çıkarılması, rekabet ortamının yaratılması, yaşam standartlarının yükseltilmesi, enflasyonsuz bir büyümenin sağlanması, üyeler arasında sosyal bütünleşme ve dayanışmanın sağlanması (m-2) Topluluğun anayasası niteliğindedir.

m.3/1-c : malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin dolaşımını içeren bir iç pazarın kurulması,

m.3/1-3 : iç pazarda rekabetin bozulmamasını sağlayan bir sistemin oluşturulması

m.3/1-4 : üye devletler hukuklarının ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde uyumlaştırılması,

Kurucu Antlaşmada (ATA) dolaylı vergilerle ilgili düzenlemeler yer almaktadır. 90-93. maddelerde Topluluk Kurumlarına açık yetki verilmiştir.93. maddeye göre ulusal mevzuatlar, yönergeler yoluyla uyumlaştırılmasını öngörür.

Dolaysız vergilerle ilgili özel bir hüküm yoktur. Dolayısıyla Topluluk kurumlarının özellikle yetkilendirilmesi yoktur. Ancak 94. madde genel boşluk doldurmaya ilişkin düzenleme, Dolaysız vergilerde, Kurumların yetkisinin hukuksal dayanağını meydana getirmektedir. 93. ve 94. maddelerde oybirliği esası gerekmektedir. 95. maddede nitelikli oyçokluğu esası geçerlidir ancak bu maddede mali hükümler kapsam dışı bırakılmıştır.

1.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE BAŞLICA VERGİ ÇEŞİTLERİ

-Doğrudan Vergiler: Gelir vergisi, Kurumlar Vergisi, Sağlık Vergisi ve daha çok yerel vergiler

-Dolaylı Vergiler:KDV ve Tüketim Vergileri

-Sosyal Güvenlik Kesintileri(vergileri): Sosyal Güvenlik Kurumları tarafından, hastalık, sakatlık, işsizlik gibi konularda çalışanları belli risklere karşı

güvence altına almak için toplanan vergilerdir. (Hastalık, Tazminat ve Emekli Maaşları)

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde başlıca vergi çeşitlerini aşağıdaki şekilde anahatlarıyla sıralayabiliriz:

- gelir vergisi ,
- kurumlar vergisi ,
- katma değer vergisi ,
- muamele vergisi ,
- sermaye kazançları vergisi ,
- net aktif vergisi ,
- emlak vergisi ,
- veraset ve intikal vergisi ,
- petrol , taşıt , beyaz eşya , özel tüketim , faiz ve telif hakkı vergileri ,
- belediye vergisi ,
- bölge vergisi
- gayrimenkul vergisi oluşturmaktadır.

Büyük hasılat sağlayan vergiler , gelirler ve harcamalar üzerine konulmuştur. Gelir ve harcamalar üzerine konulan vergileri , vergi benzeri gelirler (sosyal güvenlik primleri vb.) izlemektedir

Avrupa Birliği ortalamasında , vergi geliri GSYİH'nın %41'ini oluşturmaktadır.¹³ Vergi gelirinin temel vergi kalemlerine dağılımı her Avrupa Birliği ülkesinde aynı olmamasına karşın , gelir vergisi , kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tüm ülkelerde en önemli vergi kalemleri durumundadırlar.

Üye ülkelerdeki oran , istisna ve muafiyet gibi hususlardaki ayrılıklar dikkate alınmazsa ; özünde vergi konulan alanlar aynıdır (gelir , harcama vb.).

¹³ İKV , *AB Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları* , İstanbul 1994 , s.1

1.3.1. Dolaylı Vergiler

AB ister dolaylı ister doğrudan vergiler olsun, üye ülkelerin diğer ülkelerden daha avantajlı hale gelmesini engeller.

Anlaşma, vergilerin, gelir vergisi, tüketim vergisi ve dolaylı vergilerin diğer çeşitlerinden oluştuğunu belirtir. KDV, 1977 yılında oluşturulmuş vergidir. KDV, tüketim vergileriyle uyumlaştırılarak 1992 yılında, yani tek Pazar doğrultusunda uyarlanmıştır. Bu gelişmeler, dolaylı vergilerin iki çeşidinin oranlar ile kısmen düzenlenerek sürdürülmüştür. Ulusal otoriteler arasında, daha yakın işbirliği ile düzenlemeler yapılmıştır.

Tek Pazar ulusal kanunların uyumlaştırılmasının tamamlandığı bölgelerde tamamıyla etkilidir.1997 yılında, dolaylı vergilerin, 1.000 Milyar EURO civarında olduğu açıklanmıştır.(AB GSMH'nin %13,8'i).

AB içinde ilk vergi uyumlaştırılması sermayenin yükseltilmesi ile dolaylı vergilerde karşımıza çıkmıştır. Bunun amacı, sermayenin yükseltilmesi ile üye ülkelerde dolaylı vergilerin toplanmasında uyumlaştırma sağlamasıdır.¹⁴

Birlik, sermaye şirketlerine ait kanuni düzenlemeleri de içeren işlemlerin oluşturulmasında şirket sermayesinin artışındaki herhangi bir işlemi, hisse senedi konularını, sermayedeki artışları kapsar. İki önemli vergi, bu gruba girer:

¹⁴ EU-Tax Policy,2000,s.11

1.3.1.1. Katma Değer Vergisi

KDV, AB'de birinci ve ikinci kararnamelerde, 1970 yılında ve üye ülkeler tarafından, üretim, tüketim vergilerinin yerine konulmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu düzenli vergiler, şirketlerin mal ve hizmetlerinin kesin vergi miktarlarının hesaplanması zor olduğu için özellikle ithalat ve ihracatla ilgili üye ülkeler için ticaretle bir problem olarak karşımıza çıkmıştır. Diğer taraftan üretim ve dağıtım halkasının her bir bölümünde , vergiyi, üretimin görülebilir konusu yaparak, avantajlı bir konuma getirmiştir.

Hem ülkesel bazda hem de üye olmayan ülkeler arasında, verginin olumsuzluğunu ortadan kaldırmak ve vergilerin toplam etkisinden kaçınmak için dolaylı vergilendirme yoluna gidilmiştir.

1970'de alınan kararla, birlik bütçesinin finansmanında KDV oranının düzenlenmesi planlanmış, KDV'nin uyumlaştırılması yoluyla düzenlemeler yapılmıştır. 6.KDV yönergesi, aynı işlemlerin tüm üye ülkeler içinde uygulanmasını sağlamıştır ve bu şekilde birliğin fonlanması için temel bir düzen temin edilmiş ve genel düzenlemeler yapılmıştır.

Sadece 6. yönerge birlik için kanunun önemli konularını açıklamakla kalmamakta, aynı zamanda ilk KDV yönergesi doğrultusunda son düzenlemeleri de sağlamaktadır.

1987'de komisyonun önerisi ile asıl temelli vergiye doğru, üye ülkeler arasında önemli gelir değişimlerini önlemek için rahat bir sistemin desteklenmesi yoluyla hareket edilmiştir.

Sistemdeki anlaşmazlık sebebiyle yada oranların düzenlenmesinde anlaşmazlık konusuyla beraber bu yönde hızlı bir gelişme ortaya çıkmıştır. Geçici çözüm bu yüzden vergi sınırlarının kontrolünü ortadan kaldırmayı mümkün kılmakta ve belirli ve asıl vergilerin ortaya çıkarılmasıyla sağlanmaktadır. Üye ülkeler arasında ticarete malların serbest dolaşımı ile ihracat veya ithalat konuları artık konu olmayacaktır.

Varolan sistem ile sınırın karşı tarafı, vergisel olaydan uzak kalacak ulusal bir sistem altında işlemlerle ilgili, vergi sorumluluğu sağlanacaktır.

1993'ten buyana bireyler diğer üye ülkelere gittiklerinde kişisel kullarımlarında mal ve hizmetleri, satın aldıklarında, ülkelerindeki gibi aynı şekilde vergilendirilirler. Ülkelerine geri döndüklerinde, vergilendirilmeden geri dönebilirler. Bu olayın birkaç istisnası olabilir:

-Diğer üye ülkede satın alınan yeni araçlar(6.000 Km'den daha az ve 6 aydan daha küçük olanlar), bu ticari işlem üye ülkenin bulunduğu yerin oranına ve kurallarına tabi olacaktır.Araç satın alanın normalde ikametgahı olan ülkede vergilendirilmek ve kaydedilmek zorunda olacaktır.

-Posta yoluyla satış yapan şirket başka üye ülkede yer alabilir.Sipariş edilen malların taşınması satıcının sorumluluğunda olduğundan, KDV satın alanın ikamet ettiği ülkenin uyguladığı oran dikkate alınacak yada satıcının tabi olduğu ülkedeki yıllık satış miktarlarına bağlı olarak oran belirlenecektir.

1996 yılında komisyon tarafından sunulan Genel KDV Sistemi' ne ait çalışma programı;

KDV'ye ait ticari işlemlerin konseyce adaptasyonunu izleyen dönemde, komisyon 1996 haziran ayında acil problemlerin üstesinden gelmeye yönelik önlemler paketi sunmuş ve sonradan genel eğilimli KDV sistemine doğru hareket edilmiştir.

Ticari sistemde iyileşmeyi sağlamak için tek pazarın gereksinimlerini karşılamak gerekir.

Yeni KDV sistemi;

-Pazarı ulusal vergi bölgeleri haline getirecek,

-Basit ve modern olacak,

-Birlik içinde bütün işlemlerin eşit şekilde uygulanmasını sağlayacak etkili vergilendirme ve KDV gelirlerinin devamını sağlayacak kontroller, garanti edilebilecek bir sistemdir.

Birlik program konusunda 3 konu üzerinde odaklanmıştır:

-Tek uygulama

-KDV'nin Modernizasyonu

-Temellendirilmiş Vergilerde değişim

Önerilen Yeni Sistemde Durum;

-Tacirlerden herbiri, herhangi bir formalite olmaksızın belirli bir KDV oranı uygular.

-Tacirlerden herbiri, normal KDV uygulamaları durumunda, AB içinde ödediği KDV'yi, hesaplamalarında düşer.

Bu amaçlara ulaşmak için bütün seçenekler ve muhafiyetlerin, üye ülkeler de uygulanan şeklinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. KDV, ciddi bir

şekilde tamamiyle uygulanmalı, zorlayıcı olmalı ve resmi rakamlar arasındaki daha sıkı işbirli ile dahac etkili bir biçimde toplanmalıdır.

Komisyon, birçok sayıda prosedürlerde iyileştirmeler ve basitleştirmeleri içeren SLIM olarak bilinen bir anket önermiştir(İç Pazar için daha basit kanunlaştırma).

-Birlik içinde üye ülkelerin herhangi birinde ödenen KDV'nin tacirker tarafından indirilmesine izin veren yeni bir mekanizmayla şu anki tekrar fonlama işleminin yerini alan sistem

-Üye devletler için vergisel işlemleri belirleyen kuralların feshi

-Şirketlerin kaydını daha kolay yapmak için herbir üye devlette, belli önemli noktaları yaratmak

KDV kanununun güncellenme ihtiyacı, özelleştirme trendi, kanunlardaki değişiklikler, gelişmeler ve yeni bilgi teknolojisini de içeren gelişmeler ışığında ortaya çıkmıştır.

İki alanda bu değişiklikler kendini özellikle göstermiştir:

1)Haberleşme:Bu sektörde rekabetin etkisini sona erdirmek için Konsey, 1999 yılında haberleşme hizmetlerinde, AB içindeki Avrupalı müşterilere vergi hizmeti sağlamak için ve AB dışındaki müşterilere, hizmetlerden vergiyi kaldıran kanunları düzenlemiştir.

2)E-Ticaret:Geleneksel ticaretle ilgili olarak vergilendirilecek e-ticaret planlanmaktadır ve KDV tüketim yerinde uygulanacak ve bir dizi düzenlemeye tabi olacaktır. Elektronik iletiler, hizmetler gibi vergilendirilecektir.

Yetkililer aynı zamanda daha geniş elektronik fatura kullanma ve vergi uyumunu sağlayacak deklarasyonlarla vergi ödeyenleri destekleme niyetindedirler.

1996 Programı ile ilgili Gelişmeler;

1996'daki kademeli geçişi ifade eden yaklaşımın uygulanması oldukça zordur. Üye ülkeler, konsey toplantılarında teklife az ilgi göstermişler ve bu sistemle ilgili olarak koruyucu sisteme yönelik gerekli vergi yapılarını ve KDV oranlarının geniş bir şekilde uyumlaştırılmasına karşı isteksiz bir tavır göstermişlerdir.

Komisyon vergi kapsamını, uzun sürede değiştirme gibi bir düşünce içinde değildir. Fakat resmi ilgililer arasında "yönetim işbirliği" yaklaşımını şu anki KDV sistemiyle, yeni bir yaklaşım haline getirmekte, daha ciddi, daha modern ve basitleştirilmiş strateji planı izlemektedir.

1.3.1.2. Tüketim Vergileri

Tüketim vergileriyle 1 Ocak 1993'te Tek Pazara geçildiğinde karşılaşılmıştır. Bu vergi, üç asıl ürün kategorisinde uygulanmaktadır:

- Üretilen Tütün
- Alkollü İçecekler
- Madeni Yağlar

Üye ülkeler bununla beraber bu ürünler üzerindeki diğer vergilerin toplanmasına devam edebilirler ve diğerlerinde (araç kaydı veya yol vergileri, ücretleri gibi...) ne ciro üzerinden alınan vergi ne de ticaret engelleri yoktur. Aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği'ndeki tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının ülkelere ve yıllara göre sıralanışı yer almaktadır.

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1995- 2004
BELÇİKA	29,4	30,1	30,3	29,8	30,6	30,4	29,4	29,4	29,8	30,1	29,9
ÇEK CUM.	33,9	34,9	33,0	32,9	33,9	33,5	32,3	31,3	31,0	32,9	33,0
DANİMARKA	34,9	35,3	35,9	37,2	36,5	34,9	35,9	36,6	36,4	36,1	36,0
ALMANYA	30,2	29,3	29,3	29,4	30,2	29,9	30,6	30,5	30,7	31,1	30,1
EESTONYA	36,6	39,3	40,8	36,7	35,2	39,6	40,5	40,3	39,4	39,9	38,8
YUNANİSTAN	44,1	44,8	43,6	41,4	42,4	40,9	41,5	40,4	40,0	39,9	41,9
İSPANYA	32,7	32,4	33,1	34,9	35,8	35,2	34,4	34,2	34,9	35,3	34,3
FRANSA	37,6	37,7	37,5	37,4	36,5	35,9	35,1	35,7	35,7	36,1	36,5
İRLANDA	43,9	43,6	43,4	43,5	43,1	43,4	41,9	43,7	43,6	43,7	43,4
İTALYA	31,0	29,1	29,0	36,8	36,1	36,4	35,4	35,8	34,5	35,2	33,9
KIBRIS	42,7	41,8	39,4	39,9	38,1	41,5	41,9	42,7	49,6	51,0	42,9
LLİTVANYA	42,4	42,2	43,3	44,4	42,7	41,8	41,3	39,8	42,5	41,8	42,2
LETONYA	43,0	42,2	44,1	43,5	43,1	41,8	42,6	43,8	41,7	39,7	42,5
LÜKSEMBURG	32,0	31,5	32,5	33,3	34,6	35,9	34,0	32,8	32,9	36,8	33,6
MACARİSTAN	42,8	42,1	39,9	40,5	41,6	41,5	39,2	38,6	40,4	41,7	40,8
MALTA	46,0	45,7	44,8	45,2	45,3	44,6	43,6	43,2	41,2	45,1	44,5
HOLLANDA	29,3	29,9	30,7	31,1	31,5	31,4	33,7	33,5	33,9	34,3	31,9
AVUSTURYA	35,8	35,5	35,4	35,2	35,6	35,3	33,6	34,7	34,7	34,7	35,1
POLONYA	38,0	39,5	38,3	38,3	39,0	39,1	37,8	38,6	39,2	40,6	38,9
PORTEKİZ	43,5	42,7	41,8	43,0	42,8	41,0	41,2	42,0	43,2	42,1	42,3
SLOVENYA	39,5	41,4	41,5	42,4	43,6	42,3	41,5	41,9	42,0	41,5	41,8
SLOVAKYA	38,6	39,8	40,1	36,2	37,7	39,3	36,7	37,1	36,7	41,8	38,4
FINLANDIYA	31,0	30,4	32,1	31,4	31,6	29,5	30,0	30,6	32,3	32,2	31,1
İSVEÇ	32,8	32,2	32,4	33,4	35,2	31,4	32,8	34,6	34,6	34,0	33,3
İNGİLTERE	39,9	39,7	39,3	38,0	38,6	38,0	37,2	38,4	38,3	37,7	38,5

Tablo 1.3: Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaylı Vergilerin Oranı

Kaynak : www.ec.europa.eu/taxation

1.3.2.Doğrudan Vergiler

Dolaylı vergiler, mal ve hizmetlerin serbestçe hareket etmesi nedeniyle belli miktarda uyumlaştırmaya ihtiyaç duymaktadır. Doğrudan vergilerde, bunun aynı derecede olduğu doğru değildir ve AB Antlaşması özellikle bu tür vergiler için bir düzenleme öngörmemiştir.

Doğrudan vergilerin belli yönlerinin gerçekten uyumlaştırılmasına veya tümüyle değiştirilmesine gerek yoktur ve ikame prensibine uygun olarak, ülkeler farklılaşmak zorunda kalmışlardır.

Bu durumda her ne kadar farklılıklar olsa da AB Antlaşmasına göre 4 bağımsız kavram üzerinde doğrudan verginin etkisi vardır.(Malların, İnsanların, Hizmetlerin ve Sermayenin serbest dolaşımı) ve şirketlerin ve bireylerin kuruluşunda önemlidir.

1997'de toplam 1.000 Milyar Euro (Avrupa GDP'sinin %13.7'si) doğrudan vergi toplanmıştır; bu tutar vergi ve sosyal güvenlik katkılarıyla genel bir artışı yansıtmaktadır.

Birlik içinde doğrudan vergilerin koordinasyonu veya uyumlaştırılması konusunda herhangi bir çalışma yoktur. Gelir vergisinde üye ülkeler 1993 yılında bağlayıcı olmayan öneride bulunmuşlardır. Bu öneri gelir vergisinde yerleşik olmayanlarla devamlı yerleşik yaşayanlar arasında farklılaştırıcı bir dizi kuralları ifade etmektedir.

Özellikleri:

Tüketim vergileri, belli tüketim ürünleri üzerinden alınan vergilerdir. Bunlara ilişkin oranlar her üretim biriminin toplamında genellikle açıklanır (Bazen yüzde değer olarak kullanılır).

Tüketilebilir ürünlerin seçimi, halk sağlığı, çevre ve enerji konularıyla ilgilidir. tüketim vergilerinin oranları bir üye ülkeden diğerine değişiklik gösterir. AB genelinde 1997 yılında tüketim vergilerinden toplam 248 Milyar Euro gelir elde edilmiştir.¹⁵

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Average 1995- 2004
BELÇİKA	16,6	16,7	17,1	17,7	17,4	17,5	17,8	17,6	17,2	17,5	17,3
ÇEK CUM.	9,6	8,5	9,0	8,5	8,7	8,5	9,0	9,3	9,7	9,4	9,0
DANİMARKA	31,0	31,0	30,5	30,1	30,3	30,5	29,5	29,3	29,2	30,1	30,1
ALMANYA	10,9	11,3	11,1	11,4	11,9	12,5	11,0	10,7	10,6	10,2	11,2
ESTONYA	10,9	9,5	9,6	10,5	10,1	8,1	7,6	7,9	8,6	8,5	9,1
YUNANİSTAN	7,8	7,4	8,2	9,8	10,2	10,9	9,7	9,6	8,9	8,9	9,1
İSPANYA	10,3	10,4	10,6	10,3	10,3	10,5	10,4	10,8	10,5	10,7	10,5
FRANSA	8,4	9,0	9,7	11,8	12,5	12,5	12,6	11,8	11,5	11,6	11,1
İRLANDA	13,6	14,1	14,0	13,8	13,8	13,5	12,8	11,6	11,9	12,4	13,1
İTALYA	15,0	15,4	16,5	14,6	15,0	14,5	14,8	14,2	14,9	14,0	14,9
KIBRIS	8,9	8,6	8,8	9,9	10,9	11,2	11,4	11,3	9,7	8,9	10,0
LİTVANYA	7,2	7,1	7,7	8,1	7,8	7,3	7,6	7,7	7,5	7,9	7,6
LETONYA	8,8	8,3	9,0	9,1	9,2	8,4	7,8	7,5	8,0	8,8	8,5
LÜKSEMBURG	17,6	18,0	17,5	16,5	15,9	15,6	15,7	16,2	15,9	14,1	16,3
MACARİSTAN	8,9	9,4	9,1	9,1	9,6	9,9	10,3	10,3	9,8	9,3	9,6
MALTA	8,7	7,7	8,5	8,2	8,7	9,3	10,2	11,6	12,3	12,4	9,8
HOLLANDA	12,6	13,1	12,7	12,4	12,5	12,4	11,7	11,8	11,0	10,8	12,1
AVUSTURYA	11,7	12,6	13,4	13,6	13,3	13,1	15,1	14,1	13,6	13,4	13,4
POLONYA	12,5	10,9	10,9	10,4	7,3	7,2	6,7	6,9	6,6	6,4	8,6
PORTEKİZ	8,5	9,1	9,2	8,9	9,4	9,9	9,5	9,4	8,8	-	9,2
SLOVENYA	7,1	7,4	7,6	7,6	7,5	7,6	7,8	8,0	8,2	8,5	7,7
SLOVAKYA	11,6	10,5	10,1	10,1	9,1	7,6	7,4	7,5	7,2	6,1	8,7
FİNLANDIYA	17,4	19,1	18,6	19,0	19,0	21,6	19,7	19,5	18,3	18,1	19,0
İSVEÇ	20,0	20,9	21,4	21,3	22,1	22,3	19,9	18,0	18,7	19,5	20,4
İNGİLTERE	15,1	15,0	15,3	16,5	16,4	16,9	17,0	15,8	15,3	15,8	15,9

Tablo 1.4 : GSMH İçinde Doğrudan Vergilerin Oranı

Kaynak : www.ec.europa.eu/taxation

¹⁵ EU-Tax Policy,2000,s.28

Doğrudan vergilerin Birlik üyesi ülkelerde Gayri Safi Milli Gelir içindeki payının yıllara göre oranı tabloda yer almaktadır.

1.3.2.1. Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi

Birlik içinde kurulan ve sonradan sınır ötesinde işbirliği yaparak tek pazarın avantajlarından yararlanmak isteyen şirketlerin önündeki asıl problem vergidir. Konsey 1990 yılında bazı engellerin ortadan kaldırılmasına yönelik iki önerge benimsenmiştir.

Birleşmelere yönelik yönerge: İş organizasyonlarında vergi oranlarının kesilmesine yönelik düzenlenmiştir.

Aile şirketlerine yönelik yönerge: Üye ülkeye ait şirketin, diğer ülkelerde de faaliyette bulunması durumunda aile şirketlerini çifte vergilendirmeden muaf tutmaya yönelik olarak düzenlenmiştir.

1.3.2.2. Kurumlar Vergisi

Üye ülkeler arasındaki vergilendirmedeki farklılıklar üye ülkelerin yatırım kararlarını etkilemekte ve çarpık rekabetin doğmasına neden olmaktadır.¹⁶ Komite, sınırlar arasındaki gelir akışında çifte vergilendirmeyi önlemek ve kurumlar vergisindeki üç bileşenin (Oranlar, değerlendirme ve kollektif yönetim sistemi) uyumlaştırılmasına yönelik belli tavsiyelerde bulunmuştur. Özellikle üye ülkelerin kurumlar vergilerinin uyumlaştırılmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur. Öneride, ücretler ve transfer ödemelerinin feshiyle ilgili çifte verginin

¹⁶ SUER, M. Ziya, *AB'de Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri*, Ankara, Eylül 1999, s.241-246

kaldırılması, yurtdışındaki zararların telafisi ve ikili vergi anlaşmalarındaki işbirliğinin uygulanması belirtilmektedir. Çifte vergilendirmenin kaldırılma ihtiyacı, etkin vergilendirmenin sağlanması ve Konsey tarafından tanımlanmış vergilerden kaçınmanın önlenmesi hedeflenmiştir.

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1995-2004
BELÇİKA	37,9	37,7	38,2	39,0	38,1	38,8	39,3	38,9	38,3	38,8	38,5
ÇEK CUM.	26,5	24,1	25,4	25,0	24,9	24,6	26,0	26,4	26,9	25,8	25,6
DANİMARKA	63,5	63,0	62,3	61,0	60,6	61,8	60,8	61,2	61,4	61,8	61,7
ALMANYA	27,5	27,9	27,2	28,0	28,6	29,8	27,6	27,2	26,7	26,3	27,7
ESTONYA	28,9	26,8	26,8	30,0	29,1	24,8	23,9	24,3	26,2	26,1	26,7
YUNANİSTAN	23,8	22,5	23,9	27,0	27,2	28,8	26,6	25,8	24,3	25,5	25,5
İSPANYA	31,4	31,5	32,0	31,3	30,8	31,1	31,0	31,9	30,9	30,8	31,3
FRANSA	19,7	20,5	21,9	26,8	27,7	28,3	28,9	27,3	26,6	26,7	25,4
İRLANDA	41,2	42,5	43,3	43,4	43,4	42,7	43,2	40,9	41,1	41,1	42,3
İTALYA	37,5	36,7	37,7	34,5	35,3	34,8	35,8	34,6	35,8	34,5	35,7
KIBRIS	32,9	32,2	33,6	35,3	38,2	36,7	36,2	35,8	29,2	26,0	33,6
LİTVANYA	21,5	22,6	23,5	23,7	24,0	24,7	26,5	27,3	26,4	27,6	24,8
LETONYA	30,7	29,4	28,5	28,3	28,8	28,1	27,3	26,4	28,3	30,8	28,7
LÜKSEMBURG	41,6	42,4	42,0	41,0	39,1	38,5	38,6	39,4	38,9	35,1	39,7
MACARİSTAN	21,3	23,3	23,5	23,4	24,5	25,1	26,1	26,4	25,0	23,8	24,2
MALTA	31,4	29,7	30,7	31,4	32,1	32,7	33,5	36,1	38,0	35,2	33,1
HOLLANDA	31,2	32,2	31,2	30,9	29,9	30,0	30,6	31,3	29,3	28,5	30,5
AVUSTURYA	28,3	29,7	30,5	30,9	30,4	30,6	33,7	32,1	31,6	31,5	30,9
POLONYA	32,5	29,2	29,6	29,0	20,0	21,1	19,7	20,3	19,8	19,5	24,1
PORTEKİZ	26,6	27,8	27,9	27,0	27,6	28,9	27,9	27,0	25,2	-	27,3
SLOVENYA	17,7	19,0	19,9	19,7	19,3	19,7	20,0	20,4	20,8	21,4	19,8
SLOVAKYA	28,6	27,0	28,2	27,1	26,2	22,9	23,2	23,0	23,1	20,2	25,0
FINLANDIYA	38,2	40,7	40,2	41,3	40,9	45,3	43,0	42,9	41,0	40,9	41,4
İSVEÇ	40,8	40,7	41,2	40,5	41,5	41,9	38,7	36,2	37,3	38,6	39,7
İNGİLTERE	42,7	42,9	43,1	45,1	44,6	45,1	45,8	44,6	43,2	43,9	44,1

Tablo 1.5 : Toplam Vergi Gelirleri İçinde Doğrudan Vergilerin Oranı

Kaynak : www.ec.europa.eu/taxation

2.VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

2.1. VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ NEDENLERİ

Roma Antlaşmasının siyasi ve ekonomik amaçları AB üyesi devletlerin refah düzeylerini yükseltmeye yöneliktir. Özellikle işçilerin, malların,hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması ile AB içi çarpık rekabetin önlenmesi Antlaşmanın amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olabilecek en önemli araçlar olarak görülmektedir.

AB'nin belirli alanlarda ortak politikalar uygulaması ve genel olarak üye devletlerin ekonomi politikalarının giderek artan ölçüde birbirine yakınlaştırılması gerekleri, ister istemez vergilerde uyumlaştırma konusunu gündeme getirmektedir. Uyum çalışmaları başladığında AB'deki vergilerin çoğu ticaretin yönünü ve serbest rekabeti olumsuz olarak etkileyen bir yapıdaydı. Üye devletler bu vergilerle oynadıklarında hem yerli mallar arasında hem de yerli mallarla yabancı mallar arasındaki sağlıklı rekabet koşullarını bozuyor, ticaretin yönü saptırılıbiliyordu.

Dolaysız vergilerde uyumlaştırmanın nedeni, üye devletler arasında kurulacak bir ortak pazarda yalnız malların değil, sermayenin de serbestçe dolaşabilmesinin sağlanmasıdır. Bu amaca ulaşabilmek için faiz ve kar paylarından yapılan vergi kesintileri ile kurum karları üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması gerekmektedir.

İkinci aşamada da gelir vergisinin uyumlaştırılması için gerekli önlemler alınmalı ve gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte olmak üzere konulacak genel bir

servet vergisinin yöntemleri incelenmelidir. Ancak komisyonun dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasıyla ilgili programından politik bakımdan çok hassas olan gelir vergilerinin hiç olmazsa bu aşamada uyumlaştırılmasına gerek görülmediği anlaşılmaktadır.

AB Roma Antlaşması'nın benimsediği ekonomik bütünleşme hedefi ile sınırlı bir vergi politikası izleyebilir. Bu nedenle AB vergi politikasını ekonomik birlik hedefinin ötesine ulaşmadaki hedeflerde kullanamaz.

AB vergi politikasını malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımını sağlamak, AB'de serbest ticaret ve rekabeti gerçekleştirmek, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarının daha etkili kullanılmasını sağlamak amacıyla kullanılabilir. AB bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak ölçüde vergi uyumlaştırmasını hedef almaktadır. Üye devletlerdeki mevcut vergilerin tümünün standartlaştırılması AB'nin amacı değildir.

Avrupa bütünleşmesinin bugünkü düzeyinde maliye politikası ilke olarak üye devletlerin ulusal yetkisi altındadır. Dolayısıyla AB'nin ulusal devletlerde geçerli olan anlamda ekonomik ve sosyal amaçlı asli nitelikte bir vergi politikası yoktur.

Yaşlı kıta Avrupa antik çağdan günümüze kadar insanlığın çekim ve yıkım merkezlerinden olmuştur. Siyasi, ekonomik, kültürel bakımdan Avrupa dünyayı he r daim etkilemiş ve yönlendirmiştir. Büyük savaşlar, dünya savaşları hep Avrupa merkezli olmuştur. bunun başlıca sebeplerinden biri belkide birincisi ekonomidir. Ekonomik dengesizlikler Avrupa ve dünyayı sarsarken, bunun olumsuzluklarını gidermek için Avrupa da Birlik düşüncesi oluşmaya başlamıştır.

Kısa dönem için ekonomik bütünleşmeyi, uzun vade de ise siyasal bütünleşmeyi büyük bir proje olarak önüne koyan Avrupa Toplulukları bu doğrultuda hızla ilerlemektedir. Roma Antlaşmasında temelleri atılan Ortak Pazar düzenine ulaşılması adım adım gerçekleşmiş, son yıllarda siyasal evrimi de hız kazanmıştır.

Ortak Pazar oluşması için birçok şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Gümrük Birliği gibi Vergilerin uyumlaştırılması da bu amaca hizmet etmektedir. Piyasa koşullarının düzenlenmesi, serbest rekabetin önündeki engellerin kaldırılması, Ortak Pazarın olmazsa olmaz koşuludur. Bir ekonomik bütünleşmeden ,serbest rekabet koşulları içinde gelişen piyasa düzeninden sözedince karşımıza üye ülkelerin herbirinin içpazar loşullarıyla Ortak Pazar gereklerinin uyumlaştırması konusu ortaya çıkmaktadır.¹⁷ Birlik üyesi her ülkenin kendine özgü özellikleri vardır. Ekonomik ve politik farklılıkların olması ve bunların birliğin gelişip derinleşmesine yansması kaçınılmaz. Ancak üye ülkeler arasındaki bu farklılıkları en aza indirmek ve ortak hedefe ulaşılması için uyumlaştırmak da bir o kadar zorunludur. Günlük sosyal hayatı etkileyen mevzuatlarda farklıların fazlalığı dikkat çekicidir.

Ekonomik alandada birlik içindeki gümrük duvarlarının kaldırılması,birliğin sanal hedefi için yeterli değildir. Üçüncü ülkelere karşı bir yeknasaklık kazandırma Gümrük Birliği,Birliğin içinde tam rekabet ortamı ve sürekliliği için tek başına yeterlidir. Dolayısıyla tam anlamıyla ekonomik bütünleşme için ekonomi politikalarının ve mevzuatların gözden geçirilip uyumlaştırılması gerekir. Temel politikaların ve çeşitli mevzuatların uyumlaştırma yönelik hükümler Roma Antlaşmasında yer almaktadır.

2.1.1. Ekonomik Nedenler

AB'nin kurulmasında rol oynayan ana amaçlardan birisi, AB üyesi devletlerin ekonomik bütünleşmesinin gerçekleşmesidir. Hedef, üye devletlerin milli pazarlarının içinde eritildiği serbest rekabet koşullarında işleyen ortak bir pazarın kurulmasıdır. Hedef böyle kurulunca özellikle ve öncelikle AB'de serbestçe dolaşması gereken malların taşıdığı vergi yükü olmak üzere genellikle AB üyesi

¹⁷ METHİBAY, Y., *Avrupa Toplulu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*,Turhan Kitabevi,Ankara,1996,s.8

devletlerde geçerli vergi yüklerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Bu sebeple AB’de uygulanan ekonomi politikaları içinde önemli bir araç olarak ön plana çıkmış olan vergi politikası özellikle gider vergilerinin uyumlaştırılmasında yoğun çalışmalara sebep olmuştur.¹⁸

2.1.2 .Hukuki Nedenler

Resmen kabul edilmese de, Roma Antlaşması AB’nin anayasası olarak nitelendirilmektedir. Bu sebeple AB’ne üye her ülke, öncelikle bunu kabul etmiş demektir. AB’nin uluslararası bir özelliği vardır. Üye devletler egemenliklerinin bir kısmını AB’ye devrederler. Dolayısıyla alınan kararlara da uymak zorundadırlar.

Roma Antlaşması’nın 95-99. maddeleri vergi ile ilgili hükümleri içermektedir. 99. madde ise vergilerin uyumlaştırılması ile ilgilidir. 100. madde ise genel olarak mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgilidir. Şüphesiz bu mevzuat içinde vergiler de vardır. Bu maddelere ilgili bölümde değinilmiştir. Bu maddelerin içeriğinden açıkça anlaşıldığı gibi vergi uyumlaştırılmasının hukuki nedenleri AB’nin anayasası mahiyetindeki metinde yer almıştır.

2.1.3. Siyasi Nedenler

Roma Antlaşması “üye devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması” biçiminde bir siyasi hedef öngörmüştür. İkinci Dünya Savaşından sonra yıkılan Avrupa, oluşan iki kutuplu dünya ve bölünen Avrupa da demokratik olarak idare edilen ülke halkları, alternatif güç olarak dünya siyasi konjonktüründe söz sahibi olmak istiyorlardı. Geçmiş yıllarda denenen siyasi birlik çalışmaları başarılı

¹⁸ KIRAZCI, Deniz M., “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Politikası”, Vergi Dünyası Dergisi, sayı 69,1997

olamamıştı. Bu sebeple önce ekonomik birlik kurmak gerekiyordu.Şartlar elverdikçe siyasi birliğini tamamlamış bir “Tek Avrupa” için adımlar atılacaktı.

İşte vergi uyumlaştırma politikası da siyasi birliğe giden Avrupa’da ekonomi politikalarının birini oluşturmaktadır. Nihayet GSMH’nin önemli bir kısmını oluşturan ve devletlerin bütçelerinde en büyük ve en sağlıklı gelir kaynağı olan vergiler uyumlaştırmadan ekonomik, dolayısıyla da siyasi birliğin tamamlanmasından söz edilemez. Çünkü hedef gerçekleştirilse bile bu birliğin en önemli ve sağlıklı gelir kaynağı vergi olacaktır.

Siyasi birlik, Avrupa bütünleşmesinin uzun vadeli hedefidir. Roma Antlaşması belli bir siyasi bütünleşme modeli benimsememiştir. Federal bütünleşme teorisine göre, siyasal bütünleşme ekonomik bütünleşmeden önce gelir. Bununla beraber Avrupa bütünleşmesi federal bütünleşme kuramından çok “fonksiyonel bütünleşme kuramı” doğrultusunda çok hızlı olmayan bir gelişme göstermektedir.¹⁹

2.2. VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ ÖNÜNDEKİ ENGELLER

2.2.1. Vergi Uyumlaştırmasının Zorluğu

Vergi egemenliği , milli egemenliğin önemli unsurlarından biridir. Bu nedenle , üye devletler , vergi konusundaki egemenlik haklarından vazgeçmek istememektedirler. Sosyal ve ekonomik hayatın yönlendirilmesinde araç olarak kullanılır. Vergi silahı , yasal iradenin elinde seçmenlerine karşı da kullanabileceği bir güçtür.

Uyumlaştırma konusundaki bir başka zorluk ise , bu konu ile ilgili mevzuatın çıkarılmasının ancak 27 üyenin oybirliği ile alacağı karar sonucunda mümkün olmasıdır.

¹⁹ ÇAĞAN, N., “Çeşitli Açılardan Vergilendirme”, Olgaç Matbaası, Sayı 9, s.229, 1991

Uyumlaştırmayı zorlaştıran çeşitli unsurlar vardır. Bunlar ekonomik, hukuki, mali veya siyasi olabilir.

2.2.2. Ekonomik Engeller

Devletlerin ekonomik yapıları arasındaki farklılıklar, vergi yapılarındaki mahiyet ve miktar farklılıklarından kaynaklanabilir. Bir ülkenin ekonomik dengesi bir çok unsurun bir araya gelmesiyle oluşur. Vergi uyumlaştırması üye devletlerin ekonomik büyüklüklerini olumsuz etkileyebilir. Bu sebeple devletler öncelikle iç istikrara önem verirler. Ayrıca uyumlaştırma üye ülkeye sosyal açıdan yükler getirir. Dolayısıyla bunlar, uyumlaştırma önünde engel teşkil eder.

Bir veya birkaç ülkede gelir dağılımı üzerinde düzenleyici etkileri bulunan veya ödemeler dengesinde ciddi bozulmalara yol açan yada bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan bir vergiyi kaldırmak veya diğer devletlere de yaymak üye devletlerin ekonomik çıkarlarını karşı karşıya getirebilir.²⁰

2.2.3. Mali Engeller

Üye devletlerin vergi yapılarında bulunan farklılıklar, vergilendirme alanında yapılacak gerçek bir düzenlemeyi engellemektedir. Üye devletlerde benimsenen vergi yapılarının uzun yıllara dayalı uygulamanın gerektirdiği örgüt mekanizmasının kurulmuş olması nedeniyle, vergi kurumlarının yeni sisteme uyumlaştırılmasında sorunlarla karşılaşmaktadır.

2.2.4. Hukuki Engeller

Hukuki alanda da bir çok engel vardır. Mesela Fransa bir merkezi devletken Almanya federal bir yapıya sahiptir.

²⁰ AKDİŞ, M., “AET Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırma Çalışmaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1995, sayı:52, s.12

Öte yandan devletin faaliyetleri konusunda da üye devletlerde farklı yaklaşımlar vardır.

Devlet gücü kavramından ne anlaşılması gerektiği hususunda, hiçbir üye ülkenin hukuki sistemleri uyuşmamaktadır. Nitekim bütün üye devletlerin bu kavramı tanımlamalarına rağmen, İtalya ve İrlanda gibi devletler devlet faaliyetleri ve diğer faaliyetler arasında bir ayrım gözetmemekte, diğer devletler ise bu ayrımı birbirinden farklı ölçülerde ve farklı kriterlerde yapmaktadırlar.²¹

2.2.5. Politik Engeller

Politik engeller, vergi egemenliği ile ilgili engellerdir. Devletlerin ve iktidarların tam bütünleşme veya federatif bütünleşme şeklindeki tercihleri de vergi uyumlaştırmasında etkili olacaktır.

Devletler uluslar arası ekonomik anlaşmaların vergi alanında öngördüğü, vergi sistemlerinin ahenkleştirilmesi konusundaki emredici mahiyetteki kaidelere egemenliklerini kaybedecekleri endişesiyle karşı çıkmaktadırlar.²²

2.3. UYUMLAŞTIRMADA KULLANILAN YÖNTEMLER

Vergi politikasının amacına ulaşması için Topluluk dört yöntem ile vergi uyumlaştırması sağlamaya çalışmaktadır. Bunlar ;

-Ortak bir kural olmadığı ölçüde uyumlaştırma yoluna gidilmesi ,

-Çifte vergilendirmenin kaldırılması için , üye devletler arasında mali nitelikte anlaşmalar yapılması ,

²¹ KARLUK, R., *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s.368

²² SÜRAL, A., “*Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller*”, Vergi Sorunları Dergisi, s.8, 1986

-Sınırlarda , Topluluk kapsamında geliştirilmiş yöntemler uygulayarak telafi mekanizmasının getirilmesi ,

-Mevcut vergileme farklılıklarının , topluluk yapılaşmasını engellediği ölçüde mevzuat uyumlaştırmasına yönelik çalışmalar yapılmasıdır.

2.4. UYUMLAŞTIRMA NASIL YAPILIR

Vergi uyumlaştırılması , Konsey'in çıkardığı direktiflerle yapılmaktadır. Roma Antlaşması'nın , Tek Avrupa Senedi ile değişik 99. maddesi , dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmayı hükme bağlamıştır.

Buna göre Konsey , Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra muamele vergilerine , özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatların uyumlaştırılmasıyla ilgili hükümleri 8a maddesinde öngörülen süre içerisinde ve uyumlaştırmanın , iç pazarın kurulmasını ve işleyişini ve işleyişini sağlamakta gerekli olduğu ölçüde oybirliği ile kararlaştırmakla görevlendirilmiştir.

Bu amaçla Komisyon uyumlaştırılacak vergi konuları ile ilgili teklifler hazırlar. Hazırlanan teklif , görüşleri alınmak üzere Avrupa Parlamentosu'na gönderilir. Amsterdam Antlaşması ile Ekonomik ve Sosyal Komite'nin de bu konuda görüşünün alınması hükme bağlanmıştır. Komisyon , bu görüşler doğrultusunda gerekli düzeltmeleri yapar ve teklifi Konsey'e sunar . Konsey de kabul edilirse 'direktif' adını alır ve tüm üye ülkelere iç hukuk karşısında öncelikle uygulama zorunluluğu ortaya çıkar.

2.5. VERGİ UYUMLAŞTIRMASI KONUSUNDAKİ ROMA ANTLAŞMASI HÜKÜMLERİ

Madde 95:

Hiçbir üye devlet diğer devletlerin ürünlerine , kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz.

Ayrıca hiçbir üye devlet ,diğer üye devletlerin ürünlerine , diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz.

Üye devletler , en geç ikinci aşama başında bu antlaşmanın yürürlüğe girdiği sırada mevcut ve yukarıdaki kurallara aykırı olan hükümleri kaldırır veya düzeltir.

Madde 96

Ürünler , herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar.

Madde 97

Yaygın muamele vergisi tipinde , muamele vergisi uygulayan üye devletler , ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda 95 ve 96. maddeler- de belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler .

Bir üye devletin saptadığı ortalama vergi , bu ilkelere uymadığı durumlarda komisyon ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir.

Madde 98

Muamele vergileri , özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda tasarlanan tedbirler , Komisyonun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça , diğer üye devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve üye devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz.

Madde 99

Konsey komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle , muamele vergileri , özel tüketim vergileri diğer tür dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmanın 8a Maddesinde öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması gerekli olduğu ölçüde kabul eder.

2.6. VERGİ UYUMU İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

AB'nde vergi politikasının yönünü belirlemek için gerçekleştirilen ilk çalışma 1962 de yayımlanan , Neumark Raporu'dur. Bu raporda , Topluluğun , rasyonel bir vergi sistemi kurmak iddiasında olmayacağı , üye devletlerin Toplulukça belirlenen ana hedefleri gözeterek farklı vergi sistemlerini sürdürebilecekleri belirtilmektedir.²³

Bu çerçevede , Topluluk seviyesinde vergilerin bir örnekleştirilmesi ya da merkezileştirilmesi hedeflenmemiştir.

²³ İzmir Ticaret Odası , *a.g.e.*,s.9

Avrupa Birliği'nin vergi uyumu çalışmalarına yaklaşımı konusunda 1957 Roma , 1987 Tek Senet ve 1992 Maastricht Antlaşması önem taşımaktadır. Bu belgelerde vergi uyumuna ilişkin bazı kurallar belirlenmiştir. Bunlar ; vergi uygulamasında eşitlik , vergi iadesinde gerçeklik , ortalama oran belirleme yetkisi ve Roma Antlaşması 98. maddesinde belirtilen kurallardır.

Vergi uygulamasında eşitlik ilkesi , Roma Antlaşması'nın 25. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre hiçbir ye devlet , diğer ye devlet benzer ürünlerine , kendi ürünlerine uyguladığı dolaylı veya dolaysız vergi dışında fazladan vergi uygulayamayacaktır. Bu hükme göre ; ye devletlerde her ürünün aynı vergi oranına tabi olması gerekmektedir.

Roma Antlaşması'nın 96. maddesi vergi iadesini düzenlemektedir. Bu maddede , ye ülkelere ihraç edilen ürünlerden alınacak vergi iadesinin bu ürünlere dolaylı veya dolaysız olarak uygulanmış olan vergi miktarını aşmaması gerektiği belirtilmiştir.

Roma Antlaşması'nın 97. maddesinde düzenlenen ve daha çok satış vergisi uygulayan ülkeleri ilgilendiren 'ortalama oran belirleme yetkisi ise , bazı mallar veya mal grupları için ortalama bir vergi oranı belirleyebilme hakkını ifade etmektedir.

Ayrıca Konsey'e ; satış vergisi , özel tüketim vergisi ve diğer dolaylı vergilere ilişkin konularda ortak kural koyma yetkisi tanınmıştır.

3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Vergiler , yansıtılabilme özelliklerine göre dolaylı ve dolaysız olarak ikiye ayrılır. Dolaylı vergiler , yansıtılabilme özelliklerinden dolayı tüketim vergileri olarak da adlandırılmaktadır. Dolaylı vergiler , mal ve hizmet fiyatları , ülkelerin karşılaştırmalı üstünlük durumları ve kaynak tahsisi üzerinde önemli etkiler doğurabilecek vergiler niteliğindedir. Katma değer vergisi , özel tüketim vergisi ve gümrük vergileri , dolaylı vergilerdendir.

Dolaylı vergiler , mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkiledikleri için önem taşımaktadır. Bu vergilerin hukuki temeli Roma Antlaşması'nın 99.maddesidir. Bu konudaki uluslararası uygulama ise , malın sınır geçişlerinde vergisiz statüye kavuşturulup girdiği yeni vergi alanında vergilendirilmesidir.

Roma Antlaşması'nın 99.maddesinde , iç pazarın tesisi ve işleyişi için gerekli kabul edilen muamele vergisi , özel tüketim vergisi ve diğer dolaysız vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması amacıyla , bazı ortak kuralların oluşturulacağı belirtilmiştir. Bu nedenle gümrük vergilerinin yanı sıra , muamele vergilerinin de uyumuna gidilmiştir.

Muamele vergisinin genel amacı , bir ülke içindeki toplam tüketimin , dolaylı olarak vergilendirilmesidir. Bu nedenle , muamele vergisi mükellefi , tüketicisi değil , malı veya hizmeti sunan kişidir.

3.1 DOLAYLI VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

1960'larda dolaylı vergilerin kapsamı oranı çeşitliliği üye ülkeler arasında önemli sayılıcak farklılıktaydı. Bu farklılıklar tarife dışı engel sayılıyordu. Üye

ülkelerde,topluluk kurulmadan önce uygulanan muamele vergileri iki grupta toplanmaktaydı. Birincisi sayılı muamele vergisi ve ikincisi de aşamalı katma değer vergisidir. Belçika, Hollanda, Lüksemburg, Almanya, İtalya yayılı tip gider vergisini uygularken. Fransa katma değer vergisini uygulamaktaydı. Yayılı muamele vergisinde,bir nolu topluluk içinde ihraç edildiğinde eğer bu vergi yükünü ortadan kaldıran bir geri ödeme sözkonusu ise,o zaman ödenecek miktarın hesaplanması oldukça zahmetli olmakta,hatta yanlışlığa yol açmaktaydı. Buda Roma anlaşması 95.ve 99.maddeye göre”tarife dışı”engellemeye giriyordu.

Roma Anlaşması 95.maddeye göre,üye ülke kendi ürünlerini daha yüksek vergilendirirse ayrıma vergilendirme yapmış olur. Bunun dışında ithal mala vergi konması kabul edilerek,varış yeri ilkesi beninsenmiş oluyor. Ancak ithal vergisi kendi ürününe kaydığı vergiden yüksek olamaz. Vergi istisnası da aynı sonucu vermektedir. Oysa çıkış yeri ilkesine göre, mal ihraç edildiği ülkede vergilendirilir ayrıca ithalat vergisi alınmaz.

98. maddede ihracatta vergi iadesi yapılması muaflik tanınması yada denkleştici,fark giderici vergi konulması gibi önlemler Konsey’in ağırlıklı kararıyla sınırlı bir süre için söz konusu olduğundan, dolaysız vergilerde varışyeri ilkesinin uygulanmayacağı sonucuna varılmıştır.

İhracatta varış yeri ilkesi üye ülkelerin dolaylı vergi oranları farklılığından dolayı geçersizleşiyor ve rekabeti bozuyordu. Dolayısıyla doğan farkları giderecek tarife dışı engellere yol açmaktaydı. Avrupa Birliği içindeki tüketicilerde farklı fiyatlar ödeyerek tüketim yapması tek Pazar ilkesi ile ciddi çelişki doğurmaktaydı. 11 Nisan 1967’de çıkan 67/227 AET direktifle vergi indirimine izin veren tüketim tipi bir katma değer vergisine geçilmesi öngörülmüş ve bunun esasları belirlenmiştir. Böylece topluluk KDV yi başlatmış olmakla bir new dolaylı vergilerdeki farklılığı gidermeti amaçlamıştır. Bu tabiki tam uyumlaştırmayı sağlamayıp vergi uyumuna yakınlaşmayı sağlayacaktı.

17 Mayıs 1977 tarihli 77/388/EEC sayılı 6 nolu KDV direktifi verginin kapsamıyla ilgili uyumlaştırmanın temelini atmıştır.

Komisyon, vergi indiriminin topluluğun her yerinde aynı olmasını, vergi denetiminin bürokrasiden kurtulup işlevsel olması, aynı zamanda kaçakçılığın önlenmesini dikkate almış ve 1985’de aşağıdaki önerileri getirmiştir.

1-İlk etapta mevcuk KDV sistemindeki boşlukların giderilmesi, veri denetiminde basitlik sağlanması ve sınır kapısından uzaklaştırılması, ithalat, tır taşımacılığı vb.gibi vergi doğuran bazı ülkelerarası akımlara ilişkin kesin normların hazırlanması.

2-“Vergi takası odası ile artık vergi denetim ekiplerinin kurulması”

3-“A.B..D örnek alınarak ortak vergi oranları ağırlığının belirlenmesi, ilgili kuralların geliştirilmesi önerileri getirmiştir konsey.²⁴ Buradanda anlaşılacağı gibi A.B.D örneği ile fedaratik bir devlet yapısının hedeflendiği görülmektedir.

3.1.1 Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü

Roma Antlaşması ; gümrüklerin kaldırılması ve ortak bir gümrük tarifesinin oluşturulmasını öngörmekteydi. Gümrük Birliği hedefine 01.07.1968 tarihinde ulaşılmıştır. Ortak gümrük tarifesi oranları ise , sürekli düşürülerek günümüzde ortalama %6’lar seviyesine indirilmiştir. Üye ülkeler , üçüncü ülkelerden gelen mallardan , ortak gümrük tarifesinde belirlenen oranlarda vergi almak zorundadırlar. Bu , hem Avrupa Birliğinin bütçesinin geliri olması , hem de haksız rekabetin önlenmesi açısından önemlidir.

Eğer bir üye devlet , söz konusu vergileri almadan bir mal veya ürün ithal eder ve bu malları doğrudan veya başka bir ürüne dönüştürerek bir başka ülkeye satarsa ve bu tespit edilirse , ‘fark giderici vergi’ uygulaması söz

²⁴ EĞİLMEZ, M., *AET KDV Uyumlandırması*, Maliye Dergisi 49, Sayı.1981, S.17

konusu olur. Bu verginin oranı , ortak gümrük tarifesinde belirlenen miktarın %100'ü kadardır.

Türkiye'nin de Ankara Antlaşması , Katma Protokol ve Ortaklık Konseyi Kararı gereğince , Birlik üyesi ülkelere karşı ithalat ve ihracatta gümrük vergileri , eş etkili resimler , miktar kısıtlamaları ve koruma sağlayan eş etkili her tür tedbiri kaldırması gereklidir. Bu hükümler gereğince , gümrük vergileri kaldırılmış , eş etkili vergi niteliğindeki fonlara da (Toplu Konut Fonu , Damga Resmi , Maden Fonu) son verilmiştir. Üçüncü ülkelere karşı da Birliğin ortak gümrük tarifesi kabul edilmiştir.

3.1.2 Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi , her üretim ve dağıtım aşamasında malların ve hizmetlerin satışından alınan genel bir işlem vergisidir. Vergi , katma değer üzerinden alınır. Uygulama kolaylığı ve yüksek tahsilat gücü gibi özellikleri nedeniyle diğer vergilere göre daha avantajlıdır.

Avrupa Birliği , Konsey'in 1 Nisan 1967 tarihli iki direktifi ile zaman içerisinde katma değer vergisi uygulamasına geçmiştir. Birinci direktif ile Katma değer vergisi , Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. Bu vergi , genel , yayılı ancak , kümülatif olmayan satış vergisi özelliklerini taşır.

İkinci Direktif , ortak bir katma değer vergisi (KDV) sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini ortaya koymuştur. Bu direktif , ortak kuralları belirlerken üye ülkelere önemli ölçüde esneklik tanımıştır

1977 yılında kabul edilen Altıncı Direktif ile , vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için KDV'nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir. 16 Aralık 1991 tarihli Konsey Direktifi , Altıncı Direktifi

tamamlayarak 1 Ocak 1993'ten itibaren vergi sınırlarını , yani kontrolleri kaldırmıştır.

3.1.2.1. Avrupa Birliği ve Türkiye KDV Rejimlerinin Karşılaştırılması

Avrupa Birliği'nde sadece tüketim tipi KDV uygulanmaktadır. Türkiye'de ise , KDV , tüketim ve gelir tipi arasında bir özellik göstermektedir. Gelir tipi KDV'de ; tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabi olmakta , ancak amortisman payları mal alışlarıyla birlikte satış bedelinden düşülmektedir. Tüketim tipi KDV'de ; satış bedelleri toplamından , mal alışları ile yatırım malları alımları indirilmektedir.

Vergilendirme yeri açısından , Avrupa Birliği'nde de Türkiye'de de varış ülkesinde vergilendirme ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilke , mal ve hizmetlerin tüketildiği veya kullanıldığı ülkede verginin alınmasını belirtir.

Vergi oranları açısından , Avrupa Birliği'nde genel olarak düşük oran(%5) ve yükseltilmiş oran (%15) olmak üzere iki farklı oran uygulanmaktadır. Türk KDV oranlarının AB direktifi ile kabul edilen KDV oranlarına nazaran çok daha yüksek olduğu açıktır.²⁵

İstisnalar açısından karşılaştırıldığında ise , AB'nde eğitim ve sağlık gibi sosyal amaçlı istisnalara yer verilirken , Türkiye'de ekonomik ve askeri amaçlı istisnalar ağırlık kazanmaktadır.

Avrupa Toplulukları kurulma aşamasında Topluluk üyesi ülkelerde, çok farklı oranlarda muamele vergileri uyumlanıyordu. Fransa da KDV uygulanırken diğer üye ülkelerde yayılı vergi uygulanmaktaydı. Ortak Pazarın felsefesine göre üye ülkeler arasında vergi sınırlarının korunması gerekmektedir. Farklı vergi uygulamalarında bu

²⁵ İzmit Ticaret Odası , a.g.e.,s.28

felsefeyle çelişmekteydi.²⁶ KDV nin diğer vergilerde olduğu gibi uyumlaştırılmasındaki temel amaç vergilerin ticareti saptırıcı, önleyici ve serbest rekabeti engelleyen şartlarını ortadan kaldırmaktır. Komisyonun ortak pazara geçişte vergi uyumsuzluklarının giderilmesi önerisi, KDV ye geçişte etkili olmuştur. Çünkü KDV sonuçları itibarı ile olumlu özellikler taşımaktadır. KDV kapsamında ticaretin her aşaması vergilendirilmiş olmakla birlikte, son aşamada katılan değer vergilendirilmektedir. Bu da vergi planı oluşumunu engellemektedir. Ticari işletmelerin aldıkları yatırım malları için KDV indirildiği için, KDV yatırımı da teşvik etmektedir. KDV ihracatta olmayıp ithalatta alındığından, ihracatı da teşvik niteliği taşımaktadır.

KDV'nin birçok olumlu yanının olması, uygulamasının kolay olması, Birliğin de KDV uygulamasına yönelmesine sebep olmuştur.

11 nisan 1967'de 67/227/AET sayılı 1. Direktif ilk KDV Direktifidir. Bu Direktif ile muamele vergilerinin rekabet koşullarını bozması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını engellememesi gerektiği vurgulanmış, KDV Birliğin ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve üye ülkelerde uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilerek 10 Ocak 1970 tarihinde KDV vergisi sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır.²⁷ Böylece Almanya 1968, Hollanda 1969, Lüksemburg 1970, Belçika 1971, İtalya ise 1973 te KDV sistemine geçmişlerdir.

Topluluğa sonradan katılan ülkeler de üyelikle birlikte KDV sistemine geçiş yapmışlardır.

KDV ile ilgili çok sayıda Direktif çıkarılmış ancak özellikle 2. ve 6. Direktifler önem taşımaktadır. 1967'de çıkarılan 1. Direktifte KDV, ortak gider

²⁶ KARAYILMAZLAR, E., *AB' de KDV Rejimi ve Türkiye'nin Durumu*, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2000

²⁷ BALCI, B., *AT'de Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu*, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 1995

vergisi olarak kabul edilmiş, ardından yine aynı yılda 67/228/AET sayılı 2. Direktifle KDV temel kuralları ortaya konulmuştur.

2. Direktifin ;

2. maddesi, verginin konusunu

4. maddesi, mükellefleri

5. maddesi, teslim konusunu,

5/4. maddesi, teslim yeri

6. maddesi, hizmet ifasını

7. maddesi, ithalatta vergiyi doğuran olayı

8. maddesi, muhasebe düzenini

11. maddesi, vergi indirimini

12. maddesinde de muhasebe düzeni açıklanmaktadır.

Bunların dışında 2. Direktifin 9. maddesi vergi muafiyetini, 10. maddesi küçük işletmelerin vergilendirilmesini, 14. maddesi tarım sektörünün vergilendirilmesini açıklamaktadır.

KDV'nin Topluluk içinde daha iyi işlemesi, Topluluğa gelir kaynağı oluşturması ve uyumlaştırmanın daha üst düzeyde seyretmesi için 2 nolu direktiften sonra 6 nolu Direktif çıkarılmıştır. 6 nolu Direktifle birlikte 2 nolu Direktif yürürlükten kaldırılmıştır.

17 Mayıs 1977 tarih ve 77/338/CEE sayılı 6. Direktif ile getirilen düzenlemelerin 1 Ocak 1978'de üyeler tarafından yürürlüğe konulması yükümlülüğü getirilmiştir.

6 nolu Direktifin;

- 2. maddesi verginin konusu
- 3. maddesi verginin uygulanacağı coğrafya
- 4. maddesi mükellefleri
- 5. maddesi mal teslimi
- 6. maddesi hizmet ifası
- 7. maddesi ithalatı
- 8. maddesi mal tesliminin vergilendirileceği yeri
- 9. maddesi hizmet ifasının vergilendirileceği yeri
- 10. maddesi vergiyi dpğuran olay ve vergi tahakkuku
- 11. maddesi ÷lke içinde ithalatata vergi matrahı
- 12. maddesi oranları
- 13. maddesiistisnaları
- 17-20. maddelerde indirimleri
- 22. maddesi mükellefin ödevleri
- 24. 25. 26 maddeler özel rejim uygulamaları

Hakkındaki konuları düzenlemiştir.

1985'te Beyaz Kitap kabul edilmiş ve Tek Pazar tartışmaları yoğunlaşmıştır. 1 Temmuz 1987' de Tek Senedin yürürlüğe girmesiyle Tek Pazar, sınırların kaldırıldığı, 4 unsurun serbet dolaşımının garanti edildiği alan olarak tanımlanmıştır.

16 Aralık 1991 tarihli Direktif, 6. direktifte değişiklikler yapmış, vergi sınırları kaldırılmıştır. Bu Direktifle getirilen üye ülkeler arası ticarete uygulanacak olan KDV rejimi vergi sınırlarının kaldırılması biçimindedir.²⁸

Komisyon 1996 temmuzda KDV’de köklü bir reform programı hazırlamıştır. Bu programın amacına ulaşması zor gözükmele birlikte Ortak Pazar-Tek Pazar ilkesinin uyumu açısından önemlidir.²⁹ Bu programdaki hedefler şöyledir:

1-Her işletme için tek vergileme yeri(çıkış ve varış yeri ayıtımına son verilmek istenmesi)

2-KDV dahil olarak malların, Avrupa Birliği ülkelerinde dolaşımı

3-KDV’nin üye ülkeler arasında tüketim istatistiklerine göre dağılımı

4-KDV’nin tanımının ve matrahının benzeştirilmesi

5-KDV oranlarında daha fazla yakınlaştırma

6-Avrupa Birliği genelinde artan bir denetim sisteminin sağlanması.

Komisyonun bu çalışması, rekabet ve vergi uyumlaştırma konularını birbirleriyle bağdaştırmaya imkan verecek niteliktedir.

AB ülkelerinde KDV oranları

Ülkeler	Süper indirilmiş oran	İndirilmiş oran	Standart oran	Sürelili oran
Almanya	-	7	16	-
Avusturya	-	10/12	20	-
Belçika	-	6	21	12
Danimarka	-	-	25	-
Finlandiya	-	8/17	22	-

²⁸ BİLİCİ, N., *AB’ de Ülkelerarası Mal Hareketleri ve KDV*, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1995

²⁹ TOKATLIOĞLU, M. Yıldız, *AB’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Alfa Yayınları, 2004, İstanbul, s.99

Fransa	2,1	5,5	19.6	-
Hollanda	-	6	19	-
İngiltere	-	5	17.5	-
İrlanda	4.3	12.5	21	12.5
İsveç	-	16/12	25	-
İspanya	4	7	16	-
İtalya	4	10	20	-
Lüksemburg	3	6	15	-
Portekiz	-	5/12	17	-
Yunanistan	4	8	18	-
Çek Cumhuriyeti	-	5	19	-
Macaristan	-	5/15	25	-
Litvanya	-	5/9	18	-
Polonya	3	7	22	-
Letonya	-	5	18	-
Estonya	-	5	18	-
Slovenya	-	8.5	20	-
Slovakya	-	-	19	-
Malta	-	5	18	-

Tablo 3.1: AB Ülkelerinde KDV Oranları

Kaynaklar:EU COM. Directorate General, Taxation and Customs Union, Tax Policy
VAT and other taxes DOC/2908/2002-EN

Hakan KARABACAK, AB'nde KDV Oranları, Maliye Dergisi, Ocak 2005

3.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNDE UYUMLAŞTIRMA

Özel tüketim vergileri , bazı harcamalar üzerinden katma değer vergisine ilaveten alınan vergileri ifade eder.

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergilerinde uyumlaştırma beş grup mal üzerinde sonuca bağlanmıştır. Bunlar , madeni yağlar , alkol , alkollü içecekler, tütün ve işlenmiş tütündür.

Bu vergilerde üye ülkelerin zorunlu olarak uygulaması gereken kesin oranlar yerine içinde çeşitli istisnaların da olduğu minimum oranların kabulü şeklinde bir uyumlaştırmaya gidilmiştir. Vergiler , genel olarak spesifik (miktar esas) şekilde belirlenmiştir.

Türkiye'de halen yürürlükte olan bir özel tüketim vergisi (ÖTV) kanunu yoktur , ama özel tüketim vergisi özelliğini taşıyan vergiler vardır. Bu vergiler genel olarak , tütün mamulleri , alkollü içkiler , petrol ürünleri , ve taşıt satışlarına uygulanmaktadır. Bu vergi ve fonlara örnek olarak , KDV'ye ek vergi , eğitim , gençlik , spor ve sağlık hizmetleri vergisi , taşıt alım vergisi , Savunma Sanayii Destekleme Fonu , Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu verilebilir.

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergileri , spesifik olarak bir veya bir- kaç ürünü kapsamaktadır. Türk mevzuatında bu vergilerin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. AB , sigaralar dışında bu alanda ad valorem vergi uygulamazken Türkiye'de büyük oranda ad valorem yükümlülük esas geçerlidir.

AB'nde vergi uyumlaştırması ile ilgili diğer alanlarla kıyaslandığında çok fazla gelişmeler olduğu söylenemez. Dolaylı vergilerde KDV ile ilgili birçok direktif çıkartılmış ancak yeterli olmamıştır. AB,ÖTV ile ilgili bazı çalışmalar yapmıştır.

ÖTV kapsamına giren malları büyük kısmının aynı zamanda sanayide kullanılan mallar olması, vergi oranlarının farklılığı durumunda rekabet eşitsizliği

yaratabileceğinden,ötv nin uyumlaştırılmasını önemli hale getirmektedir.³⁰ ÖTV diğer vergi çeşitlerinede etkilediğinden uyumlaştırması çok önem arz etmektedir. Özellikle KDV uyumu için ÖTVnin uyumlaştırılması KDV den kaynaklı oluşturulacak açıkların ÖTV ile kapatılması üyeler tarafından düşünülmektedir.

Roma Anlaşmasının 93.maddesinde KDV ve ÖTV nin uyumlaştırılması zorunluluğu vardır.19 Aralık 1992 72/464/CEE sayılı ilk direktifle işlenmiş tütün tüketimi üzerinden alınan KDV dışındaki vergilerle ilgili genel ilke belirlenmiştir.

18 Aralık 1928 tarih ve 79/32/CEE sayılı 2.direktifle işlenmiş tütünden ne anlaşıldığı açıklanıyor.

25 Şubat 1992 tarih 92/12/CEE sayılı direktifte ürün yapısı ile ilgili 3 tane vergi oranıyla ilgili 4 tane direktifle bu direktiflerde değişiklik yapan çok sayıda direktif ve düzenleme bulunmaktadır.³¹

ÖTV vergi amacı ön planda olan oldukça yüksek oranlı vergilerdir.Üye devletlerin hemen hepsinde ÖTV'ler ve oranları çok farklılık göstermektedir. Oranların yüksekliği ve verginin sayısının çokluğu Avrupa Birliği içinde çözümlmesi gereken acil vergi sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır.

ÖTV ile ilgili olarak 1992 Ekiminde 7 tane uyumlaştırma Direktifi çıkartılmıştır. Bu Direktiflerde 5 temel tüketim vergisinin matrahları yükseltilmiştir. Bu mallar, şarap,diğer alkollü içecekler,sigara,diğer tütün ürünleri ve akaryakıttır.³² Bu direktiflerde uyum için alt oranlar belirlenmiş, üst oranları üye devletlerin tercihine bırakmıştır.

Birliğin bu 5 temel ürünlerdeki vergi oranlarının yüksek olmasını ve üst sınırı serbest bırakmasındaki amacı, insan sağlığı ve doğayı korumak şeklinde anlaşılabilir. Bu ürünlerin tüketimi hem doğayı hem insan sağlığını olumsuz etkilemekte ve sağlık

³⁰ MUTLU, A., *Özel Tüketim Vergisi, Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2002,S.115

³¹ MUTLU,a.g.e. s.116

³² YILDIZ,a.g.e, s.117

harcamalarını artırmaktadır. Dolayısıyla kullanıcıların yaratılan tahribatın giderilmesinde ödedikleri yüksek vergi ile ortak olması istenmektedir.

AB’de 5 mal çeşidine uygulanan ÖTV Türkiye’de 210 çeşit³³ mala uygulanmaktadır.2002’de kabul edilen 4760 sayılı ÖTV yasası ile birçok değişiklik yapılmıştır. Birçok fon ve vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca yine bu kanunla %26 ve %40 olarak yükseltilmiş KDV oranları uygulamasına son verilmiştir. Bu anlamda AB ile uyumda önemli bir adım atılmasına rağmen, ÖTV uygulanan mal adedinin fazlalığı, AB’nin ÖTV uygularken sağlığa, çevreye zarar veren mallar belirlemesi kuralıyla çelişmektedir. Türkiye’de ÖTV alınmasının temel amacı çevre, sağlık yada sosyal nedenlerden öte devlete gelir amacının öne çıktığı göze çarpmaktadır.

ÖTV ile İlgili Direktifler

1-19.12.1972-72/464

İşlenmiş tütünlerin tüketimini etkileyen muamele dışındaki vergiler

2-18.12.1978-79/32

İşlenmiş tütünün tüketimini etkileyen muamale vergileri dışındaki kalan diğer vergiler

3-20.03.1980-80/369

72/464 ve 79/32 sayılı Konsey Direktiflerinin Fransa Cumhuriyetinin deniz aşırı topraklarında uygulanmasına izin veren direktif

4-16.06.1986-86/246

72/464 sayılı direktifi değiştiren direktif

5-25.02.1992-92/12

³³ YILDIZ,*a.g.e.*, s.117

ÖTV'ye tabi ürünlerin kontrolü,nakliyesi ve elde tutulması ile bu ürünlere yönelik yerel düzenlemeler.

6-19.10.1992-92/78

72/464 ve 72/38 sayılı direktifleri değiştiren direktif

7-19.10.1992-92/79

Sigarlardan alınan ÖTV nin uyumlaştırılması

8-19.10.1992-92/80

Sigaraların dışındaki işlenmiş tütünlerden alınan vergilerin yakınlaştırılması

9-19.10.1992-93/81/82

Madeni yağlardan alınan ÖTV'nin uyumlaştırılması

10-19.10.1992-92/83

Alkol ve alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV nin uyumlaştırılması

11-19.10.1992-92/84

Alkol ve alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV oranlarının uyumlaştırılması

12-19.10.1992-92/108

ÖTV ye tabi ürünler için genel düzenlemeler getiren ve bu ürünlerin elde tutulması nakli ve bu ürünlerin kontrolü ile 92/81/AET sayılı direktifi değiştiren 92/12/AET direktifinin değiştirilmesi ile ilgili direktif

13-22.12.1994-94/74

ÖTV ye tabi ürünler ve bu ürünlerin elde tutulması nakli ve kontrolü ile bu ürünlere ait düzenlemelere ilişkin 92/12 sayılı direktifi ve madeni yağları ÖTV lerin

yapılarının uyumlaştırılmasına dahil 92/81 sayılı direktifi ve madeni yağlara ilişkin ÖTV oranlarını yakınlaştırılmasına dahir 92/81 sayılı direktifi değiştiren direktif

3.3. DOLAYSIZ VERGİLER ve UYUMLAŞTIRILMALARI

Dolaysız vergiler , mal ve hizmet fiyatlarından çok , gelirleri etkiler. Gelir ve kurumlar vergisi ile veraset ve intikal vergisi , dolaysız vergiler içinde yer alır. Dolaysız vergiler konusundaki uyumlaştırma , gelir ve kurumlar vergisi alanındadır.

3.3.1. Gelir Vergisi Uyumlaştırması

Gelir vergisi , gerçek kişilerin gelirlerinden alınır. Avrupa Birliği , gelir vergisinin uyumlaştırılması konusunda , bugüne kadar önemli bir başarı gösterememiştir. Aşağıdaki tabloda da bu durum gözükmektedir.

Gelir vergisi oranları farklılığı , emek ve sermayenin , düşük vergileme yapılan üye ülkelere kaymasına eden olabilmektedir.

Türk vergi sisteminde , özellikle gelir ve kurumlar vergisinde ekonomik ve mali politikalar doğrultusunda , milli çıkarlara dönük reform çalışmaları yapılırken zaman içinde , AB modeline uyum arz eden müesseseler de getirilmektedir.

Kişisel gelir vergileri serbest rekabeti fazla etkilemediğinden AB bünyesinde bu verginin mükellef, matrah ve oranları konularında çok fazla düzenleme ihtiyacı olmamıştır. Üye ülkeler kendi bütçe ve vergi politikalarına göre bu hususu düzenlemekte ve gerekli gördüklerinde bunları değiştirmektedir. Ancak sermaye akınlarının dikkate alınması zorunluluğu bu düzenlemelerde üye ülkelerin tamamen birbirlerinden bağımsız hareket etmelerini engellemektedir.³⁴

³⁴ ERKAN, F., *AB'de Dolaysız Dergilerin Uyumlaştırma Çabaları ve Türkiye'nin Uyumu*, E-Yaklaşım Dergisi, Kasım 2003, s.7

Genel olarak vergi uyumlaştırılması vergi oranlarının uygulandığı birimler oranların ve indirimlerdeki farklılıkların giderilmesi amaçlıdır.

<i>Ülkeler</i>	<i>En Düşük Oran</i>	<i>En Yüksek Oran</i>
Almanya	%19	%53
Belçika	%25	%55
Danimarka	%22	%34
Fransa	%01	%56,8
Hollanda	%38	%60
İngiltere	%25	%40
İrlanda	%29	%52
İspanya	%20	%53
İtalya	%10	%50
Lüksemburg	% 0	%56
Portekiz	%16	%40
Yunanistan	%18	%50
Türkiye	%25	%50
Türkiye (1.1.1999'dan itibaren)	%15	%40

Tablo 3.2: Bazı Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranları

Kaynak: Bülent KANTARCI, AB'nde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi ve Hesaplama Oranlarının Karşılaştırılması, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım1997.

Ortak pazarın verg, modelinde gelir;bütün kaynaklardan elde edilen çeşitli gelir unsurlarını kapsayan,ancak bu unsurlarla sınırlı bulunmayan bütün gelir çeşitleri olarak tanımlanmış ve gelirin vergilendirilmesinde safi tutarın dikkate alınması öngörülmüştür. Dolayısıyla ekonomik faktör arzına bağlı olarak vergiye tabi

gelirin tespit edilmesinde giderlerin gayri safi hasıladan indirilmesi gerekmektedir.³⁵ İş gücü ve sermayenin serbest dolaşımı için gelir vergisinin uyumlaştırılması zorunludur. AB içinde gelir vergisinde önemli farklılıklar olmasına rağmen uyumlaştırılma çabaları yapılmaktadır. Vergilerin uyumlaştırılması ve bazı alanlarda sınırlandırılması,ulus-devlet alışkanlığı ile pek bağdaşmadığından yavaş ilerlemektedir. Çünkü vergi ulusal egemenliğin vazgeçilmez unsurlarındandır. Vergi sistemlerinin karmaşık yapısında ayrıca uyumlaştırmayı zorlaştıran etkenlerdendir.

3.3.2. Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması

Kurumlar vergisi mükellefleri ;anonim şirketler , geliri olan dernekler ,emlak kredisi veren kuruluşlar , karşılıklı sigorta kurumları , kamu iktisadi kuruluşları ve yabancı kurumların daimi kuruluşlarıdır. AB Komisyonu'nun Konsey'e sunduğu Ortak Kurumlar Vergisi Tasarısı'nda geliri elde edenin ikamet ettiği (iş yerinin bulunduğu yer) ya da gelirin kaynağı olan yere göre , vergileme esasları yer almaktadır.

Üye ülkelerin , kurumlar vergisi sistemleri , matrahları ve oranları arasında önemli farklar bulunmaktadır. Bugün , Türkiye'de uygulanmakta olan kurumlar vergisi , genel olarak AB'nin öngördüğü sisteme uygun değildir.

Aşağıdaki tabloda bazı AB ülkeleri ve Türkiye'nin gelir vergisi oranları verilmektedir.

³⁵ GÜNEY, A.,*Türk Vergi Sisteminde AB Vergi Sistemi İle uyumlaştırılmasınının Türk Anayasa Hukuku Ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*,Vergi Sorunları Dergisi,Mayıs 2000, S.148

Ülkeler

Vergi Oranları

Belçika	39
Danimarka	34, 16, 44, 7
Almanya	45
Yunanistan	35
İspanya	35
Fransa	33
İrlanda	40
İtalya	36
Lüksemburg	20, 30, 33
Hollanda	35
Portekiz	20, 25, 36
İngiltere	33
Avusturya	34
Finlandiya	25
İsveç	28
Türkiye (1.1.1999'dan itibaren)	30

Tablo 3.3: Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranları
Kaynak: Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitap, İstanbul, 1998, s.432

Çağımızda küçülen dünyada, ülkelerin ekonomik ve siyasi durumları sadece kendilerini değil diğer ülkeleri de etkilemektedir. Şirketler aynı anda birçok ülkede örgütlenip üretim ve satış yapabilmektedirler. Bundan dolayıdır ki sermayenin seyri karın en çok olabileceği ülkelere doğrudur. Dolaysız vergilerin düşük olduğu ülkeler

bu anlamda avantajlı olmaktadır. AB2’de bu tür haksız rekabete yolaçacak durumlar yaşanmaması için dolaysız vergilerin uyumlaştırılması fazlasıyla önem arz etmektedir. Dolaylı vergilerin olduğu gibi dolaysız vergilerin de uyumu , şirketlerden alınan kurumlar vergisinin de uyumlaştırılması AB’nin hedefine uygun düşmektedir.

9 Nisan 1973’te çıkarılan 73/80 sayılı direktif dolaylı vergilerle ilgilidir. Bu Direktifte sermaye üzerinden alınacak vergi oranı % 1 olarak belirlenmiş ve sermaye şirketinin kuruluşunda bir şahıs işletmesinin sermaye işletmesine dönüşmesinde, sermaye şirketlerinde her türlü sermaye artırımını sırasında ve herhangi bir şirketin AB dışındaki yasal veya fiili iş merkezinin, Birlik üyesi bir ülkeye taşınması durumunda vergi alınması kararlaştırılmıştır.

Hemen her ülkede ve ülkeler arasında şirketlerin birleşmeleri artmış ve giderek artacağı eğilimi belirlemiştir. Dolayısıyla bütün ülkeler işletme birleşmelerini teşvik edici düzenlemeler yaparak, piyasadaki rekabeti olumsuz etkileyebilecek riskleri azaltmayı amaçlamaktadır.³⁶

90/434/AET sayılı “ farklı üye ülkelerin ortak vergilendirme rejimi” isimli “Füzyon Direktifi”ni çıkartılmıştır. Bu Direktifle farklı üye ülkelerde şirket devir, birleşme, bölünme, hisse değişimi ortak vergilendirme rejimi belirlenmiş ve birlik şirketlerinin uluslararası plandaki gücünü artırmak için birleşmelerini teşvik edici düzenleme getirilmesi, birleşmelerin vergi maliyetinin düşürülmesi amaçlanmıştır.

Füzyon Direktifinin amacı, farklı üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin yeniden örgütlenme kararlarını ortak vergileme kurallarına bağlamaktır.³⁷

³⁶ GÖKTAŞ, A., *Dünyada ve Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Hukuksal Boyutu*, Yaklaşım Dergisi, Sayı.108, Aralık 2001, s.121

³⁷ TANRIKULU, S., *AB’de Şirket Birleşme, Bölünme, Aktif Devirlerde Ortak Vergilendirme Rejimi*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.161, Şubat 2002, s.81

19 Aralık 1977'de 77/99/EEC sayılı uluslararası vergi kaçakçılığını önleme ve verginin tahsilinde yardımlaşma Direktifi çıkartılmıştır. Vergi kaçakçılığının önlenmesi ve mücadele yolları ile üye ülkeler arasındaki vergi dairelerinin karşılıklı bilgi alışverişini öngörür.

23.07.1990'da 90/435/AET sayılı "Farklı üye ülkelerin ana şirketlerinin vergilendirilmesinde ortak kurallar" Direktifi çıkarılmıştır. Bu Direktifle şirketlerin ve bağlı ortaklıklarının vergilendirilmesi ile ilgili temel ilkeler belirlenmiştir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirmenin bağlı şirketlerin bulunduğu ülkede yapılması kararlaştırılmıştır. Bağlı ortaklık bulunduğu ülkede kurumlar vergisini ödeyecek, ancak dağıtılan kar payı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

9 Mart 1998 tarihinde üye ülkeler ve Komisyon temsilcilerinden oluşan bir grup görevlendirilerek işletmelerin vergilendirilmesi alanında uyulması gereken temel ilkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu grup hazırladığı raporda Tek Pazar kuralları ile uyum olmayan 66 zararlı vergi uygulaması tespit etmiştir. Bu uygulamalar genellikle vergi avantajları sağlayarak şirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarının belirli bir bölgeye çekilmesini amaçlamaktadır. Komisyon kararını ATAD onaylamıştır. Bunun üzerine söz konusu zararlı vergi uygulamalarını en geç 2012 tarihinde sona erdirecek olan Direktif kabul edilmiştir.

Kurumlar vergisi yaptığı ekonomik faaliyetler nedeniyle kar elde eden kurumların toplam kazançları üzerinden alınan dolaysız vergidir. Temel olarak kurumlar vergisi sermaye şirketleri vergisini oluşturur.

Tarihsel olarak 19.yy sonları 20.yy başında sanayi ülkelerinde sermaye yoğun şirketler çoğaldıkça, gerçek kişilerin gelirlerinin vergisi yanında, kurumlar vergisi uygulanmaya başlamıştır.³⁸ Kurumlar vergisi ilk kez Prusya'da uygulanır. A.B.D.'de 19.yy ın ortalarında şirketler federe devletler düzeyinde vergilendirilir.

³⁸ ÖREN, S., *Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkisi ve Yansıma İmkanları*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 88 s.17

Japonya da 1899,da,İngilterede 1937 de uygulanmaya başlamıştır. Fransa da ise 1945 yılında uygulanır. Dünyada ise genel olarak 1950 den sonraki yıllarda uygulanmaya başlamıştır.

Dolaysız vergilerle ilgili uyum çalışması Roma Anlaşmasının 100.ve 102.maddesine dayanmaktadır.1961 yılında Brükselde yapılan toplantıyla uyumlaştırma çalışmasının başlaması kararlaştırıldı. Bunun sonucunda kurulan çalışma grubu şunları yerine getirmeyi öngörüyordu:

1-İşletmeleri ilgilendiren dolaysız vergilerin tahsili için üye ülkelerin vergileme esaslarını,özellikle anortisman rejimlerini incelemek,

2-Topluluğun hızlı gelişmesi yüzünden bütün unsurları dikkate alarak bu vergilerin matrah farklılıklarını gidermek amacıyla yapılacak toplantılara bilgi vermek üzere gerekli çalışmaları yapmak.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırma çalışmaları kapsamı içinde,topluluk mali komitesinin FFC(Fiscal-Financial Comitte)1963 yılında yayınlanan vergi uyumlaştırması hakkındaki raporunda kurumlar vergisinin yanında yer almasını uygun görmüştür.

4. TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE UYUM ÇALIŞMALARI

4.1. Gelir Vergisi

Vergiler konularına göre sınıflandırılır. Gelir,servet ve harcama gibi vergilerin konusunu oluşturan işlemler ve varlıklar sınıflamanın temelini oluşturur. Gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların gelirleri gelir vergisini oluşturur.

Türkiye’de 1926’da 755 sayılı kazanç vergisi kanunu ile gelirler vergilendirilmiştir. 1949’da çağdaş bir vergi reformu yapılmış ve 1421 sayılı Gelir

vergi kanunu uygulanmaya konmuştur. Günümüze kadar değişikliklerle birlikte bu kanun kullanılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde gelir vergisi toplam verginin %60'ını oluştururken ,Türkiye'de bu oran %30 civarındaydı. Buda sosyal adaleti sağlamada önemli eksikliğin olduğunun göstergesi niteliğindedir.³⁹

Gelir vergisi üniter gelir vergisi ve sediler gelir vergisi diye ayrılmaktadır. Türkiye'de üniter gelir vergisi uygulanmaktadır.

Gelir vergisinin konusu gelirlerdir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların sabit tutarıdır. Gelirin dört özelliği vardır. Kişisel olma,yıllık olma,gerçek yöntemlere göre tespit olunması ve vergilendirmenin safi tutarlar üzerinden yapılmasıdır.

Gelirin unsurları olarak ticari kazancı, zirai kazancı, serbest meslek kazancını, ücretlerin, gayri menkul sermaye iradını, menkul sermaye iradını ve diğer kazançları sayabiliriz.

Gelir vergisi, mali politika aracı olarak vergi adaletini en iyi gerçekleştiren konjonktürel olarak da durgunluk ve genişleme hallerinde azalan veya artan gelirlere uygun bir seyir izleyen, gelir dağılımının düzenlenmesinde etkin bir mali ve sosyal politika aracıdır. Vergide adalet prensibinin gerçekleştirilmesinde ülkelerin mali politikalarına en uygun vergi, gelir vergisi olduğu için uyumlaştırma konusunda önemli çalışmalar yapılmamıştır.

Gelir vergisi alanında Türkiye ve Topluluğa üye ülkelerin uygulamaları açısından bazı farklılıklar vardır:

- Şahsilik ilkesi: Türkiye'de adi ortaklıklarda, kollektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldığı kazanç payları "şahsilik" ilkesine göre gelir vergisine tabi tutulur. Topluluk dahilinde bu kazançlar kurumlar vergisine tabidir.
- Gelir vergisinde hesaplama yöntemleri: Topluluk içinde kazancın tesbiti "gerçek usul"e göre yapılırken Türkiye'de götürü usulde vergilendirme yapılmaktaydı . 2003 yılında 4369 sayılı kanun ile götürü usulden

³⁹ MUTLUER, K., *Türk Vergi Sistemi*,Anadolu Üni.Yayınları,2006,s.3

vazgeçilmiştir. Türkiye’de de Toplulukta olduğu için gerçek usulün tüm yönleri ile uygulanması gerekli olup, bunun için istisna ve muafiyetlerin azaltılması gerekmektedir.

- Oranlar açısından: Birliğe üye ülkelerde oranlar açısından bir uyum sağlanamamıştır. Türkiye’deki gelir vergisi oranları üye ülkelerin alt ve üst sınırları açısından orta seviyede kalmaktadır.
- Özel indirim tutarları: Türkiye’de özel indirim tutarları üye devletlerle karşılaştırıldıklarında daha düşük seviyededir.

Türk vergi sisteminde, özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisinde ekonomik ve mali politikalar çerçevesinde milli çıkarlara dönük reform çalışmaları yapılırken AB modeline uyum gösteren müesseseler de getirilmektedir. Gelir vergilerinin konjonktürel dalgalanmaları izleyebilmesi için uygulamaya konan “peşin vergi uygulaması” ülkemizde de uygulanmaktadır. Bu sistem ile verginin, gelirin ilgili olduğu yılda tarh ve tahsilatı yapılmış olmaktadır.

Sonuç olarak gelir vergisi konusundaki uyumlaştırma çalışmalarının daha çok uzun yıllar süreceği ve Türkiye’nin AB’ye katılması halinde birlik ülkeleri içerisinde bu konuda yapılacak uyumlaştırma çalışmalarında zorlanmayacağı söylenebilir.

4.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisinin konusu, kanunun 1.maddesinde belirtildiği gibi kurumların elde etmiş oldukları kurum kazançlarıdır. Kurumlar vergisinde kurum kazançları, gelir vergisinin konusu olan 7 kazanç türünden oluşur. Ancak kurumlar vergisinde kazançlar hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, kurum kazancı adı altında birleşirler. Yine 1.maddede belirtildiğine göre vergiye tabi kurumlar 5 grupta toplanmıştır. Bunlar sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Türkiye'nin tam üyeliği kabul edilmesi halinde ulusal vergi mevzuatında ortaklık hukuku çerçevesinde bir çok değişikliğe gidilecektir. Türkiye ile Topluluk arasındaki ortaklık anlaşmasında vergi uyumlaştırmasına ilişkin açık hüküm bulunmamasına rağmen mal, hizmet ve sermayenin serbest dolaşımında rekabeti etkileyecek bazı teşviklere, korumalara, engelleyici etkilere yol açan vergi ile ilgili tedbirlerin uygulanmasına son verilmesi gerekecektir. Bu açıdan kurumlar vergisi, Topluluk ile Türkiye arasındaki ilişkiler açısından sermaye hareketliliğini ve rekabet eşitliğini pozitif yada negatif olarak önemli ölçüde etkileyebilen bir nitelik taşımaktadır. Ülkelerin kurumlar vergisi sistemleri arasında bir yakınlaşmaya, dolayısıyla Topluluk modeline uyumlaştırılmaya gidilmesindeki en önemli gerekçe bu noktada toplanmaktadır.⁴⁰ Günümüzde Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi AB'nin öngördüğü sisteme uygun değildir. Bu farklılıklar;

- Oranlar açısından: Kurumlar vergisi alanında AB'de uygulanan oranlar ve Türkiye'de uygulanan oranlar arasında büyük bir farklılık gözlenmemektedir. Özellikle topluluk dahilinde sözkonusu verginin oranı konusunda bir "teklik" sağlanamadığı için oran farklılığı şu anda sorun yaratmamaktadır. Ancak vergi matrahının indirim ve muafiyetler sebebiyle değişmesi sonucuyla bu oranda sapmalar görülebilmektedir. Bu nedenle Türk Vergi Sisteminin rekabette sorun yaratmayacak şekilde AB Vergi Sistemine uyumu görüşülürken mutlaka sözkonusu vergi yükünü etkileyen bu muafiyet ve istisnaların da kaldırılması gerekecektir.
- Fonlar açısından: Türkiye'de mevcut olan kurumlar vergisi fonları, Topluluk üyesi ülkelerin mevzuatlarıyla uyumsuz olup, kaldırılması gerekmektedir.
- Amortisman uygulama sistemleri açısından: bu konuda birlik üyesi ülkeler arasında farklılıklar devam etmektedir. Belçika'da yalnız azalan bakiyeler sistemi uygulanırken, Fransa, İtalya, Lüksemburg, ve Portekiz'de normal amortisman, İrlanda'da ise hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır. Türkiye'de genel olarak mükellefler amortisman yöntem ve oranını (%25 oranını aşmamak kaydıyla) belirlemekte serbesttir.

⁴⁰ METHİBAY, Y., *a.g.e.* s.356

- İstisna ve muafiyetler açısından: kurumlar vergisinde de çok sayıda istisna ve muafiyet olup Topluluk bünyesinde mevcut olmayanlar konusunda düzenlemelere gitmek gerekmektedir.

Vergi teşvikleri: Türkiye'deki vergi teşvikleri azaltılmalı ve bu konuda oluşturulacak politikalarla hem ekonomik ve sosyal amaca ulaşılması hem de vergi sisteminin işlenmesi sağlanmalıdır.

4.3. Katma Değer Vergisi

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi çeşididir. 1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı kanunla uygulanmaya 01.01.1985 de başlamıştır. Daha önce harcamalar üzerinden ;

1-İstihlak vergisi

-Toplu muamele vergisi

-Yaygın muamele vergisi alınırdı."Toplu muamele vergisi üretim toptan satış veya perakende satış aşamalarının birinde ve yalnız bir defada alınır. Yaygın vergi muamele vergisi ise, üretim toptan satış ve perakende satış aşamalarının tümünün birden vergilendirilmesi ile ortaya çıkmaktadır.⁴¹ KDV'de ise, her üretim ve satış aşamasında yaratılan katma değer üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Bu vergi satı fiyatına ilave edilir. Böylece işletmeler aracı durumda kalır, verginin son yüklenicisi nihai tüketicidir.

KDV'nin kabulü kanunuyla dahilde alınan istihlal vergisi, ithalattan alınan istihlal vergisi, nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi, ilan ve reklam vergisi kaldırılmıştır. Ayrıca işletme vergisi kanunu, spor toto vergisi, şeker istihlak vergisine ilişkin hükümler de kaldırılmıştır.

⁴¹ ERAKMAN, A., *Anadolu Üniversitesi Yayını, Türk Vergi Sistemi*, s. 228

KDV sonuç olarak 8 vergi türünün yerine geçmiş, harcamalar üzerinden alınan vergilerde bir vergi bütünlüğü sağlanmış olmaktadır.

Türkiye 1985'te KDV'yi kabul ederken AB Konseyi'nin çıkardığı 6. direktifi temel model olarak almıştır. Ancak 6. direktif esas alınmasına rağmen Türkiye ve AB arasında KDV uygulamalarında farklılıklar olduğu görülmektedir.

- Vergi türü açısından: AB'de benimsenen tüketim tipi KDV modeli ile yatırım malları için ödenen KDV'nin tamamının bir seferde indirilmesine izin verilerek direkt olarak tüketim harcamaları hedeflenmiştir. Türkiye'de ise 1998 tarihine kadar gelir tipi KDV uygulaması sözkonusu olmuş, 1998'de çıkarılan kanun ile tüketim tipi KDV'ye geçilmiştir.
- Vergi konusu açısından: Taşıt alım vergisiyle banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu oluşturan işlemler AB'de KDV çerçevesinde değerlendirilirken Türkiye'de KDV'nin konusuna dahil değildir.⁴²
- Vergi indirimi açısından: Topluluk dahilinde belli bir vergilendirme dönemi sonunda indirilmeyen vergi, mükellefin talebi üzerine kendisine iade ve devir edilirken Türkiye'de istisnalar hariç böyle bir uygulama yoktur. Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla, hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde aradaki fark, sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.
- Vergi oranları açısından: Topluluğa üye ülkelerde bir standart oran ile iki indirilmiş oran uygulanmaktadır. Türkiye'de ise bir standart oran, iki indirilmiş oran ve iki yükseltilmiş oran uygulanmaktadır.
- İstisnalar açısından: Türkiye'de istisnalar ekonomik ve askeri amaçlarda yoğunlaşmışken AB'deki istisnalar sosyal ve kültürel amaçlara yöneliktir. Türkiye'deki KDV istisnaları genellikle kamu kuruluşlarına yönelikken AB'de özel-kamu kuruluşu ayrımı yapılmaksızın konu ön plana çıkarılmış ve

⁴² AYDIN, S., *Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması*, Vergi Sorunları, Ocak 2000, Sayı:136

bu şekilde sağlık ve eğitim gibi harcamalar önemli ölçüde KDV dışı kalmıştır.

- KDV iadesi açısından:Topluluk'ta Topluluk dışından olan mükellefler açısından KDV iadesi yapılmaktadır.Bu konuda 2001'de yapılan düzenleme ile Türkiye'de de yerleşik olmayan yabancı vergi mükelleflerine KDV iadesine izin veren hükümler başlatılmış ve toplulukla uyum sağlanmıştır.
- Finansal işlemler açısından: Topluluk bünyesinde içerikleri açıkça belirlenmiş olan finansal işlemlerin vergiden istisna tutulmasına karşın Türkiye'de genel nitelikte bir istisna mevcuttur.
- KOBİler açısından: KOBİ'lere uygulanan hükümler açısından, Topluluk direktiflerinde yer alan "peşin ödemeler" sistemimizde olmayıp, KDV mükellefi olmayacak veya götürü usule tabi olacakların tesbitinde yıllık hasılat tutarı yanında farklı kriterler de kullanılmaktadır.

Türkiye'de halihazırda KDV bulunduğu için KDV oranlarının 6.yönergenin 12.maddesinde öngörülen seviyelerle uyumlaştırılmasında bazı sıkıntılar ortaya çıkacaktır. KDV oranlarının belirlenmesinde çoğlukla yerel iktisadi politika kaygıları yön verici rol oynamaktadır. Bu nedenle KDV oranlarının seviyesi muafiyetlerin uygulama alanı ve yapısı AB müktesebatı ile aynı yönde olmayabilir. Bu konuda toplumsal sonuçlara da yol açabilecek düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. KDV kapsamındaki kayıt yükümlülüğu ve küçük girişimler için uygulanacak sabit oranlar müktesebatın tamamlanması için gerekli olan bir diğer alandır. Müktesebatın vergileme alanına dahil edilip uygulanabilmesi için katılım tarihinden itibaren tek pazarın sorunsuz olarak işlemlerini sağlayacak önemli unsurları oluşturan idari yapı ve usullerin modernizasyonunda bazı güçlükler çıkabilir.⁴³

⁴³ FANTORİNİ, S., ÜZELTÜRK, H., *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu*" İKV Yayınları, İstanbul 2001

4.3.1. Ortak KDV Uyumlaştırmasında Karşılaşılan Sorunlar

Uygulamada karşılaşılan sorunlar daha çok, konsey direktiflerinin geçerli olduğu üye ülkelerin ekonomik ve finansal koşulların birbirinden farklı olduğu alanlarda yoğunlaşmaktadır. Fakat bu da sonuçta uyum çalışmalarının eksik kalan yönlerinden kaynaklanmaktadır.

a) KDV oranı konusunda ortaya çıkan sorunlar

1. Oranların standartlaştırılması,
 2. Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması,
 3. oranların birbirine yaklaştırılması,
- olarak ele alınabilir.

Oranların %14-20 arasında standartlaştırılması bugün hala Danimarka, İspanya, İrlanda tarafından uyulmayan bir konuyu oluşturmaktadır. Danimarka ve İrlanda'nın yüksek, İspanya'nın düşük standart oran uygulaması, Topluluk üyesi ülkeler arasındaki mal ve hizmet dolaşımında haksız rekabet koşulları yaratan bir görünüm taşımaktadır. Çünkü bir malın KDV'si düşük bir ülkede pazara sunulması ve pazarlama çabalarının yönlendirilmesi, KDV'si yüksek olan ülkelere göre daha kolay olduğu bir gerçektir. Böylece oluşan uluslar arası mal ve hizmet akışında serbest rekabet kuralları Roma Antlaşmasında belirtildiği üzere zedelenmektedir. Toplulukta tek bir oran benimsenmeyip, bir dizi halinde standart oranların ele alınmasının nedeni ise sosyal yönden bakıldığında aynı vergi miktarını elde etmede gelire oranla adil dağılım olarak kabul edilmektedir.

Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması, aynı malın tüm Topluluk düzeyinde aynı KDV oranına tabi olmasını gerektirmektedir. Hemen hemen birkaç malın dışındaki mal ve hizmetlerde üye ülkelerde farklı KDV oranları uygulanmaktadır. Söz konusu farklılık, üye ülkelerin hem standart, indirilmiş ve yükseltilmiş oranlarının Topluluğun belirlediği standart dilimler arasına

yayılmamasından hem de bazı ülkelerin Topluluğun belirlediği standart dilimlerin dışındaki oranlarla KDV uygulamasına gitmesinden kaynaklanmaktadır.

Oranların birbirine yaklaştırılması ise, üye ülkeler arasında daha adaletli bir KDV uygulamasına imkan verebilecektir. Ancak KDV oranı yüksek olan üye ülkeler toplam KDV gelirlerini düşürmek istemediklerinden, KDV oranı düşük olan ülkelerde fiyat artışına neden olmamak ve enflasyona yol açmamayı amaçladıklarından, oranların birbirine yakınlaştırılması konusunda ortak bir tutuma girilememiştir.

b) İstisna ve İndirim Kapsamı Mal ve Hizmetler

İstisna ve indirim kapsamı mal ve hizmetlerin kapsamında genel bir uyum sağlanmış olmakla birlikte, özellikle gıda maddeleri ile kitap, gazete, dergi vb. mallarda indirim oranı bazı ülkelerde sıfırlanmıştır. Sıfır indirim oranının uygulanmasına tek pazara geçildiğinde son verileceği, ikinci ve altıncı direktifler kapsamında karara bağlanmıştır. İrlanda ve İngiltere'nin gıda mallarına sıfır indirim uygulaması, sosyal ve politik nedenlerle genellikle temel zorunlu mallar ile hizmetlerde yaygınlaştırılmıştır. Gıda maddelerinde sıfır vergi uygulamasına son verildiğinde, düşük gelir grubuna sahip tüketicilerin zarar görmemesi için sosyal güvenlik sistemi ve transfer ödemeleri yoluyla tüketicinin dezavantajlı durumu ortadan kaldırılabilmektedir. Diğer üye ülkelerde aynı yolu benimseyerek, düşük gelir grubundaki tüketicilerini korumuşlardır.

Gerek indirilmiş, gerekse yükseltilmiş oran uygulanan mal ve hizmetlere bazı ülkelerden standart oran uygulamasına gidilerek farklılık yaratılmıştır.

c) KDV Ödenme Dönemleri

KDV'lerinin devlete ödendiği vergi dönemlerinde üye ülkelerde farklılık göstermektedir. Bu da tek pazar uygulamasına geçildiğinde son verilecek bir uygulamadır. Komisyonun önerdiği "Clearing System" kabul edildiği takdirde zaten merkezileştirilecek olan KDV tahsilatında da bu tür sorunlar ortadan kalkacak, tek bir vergi dönemi benimsenebilecektir.

4.4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

2002 tarihli ÖTV tasarısının hazırlanması temel olarak iki nedene dayanmaktadır. Bunlardan ilki son yıllarda oldukça karmaşık hale gelen dolaylı vergi sistemimizde sadeleştirme yapılması, ikinci neden ise AB mevzuatına uyum sağlanmasıdır. ÖTV kanun tasarısı ile dolaylı vergi sistemimizdeki sağlıksız yapının ortadan kaldırılması hedeflenmiş olup tasarı şu anda uygulanmakta olan onaltı adet dolaylı vergi, harç ve fon payı kaldırılması bunların yerine sadece ÖTV'nin uygulanması öngörülmüştür.⁴⁴ Türkiye'de halen yürürlükte olan bir ÖTV olmamasına karşın ÖTV özelliği taşıyan vergiler mevcuttur. Bu vergiler genel olarak tütün mamülleri, alkollü içkiler, petrol ürünleri ve taşıt satışlarına uygulanmaktadır. Türkiye ve Topluluk arasında ÖTV alanındaki temel farklılıklar,

- Kapsam yönünden: Türkiye'deki ÖTV tasarısında Topluluk'ta uygulanan ürünler dışında bazı ürünlerin de yer aldığı görülmektedir. Bu ek ürünler yerli sanayii koruma amacına yönelik olarak beyaz eşya, otomobil gibi ürünlerdir. 2002'de yapılan düzenlemelerle belirli konularda uyum sağlanmıştır. Söz konusu verginin kapsamı yeniden düzenlenerek, madeni yağlar için maktu vergi, tütün ve alkol ürünleri için nisbi vergi uygulaması başlatılmıştır.
- Vergi miktarları esası açısından: Türkiye'de ÖTV tasarısında vergi miktarlarının belirlenmesinde "değer esas" temel alınmıştır. Toplulukta ise "miktar esas" temeldir.
- Oranları açısından: Türkiye'deki oranlar topluluk oranlarına nazaran daha yüksektir. Örneğin tütün mamülleri için AB %5 ile %57 arasında değişen minimum oranlar öngörmüşken Türkiye'de tütün mamüllerinin tamamı için %125 oranı öngörülmüştür. Diğer mamullerde ise vergileme ölçüleri farklı olduğu için karşılaştırma yapılması zordur.

⁴⁴ OKTAR, K., *Neden Özel Tüketim Vergisi*, Vergi Dünyası, sayı.249, Mayıs 2002, s.114

4.5. VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ

Veraset vergisi miras yoluyla gerçekleşen intikalleri vergilendirir. Tereke vergisi ve miras payı vergisi olmak üzere iki yolla vergilendirilir.” Tereke vergisi, ölen kişinin terekesi henüz mirasçılara geçmeden terekenin tamamı üzerinden artan oranlı olarak alınan bir servet vergisidir. Ölen kişinin mirasçılarla hısımlık derecesi, kişisel ve ailevi özellikleri göz önünde tutulmaz. Bu nedenle tereke vergisi objektif vergi olarak kabul edilir.⁴⁵

Miras payı vergisinde ölen kişinin mirasçılarının yakınlık derecesi önemlidir.

Daha subjektif bir vergi çeşididir. Türkiye’de bu sistem uygulanmaktadır. Veraset miras yoluyla gerçekleşen intikalleri vergilendirir. İntikal vergisi ise yaşayan insanlar arasında gerçekleşen ivazsız intikalleri vergilendirir.

1926 yılında 797 sayılı veraset intikal vergisi kabul edilmiş, yerini 1959 da 338 sayılı kanuna bırakmıştır. Bu verginin Türkiye vergi gelirleri içindeki payı %0,1 -%0,2 arasındadır.

4.6. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ

Motorlu Taşıtlar Vergisi vergisi bir servet vergisidir. Dolaysız ve süreklilik taşıyan vergi türüdür. İlk kez 1957’de Türk Vergi Sistemine hususi otomobil vergisi kanunuyla girmiştir. 1963 yılında Motorlu Kra Taşıtları, 1980 de Motorlu Taşıtlar vergisi kanunu olarak değiştirilmiştir.

MTV’nin tespiti oldukça kolay, kayıp-kaçığın en az olduğu vergi türüdür. Ancak toplam vergi gelirleri içinde önemli bir oran tutmamaktadır. 1992 de toplamdaki payı %0.7, 1999 da %0.9, 2002 de %1.2 kadardır.⁴⁶

⁴⁵ DÖNMEZ, R., *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üni. Yayınları, s.251

⁴⁶ www.gelirler.gov.tr/Vergi_İstatistikleri

4.7. EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi vergi sınıflandırmasında servet vergisine dahil edilmektedir. Objektif-subjektif sınıflandırmada ise objektif gruba dahil edilir.⁴⁷ 1970 yılında kaul edilen 1319 sayılı emlak vergisi kanunu, 1986 yılında gelirleri belediyelere devredilmiştir. Dolayısıyla yerel yönetim vergisi olarak da adlandırılır. 2002 yılında emlak vergisi kanununda değişiklik yapılmış, beyan dönemi kaldırılmıştır. Emlak vergisi bina ve arazi vergisi olarak iki türü içerir.

4.8. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ İLE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

4369 sayılı kanunda yapılan değişikliklerle Gelir Vergisi, AB üyesi ülkelerle uyumlaştırılmaya çalışılmıştır. Gelir kaynağı ne olursa olsun hertürlü kazanç vergilendirilmesi amaçlanmıştır. 4369 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 1. ve 2. maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. AB’de bütün kaynaklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi yaklaşımı örnek alınmıştır. Bu değişikliklerle tasarruf veya harcamalara kaynak teşkil eden hertür kazanç ve iratların gelirin konusunu oluşturacağı ve kaynağı ne olursa olsun diğer hertür kazanç ve iratların gelir unsuru olduğu öngörülmüştür.

Daha sonra 09.01.2003’te yürürlüğe giren 4783 sayılı kanun ile 4369 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 4369 sayılı kanun ile götürü uygulama kaldırılmış gerçek gelir vergilendirilmesi ilkesi getirilmiştir. Buna rağmen AB’de olduğunun tersine Türkiye’de mükellefin giderinin ancak bir kısmı indirime konu olmaktadır.

⁴⁶ DÖNMEZ, R., *a.g.e.* s.285

Bu durum AB mevzuatıyla ve uygulamalarıyla ters düşmektedir. Mükellefin hertürlü giderleri indirim konusu yapılırsa otomatik olarak kontrol sistemi doğmuş olacağından belgelendirme oranı ve veegilendirme oranı da paralel olarak yükselecektir.

AB'de gelir vergisi oranları ile ilgili kesin bir oran verilmemektedir. Dolayısıyla üyelerde farklı oranlar uygulanmaktadır. Türkiye'de uygulanan oranlar AB üyeleri arasında ortalama düzeyindedir. Vergi oranlarını yüksekliğinden yakınılması çok da gerçekçi gözükmemektedir.

Ancak Türkiye açısından gittikçe daha da bozulan vergi adalet sistemi , vergi denetim sistemi ve vergi hasılat yöntemleri AB'yle ciddi çelişkiler içermektedir. Toplam gelirler içindeki dolaylı vergilerin payının heryıl artmaya devam etmesi ciddi sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. AB ile derin ayrılıklar yaratacak boyutlarda olan dolaylı vergilerin artması, diğer vergilerin de uygulamasında sorun olduğunun göstergesi niteliğindedir. Siyasi iktidarların kolay olan yöntemi seçmeleri, dolaylı vergilere yüklenmeleri ülke için olduğu kadar Türkiye-AB ilişkileri açısından da sorun doğuracağına benzemektedir.

SONUÇ

Vergi kamu hizmetlerinin devamı için devletlerin vazgeçilmez kaynağıdır. Bir ulus-devlet için olduğu kadar supranasyonal yapı niteliğindeki AB için de vergi zorunluluk haline gelmiştir. Vergi Türkiye için olduğu kadar hemen bütün ülkeler için karmaşık bir yapı teşkil etmektedir. Vergi yükünün adaletsiz ve ağır olması, yasaların içinden çıkılmazlığı, anlatma ve anlaşılma zorluğu, istisnalar, muafiyetler gibi birçok konu dolayısıyla vergi Türkiye için gündemden düşmeyen konu olmuştur.

Gelişmişliğin bir ölçütü de vergi sistemi ve uygulaması ile alınan sonuçların rasyonelliğidir. Vergi yükünün yüksek olduğu ülkeler, refahın yüksek olduğu ülkelerdir genellikle. Bu ülkeler vergi gelirinin yüksek olması dolayısıyla temel sorunlarını çözmüş, sosyal yaşamı kolaylaştırmışlardır. Vergi yükünün düşük olduğu ülkelerde kaçınılmaz olarak temel sorunlar dahi çözülememiş, gelir dağılımı adaletsizliği artmış, sosyal ve ekonomik yaşam katlanılmaz hale gelmiştir. Gelişmiş ülkelerde GSMH'nın %30'u vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergilerin bütçe gelirleri içindeki %70'ler civarındayken, dolaylı vergilerde bu oran % 30 lardadır. Oysaki Türkiye'de bu oranlar tam tersi durumdadır. Çözülmesi gereken en acil sorunlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'de kayıtdışı ekonominin korkunç boyutlarda olması, vergi yükü adaletsizliğinin kangrenleşmesine neden olmaktadır. Denetlenemeyen,

vergilendirilemeyen bu kesim, kayıtlı ekonomi ile haksız rekabete yol açmaktadır. Bu aynı zamanda vergi yükünün belirli bir kesim üzerinde yoğunlaşmasına, dolayısıyla vergi oranlarının yüksekmiş gibi algılanmasına neden olmaktadır. Dikkatli incelendiğinde görülecektir ki Türkiye’de vergi yükü yakınılanın aksini işaret etmektedir. Vergi oranı AB ortalamasının hatta OECD ortalamasının altındadır.

Türkiye’de toplam vergi içindeki gelir vergisinin payı %21 civarındadır. AB’de bu oran, gelir vergisinin payı %26 dır. Burada da AB ile Türkiye arasında önemli bir fark olmasına rağmen giderilemeyecek bir sorun değildir. Ancak önemli sorun buradaki gelir vergisinin Türkiye’de stopaj yolu ile %90’ları geçen oranda kaynağında kesinti yoluyla alınmasıdır. Demokratik ülkelerde ve AB’de uygulanan beyanname yoluyla ödenen gelir vergisi %5-10 arası düzeyde olup bu da beyanname esasına ters düşmektedir.

Kurumlar vergisinde de durum AB ile farklılık göstermektedir. Toplam vergi gelirleri içindeki Kurumlar Vergisi AB içinde %9 iken Türkiye’de bu oran %6 civarındadır. Türkiye’de en önemli vergi sorunlarından birisidolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği ve giderek bu oranın artış eğiliminde seyretmesidir. KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerin payı %40’ları geçmiş durumdadır. AB’de bu oran %30’dur. Bu tip vergiler vergi adaletini sağlamaktan uzak olan zorlaştırıcı türlerdir. Dolayısıyla dolaylı vergilerin artışı ve yüksek oluşu vergi adaletinin çarpıklığının önemli göstergesidir.

Dolaylı vergilerdeki artış siyasal iktidarların kolay vergi toplama uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Kayıtdışılığın önlenemediği, vergi kayıp kaçığının denetlenemediği, vergi tahsilatının yapılamadığı ve iktidarı sürdürme ve yeniden seçilebilme kaygılarıyla sürekli hale getirilen vergi afları nedeniyle kolay ancak adaletsiz, ayrıca AB mevzuatına ters düşen Dolaylı Veergilerin artışı ,Türkiye’yi çağdaşlaşma ve kalkınma projesinden uzaklaştırmaktadır.

2003 ilerle raporunda Türkiye'nin vergi alanında neler yapması gerektiğinden bahsedilmektedir. 1985 yılında yürürlüğe giren KDV kanununda uyum tam olmakla birlikte, eksiklikler giderilmeye çalışılmaktadır. Özellikle muafiyet tanınan işlemlerin kapsamı, indirim oranlarının kapsamı ve düzeyi konularında önemli farklılıklar olduğu, bunlar için daha fazla çalışmak gerektiği vurgulanmaktadır.

Tüketim vergisi konusunda da, verginin yapısı ve muafiyetler konusunda kısmi uyumsuzluk devam etmektedir. Özellikle sigaradan alınan spesifik vergi ve alkollü içeceklerdeki verginin ürün miktarı üzerinden spesifik vergiye dönüşmesi önemli bir aşamadır. Sigara ve alkollü içeceklerden alınan vergiler AB miktarının oldukça altındadır. 1986 yılından beri uygulanan tütün kanununun kaldırılması önem arz etmektedir.

Doğrudan vergilendirme konusunda önemli etkinlikler vardır. Vergi Dairesi modernleşmesi olumlu gelişme olup devam ettirilmesi gerekmektedir. Ayrıca otomasyon projesinin uygulama alanı genişletilmelidir.

2004 yılı ilerleme raporunda da Türk vergi rejimi gerek dolaylı gerek dolaysız vergilerde müktesebata kısmen uyumlu olduğundan bahsedilmektedir.

Türkiye vergi alanındaki eksikliklerin giderilmesi için Temmuz 2003 tarihinde yürürlüğe giren Ulusal Programda verilen öncelikler çerçevesinde çalışmalarını yürütmeye devam etmektedir. Bu kapsamda gerçekleştirilen çalışmalar çerçevesinde, Dolaylı Vergiler kapsamında KDV ve ÖTV ile, dolaysız vergiler kapsamında kurumlar vergisi ve sermaye artışı üzerinden alınan dolaylı vergiler alanlarında çalışmalar sürmektedir. Ayrıca Türkiye, Topluluk Programlarından vergilendirme ile ilgili olan FISCALIS (2003-2007) programına katılabiliyor.

Vergi uyumlaştırması Avrupa Birliği'nin ekonomik anlamdaki bütünleşmesinin önemli araçlarından biridir. Roma Anlaşmasının ilkelerinin gerçekleşmesinde kullanılan araçtır vergi uyumlaştırması. Roma Anlaşmasının 2. maddesinde "Topluluğun görevi, bir Ortak Pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek birbirlerine yakınlaştırılmasıyla Topluluğun tümünde, ekonomik çabaların uyumlu düzeylerinin dengeli ve devamlı olarak genişlemesini ve sağlamlığının artırılmasını gerçekleştirmektir" hükmü getirilmiştir. Burada dört ekonomik ve bir siyasal amaç hükme bağlanmıştır. Buna göre Topluluğun ekonomik amaçları:

- Topluluğun tümünde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir biçimde geliştirilmesi
- Dengeli ve sürekli büyüme
- Ekonomik istikrarın artırılması
- Yaşam kalitesinin hızla artırılması

şeklinde sıralanabilir. Türkiye'nin çağdaşlaşma ve çağı yakalama projesinden geri kalmamak için ısrarla girmek istediği AB hedefleriyle, kendi hedeflerinin örtüşmesi, ilerleme yolunda önemli adımdır. Gerek sosyal, gerek siyasal ve ekonomik alanlardaki eksikliklerin hızla ve samimi bir şekilde giderilmeye çalışılması amaca ulaşmada zorunluluktur. "Muasır medeniyet" seviyesini yakalamak, sözde değil özde çağdaşlaşmak ve çağ trenini kaçırmamak için demokratikleşme ve ekonomik programlara ara verilmeden devam edilmelidir. Bu hem girilmek istenen AB'nin olmazsa olmaz kuralı, hem de insanca yaşamın vazgeçilmez ve geri dönülmez kurallarıdır.

Çeşitli ekonomik bütünleşme sistemleri incelendiğinde, bu sistemlerin özünde mal ticareti serbestleştirilmesi eğiliminin yattığı görülmektedir. Avrupa Birliği gibi nihai hedefi çok yoğun olan entegrasyonlarda dahi öncül bütünleşme, malların serbest dolaşımı ilkesine dayanmaktadır. Söz konusu ilkeye ulaşabilmenin temel şartı ise serbest dolaşımı amaçlanan malların vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıdır.

Avrupa Birliği'nde tek Pazar ve tek para biriminin sağlıklı bir şekilde gerekleŖebilmesi için, rekabeti bozucu, ticareti engelleyici ve üretim faktörlerinin ortak pazar içindeki akışkanlığını bozucu etkilerin ortadan kaldırılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla böyle bir amacın gerekleŖebilmesi için de üye ülkelerin vergi yapılarının harmonize edilmesi ve vergi yüklerinin birbirine yakınlaştırılması büyük önem arz etmektedir.

Avrupa birliği , malların serbest dolaşımı ilkesine dayanmaktadır. Bu ilkeye ulaşabilmenin temel şartı ise , serbest dolaşımı amaçlanan malların taşıdığı vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıdır.

Vergi ahenkleŖtirmesi , ülkelerarası vergi farklılıklarını ortadan kaldırarak, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının , vergi nedeniyle bozulmasını önlemek ve toplum refahını yükseltmek amacını gütmektedir.

Avrupa Birliği uygulamasında , vergi uyumlaştırılması konusunda dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çalışmaları , dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma çalışmalarına göre öncelikli olarak yürütölmektedir. Bu durumun ilk sebebi, söz konusu vergilerin, malların maliyet bedelini direkt olarak etkilemeleri dolayısıyla rekabet eşitliğinin sağlanmasında oynadıkları büyük roldür. İkinci sebebi ise, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda Birlik üyesi ülkelerin takındıkları tavır ve egemenlik haklarının zedelenmemesi konusundaki hassasiyetleridir.

Türk mevzuatının , Avrupa Birliği'ne uyumlaştırılması konusunda henüz spesifik bir çalışma yapılmamıştır. Avrupa Birliği'ndeki vergi anlayışına bakıldığında üye ülkelerin tamamının uymakta olduğu , ortak bir vergi politikasının bulunmadığı görölmektedir. Bu durumda , Türkiye'nin de vergi sisteminin tümünü , Avrupa Birliği'ne uyumlaştırması konusunda birebir uyması gereken kanun ve kurallar olduğu söylenemez.

Ayrıca Türkiye , bugünkü şekliyle Avrupa Birliği'nde tam üye statüsüne sahip değildir. Bu nedenle Birlik hukukunun , Türkiye açısından bağlayıcı nitelikte olduğu söylenemez. Ancak , Türkiye-AB ilişkilerinde nihai hedefin tam üyelik olduğu dikkate alınır , bugün hukuki açıdan bağlayıcı nitelikte olmayan vergi uyumu konusunun ileride yaptırım kazanacağı açıktır. Bu bağlamda , uyumlaştırmaya ilişkin düzenlemelere zamanında gidilmeli ve vergi sistemleri arasındaki farklılıklar minimum düzeye indirilmeye çalışılmalıdır.

AB'nin kurulmasına yol açan Roma Antlaşması, ortak pazarı kurarak üye devletlerin ekonomi politikalarını birbirine yaklaştırmayı, sürekli ve dengeli bir gelişmeyi, daha ileri bir istikrarın sağlanması ve yaşam düzeyinin yükseltilmesinin yanında, Birliğe üye devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasını öngörmektedir. Şüphesiz vergilerin bu amacı gerçekleştirmedeki etkisi inkar edilemez.

Roma Antlaşması'nda vergilerle ilgili hükümler, AB'nin ikincil nitelikteki politikalarını oluşturur. Yani Roma Antlaşması'nda vergileme ile ilgili hükümler AB'nin temel hedefleri arasında değildir. Bunda, ülkenin vergilerle ilgili egemenlik hakkının önemli bir payı vardır. Bilindiği gibi AB'nin temel hedefi, kişilerin, malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımını sağlamaktır.

AB'nin en temel hedeflerinden birisi olan malların serbest dolaşımının sağlanabilmesi için, buna en fazla etki eden ve aynı zamanda diğer vergilere göre ülkenin egemenliği ile ilgisi daha az belirgin olan, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması AB'de öncelikli hedef olmuştur. Yani burada vergi, temel hedeflerden birisi olan malların serbest dolaşımının sağlanması için bir "araç" vazifesi görmektedir.

Siyasi bütünlüklerini henüz korumakta olan AB üyesi devletlerin tarih içinden kopup gelen ekonomik, sosyal, politik farklılıklarının ve vergilendirme yetkilerini AB'ye devretmedeki isteksizliklerinin büyüklüğü dikkate alındığında, vergilerin uyumlaştırılması konusunda şimdiye kadar başardıkları pek küçümsenemez. Üye devletlerin bu konuda günümüze kadar alınmış önlemleri otuz yılı aşan bir süre içinde gerçekleştirdikleri dikkate alınır AB'ye tam üye olmaya

hazırlanan devletlerin bütün bu başarıları pek kısa bir sürede gerçekleştirme gereği içinde karşılaşacakları güçlüklerin çok büyük olacağı bir gerçektir. Bu gibi devletlerin bekleme dönemlerinde AB'nin ekonomi politikalarını yakından izlemeleri, vergi sistemlerini giderek AB vergi sistemlerine yakınlaştırarak kendiliğinden bir uyumlaştırmayı AB'ye katılmadan önce gerçekleştirmeleri, üye devletlerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalaması gerekir.

Türkiye'nin AB'ye aday ülke olma hakkını kazanmasından itibaren Türk Vergi Sisteminin AB vergi sistemi ile uyumlaştırılması konusu daha da önem kazanmış ve uyumlaştırma çalışmaları hızlandırılmıştır. Bugün hukuki olarak bağlayıcı niteliği bulunmayan vergi uyumlaştırılması konusunun ileri bir tarihte yaptırım kazanacağı açıktır. Bu amaçla Türk Vergi Sisteminin AB vergi sistemi ile uyumlaştırılması konusunda yapılması gerekli olan düzenlemeler zamanında yapılmalı ve vergi sistemleri arasındaki farklılıklar en kısa sürede minimum düzeye indirilmeye çalışılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- BOZKURT Enver, Avrupa Birliği Hukuku,Nobel Yayınları,Ankara 2001
- ÇAĞAN Nami, “Çeşitli Açılardan Vergilendirme”, Olgaç Matbaası,Sayı 9, 1991
- DÖNMEZ Recai, Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üni.Yayınları,s.251
- ERAKMAN Aykut, Anadolu Üniversitesi Yayını,Türk Vergi Sistemi-Sayı 228
- EYÜPGİLLERS.Saygın, UluslararasıZarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara 2002
- FANTORİNİ Stefano, ÜZELTÜRK Hakan, Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumu” İKV Yayınları, İstanbul 2001
- KARLUK Rıdvan, Avrupa Birliği ve Türkiye,Beta Yayınları,İstanbul,2002
- Leuven K.V., Memorandum on the Taxing Powers of the EU” EC tax Review, 2002/3
- METHİBAY Yaşar, Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, s.356,Turhan Kitabevi, Ankara 1996,
- MUTLUER Kamil, Türk Vergi Sistemi,Anadolu Üni.Yayınları,2006,s.3
- ÖNCEL M., KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku,Turan Kitabevi,Ankara 1999
- RENÇBER Kamuran, Avrupa Birliği Mevzuatı,Alfa Yayınları.İstanbul, 1998
- SOYDAN Billur, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler,Beta Yay.İst. 2002
- SUER Ziya, “AB’de Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine
- TOKATLIOĞLU Mircan Yıldız, AB’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme,Alfa Yayınları,2004,İstanbul
- TURHAN Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998

Sürelî Yayınlar

- AKDİŞ Muhammed, “AET Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırma Çalışmaları”, Vergi Dünyası Dergisi, sayı:52, Aralık 1995
- AYDIN Selda, Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması, Vergi Sorunları, Ocak 2000, Sayı:136
- BALCI Beyazıt, AT’de Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 1995
- BİLİCİ Nurettin, AB’ de Ülkelerarası Mal Hareketleri ve KDV, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1995
- EĞİLMEZ Mahvi, AET KDV uyumlandırması, Maliye Dergisi 49, Sayı.1981
- ERKAN Fikret, AB’de Dolaysız Dergilerin Uyumlaştırma Çabaları ve Türkiye’nin Uyumunu, E-Yaklaşım Dergisi, Kasım 2003
- GÜNEY Ayşe, Türk Vergi Sisteminde AB Vergi Sistemi İle uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku Ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2000
- GÖKTAŞ Abdullah, Dünyada ve Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Hukuksal Boyutu, Yaklaşım Dergisi, Sayı.108, Aralık 2001
- KANTARCI Bülent, AB’nde ve Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesi ve Hesaplama Oranlarının Karşılaştırılması, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım1997.
- KARABACAK Hakan, AB’nde KDV Oranları, Maliye Dergisi, Ocak 2005
- KARAYILMAZLAR Ekrem, AB’ de KDV Rejimi ve Türkiye’nin Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2000
- KİRAZCI Deniz M., “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Politikası”, Vergi Dünyası Dergisi, sayı 69, 1997
- MUTLU Ayşegül, ÖTV, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2002
- OKTAR Kemal, Neden ÖTV, Vergi Dünyası, sayı.249, Mayıs 2002, s.114
- ÖREN Sait, Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkisi ve Yansıma İmkanları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 88 s.17
- SÜRAL Arcan, “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller”, Vergi Sorunları Dergisi, 1986

TANRIKULU Salih, AB'de Şirket Birleşme, Bölünme,Aktif Devirlerde Ortak Vergilendirme Vejimi,Vergi Sorunları Dergisi,Sayı.161,Şubat 2002,s.81

Diğer Yayınlar

Türk Vergi Sisteminin AB'ye Uyumu , İstanbul Ticaret Odası yayını,1995-36
İzmir Ticaret Odası , Türk Katma Değer Vergisinin AB'ne Uyumu , İzmir,2000
İKV , AB Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları , Kasım-
1994 , İstanbul
EU Tax Policy,2000
EU COM. Directorate General, Taxation and Customs Union, Tax Policy VAT and
other taxes DOC/2908/2002-EN

Web Siteleri

www.europa.eu.int
www.gelirler.gov.tr
www.ec.europa.eu/taxation
www.ec.eu/eurostat
www.die.gov.tr