

AVRUPA TOPLULUĞU'NDA KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI (*)

Yazan: Jean Michel CHARPIN Çeviren: Kâmil TÜĞEN (**)

Avrupa Topluluğu'nda katma değer vergisi (KDV)'nin uyumlaştırılması yeni bir düşünce değildir. Avrupa Topluluğu düşüncesinin öncüleri, Roma Anlaşmasından itibaren muamele vergilerinin uyumlaştırılması gereğini öngörmüşlerdir. 1985 yılında Avrupa Komisyonu'nun Beyaz kitabı (Livre Blanc) tek senette belirlenen mali sınırların bütünü ortadan kaldırmayı bir hedef olarak saptıyordu.

Böylece, bu uyumun sağlayacağı faydaların ortaya konulmasına, teşebbüslerin bundan ne gibi faydalar elde edeceklerine, komisyonun nasıl bir oran önereceğine ve 1992 'ye doğru daha hangi engellerin kalacağına ilişkin soruların cevaplanacağı bir adım atılmış olmaktadır.

Bütçe plânı üzerinde, uyumun maliyetleri ve avantajları bütün ülkeler için aynı olmayacaktır. Diğer yandan, politik plânda milli parlamentoların ve hükümetlerin bu konudaki hükümranlık haklarını korumak gerekecektir. Öte yandan, sistemin idari yönetimini belirlemek gerekmektedir. Bu çerçevede bu makalede Avrupa rejiminin Fransa'daki uygulamasında KDV'nin güncel özelliklerinin öngörülen sisteme nasıl uyarlanacağı ele alınmaktadır.

(*) *Economie Prospective Internationale (Revue du CEPII)*, 1^{er} Trimestre 1988, No. 33, S. 49-59'dan özetlenmiştir.

(**) Yrd.Doç.Dr., D.E.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

1992'ye doğru " Avrupa Büyük Pazarı " perspektifi şimdi politik konuşmalar kadar teşebbüslerin düşüncelerinin belirginleşmesine de katkıda bulunmaktadır. Buna sevinmek gerekir. Büyük pazarın gerçekleşmesi sonuçta, Michel Albert tarafından ortaya atılmış ifadeyi ve Avrupa ekonomilerine yeni bir dinamizm vermeyi dikkate alarak " Avrupa-dışı " blokağların aşılmasının araçlarından birini oluşturmaktadır.

Şimdi problemleri analiz etmek için genel konuşmalardan çıkma ve bunları çözüme kavuşturma zamanıdır.

UYUMLAŞTIRMA HEDEFİ

Roma Anlaşmasından itibaren, Avrupa Topluluğı'na üye devletler muamele vergilerini uyumlaştırmayı öngörüyorlardı. Gerçekten anlaşmanın 99. maddesi, " Komisyon ortak pazarın çıkarına uygun olarak uyumlaştırılabilir muamele vergilerine ilişkin olarak üye devletlerin farklı mevzuatını inceler. Komisyon önerilerini oy birliğı ile karar veren konseye sunar. " şeklinde bir hükmü kapsıyordu. Şüphesiz bu hedef, özellikle topluluk içi ticaret için kontenjanların ve gümrük vergilerinin ortadan kaldırılmasına ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük vergilerinin düzenlenmesine göre daha az öncelikli olarak dikkate alınacaktır. Bununla birlikte böyle bir hedef mevcuttu.

Bu yüzden, çok öncelikli hedeflere ulaştıracak araçların düzenlenmesinden ya da programlanmasından sonra muamele vergilerinin uyumlaştırılması teşebbüsüne girişilmiştir. 1967 yılında konsey, muameleler üzerinde mevcut olan vergilerin tüm üye devletlerde ortak bir metoda göre hesaplanmış KDV ile ikâme edilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Bu amaçla konsey tarafından belirli sayıda direktif kabul edilmiştir. Bu direktiflerin en önemlileri 2. (11 Nisan 1967 tarihli) ve 6. (17 Mayıs-1977 tarihli) direktiflerdir. Bu direktiflere paralel olarakta 1970 yılından itibaren topluluk ülkelerinden uyumlaştırma çalışmalarına bazı tepkiler gelmeye başlamıştır.

80'li yılların başında, uyumlaştırmayı izleyen safhanın topluluk içi ithalat üzerinden KDV'nin ödenmesinden ithalatçının normal vergi beyanemesine kadar sınırlarda kontrolü ortadan kaldırmaktan ibaret olacağı sanılmıştır. Bu mekanizma aslında mali sınırı ortadan kaldırmaz fakat mali sınırı coğrafik sınırdan ayırır.

Bu yönde İngiltere ve İrlanda'da uygulamalar olmuş, Benelux ülkeleri de böyle bir uygulamaya geçme durumundadırlar. 9 Temmuz 1982'de bu uygulamayla ilgili 14 direktif tasarısı komisyon tarafından konseye önerilmiş fakat konsey bu tasarıları kabul etmemiştir.

Bu başarısızlık üzerine komisyon, konseyin tasarısını red gerekçelerini inandırıcı bulmaz ve Haziran 1985 tarihli Beyaz Kitapda önerilerini, Topluluk ülkeleri arasında mali sınırların da bütünüyle ortadan kaldırılması hedefiyle birleştirerek genişletme yoluna gider. Komisyonun yeni önerileri Beyaz Kitabı uygulamaya koymayı hedef alarak üye devletler arasında mali sınırların bütünüyle ortadan kaldırılmasını mümkün kılmak için KDV'nin uyumlaştırılmasını teşvik edici satırları içerir.

Tek senet, burada ele alınan konuların konseyde oybirliği ile kabul edilmesi gerekeceğini belirleyerek (tersine diğer alanlarda Tek Senet konseyin oy çokluğu ile karar almasını öngörür). Roma Anlaşmasınının 99. maddesinde bazı değişiklikler getiren 17. maddesi ile muamele vergilerine ilişkin mevzuatı uyumlaştırma hedefini yeniden anahatlarıyla ortaya koyar.

NIÇİN UYUMLAŞTIRMAK ?

Henüz ulaşılan safhanın ötesinde uyumlaştırmanın devamı esas olarak mali sınırların ortadan kaldırılmasını sağlamak amacını güder. Gerçekten, topluluk içinde ihracat vergisi -O- oranlıdır ve benzer özelliğe sahip milli ürünlere aynı oranlı ithalat vergisi sistematik olarak uygulanır. Bu nedenle KDV oranları arasındaki farklılık yüzünden mevcut şartlarda eşitliği bozucu herhangi bir uygulama meydana gelmemiştir(1).

Bu durumda Topluluk üyeleri arasında rekabeti bozucu etkiler yalnızca indirimlerin hesaplanmasından ve uygulama alanının farklılığından ileri gelmektedir. Bunlardan örneğin Fransa'da olduğu gibi "bir aylık gecikme kuralı" ihmal edilemeyecek ölçüdedir. Ancak bunların ortadan kaldırılmaları için komisyonca yürütülen çalışmalar yeterli olamamaktadır.

Eğer hedef rekabeti bozucu etkilerden kaçınmak ise, KDV yönünden değil dolaysız vergiler ve sosyal yükümlülükler yönünden hareket etmek daha öncelikli olabilir. Mali sınırların ortadan kaldırılması rekabet denge-

(1) Bu argüman CNPF'nin Çalışma Grubu toplantısında ortaya çıkmıştır

sizliğini ağırlaştırma riskini getirecektir ve bu yönden uyum nedenlerini araştırmak gerekli olmayacaktır. Aynı şekilde ,komisyon için, milli parlamentoların ve hükümetlerin hareket marjlarını sınırlamak çok arzulanan bir şey değildir. O halde mali sınırların ortadan kaldırılması ulaşılması uzak bir hedef durumunda kalmaktadır.

Söz konusu hedefin teşebbüsler için sınırlı bir çıkarı ortaya çıkarabileceğini kabul etmek gerekir. Buna karşılık, Topluluk üye devletler arasında sınırsız gerçek ortak bir pazar yaratmada sınırsız bir çıkara sahiptir. Mali sınırların ortadan kaldırılmasının ortak pazarın gerçekleşmesi için gerekli bir koşul olduğu açıktır.

60'lı yıllar boyunca , topluluk içinde gümrük engellerinin kaldırılması üye ülke ekonomilerinin " piyasalarının açılışının " pozitif etkilerinden yararlanmalarını mümkün kılmıştır. Bu etkiler ; artan bir uzmanlaşma ile kaynakların en iyi tahsisi , bazı sektörlerde önemli oranlara ulaşan ölçek ekonomileri , rekabetin artan baskısı, uyumu ve yenileşmeyi teşvik olarak belirtebilir. Bütünüyle birleşmiş bir piyasanın gerçekleştirilmesi bazı sektörlerde özellikle hizmet sektörlerinde yeni kazançları sürükleyecektir. Büyük pazarın gerçekleştirilmesi ise listeleri Beyaz Kitabın ekinde verilen yüzlerce tedbirin kabul edilmesine dayatılmaktadır.

Eğer KDV'nin uyumlaştırılması çalışmaları mali sınırların ortadan kaldırılmasını sağlamak için yeterince hızlandırılmıyorsa bu durumda söz konusu yüzlerce tedbirin bitmeyen tartışmalar içinde çıkmaza gireceğini düşünmek gerekecektir. Komisyonun konuyla ilgili önerisi Beyaz Kitap içinde anahatlarıyla ortaya konmuştur. Öneride vurgulanan prensip tamamen üye devletlerin iç sınırlarında gerçekleşmiş mal ve hizmet satın alışlarını topluluk orijinli ithalatla aynı tarzda işleme tabi tutmaktan ibarettir. Vergilendirme ülkenin vergileme şartlarını izleyerek satıcının ülkesinde uygulanacak (x) ve ilgili ülkedeki mevzuata göre belirlenmiş şartlar içinde satın alan tarafından ödenmiş KDV indirilebilir olacaktır. Bu bakımdan rekabet dengesinin bozulmasını önlemek ve kaçakçılığı azaltmak için KDV sistemine (bkz. Tablo 1) yeni bir yaklaşım getirilmesi gerekecektir.

**TABLO 1: AVRUPA TOPLULUĞU'NDA İÇ
TİCARETTE UYGULANAN KDV ORANLARI**

Aralık 1987

	Düşük Oranlar	Normal Oranlar	Yüksek Oranlar	Oran sayısı
Belçika	0;1;6;17	19	25;33	7
Danimarka	0	22		2
Fransa	5,5;7	18.6	28;33 ^{1/3}	5
Batı Almanya	7	14		2
Yunanistan	6	18	36	3
İrlanda	0;2,2;10	25		4
İtalya	0;2;9	18	38	5
Lüksemburg	3;6	12		3
Hollanda	5	19		2
Portekiz	0;8	16	30	4
İspanya	6	12	33	3
İngiltere	0	15		2

(x) Bu sonuncu düzenleme rekabet dengesizliğine yol açacağı motivi ile Maurice Lauré' nin "Fiscalité des entreprises et Marché Unique Européen"(Institut du Commerce et de la Consommation, Octobre 1987) adlı çalışması içinde sert bir biçimde tartışılmıştır. Rekabet dengesizliğinden kaçınan alternatif çözüm, varış ülkesinin oranı üzerinden satıcı tarafından verginin uygulatılmasından ibarettir. Bununla birlikte belirtilen çözümün teşebbüsler için karmaşık olma , vergi kaçığına ve yanlışlıklara yol açma riskleri bulunmaktadır.

Komisyon bütün üye devletlere 1 Ocak 1993 'e kadar, alkollü içkiler, kozmotik ürünler, ısıtmaya, aydınlatmaya ve su sağlamaya yarayan enerji ürünleri, basın ve kitaplar, kişilerin ulaşım faaliyetleri istisna edilerek gıda maddelerine uygulanabilecek düşük bir oran ve KDV 'ye tabi diğer bütün ürünlere uygulanabilecek normal oran şeklinde iki oranlı bir KDV sistemini kabul etmeyi önermiştir. Düşük oranın %4 ile %9 arasında normal oranın da %14 ve %20 arasında olması gerekecektir.

Paralel olarak komisyon , verginin uygulanacağı alanlar , matrah, indirim şartları , ihracatçının ülkesinde tahsil edilen ve sonra geriye ödenecek KDV 'ni güven altına almak için gerekli telâfi mekanizması(clearing) gibi belirli konularda da bir yaklaşım ortaya koymayı öngörmekteydi. Ayrıca üçüncü ülkelere doğru yapılan ihracatın -0- vergi ile vergilendirilmesine devam edilerek, topluluk dışına büyük ölçüde topluluk ithalatı içeren ürünler ihracatı yapan Avrupa ülkeleri zarara uğrama riskine sahip olacaklar ve ticari ortaklarından mali bir telâfi talep edebileceklerdir.

ORTADAN KALDIRILAN GÜÇLÜKLER

Komisyonun önerisi ile ortadan kaldırılmış bulunan başlıca güçlükler bütçesel , politik ve idari düzenle ilgilidir .

BÜTÇESEL GÜÇLÜKLER

Üye devletlerin bütçeleri için iki yönlü bir durum vardır. İlk olarak , üye devletlerin, mevcut duruma göre bütçe gelirlerindeki açıklıkları minimize edecek şekilde komisyon tarafından önerilmiş dilimler içine yerleşecekleri tahmin edilir. Bu hipotez içinde, İngiltere ve Portekiz, KDV gelirlerinin GSMH içindeki payının yaklaşık 1 puan artmış olacağını görecektir. Bu iki ülkede dolaylı vergilerin uyumu bütçe gelirlerinde bir kayba yol açacaksa da bu önemli bir problem doğurmaz. Danimarka'da içkilerden alınan dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının kayıplara yol açması yüzünden bütçe KDV gelirlerinin GSYİH'daki payında yaklaşık 3 puan bir azalış olacağı halde, Lüksemburg'un KDV gelirlerinde GSYİH içindeki payı yaklaşık 3 puan yükselecek şekilde önemli bir artış ortaya çıkacaktır.

Bu seviyede ciddi bir soruna sahip olan tek ülke Danimarka'dır. Zorunlu ödemeler (prélèvements) sisteminde derin değişiklikler yapmaksızın Komisyon tarafından önerilmiş sistemin uygulanmasına bu ülkenin nasıl katlanacağı bilinmemektedir. İkinci olarak, komisyon tarafından önerilmiş dilimlerin dışarıya göre oran aralığının düşmesi için yüksek dilimde bulunan ülkelerde geniş olarak kamu iktidarı üzerinde bir baskı meydana getireceği düşünülebilir. Fransa bu olgu içinde tipik bir ülkedir. Burada, ilerde

görülebileceği üzere, bütçe gelirlerinde bir azalma meydana gelmeden komisyon tarafından önerildiği şekilde KDV'nin uyumunu gerçekleştirmek mümkündür. Fransa'nın başlıca ticari ortağı B.Almanya ise düşük dilimlerde bulunan oranları kabul edecektir. Ancak, normal oran üzerinden 5 puan düzeyinde bir açıklık her iki ülke arasında önemli olabilecektir. Böyle bir açıklığın Alman rekabeti ile karşı karşıya bulunan teşebbüsler tarafından tahammül edilemez olarak değerlendirilmesi söz konusudur.

Komisyon tarafından önerilenlerin ötesinde bir oran yaklaşımının o zaman Fransa ve aynı sebeble bütçe gelirlerinde bir azalmanın olacağı ülkeler (Belçika, Hollanda, İrlanda) için ortaya konulması gerekecektir.

POLİTİK GÜÇLÜKLER

Milli parlamentolar mali konulardaki üstünlüklerini ileri sürerek tarihsel olarak bugünkü konumlarına sahip olmuşlardır. Bugün hâlâ bütçenin oylanması parlamenter hayatın çok önemli bir olayı olarak kalmaktadır. Bundan dolayı, KDV'nin uyumlaştırılması çalışmalarında parlamentoların konuya olumlu olarak bakmalarını beklemek gerekir. Konseyin resmi bir kararını gerektirmeden komisyon tarafından önerilmiş sisteme doğru üye devletlerin kendiliklerinden yönelecekleri en azından belirli bir zamanı bırakmanın çok etkili olduğu ortaya çıkabilecektir.

Bundan başka , bazı ülkelerde uyumlaştırma belki bütçe sorumlularını sevindirecek ama tüketicilerce hemen hemen hiç hoş karşılanmayacak KDV'de oran yükselmelerini sürükleyebilecektir. Bu özellikle, genişçe - O- oran uygulayan ülkelerde , İngiltere ve İrlanda'da , görülebilecektir. Bu ülkelerde bazı ürünlerin bilhassa gıda maddelerinin tüketici fiyatları normal olarak dikkate değer bir şekilde artacaktır. Böyle bir durumda ortak çıkar geçiş döneminin çok uzun olmasını gerektirmese de politik ihtiyat uyumlaştırmaya geçişin uyumsuzluklarını kabul etmeye yol açacaktır.

İDARİ GÜÇLÜKLER

Bazı güçlükler, topluluk ülkelerini birbirinden ayıran sınırlardaki gümrük personelinin yeniden organize edilmesi gereğinden doğacaktır. Bu, idarelerin bu konuda önemli bir çabasına ihtiyaç gösterecektir. Ama belirli bir süre içinde idarelerin söz konusu güçlüklerini aşmaları mümkün görünmektedir.

Diğer taraftan, üye devletler arasında telâfi mekanizmasının düzenlenmesi pek çok güçlük ortaya çıkarır. Bu arada, devletler arasındaki borç ve alacakların hesaplanmasını ve kontrolünü mümkün kılan

prosedürlerin yerleştirilmesi söz konusu olacaktır. Çok tabii çözüm, en azından uyruklular tarafından gerçekleştirilmiş satın alımları ilgilendiren KDV beyannamelerinden hareketle bu hesapları gerçekleştirmekten ibarettir. O halde uyruklular tarafından hazırlanmış KDV beyannamelerinde bazı değişiklikler yapmak gerekecektir. Her topluluk üyesi ülkeden gelen ithalata ilişkin indirim beyannameleri içinde verginin görünmesi sağlanacaktır. Beyan edilmiş indirimler, satın alınan mal ve hizmetler arasında ilgili ülkeden gelenlerle ithal edilenleri aynı anda ayırtedememektedir. Yeni sistem içinde bu bilgileri 11 tanesi diğer topluluk ülkelerini, biri topluluk dışı ithalatı, diğeri de ilgili ülkelerden gelen satın alımları gösterecek şekilde 13 defa katlamak gerekecektir. Bu beyannameler temeli üzerinde alacaklı tarafından gerekli hesaplar yapılabilecektir.

Böyle bir mekanizma henüz bu safhada bilhassa anlaşmazlıkların giderilmesinde karmaşık görünmektedir (XX). Burada bilhassa üç problemin çözümlenmesi zorunludur: Birincisi , kambiyo oranlarındaki değişikliklerden ileri gelmektedir. Vergi beyannameleri ilgili ülke parası ile düzenlenir . Bu bakımdan anlaşmalı değişim metodlarına başvurarak döviz tutarlarını bu parayla değiştirmek gerekir. İkinci problem , ürün ve ülke bazında yeterince ayrıntılı olarak topluluk içi dış ticaret istatistiklerini düzenlemeyi devam ettirme zorunluluğundan gelmektedir. Üçüncü problem, uyruk olmayanları ve götürü bir rejimden faydalanan uyrukları ilgilendirmektedir.

FRANSA OLGUSU

Komisyon önerilerinin Fransa'da uygulanması 1 Ocak 1993'e kadar Fransız KDV sisteminde aşağıdaki pek çok değişikliği varsaymaktadır:

1. Yüksek oranların (%28 ve %33 1/3) ortadan kaldırılması, normal bir oranın ve komisyon tarafından önerilmiş dilimler içinde kalmış düşük bir oranın kabulü.

(xx) Komisyon tarafından önerilmiş sisteme göre son derece basit, tüm idari güçlükleri ortadan kaldıran farklı bir sistem Pierre Uri tarafından "Des traités européens à l'acte unique et au-delà"(Communication au Colloque de l'Association Française de Science Economique, Septembre 1987) isimli makalede önerilmiştir. Bu sistem , topluluğa yönelik ihracat üzerindeki vergiyi kaldırmak ve satın alıcı teşebbüs tarafından bu akımlar üzerinden yapılacak indirimleri kabul etmemekten ibarettir. Böylece teşebbüslerle ilgili formaliteler hafifleyecek ve hiç bir telâfi mekanizması gerekli olmayacaktır.

2.Uygulama alanında bazı düzeltmeleri; bazı serbest meslek mensuplarını, çiftçileri, kiracıları ve diğer bazı faaliyetleri ilgilendiren düzeltmeleri gerçekleştirmek.

3.Turizm araçları ve bazı petrol ürünleri için indirim yetki verilmesi

Bütün bunların hiçbir vergide değişikliğe ve bütçe için hiçbir maliyete yol açmaksızın gerçekleştirilebilir olmasını sağlamak önemlidir. Yüksek oranların ortadan kaldırılması(%20'de normal ve %9'da düşük oranların belirlenmesinin eşliğinde) genişçe alan düzeltmelerini ve indirim yetkilerinin genişletilmesini telâfi etmek için yeterli 35 milyar dolayında ilâve bir kaynak sağlayacaktır. Bu oran yapısı ile yapılacak düzenlemelerin bütçe için toplam maliyeti 20 milyarın altında olacaktır. Fransa için, seçilen oranların seviyeleri komisyon tarafından kabul edilmiş en yüksek dilimde yer alırlar. O halde, Fransa için sorun oluşturan direkt olarak komisyon tarafından önerilmiş oranlar değil fakat Fransa ve komşuları arasındaki oran farkları ile ortaya çıkan rekabet dengesizliği riskleridir.

"Bir aylık gecikme" kuralına göre uyruklar, bir aylık süreden sonra mal satın alımları üzerindeki KDV'yi indiremezler. İndirimlerin hemen yapılmasını öngören Komisyonun 6. direktifi ile çelişkili olarak sadece Fransa bu kuralı uygulamaktadır. Bugün bu uygulama 65 milyar dolayında devlete hazine avansı sağlamada güçlüğü olan Fransız teşebbüslerini zarara uğratmaktadır. Bu durum, KDV'nin uyumlaştırılmasından sonra, ticaretin önemli ölçüde yönünün değişmesinin kaynağını oluşturacaktır. O nedenle, bu problemin çözümü zorunlu olacak, KDV'nin tüm indirimlerini her defasında kısa aralıklarla vermeyi, teşebbüslere öne alınmış tutarlar üzerinden alacak haklarını tanımayı ve devlet için çok uzun bir dönem üzerine yükün yayılmasını mümkün kılan bir prosedürü düşünmek gerekecektir. KDV'ne tabi olmayan uyruklar için ise problem farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

Birkaç yıldan beri Fransa'da devlet vergilerinin düşüşü esas olarak gelir vergisinin hafifletilmesi ile ortaya çıkmıştır. Bugün Fransa'da sosyal aidatları ve mahalli vergileri kapsayacak şekilde zorunlu kesintiler (prélèvements) sisteminin bütününe aynı anda yeniden gözden geçirmeye devam etmek uygun olmayacaktır. Buna karşılık, KDV oranlarının düşmesi, bütünüyle Topluluk büyük pazarının gerçekleşmesini kolaylaştırarak Fransız Vergi Sistemi'ni rakiplerinkine yaklaştıracaktır.