

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ
SİSTEMİNE DOLAYLI VERGİLER BAKIMINDAN
UYUMLAŞTIRILMASI

Göksel ÇETİNKOL

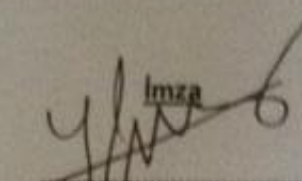
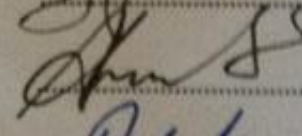
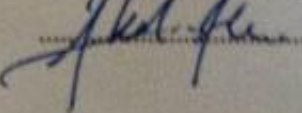
Danışman
Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

İZMİR-2013

**YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI**

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi 2009800115
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Göksele ÇETİNKOL
Tez Başlığı : Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler
Bakımından Uyumlaştırılması
Savunma Tarihi : 17.05.2013
Danışmanı : Doç.Dr.Yusuf KILDIŞ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Unvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Doç.Dr.Yusuf KILDIŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Ahmet ÖZEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ ŞENÇİÇEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği

Oy Çokluğu ()

Göksele ÇETİNKOL tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması" başlıklı Tez() / Projesi() kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../

Göksel ÇETİNKOL

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler
Bakımından Uyumlaştırılması**

Göksel ÇETİNKOL

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Bu tez çalışmasının amacı, Avrupa Birliği'nde vergilerin uyumlaştırılması çalışmalarındaki temel ilkeleri, dolaylı vergiler konusundaki düzenlemeleri ve uyum çalışmalarını genel olarak incelemek olup, Türkiye'nin dolaylı vergiler konusundaki uygulamalarını, Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde değerlendirmektir. Bu çalışmada Türkiye'nin dolaylı vergiler uygulamasının Avrupa Birliği uygulamaları ile matrah, konu ve oran açısından bazı farklılıklara sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca Türkiye'nin uygulamasında, vergileme stratejisinde rekabet gücü açısından zaafı olduğu ve vergi düzenlemelerinin iktisadi ve sosyal yönünün dikkate alınmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Dolaylı Vergi, Vergi Uyum.

ABSTRACT

Master's Thesis

**Fiscal Harmonisation of Turkish Tax System with European Union Tax System
in Terms of Indirect Taxes**

Göksel ÇETİNKOL

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Fiscal Law Program

The aim of this thesis is to examine the main principles of harmonisation, regulations and the harmonisation experiences about indirect taxes. Moreover, the Turkish indirect taxes practices with respect to tax harmonization experiences of European Union are evaluated. In this paper, when the Turkish practices of value added tax (VAT) and excise tax are compared with the European Union practices, some differences are observed with respect to the subject, assessment and rates. Also, it is concluded that there are some weaknesses in the taxation strategy in the Turkish indirect tax practice in terms of competition power and economic and social aspects.

Keywords: European Union, Indirect Tax, Fiscal Harmonisation.

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİNE
DOLAYLI VERGİLER BAKIMINDAN UYUMLAŞTIRILMASI**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİLER, TARİHÇESİ VE SINIFLANDIRILMASI

1.1.GENEL OLARAK VERGİ	4
1.1.1.Verginin Tanımı	4
1.1.2.Tarihsel Süreçte Vergi	6
1.2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI	10
1.2.1. Dolaylı - Dolaysız Vergiler	11
1.2.2. Spesifik - Ad Valorem Vergiler	12
1.2.3. Kişisel-Nesnel Vergiler	12
1.2.4. Gelir -Servet -Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	12
1.2.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	13
1.2.4.1.1.Gelir Vergisi ve Çeşitleri	13
1.2.4.1.2. Kurumlar Vergisi	14
1.2.4.2.Servetten Alınan Vergiler (Servet Vergileri)	15
1.2.4.2.1. Servet Vergisinin Çeşitleri	15
1.2.4.2.1.1. Servet Sahipliğinden Alınan Vergiler	15
1.2.4.2.1.2. Servetin El Değiştirmesinden Alınan Vergiler	16
1.2.4.2.1.3. Servet Değer Artışından Alınan Vergiler	16

1.2.4.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	17
1.2.4.3.1. Genel Harcama Vergisi	17
1.2.4.3.2. Satış Vergileri	17
1.2.4.3.2.1. Özel Satış Vergileri	18
1.2.4.3.2.2. Genel Satış Vergileri	18
1.2.4.3.2.2.1. Toplu Satış Vergileri	18
1.2.4.3.2.2.2. Yaygın Satış Vergileri	18
1.3. VERGİLENDİRMEİNİN AMAÇLARI	19
1.3.1. Mali Amaçlar Yönünden	19
1.3.2. Ekonomik Hedefler Açısından	19
1.3.3. Sosyal Politikalar Açısından	20

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ SİSTEMİ

2.1. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN KURULUŞU	21
2.2. AVRUPA BİRLİĞİNE KATILIM PROSEDÜRÜ	25
2.2.1. Katılım Başvurusu	25
2.2.2. Konsey Kararı	26
2.2.3. Katılım Müzakereleri	27
2.2.4. Katılım Antlaşmaları	28
2.3. TÜRKİYE AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ	29
2.4. KOPENHAG SİYASİ KRİTERLERİ VE TÜRKİYE'NİN UYUMU	35
2.5. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİ	36
2.5.1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması, Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü	41
2.5.2. Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması	42
2.5.3. Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı	42
2.5.4. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLER VE BUNLARIN
UYUMLAŞTIRILMA ÇALIŞMALARI

3.1. UYUMLAŞTIRMADAKİ MEVCUT DURUM VE DİKKATE ALINAN AVRUPA BİRLİĞİ YAZILI KAYNAKLARI	46
3.1.1.Katma Değer Vergisi ve Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Katma Değer Vergisinin Durumu	47
3.1.1.1.Katma Değer Vergisinin Türleri	48
3.1.1.2.Katma Değer Vergisi'nin Hesaplanması	48
3.1.1.3.Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Nitelikleri	49
3.1.1.4. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi'ndeki Tanımlamalar	51
3.1.1.5. Muafiyetler	55
3.1.1.6. Özel Düzenlemeler	56
3.1.1.7. Vergiye Tabi Kişilerin İndirim Hakkı ve Borçları	59
3.1.1.8. Katma Değer Vergisi İadesi (8. ve 13. Katma Değer Vergisi Yönergeleri)	60
3.1.1.9.Geçiş Rejimi	62
3.1.2.Özel Tüketim Vergileri	64
3.2.AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'NİN DOLAYLI VERGİ YAPISININ KARŞILAŞTIRMASI VE TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ AÇISINDAN DOLAYLI VERGİLERDEKİ ETKİLEŞİM	68
3.2.1. Katma Değer Vergisi Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Açısından Değerlendirilmesi	70
3.2.2. Özel Tüketim Vergisi Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Açısından Değerlendirme	75
SONUÇ	77
KAYNAKÇA	82

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATV	Akaryakıt Tüketim Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Üye Ülkelerde Yürürlükte Olan KDV Oranları (%)

s. 51

GİRİŞ

Avrupa Birliği'nin kuruluşundan bu yana temel hedefi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak ortak bir "tek pazar" yaratılması olmuştur. Tek pazar'ın yanı sıra 2001 yılında belirlenen Lizbon stratejisi ile daha büyük hedefler de ortaya koyulmuştur. Bütün bu hedeflere ulaşmadaki temel araçlardan biri olan vergileme konusunun önemi oldukça büyüktür.

Avrupa Birliği'nin vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temeli 1957 yılında yapılan Roma Antlaşması'nın 95, 96, 99 ve 100. maddeleri ile daha sonra 1997 yılında imzalanan Amsterdam Antlaşması'nın 90, 91, 93 ve 94. maddeleri ile belirleniyor. Söz konusu düzenlemeler sermaye hareketleri, katma değer vergisi, doğrudan vergilendirme, dolaylı vergiler ile idari işbirliği alanlarını kapsıyor. Burada, Avrupa Birliği içinde vergi uyumlaştırılması hedefleniyor. Özellikle Amsterdam Antlaşması'nın 90. maddesi, üye devletlerin vergi yasalarının ayırimcılık yapmama ilkesine uymalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Tek pazarın malların serbest dolaşımını sağlama hedefine dayanan bu ilkeyle, aynı nitelikteki ürünler arasında farklı vergi uygulamalarının önüne geçiliyor.

Vergi politikası, ulusal egemenliğin temel konularından biri olmakla birlikte, ülkelerin ekonomi politikalarının bir parçasını oluşturuyor. Buna göre, AB'de vergilendirme temel olarak üye devletlerin yetkisinde kalıyor. Üye ülkeler arası farklı vergi sistemlerinin bulunması bu hedeflerin gerçekleştirilmesinin önünde büyük bir ölçüde engel oluşturmaktadır. Diğer yandan, tüm dünyada olduğu gibi, AB'de de ülkelerin ulusal egemenlik alanlarından birini oluşturan vergilendirme, ekonomik ve sosyal politikaların uygulama aracı niteliğindedir. Her ülkenin söz konusu politikalarındaki farklılıklar vergi uygulamalarının da farklılaşmasına neden olmaktadır.

Bu yüzden vergilendirme alanında üye ülkeler arasında henüz tam bir uyum sağlanamasa da, birlik içerisinde malların, hizmetlerin, sermayenin, işgücünün serbest dolaşımını, serbest ticaret ve rekabeti, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarının daha etkili uygulanmasını sağlayacak ölçüde vergi uyumlaştırmasının en kısa zamanda gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır.

AB, zorunlu vergilerle ulusal sistemleri standart hale getirmekten çok, birbirleriyle ve Avrupa Topluluğunu (AT) kuran Roma Antlaşmasıyla uyumlu hale gelmelerini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, üye devletlerin uyguladıkları ekonomik ve sosyal politikalar kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından, vergilendirme, AB'nin ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılmamaktadır. Bu çerçevede, AB'nin vergi yaratma yetkisi bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi (KDV), AB mevzuatına üye devletler tarafından 1967 yılında girmiştir. Bu sayede, daha önce uygulanmakta olan üretim ve tüketim vergileri yerine Katma Değer Vergisi, birinci ve ikinci KDV direktifleriyle uygulamaya koyulmuştur. Daha sonra, 77/338/AET sayılı 6. Konsey Direktifi, KDV'nin bütün ülkelerde aynı işlemlere uygulanmasını sağlamıştır. Topluluk genelinde ortak tanımlamaların belirlenmesinin yanı sıra vergilendirmede sınırların kaldırılması amacına yönelik bir dizi tedbirin alınmasını da sağlamıştır. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesine dayanan 77/338/AET sayılı 6. Direktif çerçevesinde, bir üye devlette satın alınan ürünler, satışın gerçekleştiği ülkede değil, nihai tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirilir. Buna göre, vergilendirme yetkisi malların tüketildiği ülke idaresindedir.

AB'de iç pazarın işleyişinin kolaylaştırılması ve tek pazarda malların serbest dolaşımının sağlanması amacıyla üye ülkelerde özel tüketim ürünlerinden alınan vergilerin de uyumlaştırılması söz konusu olmuştur. Bu alanda uyumlaştırmaya yönelik, 92/79/AET, 92/82/AET ve 92/83/AET sayılı direktifler kabul edilmiştir. Bunlara göre, ÖTV' ye konu alan ürünlerin kapsamı tanımlanıp, bu vergilerin uygulanma yöntemleri belirlenmektedir.

Üye ülkelerdeki mevcut vergilerin tümünün standartlaştırılması ya da uyumlaştırılması sadece birliğin amacı değildir. Tüm dünyada ve AB'de olduğu gibi Türkiye'de de devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesi için vazgeçilmez bir araç olan vergilendirme, aynı zamanda tasarrufu, ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme gibi diğer sosyal ve ekonomik amaçların da aracı olarak kullanılmaktadır. Vergilendirme, toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemekte ve ilgilendirmektedir.

Avrupa Birliği'nde yaşanan gelişmelerin ışığında üye ve üye olmaya aday ülkelerin vergi sistemlerini AB vergi sistemiyle bütünleştirmeleri gerekmektedir. Bu

tez çalışmasında Avrupa Birliği'nde vergilendirme politikası ve özellikle dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma çalışmaları ve Türkiye'nin uyumunu genel hatlarıyla aktarmak amaçlanmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde genel olarak vergiler, vergilerin tarihçesi, vergilerin sınıflandırılması ve ayrıca vergilendirmenin mali, ekonomik ve sosyal yönden amaçları incelenecektir.

Avrupa Birliği ve vergi sisteminin incelendiği ikinci bölümde; Avrupa Birliği'nin kuruluşu, Avrupa Birliği'ne katılım prosedürü, Türkiye-Avrupa Birliği ilişkileri, Kopenhag Siyasi Kriterleri ve Türkiye'nin uyumu, Avrupa Birliği Ülkeleri'nde vergi sistemleri ve Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırma politikası konuları ele alınmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise; Avrupa Birliği'nde dolaylı vergiler ve özellikle Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi açısından mevcut durumlar ile Avrupa Birliği vergi sistemi ile Türk vergi sistemi açısından gerçekleştirilen uyumlaştırma çalışmaları ile bunların sonuçları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİLER, TARİHÇESİ VE SINIFLANDIRILMASI

1.1.GENEL OLARAK VERGİ

Vergiler, devletlerin kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere belirli kurallar çerçevesinde aldığı ekonomik değerlerdir. Bu ana başlık altında verginin çeşitli tanımlarına, tarihsel süreç içerisindeki gelişimine, sınıflandırılmasına ve önemine yer verilmiştir.

1.1.1.Verginin Tanımı

Vergi; devletin ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek üzere gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dâhilinde alınması zaruri olan ekonomik değerlerdir¹.

Ricardo'ya göre vergi, ödeyenlerin gelir ya da servetlerinden yaptıkları bir fedakârlıktır². Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden alınan ekonomik değerlerdir ve bir tarafta vergi alacaklısı, diğer tarafta vergi borçlusu olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Bu ilişki esas itibariyle bir alacak borç ilişkisidir ve taraflara bazı görev, yetki ve sorumluluklar yüklemektedir.

Vergi, toplumu oluşturan her bir bireyi çok yakından ilgilendiren ekonomik bir olgudur. Bireylerin hak ve özgürlükleri ile çok yakın ilgisi olması nedeniyle egemenin tek yanlı vergileme eylemine karşı büyük savaşlar verilmiş ve bu savaşlar 1215 Magna Carta ile büyük bir zafer ile sonuçlanmıştır. Magna Carta, bu anlamda büyük bedeller ödenerek kazanılmış muhteşem bir hukuk zaferidir. 1215 tarihinden itibaren kral, egemen, hükümler, devlet adı her ne olursa olsun buyurgan vergi konusunda herhangi bir düzenleme yapacaksa çok özenli davranma çabası içinde

¹ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: İlkem Ofset, 2002, s.190.

² Macit İnce, **Devlet Borçlanması**, Kalite Matbaası-Ankara, 1976, s.196.

olmuştur. Bu gelişim süreci insanlar vergi alanında çağdaş hukuk kurallarına kavuşmuştur³.

Vergi, “devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerdir” şeklinde tanımlanmaktadır⁴.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”⁵.

Jaze’e göre modern devletlerde vergi kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle değişmez kurallara talep edilen parasal kıymetlerdir⁶.

Vergiyle ilgili olarak, tez konusuyla direkt bağlantılı olan birtakım terimlerden de bahsedecek olursak terimleri şu şekilde açıklayabiliriz;

Verginin Matrahı: Verginin, üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır.

Vergiyi Doğuran Sebep: Vergi alacağı vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun oluşumu ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu oluşturur.

Vergi Sorumlusu: Vergi sorumlusu, vergi kanunlarına göre mükellef olmamakla birlikte, verginin, alacaklı vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişidir. Sorumluluk uygulaması, verginin tahsilinin güvenliğini sağlamaya yönelik bir uygulamadır.

Vergi Muaflığı: Vergi kanunlarına göre mükellef sayılan bir gerçek veya tüzel kişinin, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergi dışı bırakılmasıdır.

³ Ahmet Erol, “Vergi Hukukunda Kavram”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2006, Sayı: 25 s.7.

⁴ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s.108.

⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı., Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.15.

⁶ Aytaç Eker ve Kamil Tügen, **Kamu Maliyesine Giriş**, Tolga Matbaası., 6.Baskı, Ankara, 1995, s.153.

Vergi Ehliyeti: Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için yasal ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz⁷.

1.1.2.Tarihsel Süreçte Vergi

İlk çağlarda devletler mutlak hükümdarlıklarla yönetilirdi ve devlet bireyden mutlak olarak üstün ve ona hakimdi. Ayrıca devlet gücünü Tanrıdan aldığı için tanrısal yetkilere de sahipti. Zamanla hakimiyet ülkeyi Tanrı adına yöneten mutlak hükümdarların eline geçmiş ve bu dönemde hakimiyetine dayanan hükümdar halk üzerinde dilediği gibi baskı kurmuş, onları tahakküm altına almıştır⁸. “*Kişisel hak ve hürriyetler çok sınırlı olduğu için insanları zorla çalıştırmak, malını, eşyasını ve imkanlarını kamu hizmetleri için almak ve onlara borç ve haraç yüklemek oldukça kolay olmuştur*”⁹.

Vergiye tarihin bilinen en eski dönemlerinden beri rastlanmasının yanında vergi hukukunun doğması ve gelişmesi o kadar gerilere gitmemektedir. İlk çağlarda hükümdarlar, ülkeleri üzerindeki mülkiyet hakkına istinaden üstün yetkilere sahipti. Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisidir. Mutlak iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bunun hukuki bir düzene bağlanması, demokrasi yolunda atılan en önemli adımlardan biridir¹⁰.

Mutlakiyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepki 1215 yılında İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Magna Carta (Büyük Şart) adı verilen bu fermanla birlikte kral ile soylular ve din adamları arasında yapılan bir anlaşmaya göre “*kralın yetkileri ve parlamentoda temsil edilen sınıfların yetkileri birbirlerine karşı sınırlandırılmış ve özellikle parlamento vergi konulmasına karar verilmesinde yetkili kılınmıştır. Ayrıca bu belgede kral tarafından keyfi olarak fertlere mali yüküm*

⁷ Vergi Kitapçığı, 2007, www.garanti.com.tr, (02.02.2012).

⁸ Bedri Gürsoy, **1876 Anayasasının Mali Hükümleri, Fadıl H.Sur’un Anısına Armağan**, AÜSBF Yayın No:522, Ankara, 1983, s.178.

⁹ Hakan Ay, **Maliye Tarihi** (Ders Notları), İzmir, 2003, s.8.

¹⁰ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.32.

getirilemeyeceği, vergilerin konmasında kral için önceden senyörlerin ve ruhbanların onayını alma zorunluluğu açıklanmıştır”¹¹.

Magna Carta'nın paraya ihtiyaç duyulan zamanlarda ihlal edilmesi, İngiliz halkının 1215'de kazandıkları hakları krala anımsatmak amacıyla Haklar Dilekçesi kaleme alınmıştır. Haklar Dilekçesi İngiltere'de halk hareketine bağlı olarak vergilendirme yetkisinde sınırlama getiren ilk anayasal belge sayılmaktadır¹².

Amerika'nın bağımsızlık savaşının nedenlerinden birisi de, İngiltere'nin Amerika'daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi olmuştur¹³.

15 Aralık 1791 tarihinde Bill of Rights' ın (Haklar Beyannamesi) 10 maddesi ABD Anayasası'nın 11–17 maddeleri olarak onaylanmış ve anayasanın değişik maddeleri olarak Anayasa'ya eklenmiştir. Haklar Beyannamesi'nin 4. maddesi vergilendirme ile ilgili hükümler içermektedir. Madde hükmü ile parlamentonun izni olmadıkça vergilendirme yapılamayacağı üzerinde durulmuştur¹⁴.

Fransa'da ise 1789 devrimine kadar feodal beylerin keyfi ve acımasız vergileri nedeniyle isyanlar çığ gibi büyümüştür. Devrim ile birlikte isyanlar doruk noktasına ulaşmış ve kral tahttan indirilmiştir. Ulusal Meclis ilk olarak halkın rızası olmadan hiçbir vergi alınmaz ilkesini koyan bir yasa çıkartmış, bu yasayla birlikte feodal beylerin ve kilisenin sahip oldukları vergilendirme yetkileri ve vergi ayrıcalıkları ortadan kaldırılmıştır. Ulusal Meclis aynı yıl (1789) sınıf ayrıcalıklarını ortadan kaldıran ve mutlakiyet rejimine son veren “İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesi”ni ilan etmiştir.

Bu bildiriye vergi ödevi ile ilgili maddeler şunlardır:

Madde 13 Kamu gücünün sürdürülmesini sağlamak ve idarenin giderlerini karşılamak için herkesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasında, olanakları ölçüsünde, eşit olarak dağıtılır.

Madde 14 Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeye serbestçe rıza göstermeye, vergi gelirlerinin

¹¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s.31.

¹² Özcan Özbey, **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2004, s.22.

¹³ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.21.

¹⁴ U.S Constitution, “U.S. National Archives & Records Administration”, <http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution.html>, (24.03.2012).

kullanılmasını izlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır¹⁵.

Osmanlı İmparatorluğunda da vergilendirme ile ilgili pek çok isyan çıkmıştır. Kanuni Sultan Süleyman Dönemi'ne denk gelen 1526 yılında bir köylüye fazladan 200 akçe vergi salınması nedeniyle aşırı vergilendirmeye karşı olan kesimin ayaklanmasına (Baba Zünnun ayaklanması) yol açmıştır¹⁶.

Osmanlı Devleti, İslami kurallar çerçevesinde yönetilen teokratik bir devlet olarak padişaha “mutlak itaat” edilen bir yönetime sahipti. Bu nedenle devlet otoritesinin sınırlandırılması düşüncesi yerleşmemiştir. İslam dininin vergilendirmeye ilişkin öngördüğü birtakım kurallar vardır ve bu kurallar çerçevesinde alınan vergilere şer’i vergiler adı veriliyordu¹⁷.

Osmanlı Devleti, tarım ekonomisine dayalı bir yapıya sahip olduğundan gelirlerinin büyük bir kısmını toprağın işlenmesine bağlı olmuştur. Osmanlı Devletinde toprak düzeni, askeri sistemle iç içe bir şekildedir. Tımar (dirlik) adı verilen toprak sisteminde vergi gelirlerinin önemli bir bölümü belli kamu görevlilerine tahsis edilmiştir. Çoğu zaman vergi toplama yetkisi dirlik sistemi içerisinde yer alan sipahi adı verilen askerlere bırakılırdı¹⁸.

18. yüzyılda ise vergi tahsilini devlet ve yükümlüler açısından güvence altına alabilmek için halk tarafından seçilen ve “ayan” adı verilen kişiler yapmıştır. Ayanlar başlangıçta halkı kesenekçilere karşı korumak için var olmuş, ancak daha sonra ayanlar kesenekçilerle anlaşarak, kendileri de iltizam gelirlerinden pay almaya başlamışlardır¹⁹.

Devlet otoritesi zayıflamaya başlayınca ayanların bölgesel güçleri artmış ve köylü artık devlet yerine ayanların buyruğu altına girmiştir. 1808 yılında ise padişah ile ayanlar arasında Sened-i İttifak adı verilen bir belge imzalanmıştır. Bu belge ile birlikte padişahın vergilendirme gücü, ayanlar lehine sınırlandırılmıştır²⁰. Sened-i

¹⁵ Ayferi Göze, **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986, ss.564-566.

¹⁶ T.İ.B., **Sınıflı Toplum Devlet ve Vergiler**, 1.Baskı T.İ.B Yayınları No:14, Aslımlar Matbaası, Ankara, 1976, s.51.

¹⁷ Niyazi Berkes, **Yüz Soruda Türkiye İktisat Tarihi**, Cilt: 1, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Gerçek, Yayınevi, İstanbul, 1972, s.127.

¹⁸ M. Akif Aydın, **Türk Hukuk Tarihi**, 5.Baskı, Hars Yayınları, İstanbul, 2005, s. 396.

¹⁹ Çağan, Kumrulu, Öncel, s.9.

²⁰ Çağan, ss.33-34.

İttifak padişahın vergilendirme gücünün sınırlandırılması yönünden Magna Carta ile benzerlik göstermektedir.

Tanzimat Fermanı ile padişahın vergilendirme yetkisini denetlemesi için “Meclis-i Ahkâm-ı Adliye” kurulmuş olsa da, bu meclisin padişahı cezalandırması mümkün değildi. 28 Şubat 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilirken, fermana vergilerin keyfi olmaması, mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate alması, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmadan vergilerin tarh ve tahsil edilmesi ve vergilerin toplanmasında iltizam usulünün kaldırılması gerektiği vurgulanmışsa da gerek Tanzimat Fermanında gerekse Islahat Fermanında vurgulanan bu ilkeler uygulamaya geçememiştir²¹.

Osmanlı’da hürriyet düşüncesi, mülkiyet kavramı, eşitlik ve güvenlik ilkeleri 1876 Anayasası ile ortaya konabilmiştir. Bu Anayasa insan hakları bakımından önemlidir ve vergilendirmeye yönelik olarak üç madde içermektedir²².

Anayasa’nın 20. maddesinde, “Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür” hükmü ile verginin “mali güç” ölçütüne göre alınacağı hükme bağlanmıştır. 25. maddede “Bir kanuna dayanmadıkça vergi ve resim adı ile ve diğer bir adla hiç kimseden para alınamaz” hükmü getirilmiştir²³.

1921’de “Teşkilat-ı Esasiye Kanunu” adını taşıyan Anayasa olağan üstü dönemde çıkarıldığında hak ve özgürlükler ile vergilendirmeye ilgili herhangi bir hüküm içermemiştir²⁴.

Yeni Türk Devleti kurulduktan sonra çıkarılan 1924 Anayasası birey hak ve özgürlüklerine geniş bir biçimde yer vermiştir. 1924 Anayasasında vergilemeye ilişkin bazı hükümlere yer verilmiştir. 84. maddeye göre: “Vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak tanımlanmıştır. 85.madde hükmü ile de “Vergilerin ancak kanunla salınıp, alınabileceği belirtilmiştir”²⁵.

²¹ Hayri R.Sevimay, **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s.26.

²² Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara: **AÜHF. Dergisi**, Cilt: XXXIV, Sayı: 1-4, Olgaç Matbaası, 1981, s.149.

²³ Orhan Aldıkaçtı, **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, 3.Baskı, İstanbul: İÜHF Yayın No: 252, Fakülteler Matbaası, 1978, s.63.

²⁴ Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s.154.

²⁵ Anayasa Mahkemesi, 1924 Anayasası, www.anayasa.gov.tr, (29.03.2012).

1949 ve 1950 yıllarında Alman yasalarından ilham alınarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. 1960–1970 yılları arasında daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyulmuş ve Motorlu Taşıtlar Vergisi, İşletme Vergisi gibi yeni vergiler kabul edilmiştir.

1961 Anayasasında vergileme açısından 1924 Anayasasından farklı tek bir hüküm eklenmiştir. Bu da kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet, istisna indirim ve oranlarına ilişkin değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

12 Eylül Askeri Müdahalesi sonrasında hazırlanan 1982 Anayasasının “Temel Hak ve Ödevler” kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan 73. madde, sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda, vergi ödevine egemen olan temel anayasal kuralları düzenlemektedir²⁶. Bu maddeye göre;

-Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

-Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

-Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

-Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

1.2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergiler çok çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Ancak uygulamada en fazla görülen sınıflandırma dolaylı-dolaysız, spesifik-ad valorem, kişisel-nesnel, gelir-servet-harcamaları üzerinden alınan vergiler şeklinde yapılmaktadır²⁷. Bu sınıflandırmalar aşağıda başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.

²⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 12.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.37.

²⁷ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul 1996, s.25-27.

1.2.1. Dolaylı - Dolaysız Vergiler

Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ikiye ayrılması konusundaki kıstaslar kısaca şöyle özetlenebilir²⁸.

- ✓ Genel fiyat seviyesini etkileyen vergiler dolaylı, genel fiyat düzeyini etkilemeyen vergiler ise dolaysız vergilerdir.
- ✓ Nispi fiyatları değiştirmeyen vergiler dolaysız, değiştiren vergiler dolaylıdır.
- ✓ Yansıma ölçütüne göre, yansıtılamayan ve bu nedenle konulduğu kişi ya da kurumlar üzerinde kalan vergiler dolaysız, yansıtılarak yükü başkalarına aktarılan vergiler ise dolaylıdır.
- ✓ Gelirin elde edilmesine ilişkin işlemleri vergilendiren vergiler dolaysız, bu gelirlerin harcanması işlemlerini vergilendiren vergiler ise dolaylı vergilerdir.

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan dolaysız vergiler şunlardır:

- ✓ Gelir Vergisi
- ✓ Kurumlar Vergisi
- ✓ Emlak Vergisi
- ✓ Veraset ve İntikal Vergisi
- ✓ Motorlu Taşıtlar Vergisi

Buna karşılık, dolaylı vergiler kategorisini şu vergiler oluşturmaktadır;

- ✓ Katma Değer Vergisi
- ✓ Özel Tüketim Vergisi
- ✓ Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- ✓ Damga Vergisi
- ✓ Gümrük Vergisi

²⁸ MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Muhasebe Finansman Vergi, Ankara, 2007, s.9.

1.2.2. Spesifik - Ad Valorem Vergiler

Bu ayırım vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanmakta, ağırlık, hacim, uzunluk vs. gibi ölçüler üzerinden hesaplanan vergiler spesifik, matrah değeri üzerinden hesaplanan vergiler ise ad valorem vergiler olmaktadır. Maktu resim ve harçlar spesifik vergilere, gelir, kurumlar ve KDV ad valorem vergilere örnek olarak verilebilir²⁹.

Günümüzde, spesifik tarifelerin uygulandığı vergilerin sayısı aşağıdaki nedenlerden dolayı azalmıştır:

- ◆ Spesifik tarifelerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi belli vergi türlerine uygulanma imkânının olmaması.
- ◆ Spesifik vergilerin fiyat hareketlerini izlemede çok yetersiz kalması.
- ◆ Fiyat değişimlerinde, konulan verginin nispi ağırlığının hiç arzu edilmeden değişmesi.

1.2.3. Kişisel-Nesnel Vergiler

Mükellefin kişisel durumunu, diğer bir ifadeyle, kişinin evli ya da bekar oluşunu, çocuklarının bulunup bulunmamasını, sakatlık halini vb. durumları dikkate alan vergiler kişisel, bunu dikkate almayan vergiler ise nesnel vergilerdir³⁰.

Gelir ve veraset vergileri kişisel vergilere, mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise nesnel vergilere örnek olarak verilebilir.

1.2.4. Gelir -Servet -Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Günümüzde, en çok kullanılan ayırımlardan birisi de vergi matrahının niteliğine göre yapılan ayırımdır. Bu ayırıma göre, verginin matrahını gelirin oluşturması gelir üzerinden alınan vergiler, verginin matrahını servetin oluşturması

²⁹ MEGEP, s.10.

³⁰ MEGEP, 10.

servet üzerinden alınan vergiler ve verginin matrahını harcamaların oluşturması ise harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunu oluşturmaktadır³¹.

Gelir üzerinden alınan vergilere gelir ve kurumlar vergisi, servet üzerinden alınan vergilere emlak, motorlu taşıtlar, veraset ve intikal vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilere de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler örnek olarak sayılabilir.

Vergi ödeme gücünün bir göstergesi olması yanında, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından günümüzde harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Harcamaları kısarak tasarrufları, dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici bir yapıya sahip olan harcamalar üzerinden alınan vergileri, genel harcama vergisi ve satış vergileri olmak üzere iki grup altında incelemek mümkündür.

1.2.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Türk Vergi sisteminde gelir üzerinden Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere iki vergi türü toplanmaktadır. Bu vergi türlerini de biraz detaylandırarak olursak:

1.2.4.1.1. Gelir Vergisi ve Çeşitleri

Gelir ya çeşitli kaynaklara göre ayrı ayrı, ya bütün kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların toplamı üzerinden ya da bu iki usulün birleştirilmesi şeklinde, önce ayrı ayrı ve sonra, belirli miktarları aştıkları takdirde, aynı irat ve kazançların toplamı üzerinden vergilendirilir. Buna göre, gelir vergileri, sedüler, üniter (toplam) ve birleşik gelir vergisi olarak üç gruba ayrılır.

³¹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 3. Basım, Ekin Kitabevi, 2003, s.90.

- **Sedüler Gelir Vergisi**

Sedüler vergi sisteminin esasını, sedül adı verilen gelir unsurlarının her birinin diğerlerinden bağımsız (ayrı) olarak düşünülmesi ve bunların ayrı ayrı vergilendirilmesi oluşturur. Gerçekten de, çeşitli gelir kaynaklarından (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradi, menkul sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlar) elde edilen gelirlerden her biri, ayrı ayrı tarifeler üzerinden vergilendirilir. Kaynak teorisini esas almıştır.

- **Toplam(üniter) Gelir Vergisi**

Toplam gelir vergilerinde, gerçek kişilerin, gelir kaynaklarından elde ettikleri gelirlerin safi toplamı esas alınmaktadır. Bu toplamda, mükellefin şahsi ve ailevi durumlarıyla ilgili indirimler yapılmakta ve ödeme gücüne ulaşmak için gerekli araçlar işleme konularak, kalan kısım, artan oranlı vergi tarifesiyle vergilendirilmektedir. Toplam gelir vergisinde, mükellefin gerçek ödeme gücünün göz önünde bulundurulduğu görülecektir. Türkiye'de safi artış teorisi esas alınmıştır.

- **Birleşik Gelir Vergisi**

Birleşik veya karma gelir vergisi, gelir unsurlarının ilk aşamada sedüler nitelikte bir vergilemeyi, daha sonra da toplamlarının alınması ve toplam gelir üzerinden ayrıca vergi alınmasını öngörür.

1.2.4.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurum kazançlarının vergilendirilmesi amacıyla uygulanan bir gelir vergisi çeşididir. Gelir vergileri, gerçek kişilerden ve kurumlardan alınanlar olmak üzere, ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisine gelir vergisi, ikincisine ise kurumlar vergisi denilmekle birlikte, her iki verginin konuları iktisaden aynıdır. Kurumlar vergisi, gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının, ilgili kanunlarla

belirtilmiş kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu, safi kazançlarından alınan vergilerdir.

1.2.4.2.Servetten Alınan Vergiler (Servet Vergileri)

Servet, zenginliği meydana getiren ekonomik değerlerin toplamına denir. Servet vergilerini kendi içinde sınıflandırabiliriz.

1.2.4.2.1. Servet Vergisinin Çeşitleri

Servet Vergileri kendi içerisinde servet sahipliğinden alınan vergiler, servetin el değiştirmesinden alınan vergiler ve servet değer artışından alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.2.4.2.1.1. Servet Sahipliğinden Alınan Vergiler

Servet vergisini matrah açısından, genel ve özel olarak 2'ye ayırırız. Genel servet vergisi, mükelleflerin varlıklarının tamamı üzerinden alınır. Özel servet vergisi ise mükelleflerin servetinin bir kısmından alınır.

- **Motorlu Taşıtlar Vergisi**

Motorlu hava ve kara taşıtlarından alınmaktadır. Spesifik matrah uygulanır. Özel bir vergidir. Gayrişahsîdir. Dolaysız bir vergidir. Tahakkuk zamanaşımı olmaz.

- **Emlak Vergisi**

Belediyelerin emlak sahiplerinden aldığı bir vergidir. Özel bir vergidir. Gayrişahsîdir. Dolaysız bir vergidir. Bina ve arsa -arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılır.

1.2.4.2.1.2. Servetin El Değiştirmesinden Alınan Vergiler

Eğer vergi servetin el değiştirmesi nedeniyle vergi alınıyorsa, servet transferinden alınan vergi söz konusudur. Veraset ve intikal vergisi örneğinde olduğu gibidir.

- **Veraset Vergisi**

Ölen kişinin bıraktığı mirasın vergilendirilmesi. şahsi bir vergidir.

- **Tereke Vergisi**

Bırakılan mal varlığına tereke denir. Miras dağıtılmadan, tamamı üzerinden vergilendiriliyorsa buna denir. Gayrişahsîdir.

- **Miras Payı Vergisi**

Bırakılan miras, mirasçılara dağıtıldıktan sonra herkes kendi payına düşen miras üzerinden vergilendiriliyorsa denir. Ülkemizde uygulanmaktadır. şahsidir.

- **İntikal Vergisi**

Ölüm dışındaki karşılıksız mal intikallerinin vergilendirilmesine denir. Gayrişahsîdir bir vergidir.

1.2.4.2.1.3. Servet Değer Artışından Alınan Vergiler

Bir dönemde servetin değerinde ortaya çıkan artış ta vergilendirilebilir. Ülkemiz de uygulaması yoktur. Ancak servetin satılması esnasında bir değer artışı olmuş ise gelir vergisinin diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerine göre vergilendirilir.

1.2.4.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler de kendi arasında Genel Harcama Vergisi ve Satış Vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır. Satış Vergileri de kendi içerisinde çeşitli ayrımlara tabi olmaktadır.

1.2.4.3.1. Genel Harcama Vergisi

Genel harcama vergisi, matrahı tüketim olan kişisel ve dolaysız bir vergidir. Tüketim üzerinden alınan vergiler dolaylı ve nesnel olmalarına rağmen, dolaysız bir vergi olan genel harcama vergisi kişisel nitelikte olup gelir vergisinin bir alternatifidir. Vergi kişilerin tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi verecekleri yıllık beyannamelere göre kendilerince ya da vergi idarelerince hesaplanmaktadır. Beyannamelerde kişinin harcamalarını bulmak için, bir yıl içinde elde edilen gelire sahip olunan sermaye mallarının satışından elde edilen meblağlar, banka hesaplarındaki azalmalar vs. gibi ilaveler yapılarak bulunan, değerden sermaye malları için yapılan harcamalar ile devletin uygun göreceği bazı harcamalar ve yıl içindeki tasarruflar düşülmektedir³².

1.2.4.3.2. Satış Vergileri

Genel harcama vergisinden farklı olarak, harcamaların fiilen yapılması sırasında alınan satış vergileri nesnel ve dolaylı vergilerdir. Satış vergileri sınırlı sayıda mal üzerine konulan özel satış vergileri, veya ilke olarak, tüm malların üzerine konulan genel satış vergileri olarak sınıflandırılmaktadır.

³² Birol Aydemir, Türkiye'de katma değer vergisi uygulamasının değerlendirilmesi ve efektif katma değer vergisi oranlarının hesaplanması. Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html> , (04.04.2012).

1.2.4.3.2.1. Özel Satış Vergileri

Üretimden veya üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp, tek tek bazı ürün ve hizmetler üzerinden, genellikle de tüketim aşamasında alınan vergiler özel satış vergileri olarak adlandırılmaktadır.

Finansman temin etmek amacı dışında, talebi kontrol edilmek istenen mallara da uygulanan özel satış vergileri, uygulama kolaylığı nedeniyle, geleneksel toplumlarda tercih edilen bir vergi olmuştur. Gümrük vergileri ile alışkanlık yapan maddeler üzerinden alınan vergiler özel satış vergilerine örnek olarak verilebilir.

1.2.4.3.2.2. Genel Satış Vergileri

İlke olarak, alışveriş konusu tüm malları kapsayan genel satış vergileri toplu satış vergileri (tek aşamalı) ve yaygın satış vergileri (çok aşamalı) olmak üzere ikiye ayrılırlar³³.

1.2.4.3.2.2.1. Toplu Satış Vergileri

Toplu satış vergileri bir malın üretim (imalat), toptan satış veya perakende satış aşamalarından yalnız birisini kavramaktadır. Buna göre de, sırasıyla imalat satış vergisi, toptan satış vergisi ve perakende satış vergisi adını almaktadır.

1.2.4.3.2.2.2. Yaygın Satış Vergileri

Üretimlerinden tüketicinin eline geçinceye kadar, malları ve hizmetleri her aşamada vergilendiren yaygın satış vergileri, ciro ve katma değer vergisi olmak üzere iki ana biçimde uygulanmaktadır.

Ciro Vergisi; bu vergide belli bir aşamadan diğerine geçen mallar satış değerleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Çok yaygın bir alanda uygulandığı ve her satışta tekrarlandığı için yayılı muamele vergileri düşük vergi oranları ile fazla vergi toplamak gücü taşımaktadır. Ciro vergisinin önemli özelliği satış değerini

³³ Ahmet Polatlı, Vergiler, <http://www.makaleler.com/bilim-makaleleri/vergiler.htm>, (01.04.2012).

vergilerken eskiden ödenmiş verginin de yeniden vergisini almak suretiyle "verginin piramitleşmesine" neden olmasdır³⁴.

Katma Değer Vergisi; Üretim - tüketim zincirinin bütün aşamalarında uygulanan fakat matrahının her bir aşamada yaratılan katma değer olması nedeniyle, ciro vergisinin aksine vergi piramitleşmesine neden olmayan bir vergidir.

1.3.VERGİLENDİRMEİN AMAÇLARI

Bu başlık altından vergilendirmenin amaçları, mali amaçlar yönünden, maliye politikaları açısından, ekonomik hedefler açısından ve sosyal politikalar açısından ele alınarak incelenmiştir.

1.3.1.Mali Amaçlar Yönünden

Vergilemenin mali amacı; kamu harcamalarını karşılamaktır. Vergi artışlarının, kamu harcamalarındaki artışlarla uyumlu bir biçimde gerçekleşmesi gerekir. Aksi durumda, vergi gelirlerinin çeşitli düzenlemelerle arttırılmasına veya kamu harcamalarının azaltılmasına çalışılır. Kamu harcamalarının azaltılması seçeneği toplumun gelişen ekonomik ve sosyal yapısı içinde uygulanması kolay bir yol değildir.

1.3.2.Ekonomik Hedefler Açısından

Vergilemenin ekonomik amacı; vergiler, belirlenen ekonomik hedeflere ulaşmada etkin bir rol oynar. Çünkü vergiler devletin ekonomiye müdahale ettiği önemli araçlarından biridir. Vergi politikasının bu yönde oluşturulması, işletilmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması gereklidir.

³⁴ Aydemir, s. 75

1.3.3. Sosyal Politikalar Açısından

Vergilendirmenin sosyal adalet sağlamadaki rolü, vergilendirmenin sosyal amaçlarındandır. Sosyal devlet, toplumda zayıf olan kesimi koruyucu önlemler alan devlettir. Vergi adaletine ulaşma bakımından doğrudan etkisi bulunan indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar; farklı boyutlarda olmak üzere tüm vergi sistemlerinde kabul edilmiştir. Söz konusu indirimler ve istisnalar iyi ve gerçeklere uygun biçimde düzenlenmişlerse vergi adaletini sağlamada olumlu yönde etkilemektedir³⁵.

³⁵ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2003, s.38-39.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ SİSTEMİ

2.1.AVRUPA BİRLİĞİ'NİN KURULUŞU

Avrupa ülkelerinin birleşmeyi öngörmeleri kalıcı olmasa da 19. Yüzyılın ikinci yarısında yapılmış olan Paris Antlaşmasına dayanmaktadır. Beş Avrupa devleti ile imzalanan bir anlaşma ile bir Avrupa Ahengi (Concert European) adı verilen bir ittifak düşünülmüş, sonraları buna Osmanlı Devleti de dahil edilmiştir. Bu anlaşma ile üye devletlerin aralarındaki sorunları barışçıl yollardan çözülmesi hatta bir parlamentonun oluşturulması amaçlansa da Avrupa'daki iktisadi ve siyasi rekabet sonucunda yeni çekişmeler ve savaşlar bu birliğin oluşturulması fikrinin unutulmasına neden olmuştur.

19. yüzyılda Avrupa'da birlik kurma düşüncesinin temelinde ekonomik nedenler yatmaktaydı. Belli sayılı devlet arasında oluşturulan ilk ekonomik birleşme 18 Temmuz 1932 tarihindeki İsviçre'de imzalanan ve 'Benelüks' olarak bilinen 'Ouchy Sözleşmesi'dir. Sözleşme Hollanda, Belçika ve Lüksemburg arasında imzalanmıştır³⁶.

Siyasi elitlerin dışında ekonomik elitler de Avrupa'da birlik sağlanması yolunda önemli teşebbüslerde bulunmuşlardır. Bu amaçla 1926 yılında bazı iktisatçılar ve iş adamları 'Avrupa Gümrük ve İktisat Birliği' derneğini kurmuşlardır. Daha sonra 'Avrupa'da Federasyon Kurulması Konusunda İşbirliği Derneği' diye bir başka derneği kurmuşlardır. Bu dönemde iş adamı Louis Louncheu diğer iş adamlarını etkisi altına alarak kömür, çelik ve tahıl konularında Avrupa tekellerinin kurulmasını teklif etmiştir. Bu daha sonra kurulacak olan 'Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'na kaynaklık etmiştir.

1930'lu yıllarda ise Avrupa Birliği açısından son derece tehlikeli gelişmeler ortaya çıkmıştır. İtalya'da ve Almanya'da iktidarı ele geçiren faşist ve

³⁶ Enver Bozkurt, Havva Demirel, **Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği Kapsamında Kıbrıs Sorunu**, Birinci basım. Ankara, Nobel Yayınevi., 2004, ss.199-200.

nazi hareketleri Avrupa Birliği çabalarını tehlikeye sokmanın yanı sıra dünyayı ikinci büyük bir felaketle daha karşı karşıya getirmişlerdir³⁷.

AB'nin ilk adı olan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)'nin oluşturulmasında ilk adım, 18 Nisan 1951 yılında Fransa, Hollanda, Federal Almanya, Belçika, Lüksemburg ve İtalya arasında imzalanan Paris Antlaşması ile kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun (AKÇT), (European Coal And Steel Community, ECSC) 1952 yılında faaliyete geçmesi ile atılmıştır. Ortak pazar olarak kurulan AKÇT'den sonra altı ülke, 1957 yılında Roma'da iki antlaşma daha imzalanmıştır. Yapılan bu antlaşmalar ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) (European Economic Community, EEC) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) (EURATOM) kurulmuştur. AET'ye Ortak Pazar da denilmektedir. AET'nin yürütme organında üye ülkelerin dışişleri bakanlarından oluşan konsey, günlük çalışmalarını yürüten üye ülkelerce atanan komiserlerden oluşan komisyon; yasama organı olarak Avrupa Parlamentosu, son olarak da yargı alanında ise Adalet Divanı kurulmuş böylece yüksek bir entegrasyon kurulmuştur.

1963 yılında, Belçika'da imzalanıp 1 Temmuz 1967'de yürürlüğe giren yeni antlaşma ile ECSC, EEC ve EURATOM'un yürütme ve yasama organlarının birleştirilmesiyle Avrupa Topluluğu (European Community, EC) oluşturulmuştur³⁸.

18 Nisan 1951 tarihli Avrupa Kömür Çelik Teşkilatı ; 25 Mart 1957 tarihli Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu Antlaşmaları ile oluşan topluluklar ilk yıllarında bazı sorunlar ve krizlerle karşılaşılsa da varlıklarını korumayı başarmışlardır.1980'li yıllara gelindiğinde topluluklara bir ivme kazandırılması ve iç pazarın tamamlanması fikri, 17 ve 28 Şubat 1986 tarihinde Avrupa Tek Senedi'nin imzalanmasıyla sonuçlanmıştır.

7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan Maastrich Antlaşması bu süreçte toplulukların da içinde yer aldığı üç sütunlu Avrupa Birliği adı verilen yapıyı kurması nedeniyle en önemli metindir.

³⁷ Veysel Bozkurt, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Birinci Basım. İstanbul, ALFA Basım Yayınevi, 1997, ss. 53-54.

³⁸ Ramazan Kılıç, **Türkiye- AB İlişkileri ve Gümrük Birliği- Ekonomik Entegrasyon Teorisi Gümrük Birliği Teorisi**, Birinci basım, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2002, ss. 39-40.

13 Aralık 2007 tarihinde de AB üyesi yirmi yedi ülkenin devlet ve hükümet başkanları tarafından imzalanan ve 1 Aralık 2009'da yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması, Avrupa Birliği için hukuki temel oluşturmaktadır.

Lizbon Antlaşması yaklaşık yedi yıl süren reform tartışmaları, zorlu hükümetler arası müzakereler ve Hollanda ile Fransa'da Anayasa'nın reddedilmesine neden olan iki referandumun ardından kurumsal işleyişlere ve politika konularına ağırlık veren bir antlaşma olarak hazırlanmıştır. 13 Aralık 2007 tarihinde imzalanan ve 17 Aralık tarihli AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanan Lizbon Antlaşması, demokratik hesap verebilirliğin ve Avrupa Birliği'nin karar alma süreçlerinin etkinliğinin geliştirilmesinin yanında Birliğin işleyişine yönelik yasal bir çerçeve oluşturulmasını amaçlamaktadır³⁹.

Lizbon Antlaşması ile getirilen değişiklikler aşağıdaki gibi özetlenebilir⁴⁰:

- “Avrupa Topluluğu” ve “Topluluk” ifadeleri “Birlik” ile değiştirilerek Avrupa Birliği'ne tüzel kişilik kazandırılması,
- Üye ülkeler tarafından oy birliğiyle 2,5 yıllık süre için bir AB Konseyi Başkanı'nın atanmasının yanı sıra, altı aylık dönem başkanlığı sisteminin, üç ülkenin 18 aylık bir başkanlık takımı oluşturması ile değiştirilmesi,
- Dış politikada etkililiğin artırılması amacıyla “AB Dışişleri ve Güvenlik Politikası Yüksek Temsilcisi” makamının oluşturulması ve Yüksek Temsilci'nin, AB Dışişleri Bakanlar-Konseyi'ne de başkanlık etmesi,
- Avrupa Komisyonu'nun üye sayısının 2009 yılından itibaren Üye Devlet sayısının üçte ikisi olmasının öngörülmesi,
- Ulusal parlamentoların, Komisyon tarafından halihazırda gayri-resmi olarak yapılan bilgilendirmenin, sekiz hafta içinde Antlaşma'da belirlenen kurum tarafından yapılması şartı ile karar alma süreçlerine yakınlaştırılması,
- Olağan yasama usulü olarak tanımlanan ortak karar alma usulünün kapsamının genişletilmesi ile Avrupa Parlamentosu'nun rolünün

³⁹ Zeynep Özler, **Lizbon Anlaşması, İktisadi Kalkınma Vakfı Değerlendirme Notu**, No:9, Ekim 2009, s.1.

⁴⁰ Özler, s.2.

güçlendirilmesi ve AP'ye aynı zamanda Komisyon başkanını seçme yetkisinin tanınması,

- AB Bakanlar Konseyi kararlarında, 2014 yılından itibaren “çifte çoğunluk” şartının aranması. Bu çerçevede, AB kararlarında üye ülkelerin %55'inin oyu ve AB'nin toplam nüfusunun %65'ine sahip ülkelerinin oyunun gerekliliğini şart koşulması (2017 yılına kadar üye ülkeler su anda geçerli olan sisteme göre oylama yapılmasını talep edebileceklerdir. Yeni sistem üye ülke nüfuslarının önemini artırmaktadır. Örneğin bugün, İngiltere, 345 oyun %8'ini temsil ederken yeni düzende temsil oranı %13 olacaktır.)
- Antlaşma'nın imzalanmasından bir gün önce Strazburg'da kabul edilecek Avrupa Birliği Temel Haklar Şartının, bazı Üye Devletlerin (Birleşik Krallık, Polonya) dışarıda kalmasına rağmen, diğer Üye Devletler için hukuki bağlayıcılık kazanması,
- Güçlendirilmiş işbirliğinin (üye devletlerin, AB çerçevesinde, diğer üyeler dahil olmasalar da gruplar halinde hareket edebilmeleri ilkesi) hayata geçirilmesiyle, grup üyelerinin diğer AB Üye Devletleri'ni davet etmeden nitelikli çoğunluk ile karar alabilmesi ve bu modelin dış politikaya ilişkin tüm alanlarda uygulanabilir olması.

Lizbon Antlaşması'nın oluşturduğu yeni kurumsal sistem, üye devletlerinkinden farklı olsa da kuvvetler ayrılığı prensibi noktasında benzerlik arz etmektedir. Nitekim AB'nin klasik dört organına baktığımızda Konseyin, Parlamentoyla yasama gücünü paylaşıp yürütme gücünün bir bölümünü birlikte yürüttüğü görülmektedir.

Ayrıca, Komisyon, yürütme görevini Konseyle ilişki halinde yerine getirirken, Adalet Divanı yargısal yetkilerle donatılmıştır. Lizbon Antlaşması ile organ statüsü kazanan Avrupa Konseyi ise AB başkanlık makamının gereklerini yerine getirmekle mükellef hale gelmiştir.

Lizbon Antlaşması ile ABA'ya ilk defa AB'deki demokratik ilkelere ilişkin bir başlık eklenerek, AB'nin giriştiği faaliyetlerin demokratik

meşruiyetinin artırılması amaçlanmıştır. Bu anlamda ABA m. 10'da AB'nin çalışma usulünün temsili demokrasinin esaslarına dayandığı ve AP'nin Birlik düzeyinde vatandaşları doğrudan temsil ettiği vurgulanmıştır. UP'ye ilişkin düzenlemede ise UP'nin AB'nin iyi işleyişine aktif şekilde katkı sağladığı belirtilerek, UP'yi Avrupa bütünleşmesi projesine dahil etmiştir.

Bu bağlamda, yeni getirilen bu düzenlemeler, bir yandan, AB karar alma sürecinde AP'nin özellikle olağan yasama sürecindeki rolü güçlendirilmiş, diğer yandan da UP için ikincillik ilkesinin denetimi gibi yeni işlevler tesis edilmiştir. Lizbon Antlaşması'nın ardından parlamentoların AB karar mekanizmasındaki – olağan ve birincil hukuk değişikliği sürecinde- yeni konumlanmaları, kuvvetlendirilmiş rolleri ve yeni işlevleriyle birlikte, hem inisiyatif hem de kabul aşamasında gözlemlenebilir⁴¹

2.2.AVRUPA BİRLİĞİNE KATILIM PROSEDÜRÜ

2.2.1.Katılım Başvurusu

AB'ye katılımın teknik prosedürü, Avrupalı bir devletin üyelik başvurusunda bulunmasıyla başlar. Şimdiye kadar ki genişlemelerde AB'nin başvuruları teşvik etmesi veya herhangi bir ülkeyi üyeliğe davet etmesi söz konusu olmamıştır. Başvuru kararı, tümüyle başvuran ülkenin kendi bağımsız kararıdır. Topluluğu kuran Roma Antlaşması'nın 237'inci maddesine göre başvuru, Bakanlar Konseyi'ne yapılır. Konsey, Komisyonun başvuruya ilişkin görüşünü aldıktan sonra oybirliği başvuru hakkında kararını verir. AT'nin ilk üç genişlemesi bu prosedüre göre gerçekleşmiştir. Birliğin Avusturya, İsveç ve Finlandiya'yı kapsayan dördüncü genişlemesi ise 1986 tarihli Avrupa Tek Senedi ile değiştirilen prosedür çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Buna göre, Konseyin bir karara varabilmesi için Komisyonun görüşünün yanında Parlamentonun

⁴¹ Mehmet Hanifi Bayram, Lizbon Antlaşması: Parlamentoların Avrupa Birliği Karar Alma Sürecindeki Yeni Rolü, **Uluslararası Hukuk ve Politika Dergisi**, Cilt:6, Sayı:24, 2010, s.79.

onayını da alması gerekmektedir. Parlamento bu onayı üye tam sayısının mutlak çoğunluğuyla vermektedir⁴².

Kurucu antlaşmalarda basitçe ifade edilse de katılım prosedürü karmaşık bir diplomatik süreçtir. Bu prosedür, arka arkaya gelen genişlemeler boyunca şekillenmiş ve bugün artık yerleşik bir hukuki kalıba oturmuştur. Katılıma ilişkin olarak "O" maddesi ile 49. madde arasında prosedüre ilişkin bir fark yoktur. ABA (Avrupa Birliği Antlaşması'nın O maddesi "katılım koşullarının... üye devletlerle başvuruda bulunan devlet arasındaki anlaşma ile belirlenebileceği" şartını getirmektedir. 49. madde de "...belirtilmiş olan ilkelere uyan her Avrupalı devlet Birlik'e üye olmayı talep edebilir. Devlet, başvurusunu Konsey'e yöneltir. Konsey de Komisyon'un görüşünü ve Avrupa Parlamentosu üyelerinin salt çoğunluğu ile verilmiş olumlu oyu aldıktan sonra, oybirliği ile karar verir" denmektedir. Her ikisinde de Konsey ve Komisyonun yanına AP'yi de ilave eden ve son halini almıştır⁴³.

Komisyonun görüşünü Bakanlar Konseyine sunması için belli bir zaman sınırlaması yoktur. Komisyonun görüşü hazırlama süresi dört aydan (1993'te Norveç'in başvurusunda olduğu gibi) üç yıla kadar (1989'da Türkiye'nin başvurusuna ilişkin hazırlanan görüş gibi) değişebilir. Bu süre farklılaşması başvuruya ilgili konuların niteliğine ve karmaşıklığına bağlıdır. AB'nin başvuruyu ele almadaki istekliliği de görüşün hazırlanma süresini etkileyebilir. Komisyon, görüşü hazırlandıktan sonra, tüm Komisyon üyelerinin çoğunluğunun oyuyla Bakanlar Konseyine sunar⁴⁴.

2.2.2.Konsey Kararı

Komisyon görüşü alındıktan sonra katılım müzakerelerinin başlatılmasına ilişkin kararı verecek olan organ, Bakanlar Konseyidir. Konsey, bu kararı oybirliğiyle verir. Müzakerelerin açılması kararı, hem AB'yi hem de üye

⁴² Thomas I. Pedersen, "European Union and The EFTA Countries: Enlargement and Integration, London, Pinter Publishers", 1994, ss. 130-133.

⁴³ Christopher Preston, "Enlargement and Integration in the European Union, London, Routhledge", 1997, s.10.

⁴⁴ Marc Maresceau, **On Association, Partnership, Pre-Accession and Accession**, Enlarging the European Union : Relations between the EU and Central and Eastern Europe, Marc Maresceau (ed.), London, Longman Limited, 1997, ss.16-17.

devletleri önemli bir kaynak taahhüdü altına soktuğundan hayati bir nitelik taşır. Bu kararlar siyasi olarak zorlu bir süreç başlatılmış olur. Bu zorlu yolda artık dikkatler, somut çıkarılara ve sorunlara çevrilmiştir. Ayrıca müzakerelerin başlatılması, AB'nin genişleme taahhüdünü somutlaştırma çabasının da bir göstergesini oluşturur⁴⁵.

2.2.3.Katılım Müzakereleri

Katılım müzakereleri, üye devletlerle başvuran devlet arasında yapılan hükümetlerarası bir konferans şeklinde gerçekleşir. Bu nedenle müzakereler, AB'nin üçüncü ülkelerle yaptığı ve Konseyin verdiği görevle, Komisyonca temsil edildiği müzakerelerden farklıdır. Genişleme müzakereleri, Komisyonun desteği ile üye devletlerin kendileri tarafından yürütülür. Müzakere oturumlarına AB Dönem Başkanı başkanlık eder.

Katılım konferansının müzakere oturumları, normalde bakanlar veya büyükelçiler seviyesinde yapılır ve AB Dönem Başkanı oturumlara başkanlık eder. Eğer birden fazla aday varsa konferanslar her bir adayla ayrı ayrı yürütülür. Katılım konferansı başlamadan önce müktesebatın müzakere edilmesi gereken spesifik bölümleri (tarım, çevre, enerji vb.) üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Ancak katılım konferansı, eşitler arasında gerçekleşen bir müzakere niteliği taşımaz. Zira müktesebatı benimseme ve uyum yükü, tümüyle yeni üye olacak devlete yüklenmiştir. Aday ülke belli durumlarda ve sınırlı ölçüde, mevzuatın bazı kısımlarında geçiş dönemleri veya geçici muafiyetler elde etse de müktesebatı tümüyle kabul etmelidir⁴⁶.

Katılım müzakereleri iki aşamalı olarak gerçekleşir. İlk aşamada Komisyon, aday ülke delegasyonu ile birlikte müktesebatın analitik incelemesini (taramasını) yapar. Bu inceleme ile aday ülkenin, ne ölçüde AB yasa ve

⁴⁵ Christopher Preston, **Enlargement and Integration in the European Union**, London, **Routledge**, 1997, ss.14-15.

⁴⁶ Michael J. Baun, **A Wider Europe: The Process and Politics of European Union Enlargement**, Lanham, Rowman and Littlefield Publishers, 2000, ss.13-14.

düzenlemelerini uygulayabileceği ve hangi alanlarda, aday ülkenin ulusal mevzuatıyla Topluluk mevzuatının teknik uyumunun gerekeceği belirlenir⁴⁷.

Müzakerelerin ikinci aşamasında ise öze ilişkin konular ele alınır. Bu aşamada taraflar katılım koşulları ve olası geçiş düzenlemeleri üzerine yoğun bir hükümetlerarası pazarlığa girişirler. Bu aşama, her iki taraf için de kritik bir nitelik taşır. Aday ülke açısından süreç, AB'nin iç politika sorunlarının çözümünü izleme ve beklemeyi gerektirdiği için sıkıntılı geçer.

2.2.4.Katılım Antlaşmaları

Katılım müzakereleri, aday ülke ile AB üyesi ülkeler arasında bir Taslak Katılım Antlaşması ile sonuçlanır. Katılım antlaşmasının "antlaşma" kısmı çok kısadır. Ancak antlaşmaya ekli bir belgede detaylı katılım koşulları ve kurucu antlaşmalarda yapılacak değişiklikler belirlenir. Katılım Antlaşması Taslağı hem Konseye hem de AP' ye sunulur. Bu arada Komisyon da katılım antlaşmasına ilişkin görüşünü sunar. Konseyin antlaşmayı onayından önce, AP üye tam sayısının çoğunluğuyla onay vermelidir. Böylelikle AP, Komisyonun son görüşünden sonra, ancak Konseyin nihai onayından önce onay verme prosedüründe yerini alır. AP'nin de onayından sonra artık Konseyin antlaşmayı oybirliğiyle onaylaması gerekir. Tüm bunlar, tamamlandıktan sonra antlaşma, üye devletler ve aday ülke tarafından imzalanır⁴⁸.

Antlaşma imzalandıktan sonra sıra onaylama aşamasındadır. Katılım Antlaşması, hem üye devletler hem de aday ülke tarafından anayasal usullerine uygun olarak onaylanır. Aday ülke, anayasasına göre parlamento onayına veya referanduma giderek veya ikisini birden kullanarak antlaşmayı onaylar. Katılım antlaşmasının imzalanmasına karşın bazen bu onay prosedürü aşılması gereken önemli bir engel oluşturabilir. Örneğin, AB'nin dördüncü genişleme sürecinde Norveç halkı (Norveç dördüncü genişleme sürecinden önce de hayır oyu vermiştir), yapılan referandumda antlaşmaya hayır oyu vermiş ve Birliğe katılım

⁴⁷ Christopher Preston, "Enlargement and Integration in the European Union", London, The Routledge, 1997, Preston, s.16.

⁴⁸ Marc Maresceau and Elisabetta Montaguti, "The Relations Between the European Union and Central and Eastern Europe, "Common Market Law Review, Netherlands, Vol.32, No.6 December 1995, s.19.

gerçekleşmemiştir. Üye devletlerdeki onaylama prosedürü ise daha çok bir formaliteden ibarettir ve şimdiye kadar gerçekleşen genişlemelerde aksi bir durumla karşılaşılmamıştır. Antlaşma onaylandıktan sonra belirlenen tarihte yürürlüğe girer ve böylece aday ülke resmen üye olur⁴⁹.

2.3.TÜRKİYE AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ

Avrupa Birliği'nin eski adı Avrupa Ekonomik Topluluğu'dur. AT ile Türkiye'nin ilk resmi teması, 31 Temmuz 1959 tarihinde olmuştur. Bu tarihte Türkiye ortak üye olarak Topluluğa kabulünü istemiş ve ortaklık antlaşması 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara'da imzalanmış, 1 Aralık 1964'de yürürlüğe girmiştir⁵⁰.

Gümrük Birliği'nin kurulması için Türkiye ve Avrupa Birliği 1995 yılında girişimlerde bulunmuşlardır. Gümrük Birliği Anlaşması'ndan önce, Türkiye AB'ne üye devletlerle ortaklık antlaşması çerçevesinde iktisadi ilişkiler içerisinde idi. Türkiye'nin dış ticaretinin yarısından fazlası AB ülkeleri ile yapılmaktadır. Türkiye'deki yabancı yatırımlarının % 60'ından fazlası AB'ye üye devletlerin yatırımlarıdır. 1963'ten beri devam eden bu bağlantılar Türkiye'nin Avrupa Topluluğu'na ortak üyeliğinin bir sonucu olarak kurulmuştur. Türkiye, ortak üyeliğin artık miadını doldurduğu inancıyla 14 Nisan 1987'de AT'ye tam üyelik için başvuruda bulunmuştur. Fakat komisyon üyelik görüşmelerinin aleyhinde karar vermiş ve gümrük birliğinin tamamlanmasına öncelik vermiştir⁵¹.

Avrupa Birliği ile Türkiye ilişkilerinin hemen hemen kırk yıllık bir geçmişi vardır. Türkiye Cumhuriyeti eski adıyla AET'nin kuruluşundan beri bu topluluğa ilgi duymuştur⁵². Türkiye 1963'te Ankara Antlaşması ile başlattığı Avrupa ile bütünleşme çabasına, 1987'de Avrupa Topluluğu'na tam üyelik

⁴⁹ Christopher Preston, "Enlargement and Integration in the European Union", **London, The Routledge**, 1997, s.17-18.

⁵⁰ Sanem Çeşmecioğlu, Ö. Sezer, D.V. Roca, **Türkiye'nin Dış Ekonomik İlişkileri ve Gümrük Birliği**, İTO Yayınları, Yayın No: 53- AB, İstanbul 1996, s.11.

⁵¹ Meltem Müftüler Baç, **Türkiye- AB: Soğuk Savaş Sonrası İlişkiler**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2001, s.162.

⁵² Ramazan Kılıç, **Türkiye- AB İlişkileri ve Gümrük Birliği, Ekonomik Entegrasyon Teorisi Gümrük Birlikleri Teorisi**, Siyasal Kitabevi, 2002, s.112.

başvurusuyla devam etmiştir. 1999 Helsinki Zirvesi'nde ise adaylık statüsüne kavuşmuştur.

Türkiye'nin tam üyelik statüsüne kavuşabilmesi için çeşitli aşamalardan geçmesi gereği Ankara Antlaşması ile karara bağlanmıştır. Ayrıca Türkiye ile Birlik, Türkiye'nin Birliğe uyumunu sağlamak ve tam üyelik gereklerini yerine getirmesine yardımcı olmak amacıyla "Türkiye ile Birlik arasında Ortaklık Konseyi" ve "Türkiye Orta Avrupa Topluluğu Karma Parlamento Komisyonu" oluşturulmuştur⁵³.

Türkiye'nin ortaklık ilişkisinde üzerine düşecek yükümlülükleri üstlenebilmesi için topluluğun yardımı ile ekonomisini güçlendirmesi hedeflenmiştir. Bu hazırlık dönemi beş yıl olarak öngörülmüş, ancak fiilen dokuz yıl sürmüştür⁵⁴.

Söz konusu hazırlık döneminin önemli yanı, tarife kotaları açılmasıdır. Tarife kotalarında kota miktarı limiti içinde tercihli bir tarife uygulanmakta, kota miktarı aşıldığında normal tarifelere geçilmektedir. Hazırlık döneminde uygulanan birinci mali protokol ile Türkiye'ye 175 milyon ECU tutarında kredi verilmiştir⁵⁵.

Avrupa Topluluğu Türkiye'ye mali yardım ve Türkiye'nin ihracatında tercihli gümrük tarifeleri şeklinde tek taraflı ayrıcalıklar tanımıştır⁵⁶.

Hazırlık dönemi 1969'da sona ermiştir. Bu tarihten sonra Ankara Antlaşmasının öngördüğü ikinci aşama olan geçiş dönemi görüşmeleri başlamıştır. Bu dönemin gerçekleşme koşullarını, usullerini, sıra ve sürelerini belirleyen 1970 yılında Brüksel'de imzalanan katma protokolün onay işlemlerinin uzun sürmesi nedeniyle 1 Ocak 1973'te fiilen başlamıştır.

Bu dönemde, Türkiye ile AT arasında gümrük birliğinin kademeli olarak gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Bu dönem 22 yılsonunda tüm ürünlerde gümrüklerin sıfırlanması ile Türkiye ile AT arasında gerçekleşmesi öngörülen gümrük birliğine erişilmesi ile son bulması hedeflenmiştir. Türkiye ile AB

⁵³ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Gizem Yayınları, İstanbul 1993, s.404.

⁵⁴ Kılıç, s.113.

⁵⁵ Rıdvan Karluk, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, İMKB Yayınları, İstanbul,1996, s.108.

⁵⁶ Subidey Togan, **Türkiye İçin Yeni Bir Orta Vadeli İstikrar Programına Doğru**, TUSİAD Yayınları, Ankara 1995, s.121.

arasında 1996 yılı başında gümrük birliğinin gerçekleştirilmesi ile bu dönem sona ermiştir.

Gümrük Birliği sonucunda tam üyeliği öngörmektedir. Ankara Antlaşmasının önsözünde Türk halkının yaşam standardının yükseltilmesi amacıyla Avrupa Ekonomik Topluluğunun sağlayacağı desteğin ilerdeki bir tarihte Türkiye'nin topluluğa katılmasına yardımcı olacağı belirtilmektedir. 28. maddede ise, "Antlaşmanın işleyişi, topluluğu kuran antlaşmadan doğan yükümlülüklerin tümünün Türkiye tarafından üstlenebileceğini gösterdiğinde, Akit Taraflar, Türkiye'nin topluluğa katılması olanağını incelerler" denmektedir. Ankara Antlaşması uyarınca kurulan Türkiye – AB Ortaklık ilişkisinin nihai hedefi Türkiye'nin Topluluğa tam üyeliğidir⁵⁷.

12 Eylül 1980 tarihinde gerçekleşen askeri müdahale, Türkiye ile Topluluk ilişkilerinin 6 yıl süreyle dondurulmasına neden olmuştur. 21 Ocak 1982'de, Avrupa Parlamentosu'nun bir kararı ile ortaklık antlaşması Türkiye'deki siyasi durum düzelene ve insan hakları garanti altına alınana kadar askıya alınmıştır⁵⁸.

Avrupa Topluluğu-Türkiye Ortaklık Konseyi, 6 yıl aradan sonra 16 Eylül 1986'da toplanmış ve ilişkiler kaldığı yerden yeniden başlamıştır. Bütün Avrupa ülkelerine başvuru hakkı veren AET Antlaşması 237. Maddeye istinaden, Türkiye üyelik için başvuru yapmıştır. Ankara Antlaşması'nın ve Katma Protokol'ün getirdiği yükümlükler ise iki tarafça da yerine getirilmemiştir. Topluluk, Türkiye'den başvurusunu iptal etmesini ve üyelik yerine iki tarafın da Gümrük Birliği'ne odaklanmasını istemiştir.

AT ile ilişkilerin yeniden düzene girmesinden sonra, 14 Nisan 1987'de Devlet Bakanı Ali BOZER, Topluluğa Türkiye'nin tam üyelik başvurusunu sunmuştur. Komisyonun başvuruyu değerlendirmesi iki yıl sürmüştür ve Aralık 1989'da Türkiye'ye ret yanıtı verilmiştir.

Türkiye ve Topluluk arasındaki ilişkiler 1986'da Ortaklık Konseyi'nin elçilik düzeyinde toplanmasıyla normale dönmeye başlamış, Ortaklık Antlaşması 15 Eylül 1988'de yeniden yürürlüğe girmiştir. 14 Nisan 1987'de Türkiye tam üyelik için başvuru yapmıştır. Topluluğun tüm itirazlarına rağmen Türkiye'nin

⁵⁷ Kılıç, s.113.

⁵⁸ Müftüler Baç, s.37.

politik ve ekonomik yönden üyelik başvurusu için önemli sebepleri vardır. Bu sebepler⁵⁹:

- Topluluğun, Türkiye'yi Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi'ne dahil etmemesi ve Akdeniz ülkelerine verdiği tamamlayıcı tavizler nedeniyle, Türkiye'nin Protokol'le kazandığı avantajlar dezavantajlara dönüşmüştür.
- Topluluğun ilk genişleme dalgası kuzeye ikinci dalga ise güneye yönelik olmuştur. İlk dalga tekstil ürünlerinde kota problemini yaratırken ikinci dalga ise Türkiye'yi daha çok etkilemiştir. Bunun nedeni Türkiye ve bu ülkelerin ihraç ettikleri ürünler benzer nitelikte olmasıdır. Türkiye'nin ihracat performansı ve Toplulukla ilişkileri bundan etkilenmiştir.
- Türkiye'nin Toplulukla ilişki düzeyi, yeteri kadar mali yardıma izin vermemektedir. Türkiye'nin amacı, üye ülke statüsü kazanarak Topluluk fonları başta olmak üzere daha geniş mali imkanlardan faydalanmaktır.
- Yunanistan 1975'te üyelik için başvuru yaptığında Türkiye hızlı davranmamıştır. Türkiye, Yunanistan'la aynı anda başvuru yapmış olması durumunda olayların seyrinin daha değişik olma ihtimali söz konusudur. Yazılı garanti olmasına rağmen, Yunanistan hemen her konuda Türkiye'nin önünde engel olmaktadır.
- Her genişleme Türkiye'nin işini daha da zorlaştırmakta ve üyelik sürecini zora sokmaktadır.

Komisyonun Türkiye'nin başvurusunun reddedilmesine dair resmi açıklaması Topluluğun devam eden iç bütünleşmesi ile ilgili olduğu şeklindedir. Komisyon Tek Avrupa Senedi'nin hedeflerini gerçekleştirmenin önemini her şeyin üstünde olduğunu vurgulamış ve istisnai koşullar haricinde, 1993'den önce hiçbir ülkeyle tam üyelik görüşmelerine başlanmasını öneremeyeceğini belirtmiştir. Komisyon, açıklamasını Türkiye'nin başvurduğu dönemde Topluluğa kabulünü imkansızlaştıran bir çok etmen olduğunu belirterek bitirmiştir. Bu etmenlerden ilki siyasal çoğulculuğu genişletmek ve insan hakları konusunda

⁵⁹ Rıdvan Karluk, Gümrük Birliği Dönemecinde Türkiye, Turan Kitabevi, Ankara 1997, ss.67-73.

iyileştirmeler yapma gereği ile ilgilidir. İkincisi, Topluluğun üyesi olan Yunanistan ile devam eden ihtilaflardır. Üçüncüsü, Kıbrıs sorununa makul bir çözüm getirilememiş olmasıdır. Komisyon Türkiye ile ilişkilerini 1963 Ortaklık Antlaşması çerçevesinde devam ettirmeye karar vermiş ve ülkenin modernleştirilmesinde ilerleme kaydedilebilmesi için bir dizi önlem önerisinde bulunmuştur. Komisyon, 17 Aralık 1989'da Roma Antlaşması'nın 237. maddesi gereğince Türkiye'nin başvurusuna yönelik olan bir öneri benimsemiş ve bu öneriyi Bakanlar Konseyine yollamıştır. Komisyon, bu öneride, "Tek Avrupa Senedi Hedeflerine ulaşmanın önemini" vurgulamıştır. Komisyon, Türkiye'nin Topluluğa kabulü halinde karşı karşıya kalacağı uyum önceliklerini benimsemekte zorlanacağı sonucuna varmıştır⁶⁰.

Ortaklık Antlaşması 15 Eylül 1988'de yeniden yürürlüğe girmiştir. Ancak, bu zamana kadar Topluluk ikinci genişlemesini – Yunanistan, İspanya ve Portekiz'in üyeliklerinin kabulü – tamamlamıştır. Türkiye Topluluğa katılma talebi açısından çok zaman kaybetmiştir.

Turgut ÖZAL'ın başbakanlığı döneminde yeni Türkiye Hükümeti AT'ye tam üyeliği amaçlamıştır. 1986'ya yılında Özal, Türkiye'nin AT' ye üyeliğini politikalarının merkezine oturtmuştur⁶¹.

AT Komisyonu, 18 Aralık 1989 tarihinde Türkiye'nin tam üyelik başvurusu konusundaki görüşünü açıklamıştır. Bu görüşe göre, Topluluğun kendi iç pazarını tamamlayabilmesi yönünden yeni bir üye kabul edemeyeceği, Türkiye'nin katılmadan önce ekonomik, sosyal ve politik alanda gelişmesinin gerektiği belirtilmiştir.

1995 yılı başında katma protokolde ön görülen 22 yıllık geçiş dönemi sona ermiştir. 6 Mart 1995 tarihinde Türkiye ile AB arasında gümrük birliği protokolü imzalanmıştır. Antlaşma şu konuları içermektedir⁶²;

- Türkiye'nin AB'nin Ortak Gümrük Tarifesine ve Tercihli Ticaret antlaşmalarına uyum sağlaması,

⁶⁰ Müftüler Baç, ss.39-40.

⁶¹ Müftüler Baç, ss.38.

⁶² Cihan Dura, Hayriye Atik, **Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000, ss.216-217.

- Türk tekstil ürünlerine uygulanan kotaların kaldırılması koşulları,
- Gümrük birliği ile ilgili yasaların topluluk mevzuatına uydurulması,
- Türkiye'ye yapılacak mali yardım konuları ile ilgili hükümler.

AB'nin genişleme esaslarının belirlendiği, 12 Aralık 1997 Lüksemburg Doruğu Türkiye'nin tam üyelik umudunu iyice kırmıştır. Bu dorukta AB; Türkiye ile "yakınlaşma stratejisi" kapsamında, Kıbrıs ve Ege sorunlarının çözülmesini, azınlıklara saygı gösterilmesini ve Türkiye'nin Lahey Adalet Divanı'nın yetkisini kabul etmesini şart koşmuştur. Türkiye – AB ilişkilerinin dönüm noktası, 1999 yılında yapılan Helsinki Zirvesinde, Türkiye'nin Avrupa Birliğine adaylık statüsünün teyit edilmesi ve Türkiye'nin AB'nin yeni genişleme politikası çerçevesinde oluşturulan sisteme, diğer aday ülkelerle birlikte eşit statüde katılacağına ilişkin karar olmuştur. Helsinki Zirvesini takiben başlayan adaylık sürecinde diğer aday ülkeler için olduğu gibi Türkiye içinde ilerleme raporları hazırlanmıştır. 1999 yılında açıklanan ilerleme raporunda yer alan değerlendirmeler ilk katılım ortaklığı belgesinin de temelini oluşturmaktadır.

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkiler 1960'lı yılların ilk yarısında Ankara Anlaşması ile kurulan ortaklık ilişkisi ile başlamış, 1970'li yıllarda ortaklığın geçiş dönemini düzenleyen Katma Protokol ile devam etmiş ve 1996 yılında taraflar arasında gümrük birliğinin oluşturulması ile ileri bir düzeye erişmiştir. Bu süreç içinde Türkiye-AB ilişkilerinin ana perspektifini tam üyelik oluşturmuş, ilişkilerde sağlanan ilerlemenin itici gücü bu hedef olmuştur. 1999 Helsinki Zirvesi ile Türkiye'nin adaylık statüsü geriye dönülemez şekilde tescil edilmiştir⁶³.

Türkiye'nin 2004'te tam üyelik müzakereleri için bir tarih alması, 2005 Ekim'inde tam üyelik müzakerelerine başlaması ve sonrası kamuoyu için yeni bir dönemin başlangıcını oluşturmuştur. Kıbrıs sorunu, ermeni soykırımı iddiaları,

⁶³ DPT, **Avrupa Birliği'nin Genişleme Süreci, AB'nin Merkezi Doğu Avrupa ve Batı Balkan Ülkeleri ile İlişkileri**, Ankara, 2005, s.2.

ana dilde eğitim ve yayın hakkı gibi bazı konular AB ile ilişkiler paralelinde her zaman Türkiye'nin gündemindedir.

23 Eylül 2005 tarihinde, Avrupa Birliği Daimi Temsilcilerinin Türkiye'nin Kıbrıs deklarasyonuna karşı yanıt niteliği taşıyan belge üzerinde anlaşmaya varmışlardır. Bu deklarasyonda, Türkiye'nin Kıbrıs'ı tanıması şart koşulmuştur. Kıbrıs Rum Kesimi'nin tanınması üyelik sürecinin bir gereği olarak tanımlanmıştır⁶⁴.

AB içine almayacağı Türkiye'yi oyalamak için Kıbrıs, Ege, Güneydoğu ve sözde Ermeni Meselesi'ni engel olarak göstermekte ve çeşitli tavizler vermeye zorlamaktadır. 2006 yılında iktidarda bulunan AKP başlangıçta AB yanlısı bir politika sergilemiş ve 17 Aralık 2004 tarihine kadar geçen iki yıla yakın iktidar dönemlerinde büyük çaba saffetmiş ve müzakere tarihi almayı başarmıştır.

2.4.KOPENHAG SİYASİ KRİTERLERİ VE TÜRKİYE'NİN UYUMU

Kopenhag kriterleri siyasal, ekonomik ve Topluluk müktesebatına uyum yeteneği olmak üzere, üç kısımdan oluşmaktadır. Siyasal kriterler, demokrasi, hukukun üstünlüğü, insan hakları, azınlık haklarına saygı ve korumayı garanti eden kurumların istikrarının sağlanmış olması alanlarını kapsamaktadır. Aday ülkelerin yerine getirmeleri gereken ekonomik kriterler ise, işleyen bir piyasa ekonomisinin varlığı ve AB içindeki rekabetin baskısı ve piyasa güçleri ile baş edebilme kapasitesidir. İlgili ülkenin üyelikten kaynaklanan yükümlülükleri üstlenebilme yeteneği, Kopenhag kriterlerinin sonucusudur. Bu yükümlülükler, müktesebat olarak bilinen ve Birliğin amaçlarının uygulanabilmesi için kullanılan, hukuki ve kurumsal çerçeveyi ifade etmektedir. Kopenhag siyasal kriterlerinin yerine getirilmesi, AB'ye üyelik görüşmelerinin başlayabilmesi için, bir önkoşul niteliğini taşımaktadır (AB Sözleşmesi 6. Maddesi). Bu kriterleri yerine getiremeyen bir ülke ile, müzakere süreci başlatılmamaktadır.

İlk bakışta oldukça kesin ve açık hükümler içerdiği izlenimi yaratan Kopenhag kriterlerinin, daha yakından incelendiğinde, özellikle detayla ilgili noktalarda, yorum yapmaya müsait oldukları görülmektedir. AB üyesi ülkelerin dahi

⁶⁴ Kaya Ülger, *Avrupa Birliği'nin ABC'si*, Sinemiş Yayınları, Ankara, 2003, s.110.

kendi aralarında, demokrasi, hukuk devleti, azınlık haklarının korunması gibi konularda, farklı düşüncelere sahip oldukları görülebilmektedir. Aday bir ülkenin, hangi koşullarda ve objektif olarak Kopenhag kriterlerini yerine getirmiş olacağı, yoruma açık bir nitelik taşımaktadır. Böylece, herhangi bir aday ülkenin siyasi kriterleri yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesi de, yine siyasi nitelikli olmaktadır.

Türkiye'nin siyasi kriterleri yerine getirme noktasında, AB ile ilişkileri çok eskiye dayanmaktadır. Özellikle Helsinki Zirvesi'nden sonra, Türkiye'nin Kopenhag kriterlerini yerine getirme yönünde, sürekli ilerlemeler kaydettiği gözlenmektedir. Avrupa Komisyonu raporlarında, siyasi kriterleri yerine getirme yolunda Türk hükümetinin, yasamayla ilgili reformları 2003 yılında kararlılıkla hızlandırdığı belirtilmekte ve uygulama ile ilgili konularda da, önemli adımlar atıldığı bildirilmektedir. Düşünce özgürlüğü, toplantı özgürlüğü, kültürel haklar, yargının bağımsızlığı ve asker-sivil ilişkileri noktalarında ise, hala bazı sorunların bulunduğu ve daha fazla çaba gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Şiddet kullanmaksızın düşüncelerini ifade etmelerinden dolayı, tutuklu bulunan bir çok mahkumun serbest bırakılması ve işkence ile mücadele gibi konulardaki olumlu gelişmelere de vurgu yapılmaktadır.

Türkiye'nin AB üyeliği yönünde kararlı olmasına rağmen, Avrupa Komisyonu, Türkiye'nin Kopenhag siyasi kriterlerini gerektiği şekilde yerine getiremediği görüşündedir. Siyasi, ekonomik, sosyal ve kültürel haklar için çerçeve koşulların tam manasıyla oluşmaması nedeniyle, bu konulardaki hakların, bütünüyle garanti edilemediği bildirilmekte ve uygulamanın önemli olduğunun altı çizilmektedir. Mevzuat ve uygulama arasındaki uyum için, daha çok çaba gösterilmesinin gerektiği bildirilmektedir. Türkiye'de yapılan reformların gerçek manada uygulanması ve bürokratik engelleri kaldırmak amacıyla kurulan Reformları İzleme Grubu, cesaret verici olarak nitelendirilmektedir.

2.5. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİ

Avrupa Birliği'nde dış ticaret, tarım ve sanayi alanında ortak politikalardan söz edilebilmekle birlikte; ortak bir vergi politikası söz konusu değildir. Çünkü vergi

politikası her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik koşullarına bağlı olarak belirlenmekte olup; bu alandaki değişiklikler her ülkenin kendi egemenlik alanındadır. Ancak birliğe üye ülkelerin kararları, diğer üye ülkeleri de etkilediğinden, temel hedefler doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Çünkü birlik içinde malların serbest dolaşımı söz konusudur ve vergi düzenlemeleri bu açıdan engel olmamalıdır⁶⁵.

Roma Antlaşmasının 2. maddesindeki vergi politikalarına yol gösteren ekonomik amaçlı hükümleri ve 3. maddesindeki bu amaçlara ulaşmak için kullanılacak araçlardan vergi politikasına etki edenler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır⁶⁶.

AT'nun amacını oluşturan RA'nın 2. maddesi, topluluğun görevi, “ortak bir pazarın kurulması ve Üye Devletlerin ekonomik politikalarının giderek yaklaştırılması yoluyla Topluluğun bütününde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde geliştirilmesini, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı, yaşam standardının hızla yükselmesini ve Topluluğun bir araya getirdiği Devletler arasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır⁶⁷” şeklindedir.

01.12.2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması ile ATKA'sının bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Değişikliğe uğrayan maddelerden birisi de Antlaşmanın 2. maddesidir.

Lizbon Antlaşması'nın 2. maddesi, “Madde 2 aşağıdaki ile değiştirilir:

1. Birliğin amacı barışı, değerleri ve insanların refahını güçlendirmektir.
2. Birlik, vatandaşlarına; dış sınır denetimleri, iltica, göç, suçun önlenmesi ve suçla mücadele çerçevesindeki tedbirler ile uyumlu olarak kişilerin serbest

⁶⁵ Sabahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumunu, İstanbul Ticaret Odası Yayın No. 1995-36, İstanbul, s.9'dan aktaran Fatih Saraçoğlu, Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri, http://w3.gazi.edu.tr/webfatihsaracoglusoyalar/Akademik_Calismalar/MakalelerMa (22.12.2012), s.9.

⁶⁶ Mehmet Tunçer, **Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye - Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, der. Muhsin KAR, Harun ARIKAN, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s.284.

⁶⁷ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, Avrupa Topluluklarına İlişkin Temel Belgeler – Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması), http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYASIM=Rome_t r.pdf (05.12.2012), s.99.

dolaşımının sağlandığı, iç sınırlarından arındırılmış bir özgürlük, güvenlik ve adalet alanı sunar.

3. Birlik iç pazar kurar. Bu; dengeli ekonomik büyüme ve fiyat istikrarı, yüksek düzeyde rekabetçi sosyal piyasa ekonomisine dayalı ve tam istihdam ve toplumsal ilerlemeyi ve çevrenin kalitesinin yüksek düzeyde korunması ve ilerletilmesini hedefleyen Avrupa'nın sürdürülebilir kalkınması için çalışır. Bilimsel ve teknolojik gelişmeleri teşvik eder. Toplumsal dışlanma ve ayrımcılık ile mücadele eder, sosyal adalet ve korumayı, kadın-erkek eşitliğini, nesiller arası dayanışmayı ve çocuk haklarının korunmasını teşvik eder. Ekonomik, toplumsal ve karasal bütünleşmeyi ve Üye Devletler arasında dayanışmayı teşvik eder. Zengin kültürel ve dilsel çeşitliliğine saygı gösterir ve Avrupa'nın kültürel mirasının korunmasını ve geliştirilmesini sağlar.

4. Birlik, para biriminin Avro olduğu ekonomik ve parasal birliği kurar.

5. Birlik, dış dünya ile ilişkilerinde, değerlerini ve çıkarlarını korur, teşvik eder ve vatandaşların korunmasına katkıda bulunur. Dünya'nın barışına, güvenliğine ve sürdürülebilir kalkınmasına, halklar arasında dayanışma ve karşılıklı saygıya, serbest ve adil ticarete, yoksulluğun ortadan kaldırılmasına ve özellikle çocuk hakları olmak üzere insan haklarının korunmasının yanı sıra Birleşmiş Milletler Şartı'ndaki ilkelere saygı gösterilmesi dahil, uluslararası hukuka titizlikle uyulmasına ve geliştirilmesine katkıda bulunur.

6. Birlik, amaçlarını, kendisine Antlaşmalar ile devredilen yetkiler ile orantılı araçlarla gözetir⁶⁸.” şeklindedir.

Roma Antlaşması'nın 3. maddesi, Madde 2'de belirtilen amaçlara ulaşmak üzere işbu Antlaşmada öngörülen şartlara ve takvime uygun olarak Topluluğun göstereceği faaliyetleri gösterir.

3. maddenin c bendi; iç pazar, üye devletler arasında malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki engellerin kaldırılmasını öngörür, şeklindedir.

Lizbon Antlaşması'nın 3.maddesi;

⁶⁸ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, Üye Devlet Hükümetleri Temsilci Konferansı – Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'yı Tadil Eden Lizbon Antlaşması, Brüksel 2007, http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYASIM=Lizbon_tr.pdf (05.12.2012), ss.8-9.

“Madde 3 yürürlükten kaldırılır, aşağıdaki Madde 3a eklenir:

"MADDE 3a

1. Madde 3b uyarınca, Antlaşmalar ile Birliğe tanınmayan yetkiler Üye Devletler'e tanınır.

2. Birlik, Üye Devletler'in Antlaşmalar önündeki eşitliğine, temel yapılarına içkin, siyasal ve anayasal, bölgesel ve yerel özerk yönetimler dahil, ulusal kimliklerine saygı gösterir. Devlet'in toprak bütünlüğünün sağlanması, hukukun uygulanması ve ulusal güvenliğin sağlanması ve korunması dahil, Devlet'in temel işlevlerine saygı gösterir. Özel olarak, ulusal güvenlik her Üye Devlet'in kendi sorumluluğundadır.

3. Birlik ve Üye Devletler, gerçek işbirliği ilkesine uygun olarak, tam karşılıklı saygı içinde birbirlerine Antlaşmalar'dan doğan görevlerin yerine getirilmesi konusunda yardımcı olurlar. Birlik, Antlaşmalar'dan veya Birlik kurumlarının faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda, genel veya özel, tüm uygun önlemleri alır.

Üye Devletler, Birliğin görevlerini yerine getirmesini kolaylaştırır ve Birliğin hedeflerine ulaşmasına tehdit oluşturacak tüm eylemlerden kaçınır."

Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşma Madde 5'in yerini alan aşağıdaki Madde 3b eklenir:

"MADDE 3b

1. Birliğin yetkilerinin sınırları yetki devri ilkesine göre belirlenir. Birliğin yetkilerinin sınırları ikincillik ve orantısallık ilkelerine göre belirlenir.

2. Yetki devri ilkesine göre Birlik yalnızca, Antlaşmalar'da belirlenen hedeflere ulaşmak için kendisine Üye Devletler tarafından Antlaşmalar doğrultusunda tanınan yetkiler sınırında faaliyet gösterir.

3. ikincillik ilkesine göre münhasır yetkisine girmeyen alanlarda Birlik yalnızca, söz konusu faaliyetin hedefleri Üye Devletler tarafından; merkezi, bölgesel veya yerel düzeyde tatminkar olarak yerine getirilemezse ve getirilemediği ölçüde, ancak önerilen eylem, ölçeği ya da etkileri nedeniyle Birlik düzeyinde daha iyi başarılabılırsa harekete geçer.

Birlik kurumları ikincillik ilkesini, ikincillik ve orantısallık ilkelerinin uygulanması hakkında Protokol'de belirlendiği şekilde uygularlar. Ulusal

Parlamentolar söz konusu Protokol'de belirlenen usul uyarınca ikincilik ilkesine uygun faaliyet gösterirler

4. Orantısallık ilkesine göre, Birliğin faaliyetlerinin içeriği ve şekli Antlaşmalar'ın hedeflerine ulaşmak için gerekli olanı aşmaz. Birlik kurumları orantısallık ilkesini, ikincilik ve orantısallık ilkelerinin uygulanması hakkında Protokol'de belirlendiği şekilde uygularlar."

Madde 4 ve 5 yürürlükten kaldırılır⁶⁹." şeklindedir.

AT'nun nihai hedeflerinin belirtildiği RA'nın 2. maddesinin, yukarıda verilen LA'nın 2. maddesindeki şekliyle değiştirildiğini yine bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için ilgili düzenlemelerin belirtildiği 3. maddesinin yürürlükten kaldırılarak 3.a maddesinin eklendiğini görmekteyiz. Ayrıca RA'nın 4 ve 5. maddesinin yürürlükten kaldırılarak 5. maddesi yerine ikincilik ilkesinin belirtildiği 3.b maddesi eklenmiştir.

LA'nın 2. maddesinin c bendinde Birliğin serbest rekabete dayalı bir iç Pazar oluşturma hedefinin olduğunu ayrıca Birlik içinde ekonomik bütünleşmeyi öngördüğü görülmektedir.

AB'de vergi konularının tümünü kapsayan bir politikasının olmamasının iki gerekçesi vardır. Bunlar; vergi konusu ile devletin egemenlik hakları arasında mutlak bir ilişki olduğu için kamu ile ilgili yeterli yetkinin AB'ye verilmemiş olması ve Topluluğun kurucu antlaşmaları yapılırken dikkatlerin mal serbest dolaşımı alanına dönük olarak bir gümrük birliğinin oluşturulması üzerinde yoğunlaşmasıdır. Bu nedenle AB'de ortak bir vergi politikası yerine, üye devletlerdeki mevcut vergi sistemlerinin yarattığı farklılıkların giderilmesine yönelik bir politika uygulanmıştır⁷⁰.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi bakımından üç temel seçeneği bulunmaktadır. Bunlar⁷¹:

1. Hiçbir şey yapmadan mevcut durumu korumaya çalışmak.

⁶⁹ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, Üye Devlet Hükümetleri Temsilci Konferansı – Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'yı Tadil Eden Lizbon Antlaşması, Brüksel 2007, http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYASIM=Lizbon_tr.pdf (05.12.2012), ss.9-10.

⁷⁰ Rıdvan Karluk, Avrupa Birliği ve Türkiye, Beta Yayınları, İstanbul 2005, s.419.

⁷¹ Frans Vanistendael, Avrupa'da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz, Vergi Dünyası Dergisi, (Çev. Billur Yalıtı Soydan), S.238, Haziran 2001, s.137.

2. Karar alma mekanizmalarını büyük ölçüde değiştirmeden Birliği genişletmek.

3. Karar alma mekanizmasını etkin ve demokratik bir mekanizmaya dönüştürecek şekilde temelden değiştirmektir.

AB üyelerinde vergilerin uyumlaştırılması çerçevesinde AB'nin vergi politikasının iki temel hedefi şekillenmiştir. Bunlar;

- İç vergi uygulamasında milliyete bağlı ayrımcılığı engellemek suretiyle iç pazarın oluşumuna hizmet etmek;

- Vergi politikasını ortak politikaların gereklerine tabi tutmak veya en azından bu politikalar ile çelişmesini önlemek suretiyle ekonomik birliğin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktır⁷².

2.5.1.Gümrük Vergilerinin Kaldırılması, Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü

Roma Antlaşması'nın 9 ila 28. maddeleri arasında, üye devletler arasında gümrüklerin kaldırılması ve üçüncü devletlere yapılacak ticarete de Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) uygulanması öngörülmekteydi. Gümrük Birliği uygulamasına 1.7.1968 tarihinde geçilmiştir. Üye devletlerin OGT'sine uymadığının saptanması halinde fark giderici vergi uygulaması uygulanmaktadır. Fark giderici vergi uygulaması, OGT miktarının %100'ü kadardır. Buna göre üye devletlerin cezalandırılması, OGT'nde belirtilen miktarı ödemeleri öngörülmüştür⁷³.

Gümrük Birliği, Haziran 1985'de Komisyonun onayladığı Beyaz Kitap ile ileri bir düzeye ulaşarak Tek Pazar'ın oluşturulmasına yönelik bu düzenlemelerle gümrük kontrollerinin ve teknik engellerin kaldırılmasının yanında vergi sınırlarının da kaldırılması kararlaştırılmıştır⁷⁴.

⁷² Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s.466.

⁷³ Süleyman Ulutürk, *Avrupa Birliği Vergi Politikası, Avrupa Birliği ve Türkiye*, der. M. Şükrü Erdem, S. Mehter Aykın, Ezgi Kitabevi Yayınları, Antalya 2003, ss.121-122.

⁷⁴ Nurettin Bilici, *Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri* (Genel Bilgiler, İktisadi ve Mali Konular, Vergilendirme), Seçkin Yayınları, Ankara 2005, s.149.

2.5.2. Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Eş etkili vergi, Adalet Divanı kararına göre “Üye devletlerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da gerçekleşikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp, sadece üye devletlerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergiler” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre üye devletler diğer üye devletlerden yapacakları mal ve hizmet ithalatına farklı bir vergi uygulayamayacaklardır. Böylece üye devletlerde aynı veya benzer nitelikli malların birbirlerine göre avantajları ortadan kalkmakta ve mallar serbestçe dolaşabilmektedir⁷⁵.

Eş etkili vergiye somut örnek olarak, İtalya'nın Gümrük Birliği'ne girdikten sonra gümrük memurlarının 6 yerine 10 saat çalıştıklarını ileri sürerek ithal mallara binde iki oranında koyduğu vergi verilebilir. Diğer ülkelerin itiraz etmesi neticesinde. Adalet Divanı uygulamayı eş etkili vergi olarak değerlendirerek iptal etmiştir⁷⁶.

2.5.3. Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı

Gümrük vergisi ve eş etkili vergiler kaldırıldıktan sonra, üye ülkeler arasındaki mal alışverişinde rekabet şartlarının bozulmamasını sağlayacak hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle vergi ayrımcılığı ve korumacılığının yasaklanması gerekmektedir. Vergi ayrımcılığı yasağı, temel olarak, üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı önlemler almasının önlenmesi amacıyla dayanmaktadır.

Roma Antlaşması'nın 90. maddesinde “Hiçbir üye Devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanan dan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz” hükmü yer almaktadır. Bu madde, üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerinin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme uygulamalarını yasaklar.

⁷⁵ Ulutürk, s.122.

⁷⁶ Bilici, “Türkiye Avrupa Birliği...”, s.149.

Ayrıca bu madde, üye devletlerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama prensibine uymasına sağlamayı öngörmektedir. Buna göre, vergi önlemleri doğrudan ya da dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlayamaz. Bu prensip tek pazarın temelinde yer almaktadır⁷⁷.

Bu duruma örnek olarak Adalet Divanı'nın verdiği bir kararda, Fransa'nın 1600cc'nin üzerindeki otomobiller için uyguladığı vergiyi ayrımcı vergi olarak değerlendirmesini verebiliriz. Fransa 1600 cc'nin üzerindeki otomobil alımlarında bu konuda uyguladığı en yüksek vergiden beş misli daha fazla vergi uygulamakta idi. Divan kararına gerekçe olarak, 1600 cc'nin üstünde otomobil üretiminin yapılmadığı Fransa'nın bu yüksek vergi oranı ile, diğer üye ülkelerden bu tip otomobillerin ithalatını önlemek istediğini göstermiştir⁷⁸.

2.5.4.Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

OECD'nin genel kabul gören tanımına göre, uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesidir.

Her üye devletin farklı vergileme kuralları vardır. Bu farklı kurallara uyma gereği önemli ölçüde bir uyum maliyetine sebep olmakta ve üye ülkeler arası ekonomik faaliyetlere engel teşkil etmektedir. Birden fazla sisteme uymanın yarattığı maliyet küçük ve orta boy işletmeleri ülke dışında faaliyetlerde bulunmaktan alıkoymaktadır. Bu temel sebepler İç Pazarda üye ülkeler arası ekonomik faaliyetleri engellemekte ve AB şirketlerinin rekabet gücü olumsuz yönde etkilenmektedir. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı yollarla çözümlenebilmektedir. Roma Antlaşması'nın 220. Maddesi üye devletlerin vatandaşlarının çifte vergilendirmeye maruz kalması halinde bunu ortadan kaldırmak için aralarında müzakere yapmalarını öngörmektedir⁷⁹.

⁷⁷ İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul 2001, s.8.

⁷⁸ Bilici, "Türkiye Avrupa Birliği...", s.150.

⁷⁹ İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**, ss.17-19.

2.6.AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMA POLİTİKASI

AB iç piyasalarında, tüketicilere en kaliteli ve en ucuz ürün ve hizmet sunabilmek için, tam bir rekabet ortamı yaratan, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı gibi düzenlemeler, tüm kurallarıyla uygulanmaktadır. Fakat, vergi politikalarına ilişkin yapılan farklı uygulamalar bu rekabeti engellemektedir. Bu nedenle AB vergi politikalarında uyumlaştırma ve yakınlaştırmaya yönelik bir süreç başlamıştır⁸⁰.

Üye ülkeler arasındaki, gümrük vergileri ve diğer korumalar tam bir rekabet ortamının yaratılabilmesi için kaldırılmıştır. Gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılmasından sonra, iç vergi mevzuatlarının uyumu önemli hale gelmektedir. Vergi uyumlaştırmasını; serbest rekabeti bozan ve malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel teşkil eden, mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması şeklinde tanımlanabilir⁸¹.

AB'nin amacı, ulusal sistemdeki zorunlu vergileri ve katkı paylarını standardize etmek değil, sadece bunları hem birbirleriyle hem de AB kurucu antlaşmasıyla uygunluğunu sağlamaktır⁸².

Vergi uyumlaştırması; Birliğe üye devletler arasında sıkı bir ekonomik ilişkinin kurulması, sürekli ve dengeli gelişmenin sağlanması ve ticaret saptırıcı ve rekabeti önleyici vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılması amacıyla üye devletlerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılması olarak tanımlanabilir⁸³.

Vergi uyumlaştırması kavramı, vergileri eşitleme ve vergiler arasında koordinasyon kavramından farklıdır. Vergileri eşitleme, vergi sisteminin ve vergi organlarının gittikçe artan biçimde aynı düzeye getirilmesini ifade ederken; vergi koordinasyonu, vergi uygulamalarını ortak çıkar çerçevesinde etkileyici nitelikli eylem veya önlemleri içeren zorlayıcı yönü ve yaptırımları olmayan eylemler

⁸⁰ Suna Oksay, Atilla Uyanık, Onur Acar, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – 1, İstanbul 2005, s.81.

⁸¹ Bilici, "Türkiye Avrupa Birliği...", s.153.

⁸² Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Sayı: 2005-17, İstanbul 2005, s.39.

⁸³ Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, "Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 164, Mayıs 2002, s.123.

dizini ifade etmektedir. Bu açıdan vergi uyumlaştırması, eşitleme ile koordinasyon arasında yer alan ve yakınlaştırma kelimesine benzer bir kavramdır⁸⁴.

Vergi uyumlaştırmasının amacı, Birlik üyesi ülkelerin vergi sistemlerini tek ve eşit hale getirmek değildir. Vergi uyumlaştırmasının amacı;

- üretim faktörlerinin serbest hareket edebilmesi,
- üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılması,
- vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılması,
- bu çerçevede Birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı bir ticari ilişkinin kurulması, biçiminde özetlenebilir⁸⁵.

Ayrıca vergi uyumlaştırması, yerli ve yabancı yatırımcılara farklı davranılmamasını sağlayarak sermaye dolaşımının engellenmemesini amaçlar. Vergi uyumlaştırılmasının diğer amaçları ise şirketlerin, üye ülkelerin farklı mali sistemlerine uyum için yaptığı idari harcamaların düşürülmesini ve farklı vergi sistemlerini yakınlaştırarak vergi kaçırılması veya vergiden kaçınma olanaklarını kısırarak vergi gelir kayıplarını önlemektir⁸⁶.

AT vergi politikasının iki temel hedefini gerçekleştirebilmek için dört yöntem kullanarak vergi uyumlaştırılmasını sağlamaya çalışmıştır. Bu yöntemler⁸⁷:

- Ortak bir kural olmadığı ölçüde vergi uyumlaştırılması yoluna gidilmesidir(devlet egemenliğinin esas olması).
- Topluluk içinde çifte vergilendirilmesinin kaldırılması için üye devletlerin kendi aralarında mali nitelikte anlaşma yapmalarıdır.
- Sınırlarda, Topluluk kapsamında geliştirilmiş yöntemler uygulayarak telafi mekanizmasının getirilmesidir.
- Mevcut vergileme farklılıklarının Topluluk yapılaşmasını engellediği ölçüde mevzuat uyumlaştırılmasına ve ortak kurallar oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmasıdır.

⁸⁴ Habip Yıldız, Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları, **EÜHFD**, Cilt: X, Sayı: 3-4, 2006, ss.555-556.

⁸⁵ George Kopits, **Tax Harmonization in the European Community**, IMF Occasional Paper, Washington DC, July 1992, s.3'den aktaran Saraçoğlu, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma....", s.11.

⁸⁶ A. F. Güngör, Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma Çabaları, **Active Dergisi**, Kasım-Aralık, 2003, s.2'den aktaran Buket İLHAN, Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları, **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s.313.

⁸⁷ Karluk, s.419.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLER VE BUNLARIN UYUMLAŞTIRILMA ÇALIŞMALARI

3.1. UYUMLAŞTIRMADAKİ MEVCUT DURUM VE DİKKATE ALINAN AVRUPA BİRLİĞİ YAZILI KAYNAKLARI

AB'nde, Gümrük Birliğine geçilmesiyle birlikte gümrük vergileri ve eş etkili vergiler kaldırılmış ve bu alanda uyum sağlanmıştır. Böylece üye ülkeler arasındaki ticarete gümrük vergileri sorun olmaktan çıkmıştır. Ancak daha sonra üye ülkelerin iç mevzuatlarındaki farklılıklar, uluslar arası ticarete haksız rekabete yol açmaya başladığı için bu farklılıkların giderilerek uyumlaştırılması gündeme gelmiştir. Üye ülkeler bu farklılıkları giderebilmek amacıyla, vergi ile ilgili egemenliklerini kısmen AB'ye devretmişlerdir. Söz konusu egemenlik devri özellikle dolaylı vergiler alanında olmuştur.

Malların maliyetlerine eklenen ve doğrudan fiyatları etkileyen dolaylı vergilerin ülkelerarası serbest rekabeti bozduğu gerçeğinin bir sonucu olarak AB, ilk uyumlaştırılacak alan olarak dolaylı vergileri öngörmüştür.

Bu güne kadar AB'de dolaylı vergi alanında özellikle KDV'de ve Özel Tüketim Vergisinin uyumlaştırmasında büyük çalışmalar vardır ve devam etmektedir.

Uyumlaştırma hedefleri gerçekleştirilirken dikkate alınan husus, mevzuat, yani bu alanda Avrupa Birliği hukuk otoritelerince kabul gören yazılı kaynaklardır. Avrupa Birliğinin yazılı kaynaklarını iki gruba ayırabiliriz:

- Birincil mevzuatı - Kurucu antlaşmalar (Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Topluluğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu kurucu antlaşmaları) ve onları tamamlayan belgeler (üye devletlerce oluşturulmuş yasal hukuki metinler) oluşturmaktadır.

- İkincil mevzuatı ise topluluk kurumları tarafından oluşturulan kurallar: tüzükler (regulations), kararlar (decisions), direktifler (directives), tavsiyeler (recommendations) ve görüşler (opinions) oluşturmaktadır.

3.1.1.Katma Değer Vergisi ve Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Katma Değer Vergisinin Durumu

Katma Değer Vergisi, her üretim ve dağıtım aşamasında malların ve hizmetlerin satışından alınan genel bir muamele vergisidir. Bu vergiyi diğer muamele vergilerinden ayıran özellik, verginin her aşamada mala ya da hizmete eklenen değer diğer bir ifade ile "katma değer" üzerinden hesaplanmasıdır.

Katma Değer Vergisi ilk olarak 1954 yılında Fransa tarafından uygulanmaya başlamış, daha sonra ise dünyanın pek çok ülkesi tarafından da benimsenmek suretiyle geniş bir kabul görmüştür.

Muamele vergileri idare açısından uygulama kolaylığı ve sağladığı gelirler itibarıyla öteden beri tercih edilen vergilerdir. Sanayi devriminin gerçekleşmesi sonucunda; kapalı ekonomiden pazar ekonomisine geçiş sürecinde üretim ve ticaret hacmindeki artış, muamele vergilerinin daha da yaygınlaşmasını sağlamıştır. Bununla beraber muamele vergilerinin önem kazanmasında Birinci Dünya Savaşı'nın da etkileri olmuştur.

Muamele vergilerinin gelişimini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Özel Muamele Vergileri: Muamele vergilerinin öteden beri uygulanan en eski türüdür. Genellikle çay, tuz, tekelleştirilen maddeleri gibi mallardan alınan vergiler bu gruba girmektedirler.

- Genel Muamele Vergileri: Bu vergiler tüm mal çeşitlerini kapsarlar, dolayısıyla vergiye konu olabilecek mallar, belli türler ve listeler halinde belirlenmemektedir. Genel nitelikteki bu vergiler ekonomide üretimden tüketime kadar her aşamada uygulanabilmekte ve bu haliyle "şelale tipi vergi" veya "yayıllı muamele vergisi" adını almaktadır.

- Tek Aşamalı Muamele Vergileri: Satış vergileri olarak da tanımlanan bu vergiler, yayıllı muamele vergilerinin sakıncalarını ortadan kaldırma amacını taşır. Üretim-Dağıtım sürecinin yalnızca bir aşamasında alınan, imalat, toptan ya da perakende satış vergileridir,

- Katma Değer Vergisi: Bu verginin en önemli özelliği matrahının malın geçirdiği her iktisadi aşamada katılan değer olmasıdır. Bu özellik vergiye adını da vermek suretiyle vergiyle özdeşleşmiştir⁸⁸.

3.1.1.1.Katma Değer Vergisinin Türleri

Katma Değer Vergisi'nin pek çok tasnifi bulunmaktadır. En çok kullanılan Gayri Safi Hasılat Tipi, Gelir Tipi, Tüketim Tipi ve Ücret Tipi KDV şeklinde yapılan tasniftir⁸⁹.

- Gayri Safi Hasılat Tipi KDV (Gross Product Value Added Tax): Katma değer vergisi matrahından sadece mal alışları indirilmekte, yatırım malı alışları ile yatırım mallarına ait amortismanlar için herhangi bir indirim yapılmamaktadır.

- Gelir Tipi KDV (Income Type of Value Added Tax): Bu tipte, tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabi olmakta; ancak, yatırım mallarına ait amortisman paylarında mal alışlarıyla birlikte katma değer vergisi matrahından düşülmektedir.

- Tüketim Tipi KDV (Consumption Type of Value Added Tax): Bu uygulamada, katma değer vergisi matrahından mal alışlarının yanında, yatırım malları iktisabına ilişkin giderler bir defada ve tümüyle indirilebilmektedir.

- Ücret Tipi KDV (Wage Type of Value Added Tax): Toplam katma değer içinden emeğin dışındaki diğer üretim faktörlerinin payının düşülmesiyle bulunan kısım üzerinden hesaplanan katma değer vergisidir. Daha açık bir ifadeyle sadece Ücret toplamından oluşan katma değer üzerinden hesaplanan katma değer vergisine verilen addır.

3.1.1.2.Katma Değer Vergisi'nin Hesaplanması

Katma Değer Vergisi'nin hesaplanmasında yaratılan katma değere farklı açılardan yaklaşılması sonucunda aşağıdaki gibi yöntemler geliştirilmiştir⁹⁰.

⁸⁸ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1997, s.498.

⁸⁹ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2000, ss.252-253.

⁹⁰ Selda Aydın, "Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye Ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları**, Ocak 2000, Sayı 136, s.17.

- Dolaysız Metot: Bu yöntemde belli bir aşamada yaratılan katma değeri hesaplamak gerekmekte, daha sonrada bu değere geçerli vergi oranını uygulayarak vergi borcuna ulaşılmaktadır.

- Dolaylı Metot: Bu yöntemde katma değere dolaylı olarak ulaşılmaktadır. Firma sattığı mallara ilişkin tahsil ettiği KDV' den aynı dönemde aldığı mallar için ödediği KDV'yi düşerek ödeyeceği KDV'yi bulur.

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de, yalınlığı ve pratik oluşu nedeniyle bu hesaplama türü kullanılmaktadır.

3.1.1.3. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Nitelikleri

KDV yönergesinin 1. ve 2. maddeleri yeni uyumlaştırılmış muamele vergisi sisteminin temeli olan prensipleri getirmiştir. Esasen, Avrupa Birliği uyumlaştırılmış KDV sisteminin temeli, ürünlerin satışına ve hizmetin verilmesine bağlı, üretim ve dağıtım sürecindeki işlemlerin sayısından ise bağımsız olarak fiyatla orantılı, tüketime bağlı genel bir vergidir. Dolayısıyla, ortak KDV sisteminin temelindeki prensipler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Genellik
- Oranlilik
- Tüketimden alınma
- Yansıma
- İndirim hakkı

Avrupa Birliği KDV sistemi, kural olarak, tüm mal ve hizmetler için uygulanabilir. Sadece, özel olarak KDV'yi düzenleyen yasal mevzuatta izin verilen mal ve hizmetler vergi tabanından muaf olabilirler. Bu durumdan çıkan sonuç muafiyet veya istisnaya dair özel bir düzenleme olmadıkça, pazarda sunulan her mal ve hizmetin, prensip olarak, KDV'ye tabi olabileceğidir.

KDV, sabit oranlı bir vergidir, yani bir mal veya hizmetin fiyatının yüzdesi olarak belirlenir. Üretim ve dağılım aşamalarında vergilendirilen KDV miktarı görünürdür. Bu sebepten, KDV "saydam" vergi olarak da adlandırılır. Bu anlamda KDV, genel olarak vergilendirilen tabanla gelişen, kişisel gelir vergisinden farklıdır. KDV, bir tüketim vergisidir, öyle ki, yük, mal veya hizmetin üretimi ya da dağıtım

ile uğraşan şirketin değil, tüketicinin üstünde kalır. Şirketler, vergi yükünü tüketicinin üstüne geçmelerini sağlayan indirim hakkı ile KDV yükünden muaf olurlar. İndirim hakkı sayesinde, KDV sistemi, vergi yükünün, teknik olarak şirketler tarafından toplanıyor olmasına rağmen, malın nihai tüketicisi ya da hizmetin son kullanıcılarında kalmasını sağlar. Aslında, vergiye tabi kimseler (KDV mükellefi firmalar) işleri için yaptıkları alımlarda ödedikleri KDV'yi geri alma hakkına sahiptirler. Bir mal ya da hizmetin üretim ya da dağıtım aşamasında yer alan her şirket, KDV'yi müşterisine yükler ve sadece toplanan KDV ve alınan mallar ya da kullanılmış olan hizmetler için ödenen giriş KDV'si ile olan farkı öder. Daha önceleri var olan kademeli tüketim vergilerinin aksine KDV kendi mekanizması çerçevesinde, ilk üreticiden son tüketiciye aradaki işlemler ne olursa olsun yansır. Bu anlamda KDV kademeli olarak toplanan tek vergi olarak tanımlanabilir. Sonuç olarak belirtilmesi gerekir ki, 6. yönergeyi temel alan KDV sistemi, varış ülkesinin prensiplerine dayanır, örneğin, bir üye devlette satın alınan ürünler, satımın gerçekleştiği ülkede değil, nihai tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirilir. 1. ve 2. yönergelerin kabulünden sonra, Topluluk ithalatın vergilendirilmesi ve ihracatta vergi iadelerinin kaldırılacağı (örneğin kaynak temelli sistem) bir KDV sistemini kabul etmeye karar vermiş olmasına rağmen, böyle bir sistem hiç getirilmemiştir. Bu kararın arkasındaki fikir, topluluğun tüm alanında hiç bir sınır kontrolü olmayan bir ülkedeymiş gibi işleyen bir KDV sistemi yaratmaktır. Bununla birlikte, böyle bir "çıkış ülkesi sistemi" rekabetin bozulması açısından, üye devletler için önemli problemler yaratacak gibi görüldüğünden, bunun yerine varma noktasında vergilendirme prensibine dayalı şimdiki sistem seçildi.

1993'te Tek Pazar kurulduğunda ve vergisel sınırlar kaldırıldığında bir "geçiş rejimi" getirildi. Bu sayede, bir taraftan sınır kontrollerini engelleyecek ve diğer taraftan "varma yerinde" vergilendirme prensibi gerçekleşecekti. Komisyon tarafından bu güçlüklerin aşılması yolunda çeşitli öneriler getirildiyse de, üye devletler arasında mutabakata varılamadı ve bunun sonucu olarak da "geçiş rejimi" hala yürürlüktedir.

Tablo 1: Üye Ülkelerde Yürürlükte Olan KDV Oranları (%)

Üye Ülkeler	İndirilmiş Oranlar	Standart Oranlar
Almanya	7	16
Avusturya	10/12	20
Belçika	6/12	21
Danimarka	-	25
Finlandiya	8/17	22
Fransa	2.1/5.5	19.6
Hollanda	6	19
İngiltere	5	17.5
İrlanda	4.4/13.5	21
İsveç	6/12	25
İspanya	4/7	16
İtalya	4/10	20
Lüksemburg	3/6/12	15
Portekiz	5/12	19
Yunanistan	4/8	18
Macaristan	5	15/25
Polonya	3/7	22

Kaynak: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), Kalkınma Bakanlığı, Ankara, 2007.

3.1.1.4. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi'ndeki Tanımlamalar

KDV'nin kurucu unsurları, KDVK Madde 2/11'de tanımlanmaktadır. 2. madde, KDV'nin ülke topraklarında para karşılığı vergilendirilebilir kişilere ve ithal edilen mallara uygulanacağını ifade etmektedir.

Madde 2'de belirtilen tanımlama, varlığı KDV'ye konu teşkil eden hareketleri unsurlarına atıf yapmaktadır: Para karşılığı sağlanma, ülke toprakları ve vergilendirilebilir kişi. Bu unsurlar müteakip maddelerde tanımlanmaktadır.

Madde 3, KDV'nin yerel uygulamasını tanımlamaktadır. Genel bir kural olarak, KDV'nin alındığı ülkenin toprakları, Antlaşmanın hükümlerinin uygulanacağı yer olarak tanımlanmıştır. Genel olarak kabul edilen şekliyle, her ülkenin topraklarında ülkenin yasal sınırları (genişliği) ile anlaşılır.

Madde 4, vergilendirilebilir kişiyi tanımlamaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergilendirilebilir kişiler KDV'nin maddi toplamı ile yükümlü varlıklar

olup ilgili idari prosedüre tabi olanlar bile, verginin ekonomik yükünü taşımazlar, buna nihai tüketici tarafından katlanılır.

Madde 4'de vergilendirilebilir kişiler 3 kategoriye ayrılmıştır. Teşebbüsler, bağımsız bir iş yürüten tüzel ya da gerçek kişiler;

- Normalde vergilendirilebilir olmayan ama süreklilik olmadan, arada bir belli muameleleri yürüten kişiler,

- Ekonomik işlemlerle ilgilenen kamu otoriteleri (söz konusu işlemlerin KDV'den istisnasının rekabeti bozma ihtimali halinde)

İşletmeler, Madde 4'te, bağımsız olarak ekonomik işlemler yürüten kişiler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre, KDV mevzuatına nazaran, ekonomik muamelelerin kar amaçlı olarak yapılıp yapılmaması önemli değildir. Her iki halde de KDV'ye tabidirler; yeter ki diğer konular yerine gelmiş olsun. Ekonomik işlemlerin "bağımsız" olması işçiler tarafından hizmet akdi ile bağlı olunan işverene yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olmasını sağlar.

4.madde, üye devletlerin süreklilik arz etmeyen muamelelerinin vergilendirilebilir olmayan kişilerce yapılsalar dahi, binaların ve bina inşa edilebilecek alanların ilk olarak oturuma açılmaları, amaçlanmışsa vergilendirilebileceklerini öngörür.

Kamu kurumu, kural olarak vergilendirilebilir kimse sayılmaz. Zira yaptıkları işlerle bu işlerin harç, katkı payı gibi gelirleri de olsa, kamu otoritesi olarak işteğal etmektedirler. Bununla birlikte, kamu otoriteleri, diğer şirketlerle rekabet edecek şekilde ticari aktivitelerde buldukları takdirde, işlemlerin KDV muafiyeti pazarda rekabeti bozabileceği için, vergilendirilebilir kişi sayılırlar. Bazı hizmetler (Telekomünikasyon, ulaşım, su ve gaz sağlama, vs. dahil) başka şirketlerle rekabet içinde olup olmadıklarına bakılmaksızın KDV'ye tabidirler.

Vergilendirilebilir muameleler, madde 5, 6, ve 7'de açıklanmıştır. Malların sağlanması, fiziki mallar üzerindeki tasarruf hakkının sahibi tarafından devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Genel prensip olan malikin devir hakkı yanında, Madde 5, fiziki malların kapsamına elektrik, gaz, su ve soğutmayı da katmıştır. Vergilendirilebilen muameleler içinde zorunlu satım akdini ya da kira-satım (kiralama) akdini veya şartlı satım akdini (ödenmesi ertelenmiş) müteakip devirler de yer alır. İşletmenin iktisap ettiği ya da ürettiği ve KDV indirimine tabi olan işletmeye

ait malların vergilendirilebilir bir kişi ya da yanında çalışanlardan biri tarafından (bedelsiz kullanımda dahil olmak üzere) özel amaçlar için kullanılması da vergilendirilebilir işlem sayılır. Bu hükmün amacı, muhtemel bir boşluğu engellemektir. Bu şekilde vergilendirilebilir bir kişinin (bir işletme faaliyetinin) aliş KDV'sini indirerek, onu daha sonra vergilendirilemeyen kişilere (iş sahibi ya da yanında çalışanlar) bedelsiz bile olsa, nihai KDV'yi ödemeksizin geçirmesi nlenecektir⁹¹.

5. madde, aynı zamanda ye devletlere gayrimenkul mülkiyetinin devri ve benzeri kimi işlemleri vergilendirilebilir sayma olanağını sağlamaktır. Hizmet sağlanması, 6. madde de, mefhumu muhalifi ile yani mal teslimi teşkil etmeyen bütün işlemler olarak tanımlanmıştır. Aynı zamanda, 6. madde hizmet sağlanması adı altında gayri maddi hakların temliki, bir şeyi yapmaktan kaçınma ya da katlanma borcu, ya da kamu otoritesinin emri altında bir hizmeti ifa etme örneklerini saymıştır.

Kural olarak, 6. madde hizmet sağlayanın kendisine sunduğu hizmeti ve iş amaçlı olmayan hizmetleri de hizmet sağlama olarak kabul etmektedir. Ancak bu durumun rekabeti bozmamasını sağlamak amacıyla ye devlet bu hükme uymayabilir.

Son olarak da, 7. madde malların ithalatını, Topluluğa girmek olarak tanımlar. İthalat yeri, malların Topluluğa girdikleri zaman buldukları ülke kabul edilir. Vergiye tabi işlemin meydana geldiği yer 8. ve 9. maddelerde açıklanmıştır. Malların tedariki açısından, eğer taşınmaları söz konusu değilse, işlemin yapıldığı anda malların bulunduğu yer kabul edilir. Taşınacak mallar içinse satın alan satıcı ya da bir üçüncü kişi taşımalarında ayırım gözetilmemiştir. Bu durumda, işlemin yapıldığı yer, taşımının başladığı yer kabul edilecektir. Bununla beraber montajı gereken mallar söz konusu ise, tedarik yeri malların kurulduğu ya da montajın yapıldığı yer sayılır. Hizmetle ilgili hükümlere gelince, hizmetin sağlandığı yer, hizmet verenin bulunduğu ya da hizmetin sağlandığı sabit işletmenin yeri sayılır (Madde 9/1). Bununla beraber, gayri menkulleri ilgilendiren hizmetler de (komisyonculuk, taahhüt, vs.) gayrimenkulün bulunduğu yer kabul edilir. (Madde 9/2/a) Sportif, kültürel, artistik, eğlence ve eğitim gibi hizmetler ise, bu faaliyetlerin fiziki olarak yürütüldüğü yerde gerekleşiş kabul edilecektir. (Madde 9/2/c) Bazı

⁹¹ Ersan z ve Mehmet Aslan, “AB’ye Uyum Sürecinde KDV Uyum alışmalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:205, Ekim 2005, s.156.

hizmetler içinse (örneğin, reklamcılık, danışmanlık, bankacılık, telekomünikasyon gibi) Topluluk dışındaki ya da hizmeti sağlayanın ülkesi dışındaki başka bir üye ülkedeki vergilendirilebilir müşterilere sunulmaları halinde, hizmetin sağlandığı yer, müşterinin bulunduğu yer sayılır (Madde 9/2/e).

Vergi sorumluluğunun ortaya çıkışına gelince, 10. maddeye göre KDV, malın teslim edildiği ya da hizmetin yerine getirildiği anda, mal ve hizmet karşılığında yapılacak ödeme ertelenmiş olsa bile, doğar. Mamafih, hizmet ya da malın tedarik edilmesinden önce yapılmış hesaben ödeme söz konusu ise, KDV'nin doğumu, ödemenin kabul edildiği an gerçekleşir. Bununla beraber üye devletler faturanın düzenlenmesini ya da ilgili bedelin tahsilini, ürünlerin fiziki olarak teslimi ya da hizmetin gerçekten verilmesi yerine, KDV'yi doğuran olay olarak belirleyebilirler.

Son olarak, 11. maddede KDV'nin yüzde olarak hesaplandığı vergi matrahı tanımlanmıştır. Kural olarak, matrah, vergiye tabi işlemin temelinde, alıcı ve sağlayıcı arasında karar verilmiş hususları oluşturan her şeyden meydana gelir. Hizmetin "kendi kendine" sağlanması (ki, Madde 6'da vergilendirilebilen bir durum olduğu görülmüştür) açısından matrah, özel bir tanımla verilen, "pazar fiyatı" kabul edilir⁹².

Matrah, KDV'nin kendisi dışında, tüm vergi ve vergi benzeri mali yükümlülükleri ve vergiye tabi işlemle ilgili komisyon, ambalajlama, taşıma ve sigorta masrafları gibi tali nitelikteki harcamaları içerir. Önce yapılan ödemeler, indirimler, ıskontolar, alıcının satıcıya iade ettiği masraflar matraha dahil edilmez. Son olarak, malların ithalatına dahil olarak; Madde 11, yürürlükte olan Topluluk Kanunları ile uyumlu olarak, matrahı gümrük bedeli olarak öngörmektedir. İthalat durumunda, matraha topluluk içinde olduğu gibi, gümrükte alınanlar vergiler de dahil olmak üzere, Topluluk içindeki ilk varış noktasına kadar olan tali harcamalar dahildir. Mamafih, Topluluk içinde sağlananlardan farklı olarak, ithalatta, matrah, önceki ödemeler içi fiyat indirimlerini, ıskontoları kapsamaz.

⁹² Ersan Öz ve Mehmet Aslan, s.157.

3.1.1.5.Muafiyetler

Sıfır oranlar 6. Yönergenin düzenlediği KDV sistemi ile prensip olarak uyumsuzken, Yönerge bazı işlemleri KDV rejimi altında, ilgili giriş KDV'si indirilmiş olsun olmasın, vergilendirmeden muaf kılmıştır. Bu nevi işlemler "muafiyet" olarak adlandırılırlar. Muafiyetler, sadece 13. ve 17. maddeler arasında açıkça sayılan haller için söz konusu olabilirler ve bunlar üzerinden topluluğun kendi kaynaklarının hesaplandığı vergi tabanının bir parçasını oluşturmazlar.

İndirim hakkının olmadığı muafiyetler, pratikte, KDV'nin uygulama alanına bir istisna teşkil ederler. Bu işlemleri teşkil gerçekleştiren vergilendirilebilir kişiler tüketiciye KDV'yi yüklemeler ve aynı zamanda kendi giriş KDV'lerini indiremezler. Bu anlamda, bu işlemler KDV açısından giriş ve çıkış işlemlerine dair mükellefiyet yaratacak olaylara sebebiyet vermemeleri itibariyle, "şeffaf" sayılmaktadırlar⁹³.

Aynı şeyi muaf işlemlerden indirim hakkı tanınanlar için söyleyebilmek mümkün değildir. Vergilendirilebilir kişinin çıkış KDV sini yüklemelerken, giriş KDV'sini indirme hakkını haiz olduğu bu işlemlerin devlet bütçesi için ekonomik önemi vardır. Pratikte bu da, vergilendirilebilir kişi için Devlet karşısında bir vergi kredisi sağlar.

İndirim hakkı tanınan muaf işlemler ağırlıklı olarak ihracat işlemlerinden oluşurlar. İhracat işlemlerinin KDV'den muaf olmasının amacı AB sanayisini uluslararası takipler karşısında dezavantajlı durumda bırakmaktır. Üçüncü bir ülkeye ihracat yapan bir AB şirketi, ihracat üzerinden KDV'yi varış ülkesinde ödemek durumundadır. Şirketin kurulduğu (AB) üye devlette de KDV'nin uygulanması o şirket için ek bir net harcamaya sebebiyet verecektir ki bu durumda çifte KDV ödeme zorunluluğu oluşturacağı için (hem AB'de hem de varış ülkesinde) üzerine ağır bir yük getirecek ve rekabet açısından dezavantaj yaratacaktır. İndirim hakkı tanınan muafiyet sayesinde, üçüncü ülkelere ihracat yapan şirketlerin bu gereksiz ekonomik yükün altında kalmamaları sağlanır.

⁹³ Ersan Öz ve Mehmet Aslan, s.159.

3.1.1.6.Özel Düzenlemeler

6. Yönerge, sonradan geçirdiği değişikliklerle, birçok özel rejim getirmiştir. (24, 25, 26, 26(a) ve 26(b))

24. madde, üye devletlere, küçük girişimlere uygulanmak üzere, sabit oran gibi basitleştirilmiş usuller getirme imkânını vermiştir. Bu hükmün amacı, küçük vergi mükellefleri için, (Madde 22'de istendiği üzere) alım ve satımların kaydının tutulmasının, aşırı bir idari yük olmasının önüne geçmektir. Küçük tacirler ve küçük vergi mükellefleri, genellikle, sınırlı idari imkânlarla sahiptirler ve tüm KDV işlemlerinin kaydedilmesi (faturalar, alımlar v.s) bu kişiler için önemli masraflara sebep olabilirler.

Bu amaçla 6. yönerge kapsamında, dileyen üye devletin küçük vergi mükelleflerine yönelik basitleştirilmiş usulleri uygulamaya koyması mümkündür. Sabit oranlar vasıtasıyla bu işletmecileri vergi yükünü azaltmadan, vergi ile mükellef kılmak ve bu vergiyi tahsil edebilmek mümkündür, Uygulamada bu hüküm, küçük işletmeciler üzerindeki idari yükü azaltmaya yöneliktir. İndirimli oranlarda olduğu gibi, vergi yükünü azaltmayı amaçlamaz.

25. madde ile üye devletlere, benzer bir seçim, zirai sektörde de tanınmıştır. Çiftçiler ve diğer zirai işletmeciler, küçük işletmeciler gibi, vergiye tabi işlemleri ve alımların kayıtlanması için gereken idari prosedürü yerine getirmek isterken çeşitli güçlüklerle karşı karşıya gelebilirler. Bu güçlüklerin dengelenmesi için, üye devletler, çiftçilere sabit oran uygulaması yapabilirler. Ancak bunlar, küçük işletmecilerin aksine, çoğunlukla nihai tüketiciye satım yapmadıkları için, muamele vergilerinin muafiyet temelli olusu vergilerin birikmesine yol açabilir. Bu nedenle, çiftçilere uygulanacak olan sabit oran küçük işletmeciye uygulanacak olana nazaran farklı olacaktır. Çiftçinin satışları bu özel düzenleme uyarınca KDV'den muafır. Bununla birlikte çiftçi, alımları esnasında ödediği KDV için sabit oranlı bir telafiye hak kazanmakla beraber, giriş KDV'sini indiremez. Bu telafi, çiftçinin müşterileri için (şayet vergiye tabi kişilerse) indirilebilir.

Bu telafinin miktarı sabit oranlı yüzde olarak tespit edilmiştir. Üye devletler tarafından geçen üç yılın uygulamasına göre, çiftçilerin makroekonomik istatistikleri

göz önüne alınarak ve giriş KDV'lerinden daha fazla iade ödenmeyecek şekilde belirlenecektir.

Bundan önce incelenen iki özel düzenlemenin aksine, Madde 26, 26(a) ve 26(b) tarafından hükme bağlanan seyahat acenteleri, ikinci el mallar ve yatırım altınları için bu düzenlemeler zorunludur ve üye ülkelerin bunları kendi mevzuatlarına dahil etmesi gerekir.

Seyahat acenteleri için öngörülen özel rejime gelince, Madde 26 işlerini kendi adına yürüten ve başka vergiye tabi kişilerin sağladıkları hizmetlerden ve seyahat olanakları için verdikleri hizmetlerden yararlanan seyahat acentelerinin özel düzenleme uyarınca vergilendirileceklerini hükmeder. Bunun temelinde şu prensipler yatar. Acente tarafından seyahat kapsamında yürütülen tüm işlemler, acentenin müşterisine sunduğu tek bir hizmet olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, seyahat servisi, acentenin bulunduğu ya da seyahat hizmetlerini fiilen yürüttüğü üye ülkede vergilendirilecektir. Bu hüküm, seyahat acentelerine uygulanan sınırlı bir düzenlemedir. Burada matrah müşterisinden aldığı bedel ile seyahati meydana getiren bütün hizmet ve araçlar için ödenen bedellerin, (seyahat masraflarının) farkıdır. Acente tarafından seyahat kapsamında yararlanan tüm hizmetlerin AB dışında hizmet sunanlar tarafından sağlanmış olması halinde (AB dışında sunulan otel servisleri), seyahat acentesinin faaliyeti muafiyete tabi bir ara faaliyet sayılır. Eğer, hizmetler kısmen AB içinde kısmen de dışında sağlandıysa, muafiyet sadece AB dışındaki faaliyetler için söz konusu olacaktır.

Bu sınırlı bir düzenleme olması itibariyle, yani, sadece müşteriden alınan bedelle hizmetlerin meydana getirdiği harcamaların farkından ortaya çıkan net miktara uygulanabileceğinden, seyahat acentesine analitik bir indirim hakkı vermez. İndirilecek masrafların hesaplanması, seyahatin hazırlığı aşamasında acentenin karşısına çıkan masraflar sayesinde önceden bellidir ve aşırı bir artış da olamayacaktır. Bu durumda, genel masraflar üzerindeki giriş KDV'si, yani seyahatin hazırlığı ile doğrudan ilgili olmayan masraflar, indirilebilir olmaya devam eder.

Ek 1'le Madde 26(a) özel bir düzenleme getirmektedir. İkinci el malların, sanat eserlerinin, koleksiyoncuların parçalarının ve antikaların alım satımlarındaki şelale etkisinden kaçınma amacı güden ve üye devletler için zorunluluk arz eden bu düzenleme, Ek 1 ile tanımlanmaktadır. Seyahat acenteleri düzenlemesine benzer

olarak, sınırdır. Burada matrah, vergiye tabi aracı tarafından meydana getirilen sınırdan oluşur ve indirim hakkı tanımaz.

Madde 26 a'nın üçüncü paragrafına göre bu düzenlemenin uygulanacağı mal tedarikinin vergi tabanı, malların satışının vergiye tabi miktarı, vergiye tabi tacir tarafından eşyalara biçilen satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki fark olacaktır, yalnız bu miktara ilişkin KDV hesaba katılmayacaktır. Bu durumda, genel masraflar üzerindeki giriş KDV'si yani ikinci el parçanın alımı ile doğrudan ilişkili olmayan masraflar, tamamen indirilebilir.

Vergiye tabi tacirler, faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri işlemlerden de, normal KDV rejimine göre vergilendirilebilirler. Bu durumda, matrah tek sınır olmayacak, onun yerine bütün satış işlemi değerlendirilecek ve indirim hakkından yararlanmak mümkün olacaktır.

98/80/AT sayılı Yönerge 1 Şubat 2000'den itibaren yürürlüğe girmek üzere, altın yatırımı hakkında özel bir düzenleme getirmiştir. Bu Yönergeden önce yatırım amaçlı altın tedarik edilmesi, prensipte KDV'ye konu teşkil eder. Bununla birlikte 6. Yönergenin, yürürlüğe giriş tarihinde altın yatırımlarını muaf tutan devletlere, bu şekilde devam edebilme hakkı tanınmıştır. Bunun sonucu olarak da, altın yatırımı konusunda KDV ile ilgili olarak farklı üye devletlerde farklı uygulamalar söz konusu olmuştur ve bu durumun söz konusu pazarın gelişiminde açıkça negatif etkileri görülmektedir. Bu bozulmaları ortadan kaldırmak ve pazarın gelişmesini sağlamak amacıyla, Konsey, 12 Ekim 1999'de altın yatırımı için KDV rejimi kabul etmiştir. Temel prensip olarak, bu rejime göre, tedariklerden, Topluluk içi iktisaplardan ve bu ürünün ithalinden KDV muafiyeti vardı. Bununla birlikte, vergiye tabi kişiler, normal rejime göre vergilendirilebilecek kişilerden aldıkları, ya da yatırım altını olmayan fakat bu kişiler tarafından yatırım altınına çevrilen, ve nihayet altınların şeklini, ağırlığını ve saflığını değiştirmeye yönelik işlemler için KDV'lerini indirmeye yetkilidirler.

Bununla birlikte, altın endüstrisinde de geniş bir kullanımı olan bir ürün olduğu için, altın yatırımının katı bir tanımı, Madde 26(b)(A)'da şu şekilde yer almaktadır:

- Çubuk ya da tabaka şeklinde, pazarda çok saf olarak kabul edilen (en az binde 995),

- En az binde 900 altın paralar, 1800'den sonra basılmış, kaynak ülkesinde para olarak kullanılan ve içindeki altın değerinin % 80'ini aşmayan değerdedir.

Bu düzenlemeye yatırım için kullanılan, normalde dünya altın piyasalarında listeli olan Krugerrand, Napolyon altını, Maple Leaf gibi paralar da dahil edilmiştir. Üye devletlere ağırlığı 1 gramın altında olan küçük çubuklar ya da ince tabakalara muafiyet tanıma yetkisi verilmiştir.

3.1.1.7.Vergiye Tabi Kişilerin İndirim Hakkı ve Borçları

KDV'nin ekonomik yükü nihai tüketicinin üstünde kalmakla beraber, toplanan verginin ödenmesi konusundaki hukuki sorumluluk, Madde 21 ile vergiye tabi kişiler üzerine yüklenmiştir. Gerçekten, vergiye tabi kişiler, KDV'yi, hizmet ya da ürün sağladıkları müşterilerinden toplarlar ve kendi alımlarından ödedikleri KDV'yi düşerken, vergi makamlarından toplanan ve ödenen KDV'den doğan farkı ödemekle yükümlüdürler.

6. yönergenin temelinde yatan genel prensip sudur; vergiye tabi kişi, tedarik ettiklerinin sonucu olarak sorumlu olduğu KDV'den derhal ve tam olarak kesinti yapma hakkına haizdir. Madde 17'ye göre, İndirim hakkı, İndirilebilir vergi yüklenebilir olduğu anda doğar. Uygulamada bu, vergiye tabi kişinin fatura ya da gümrük mercilerinden ya da tedarik edenlerden alınmış bir ithalat belgesi aldığı anda KDV indirimi yapma hakkı olduğunu gösterir.

İndirim hakkı vergilendirilebilir işlemlere konu olabilecek mal ile hizmetlerin alımıyla ortaya çıkar (örneğin KDV hükümlerine göre kayıtlanan iktisadi faaliyet sebepleri). Bu işlemler, üye devletle gerçekleştirildikleri takdirde de vergiye tabi olacaklarsa, başka ülkelerin vergiye tabi işlemlerine dahildir.

İndirimin kabul edilmediği muaf işlemlerin yapılması ya da iş amaçlı olmayan (örneğin bir işletmecinin işi ile ilgili olmayan, şahsi kullanım için satın aldığı mal ve hizmetler) ile ilgili mal ve hizmet alımı indirimine konu olamaz. Dolayısıyla hem vergilendirilebilir, hem de vergilendirilemeyen işlemlerle mal hizmet edinen vergiye tabi bir kişi giriş KDV'sini sadece vergilendirilebilir işlemlerle ilgili olarak indirebilir. (Madde 17)

Vergilendirmeye tabi kişi, indirimi, belli bir dönemdeki toplam KDV miktarından, Madde 17'ye göre indirim hakkı olan toplam KDV miktarını çıkarmak suretiyle hesaplar. Giriş KDV'sinin, ıkış KDV'sini aştığı hallerde, vergiye tabi kişinin, vergi kredisi kullanma hakkı vardır, bu sayede gelecekte doğacak sorumlulukları dengeleyebilir ya da vergi makamlarından iade ister.

İndirim hakkına ilişkin uyarlamalar, Madde 20'de öngörülmüştür, burada, özellikle yatırım malları üzerinde durulmuştur. Bunları vergiye tabi kişinin, yatırım mallarının indirimiyle ilgili kuralların zaman içinde değişmesi halinde; adaletsiz avantaj ya da dezavantajlarla karşı karşıya kalmaması için getirilmişlerdir. Bu sebeple, hükümler, başlangıçtaki indirimin aşırına da uygunsuz azlıkta olması halinde uyarlanabileceği sınırlı bir zaman dilimi için getirilmişlerdir.

Bu süre, geleneksel olarak, alımdan itibaren 5 yıl (ya da ye devletin tercihine göre malın ilk kullanımı olarak da belirlenebilir) olarak düzenlenmiştir. Bu srenin normal yıpranma süresini karşılayacağı kabul edilir. Gayrimenkuller söz konusu olduğunda ye devlet bu süreyi 20 yıla kadar uzatabilir.

Uyarlamalarla ilgili olarak ye devletlerin sermaye mallarını tanınmaları ve uyarlama için hesaba katılacak KDV miktarını belirlemeleri ve isterlerse, idari kolaylıklar getirmeleri gerekir.

Yukarıda belirtildiği gibi, şayet giriş KDV'si ıkış KDV'sini aşarsa, vergiye tabi kişi vergi alacağı sahibi olur ve bunu ya ileride doğacak sorumluluklarını dengelemek için kullanır, ya da ilgili makamlardan iade alır.

3.1.1.8.Katma Değer Vergisi İadesi (8. ve 13. Katma Değer Vergisi Yönergeleri)

Diğer bir ye devlette veya toplulukta yerleşmiş vergiye tabi kişilerin, yerleşmiş olmadıkları ye devletten başka bir ye devlete ödedikleri KDV'nin iadesine ilişkin esaslar 79/1072/AET2J (sekizinci yönerge) ve 86/560/AET (on nc yönerge) sayılı yönergelerde yer almaktadır.

KDV iadesine ilişkin hükümlerin dayandığı prensip, vergiye tabi kişilerin, yerleşmiş oldukları ye devletten başka bir ye devlette ödedikleri KDV'nin iadesini talep hakkına sahip olmalarıdır.

79/1072/AET sayılı yönerge, vergiye tabi işlemin meydana geldiği üye devletten başka bir üye devlette kayıtlı kişilere yapılacak KDV iadesine ilişkin usulleri düzenlerken, 85/560/AET sayılı yönerge, vergiye tabi kişinin Topluluk dışında yerleşmiş olması halini düzenlemektedir.

79/1072/AET sayılı yönergenin 2. maddesi uyarınca bir üye devlet, kendi topraklarında yerleşmiş olmayan vergiye tabi kişilere, kendi topraklarında yerleşmiş diğer vergiye tabi kişilerce sağlanan hizmetler ve taşınır mallardan veya o ülkeye yapılacak mal ithalatı nedeniyle alınan KDV'nin, bu mal ve hizmetlerin yerleşmiş üye devlette vergiye tabi işlemler için kullanılmaları şartıyla KDV'yi iade edecektir.

Vergi iadesine hak kazanabilmek için, vergiye tabi kişi,

1- İade talep ettiği üye devlette mal ve hizmet tesliminde bulunmamalıdır (bu konuda yazılı bir beyanname verecektir);

2- İade talebinde bulunduğu devlette yerleşmiş olmamalıdır (yerleşmiş olduğu üye devletten, o ülkede vergiye tabi olduğuna dair bir belge almalıdır);

3- İade talebinde bulunduğu mal ve hizmetleri yerleşmiş olduğu üye devlette kullanmalıdır; .

4- Ödediği KDV'ye ilişkin yeterli kanıt sunmalıdır (fatura veya ithalat beyannamesinin asılları).

Vergiye tabi kişi, ayrıca hatayla almış olduğu tutarları geri ödeyeceğini taahhüt etmelidir.

Yönerge hükümleri uyarınca, iade hakkı sağlayan işlemler için talepte bulunulabileceğine dair, üye devletlerce verilecek garantiye ilişkin prosedür ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Üye devletler özellikle, iadenin talep edilebileceği yetkili mercii ve yönergede yer alan örneğe uygun olarak hazırlanan belgelerin kullanımı hakkında bilgi vermelidirler. Üye devletler vergiye tabi kişilere, vergi iadesine hak kazanabilmeleri için, Yönergede belirtilenlerin dışında mükellefiyet yükleyemezler.

Vergiye tabi kişiler tarafından, 3 aydan daha az ve 6. aydan daha fazla olmayan bir süre içerisinde gerçekleştirilen ithalat ve alımlara ilişkin faturalara dayanılarak, bu belgelerin ilgili olduğu takvim yılının bitiminden itibaren 6 ay içinde iade talebinde bulunulabilir.

85/560/AET sayılı yönergeye gelince, bu yönerge, Topluluk dışında yerleşmiş bulunan vergiye tabi kişilere vergi iadesi esaslarını düzenlemiştir.

Topluluk dışı vergiye tabi kişilere ve Topluluk menşeli vergiye tabi kişilere yapılacak iade esasları aynıyken, bu tür iadelere ilişkin prosedürlerin (kapsanan süreye, yetkili mercilere ve asgari tutara ilişkin) tesis edilmesi, Topluluk kaynaklı vergiye tabi kişilere uygulanabilecek düzenlemelere nazaran lehte olmamaları şartıyla üye devletlerin yetkisine bırakılmıştır.

Bundan başka, Madde 2 üye devletlere, vergi iadelerini, söz konusu üçüncü ülkeler tarafından muamele vergilerine göre mukayese edilebilir avantajlar sağlanması şartına bağlama ve bir vergi temsilcisinin tayinini isteyebilme imkanı tanımaktadır.

KDV iadesi konusunda, halihazırda uygulanmakta olan iade prosedürleri, uzun ve karmaşık ve şirketler için ağır idari maliyetlere yol açar niteliktedir. Üstelik, prosedürlerin Topluluk bünyesinde tamamıyla uyumlaştırılmamış olması sebebiyle, izleyecek kurallar iade talebinin yapıldığı üye devletlere göre farklılık gösterecektir. Bu sorunlar, KDV iadesi açısından, şirketler üzerindeki yükün artmasına ve yüksek maliyetlere neden olmaktadır.

Halihazırda, farklı bir üye devlette ödenen KDV'nin vergiye tabi kişi tarafından bu kişinin beyanına bağlı olarak indirilebilmesini esas alan, mevcut uygulamaları değiştirmeye yönelik bazı teklifler görüşülmektedir. Daha sonra üye devletler arasında iki taraflı takasa yönelik düzenlemeler yapılacak, böylelikle şirketler üzerindeki idari yükler ortadan kaldırılacaktır.

3.1.1.9. Geçiş Rejimi

1987 yılında, Komisyon, ilk iki KDV yönergesinin kabul edildiği sırada mutabakata varıldığı gibi, varış yeri ülkesinde vergilendirme prensibinden, menşe ülke prensibine geçişi hedefleyen çözümler önerdi. Böyle bir sistem, üye devletlerarasındaki, ithalatta vergilerin kaldırılmasına ve ihracatta ise vergi muafiyetine imkân verecektir. Tek pazarın oluşturulmasına yönelik düzenlemelerin benimsenmesiyle bağlantılı olarak bu teklif 1987 yılında sunuldu. Ancak 1989 yılına gelindiğinde, üye devletler, KDV oranlarının uyumlaştırılması hususunda mutabık kalamadıkları için 1 Ocak 1993'ten önce (Tek Pazar'ın yürürlüğe giriş tarihi), böyle bir sistemi benimsemenin imkânsız olduğu görüldü. Böylelikle ECOFIN Konseyi

bunun yerine, Avrupa Birliği dâhilinde gümrük sınırlarının ortadan kaldırılmasına imkân tanıyan, varış / tüketim ülkesinde vergilendirme prensibini koruyan bir "geçiş dönemi" benimsenmesine karar verdi. Geçiş dönemi, sınır kontrollerinin olmadığı bir durumda uygulanabilecek belirli bir KDV rejiminin ye devletlerce kabulüne kadar yürürlükte kalacaktır. Özel şahıslar ve vergiye tabi olmayan kişilerce yapılan bütün alımlar için menş ülkesinde vergileme (yeni nakil vasıtalarının Topluluk içi iktisabı ve mesafeli satışlar için varış ülkesi prensibi korunmuştur) getirilirken, vergiye tabi kişiler için varış yeri ülkesinde vergilendirmeye ilişkin genel prensip korunmuştur. Bu sistem, Tek Pazar olarak kabul edildiği için, Avrupa Birliği bünyesinde yapılan sınır ötesi satışların artık ithalat veya ihracat olarak değerlendirilmemesi esası üzerine kurulmuştur. Böylelikle farklı ye devletler arasındaki satışlar "Topluluk içi İktisaplar" olarak değerlendirilebilir. Bu geçiş sistemi sayesinde, ye devletler arasındaki sınırların aşılması artık vergiye tabi bir olay olarak değerlendirilmeyecek; vergiyi doğuran olay ulusal KDV sisteminde olduğu gibi sadece işlemlerde söz konusu olacaktır.

Bu sistem sayesinde bir ye devlette yerleşmiş şahıslar, diğer bir ye devlete gidip, o ye devletin vatandaşlarıyla aynı şekilde vergiye tabi olarak mal satın alabilecek ve ülkelerine dönerken bir kez daha vergilendirilmeyeceklerdir. Geçiş rejiminin uygulanması, müktesebatın - bu çalışmanın kapsamı dışında kalan - değerlik yönlerine etki etmiştir. Hatırda tutulması gereken önemli bir nokta da, ye devletlerin bu sistemin idame ettirilmesindeki idari verimlilikleridir. Bilhassa, sınır kontrolünün ortadan kaldırılmasının ihtiyaı, KDV'ye tabi işlemlerde sahtekarlığı önlemek için elektronik araçlara dayanan başka kontrol mekanizmalarının oluşturulmasını gerektirmektedir. Vergiye tabi işlem üzerinden KDV'yi tahsil edecek olan varış yeri ye devleti, sınır kontrollerinin yokluğu halinde, gerekleşn işlemin denetiminde daha fazla güçlükle karşılaşacaktır. Bu durumda ye devletlerin vergi idareleri arasında bilgi değerimi daha önemli hale gelmektedir. Bu amaçla vergi idareleri arasında bilgi değerimine olanak veren otomatik bir sistem oluşturulmuştur. KBDS- Katma Değer Vergisi Bilgi Değerim Sistemi vasıtasıyla, bir ye devlette bulunan ilgili, o ülkenin vergi makamları vasıtasıyla bir diğer ye ülkede bulunan muadilinin KDV açısından duruma ilişkin bilgi toplama imkanına sahiptir. KBDS sistemi vergi mercilerine, Topluluk içi ticaret hakkında bilgi sağlayarak, onların diğer ye

devletlerdeki işlemleri ve benzer birimleri karşılaştırarak ticareti denetim altında tutmalarını ve muhtemel hileleri saptamalarına imkan vermektedir. Komisyon iki temele dayanan 1996 çalışma programını sunmuştur:

- Birinci esas, varış yeri temelli vergilemeden menşee temelli vergilemeye geçiş,
- İkincisi ise oranların %15 ila %25 aralığında belirlenerek uyumlaştırılmasıdır.

Bu teklife üye devletler tarafından itiraz edilmiş, ancak, teklif kabul edilmiştir.⁹⁴

3.1.2.Özel Tüketim Vergileri

Tek Pazar'ın oluşumuyla bağlantılı olarak, Özel Tüketim Vergilerinin (ÖTV) yapısal uyumlaştırması 1992 yılında kabul edilen bir dizi yönergeyle tamamlanmıştır. ÖTV'nin yapısı, uygulama metotları ve uygulama alanı konularında uyum sağlanmış olmakla birlikte, oranlar üzerinde henüz bir uyumlaştırma gerçekleştirilmemiştir. Burada benimsenen yaklaşım, Avrupa Birliği sınırları dahilinde gümrük seviyeleri arasındaki farklılıkların göz önünde bulundurularak, çeşitli ürünler için asgari vergilendirme düzeyleri belirlemek suretiyle, uygulanan oranların tamamıyla uyumlaştırılması yerine yakınlaştırılması politikasının izlenmesidir.

Yatay direktif: özel tüketim vergisi konusunda genel düzenlemeler getirir ve madeni yağlar, alkol, alkollü içkiler, işlenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran oran direktifleri bunlara uygulanacak özel tüketim vergisi oranlarını belirler. Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün ürünlerini uyumlaştıran bu direktifler, Yapı Direktifleri olarak adlandırılırlar. Bunlar özel tüketim vergisinin nasıl uygulanacağını düzenlerler. Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler, sigaralar ve sigaralar dışında kalan işlenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran bu direktiflere de, Oran Direktifleri denilir. Bunlar da, kapsam içinde bulunan ürünlere uygulanacak özel tüketim vergilerinin vergi oranlarını düzenler.

⁹⁴ Kamil Güngör, "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırılması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası" **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan, 2002, ss. 51-59.

25 Şubat 1992 tarihli 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi yönergesi yapısal uyumlaştırma ve ÖTV'ye tabi ürünlerin elde bulundurulması, nakliyesi ve denetimi ile ilgili düzenlemeler içermektedir⁹⁵.

Bahsi geçen yönergenin 3. maddesi uyarınca, yönerge hükümleri, petrol ürünleri, alkol ve alkollü içeceklere ve tütün mamullerine uygulanır. 5. madde uyarınca, tüketim kategorisine dahil bir ürün, topluluk dahilinde üretildiğinde veya ithalat söz konusu ise, Topluluk gümrük prosedüründen çıktığında ÖTV'ye tabi olur.

Madde 6 uyarınca ÖTV, ürünün Topluluk topraklarında tüketime sunulduğu anda ödenecektir. Tüketime sunulma aşağıdaki hallerde gerçekleşmiş sayılacaktır:

- Erteleme aşamasından çıkış anında
- Erteleme aşamasının dışında kalan imalat anında
- Ürün, erteleme aşamasında yer almıyorsa, ithalat anında

ÖTV, ürünün tüketime sunulduğu anda ödenebilir hale geldiği için, ÖTV'ye tabi ürünlerin üretimi, elde bulundurulması ve işlenmesi sıkı bir şekilde kontrol edilecek ve yalnızca belirli yerlerde ve yetkili kişilerce gerçekleştirilecektir. Aksi halde tüketime sunulma anını ve vergiden sorumlu kimseyi tespit etmek çok güç olacaktır. Bu amaçla 11. madde vergi ertelemesine bağlı olarak bu ürünlerin üretimi, işlenmesi ve elde bulundurulmasının ancak gümrüklerdeki vergi noktalarında söz konusu olabileceğini belirtmiştir.

Bu noktalar, 4. maddede tanımlandığı sekliyle vergi ertelemesine bağlı olarak yetkili antrepo sahibi tarafından ÖTV'ye tabi ürünlerin üretildiği, işlendiği, elde bulundurulduğu veya sevk edildiği yerdir. Yetkili antrepo sahipleri, vergi ertelemesine bağlı olarak buraları yönetmek için üye devletin yetkili makamlarınca izin verilen gerçek veya tüzel kişilerdir.

Yetkili antrepo sahiplerinin ve bu yerlerin denetiminin ne kadar önemli olduğu açıktır; zira bunlar vergi erteleme kapsamındaki ürünlerin idaresinden sorumludurlar. 13.madde uyarınca yetkili antrepo sahibinden aşağıda yazılı olanlar talep edilebilecektir:

- Burada üretilen, tutulan, ya da işlenen ürünler üzerindeki ÖTV'yi ve ürünlerin dolaşımını kapsayan bir garantinin sağlanması.

⁹⁵ Ayşe Aylin Tozlu, "Türkiye'de Özel Tüketim Vergileri ve Özel Tüketim Vergilerinin Avrupa Birliği İle Uyum Çerçevesinde İncelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, Maliye Teorisi ABD, İstanbul 2003.

- Antreponun bulunduğu üye devlet tarafından şart koşulacak taleplere uymak.

- Her antrepo için stok ve ürün hareketlerine ilişkin hesapları tutmak, istenildiğinde ürünü üretmek.

- Yetkili makamların denetim ve stok kontrolüne rıza göstermek.

92/12/AET yönergesi ile ortaya koyulan düzenlemeler gereğince, ÖTV, tüketime sunulma anında ödenebilir hale gelecektir. Esas itibarıyla ürün, üretildiği gümrük antreposundan çıktığında, 6.madde anlamında tüketime sunulmuş kabul edilecektir. Ancak bir üye devlette bulunan gümrük antreposunda üretilen ürünler diğer bir üye devletin pazarına yönelik ise, bu halde ürünlerin nakliyesi vergi erteleme kapsamında gerçekleşecektir.

92/12/AET yönergesi bir üye devletten diğer bir üye devlete nakliyatların hangi hallerde vergi ertelemeyle ilgili olarak yapılabileceğini belirtmektedir. 15. maddeye göre vergi erteleme kapsamında nakliyat ancak yetkili gümrük antrepoları arasında söz konusu olabilecektir. Dolaşım sırasında malların bir kısmı veya tamamının kaybı nedeniyle ödenebilir hale gelen tüm vergiler, hareket yeri antreposunca teminat altına alınmıştır. Vergi erteleme kapsamında sevkiyat, sevkiyatın bir gümrük antreposundan, sicile kayıtlı bir tacire yapılması halinde de mümkündür. Tacirler, ürünleri vergi erteleme düzenlemeleri kapsamında sürekli olarak teslim alabilmek için üye devletten, sicile kaydedilmelerini isteyebilirler. Bu durumda, teminat ve denetime ilişkin şartları yerine getirmek zorundadırlar. Diğer yandan sicile kayıtlı olmayan tacirle vergi erteleme düzenlemeleri altında ancak sürekli olmayan bir şekilde ürünleri teslim alabilirler. Bu kişiler, sevkiyattan önce malların gideceği üye devletin yetkili vergi makamlarına ÖTV'nin ödenmesi hususunda teminat vermek zorundadırlar. Tacirler, kayıtlı olsun olmasın vergi erteleme düzenlemeleri kapsamındaki malları teslim alabilir ancak vergi erteleme kapsamındaki bu malları ellerinde bulunduramaz, üretmez ve sevk edemezler. Vergi erteleme kapsamındaki ürünler, gümrük antrepolarından teslim alınıp tüketime sunulduklarında ÖTV ödenecek aşamaya gelecektir⁹⁶.

⁹⁶ Neslihan Coşkun, "Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından ÖTV Türkiye Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, SBE, Eskişehir 1998. ss.61-62.

ÖTV'ye tabi ürünlerin vergi erteleme kapsamında Topluluk içinde dolaşımı, vergi kaçaklarını önlemek için 18. ve 19. maddelerde ifade edilen katı kurallara tabi kılınmıştır. Özellikleri yönergede ayrıntılı olarak belirlenmiş bulunan, dört nüsha dört nüsha halinde düzenlenen özel bir belgenin bu ürünlerle beraber bulundurulması zorunludur (gümrük antreposunun bulunduğu üye devlet ek bir belge isterse bu belgede eklenecektir), Bu belgenin bir nüshasının malı sevk eden kişi tarafından saklanması gerekmektedir. Kalan üç nüsha sevk edilen mallarla birlikte bulunacaktır. Kendisine mal sevk edilen, ikinci nüshayı muhafaza edecek, üçüncü belgeyi düzenleyene geri gönderecektir. Bazı üye devletler, üçüncü ve dördüncü nüshaların vergi idaresine yollanmasını istemektedirler. Bu halde üçüncü nüsha yetkili makam tarafından imzalanacak ve malları sevk edene iade edilecek, dördüncü nüsha ise yerel denetim amacıyla yetkili makamlarca saklanacaktır.

Bir üye devlette tüketime sunulan ve ÖTV'ye tabi ürünlerin diğer bir üye devlette ticari amaçlara yönelik olarak tutulması durumunda, ÖTV söz konusu ürünlerin tutulduğu üye devlette tahsil edilecektir. Ürünleri elinde bulunduran ya da teslimi yapan kimse verginin ödenmesinden sorumlu olacaktır. Bu ürünler, yönergede özellikle, belirlenen ekli bir belge ile üye devletler arasında dolaşabilecektir.

Şahısların kendi özel kullanımları amacıyla yönelik olarak satın aldıkları ve naklettikleri ürünler üzerindeki ÖTV, ürünlerin iktisap edildiği üye devlette ödenecektir (Madde 8). Bir üye devlette tüketime sunulmuş ürünlerin, diğer bir üye devlette ticari amaçlarla elde bulundurulması halinde, ÖTV, ürünlerin elde tutulduğu üye devlette tahsil edilecek ve verginin ödenmesinden ürünleri elinde bulunduran kimse sorumlu olacaktır. Bu sebeple 8. madde kapsamındaki ürünlerin ticari amaçlarla elde bulundurulup bulundurulmadığının tespiti için 9. maddede düzenlenmiş, aşağıda belirtilen kriterler dikkate alınacaktır⁹⁷:

- Malı elinde bulunduran kişinin ticari statüsü ve bu malları elde bulundurma sebepleri,
- Ürünlerin bulunduğu yer ve kullanılan taşıma yöntemi, ürünlerle ilgili her türlü belge,
- Ürünlerin niteliği ve miktarı

⁹⁷ Coşkun, s.70.

Üye devletler, ürünlerin elde edilme amaçlarını (şahsi kullanım-ticari amaçlar) tespit edebilmek için miktar sınırları belirleyebilirler. Bu sınırlar tütün ürünleri için: 800 adet sigara, 400 adet sigarillo, 200 adet puro ve 1 kg içimlik tütünden; alkollü içecekler için, kuvvetli alkollü içkiler için 10 lt, ara ürünler için 20 lt; şaraplar için 90 lt (en fazla 60 lt köpüklü şarap dahil) ve biralalar için 110 lt'den az olamaz. Petrol ürünleri için herhangi bir miktar belirlenmemiş, kullanım amacının tayininde, taşıma yöntemleri esas alınmıştır. Eğer taşıma olağan dışı şekillerde yapılıyorsa (araç depoları dışında, veya yakıt bidonlarında), taşımanın ticari amaçlarla yapıldığı varsayılır.

Şahıslar ÖTV'ye tabi ürünleri şahsi kullanım amacıyla sınırlı olarak diledikleri üye devletten satın alabilir ve ÖTV'yi, ürünleri satın aldıkları üye devlette ödeyebilirler. Belirlenen sınırlar aşılmadığında ürünler şahsi kullanım için alınmış kabul edilirler. Bir üye devlet mukimi diğer bir üye devlette ÖTV'ye tabi ürün satın alır ve birinci üye devlete yukarıda belirtilen miktarları asan bir nakliyat yaparsa, bu malların ticari amaçla elde bulundurulduğu kabul edilecek ve ÖTV ikinci üye devlette ödenecektir. Ancak yine de, taşınan miktar dikkate alınmaksızın bireyler, vergi makamlarına malların şahsi tüketim için alındığını ispat ederek varış üye devletinin ÖTV'yi ödememe imkanına sahiptirler.

3.2.AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'NİN DOLAYLI VERGİ YAPISININ KARŞILAŞTIRMASI VE TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ AÇISINDAN DOLAYLI VERGİLERDEKİ ETKİLEŞİM

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile sürekli gelişen ilişkileri ve bütünleşme düzeyinin artmasına paralel olarak Birliğin üye ve aday ülkelere yönelik olarak uyguladığı programlardan vergilendirme ile ilgili Fiscalis Programlarına Türkiye de katılmıştır.

2003–2007 döneminde de katılmaktadır. Son Programa Türkiye'nin de katılımı 4.7.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan mutabakat zaptı ile onaylanmıştır. Söz konusu program, vergi kaçakçılığı ve haksız rekabetle mücadele edebilmek ve vergi mükellefleri üzerindeki yükü azaltabilmek için iyi işleyen bir

vergilendirme sisteminin oluşturulması yönünde sürdürülen çalışmalara destek olmak amacıyla uygulanmaktadır.

Bu kapsamda karşılıklı bilgi ve veri akışını geliştirmeye yönelik sistemler, değişim programları, seminerler, çok taraflı denetim faaliyetleri, ortak mesleki eğitim faaliyetleri düzenlenmektedir⁹⁸.

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile ilişkilerini belirleyen 1 Aralık 1964 yılında imzalanmış olan Ankara Anlaşmasıdır. Daha sonra, 1 Ocak 1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol ile Avrupa Topluluğu (AB) ile Türkiye arasında bir Gümrük Birliği hazırlanması kararı alınmıştır. 01.01.1996 tarihinde Türkiye ile AB üyesi ülkeler arasında Gümrük Birliğine geçilmiştir.

Sözü edilen Ankara Antlaşması ve katma Protokol' de yer alan taahhütlerimiz arasında, vergilerin uyumlaştırılması bulunmaktadır. Dolaylı vergilerin dağınk ve karmaşık bir yapı içerisinde bulunduğu ve Gümrük Birliği'nde sermaye, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının öngörüldüğü hususları dikkate alındığında, özellikle mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması gerekliliği ön plana çıkmıştır⁹⁹.

Tüm mal ve hizmetleri kapsayan genel nitelikli tüketim vergisi olan katma değer vergisinde, amaç, gelir toplamanın yanı sıra, bir vergi ödeme gücü olan harcamaların da vergilendirilmesidir. Bu yolla, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılması hedeflenmiştir. Ancak, özel tüketim vergisinde, bundan farklı olarak, tüm vergilerde olduğu gibi, yine var olan, gelir toplama amacının yanı sıra, tüketicilerin harcama kalıplarının etkilenmesi de hedeflenmiştir¹⁰⁰.

Bilindiği üzere, KDV, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan tüm teslim ve hizmetlerin konu edildiği, genel nitelikli bir tüketim vergisidir. Başka bir ifade ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda tanımlanan istisnalar dışında Türkiye'de yapılan ve yukarıda belirtilen nitelikleri taşıyan her türlü mal ve hizmet teslimleri KDV'nin konusuna girmektedir.

⁹⁸ Stefano Fantorini, **Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türk Mevzuatının Uyumu**, çev. Hakan Uzeltürk, İKV Yayını, İstanbul, 2001, s.81.

⁹⁹ Engin Can, "Özel Tüketim Vergileri ve Ekonomik Etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği)", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul 2003, s.165.

¹⁰⁰ Engin Can, ss.167-170.

ÖTV'nin konusuna ise, belirli ve az sayıda mal girmektedir. Kabul edilen Kanuna ekli dört ayrı listede yer alan 200'ün üzerinde çeşit mal, ÖTV'nin kapsamına alınmıştır. Bu listelerde yer almayan malların teslimi ÖTV'ye tabi değildirler. Öte yandan, Özel Tüketim Vergisi'nin konusuna giren belli bir hizmet türü yoktur.

3.2.1. Katma Değer Vergisi Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye, KDV Kanununu, 6. Direktifi temel alarak oluşturduğu için, AB KDV sistemi ile Türkiye KDV sistemi çok fazla farklılık göstermemektedir. KDV, üye ülkeler arasında en az farklılık gösteren vergidir. Tam bir uyumlaştırma yapılmamış olsa da, ülkeler KDV uygulamasına, genelde AB, KDV sistemiyle başladıkları için fazla bir farklılık yoktur¹⁰¹.

Mükellef, vergiyi doğuran olay, vergi konusu ve matrah gibi temel ilkelere herhangi belirleyici bir farklılık görülmemektedir. Ancak indirim, istisna ve oran konularında bazı farklılıklar mevcuttur.

İndirim konusunda AB biraz daha esnek olsa da çok fazla bir farklılık yoktur. AB ve Türk KDV sisteminin temel bir farkı, AB'de, tüketim tipi KDV uygulanırken, Türkiye gelir tipi KDV uygulamaktadır. Türkiye'de de, AB'de olduğu gibi varış ülkesinde vergilendirme prensibi benimsenmiştir. KDV oranları, AB ülkeleri arasında da büyük farklılıklar göstermektedir. Ancak Ortak Pazara geçilmesi ile Birlik KDV oran sayısını ikiye indirerek standart oranı en az %15 ve indirilmiş oranı da en düşük %5 olarak belirlemiştir. Türkiye'de KDV, %1, %8 ve %18 şeklinde üç farklı oran olarak uygulanmaktadır. AB'de %5 olarak öngörülen indirilmiş oran, Türkiye'de %8 ve %1 olarak uygulanmaktadır. Ancak üye ülkelerde de çok farklı oranların uygulandığı dikkati çekmektedir. Standart oran ise AB'de öngörüldüğü gibi %15 olarak uygulanmaktadır.

Türkiye'nin Avrupa birliğine tam üyeliği gündemde olduğu için, vergi uyumlaştırılması konusunda Birliğin yapmış olduğu düzenlemelerin Türkiye tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

¹⁰¹ Fehiman Eminer, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Maliye Teorisi ABD, İstanbul 1996, s.56.

Türkiye ile AB'nin vergi mevzuatları açısından uyumlarını kısaca özetleyecek olursak, KDV açısından şunları söyleyebiliriz:

1. Taşıt alım ile Banka ve Sigorta Muameleleri AB'de KDV kapsamında vergilendirilirken, Türkiye'de ayrı kanunlarla vergilendirilmektedir.

2. Vergi oranları arasında uyumsuzluk vardır. 92/77/CCE sayılı Konsey Direktifine göre 1 Ocak 1993'den itibaren normal KDV oranı her üye ülkede en az % 15 olması gerekir. Üye ülkeler sosyal ya da kültürel ürün ve hizmetler için (asgari %5) bir ya da iki indirilmiş oran uygulanabilir. Isınma, aydınlatma için yapılan enerji dağıtımı, su dağıtımı, ilaçlar ve diğer ecza malzemesi ve yolcu taşımacılığı standart orana tabidir.

3. AB'deki KDV'de yer almayıp, Türkiye'de yer alan istisnalar şunlardır:

a. Demiryolu taşıma araçları teslimi,

b. Askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler istisnası,

c. Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna,

d. Deniz ve hava taşıma araçları teslimlerinde ve bu araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerin geniş tutularak özel spor tekneleri ve uçaklarını da kapsamına yönelik istisnadır.

4. Türkiye'de KDV Kanunu'nda yer almayıp, AB'de yer alan istisnalar ise şunlardır;

a. Resmi posta idarelerinin hizmetleri,

b. Kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelik taşımamak şartıyla yapılan teslim ve hizmetler,

c. Belirli şart ve sınırlarda yapılan bahis ve piyango tertipleri,

d. Doktorlar ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin ve diş teslimlerinin hizmetleri ve diş protez işlemleri,

e. Kamu kuruluşları ile kamu menfaatine yararlı sayılan kuruluşların müze, tarihi eserler ve hayvanat bahçesi hizmetleri istisna kapsamındadır.

5. KOBİ'lere uygulanacak KDV rejiminde farklılıklar vardır;

a. COM (86) 444 sayılı direktif önerisinde öngörülen peşin ödemeler, sistemimizde yoktur. KDV mükellefi olmayacak veya götürü usule tabi olacakların tespitinde yıllık hasılat tutarı yanında başka şartlara da başvurulmuştur.

Türkiye'de KDV sisteminde kullanılmış eşya, sanat eserleri, antika eşya ve koleksiyon konusu eşyaların vergilendirilmesine ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Türkiye'nin 1985 senesinden başlayarak uyguladığı bir verginin tecrübeleri sayesinde katma değer vergisi konusunda önceden atılmış adımlar bazı avantajlar sağlayacaktır. Bugüne kadar akdettiğimiz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da yol gösterici olmuştur. Fakat fazla vergi toplamak ve siyasi kaygılar sebebiyle ayrıcalıklar yaratmak düşüncesi dışında hukuku ön planda tutan ve vergi sistemimizi günümüz şartlarıyla uyumlu hale getiren düzenlemeler gerekmektedir. Zaten vergiden optimum faydanın elde edilmesi de bunun doğal bir sonucu olacaktır. Bu kapsamda Türk Katma Değer Vergisi sistemi ile Avrupa Birliği Katma Değer vergi sistemini değerlendirirken şunlar söylenebilir¹⁰²:

1- Avrupa Topluluğu ve Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi sistemleri arasında başta gelen farklardan bir tanesi vergiyi doğuran olayların niteliği bakımındandır. Avrupa Topluluğu ülkelerinde daha çok tüketime yönelik harcamalar vergi matrahına temel olarak alınmaktadır. Bu duruma örnek olarak yatırım malları için ödenen katma değer vergisinin tamamının bir kerede indirilmesi verilebilir. Türkiye'de ise 29.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanundan önce tüketimin yanında geliri de vergi matrahına temel alan farklı bir uygulama bulunmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile 1.1.1999 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi'nin 31. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve tüketim tipi katma değer vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Bu durumda işletmeler daha önce uygulanan üç yıllık süre içinde değil, Toplulukta olduğu gibi yatırım malları için ödedikleri katma değer vergisini o yıl içinde indirme imkanına sahip olmuşlardır.

2- Toplulukta belirli sınırlar kapsamında müşterek bahis ve talih oyunları vergiden istisna edildiği halde Türkiye'de bunlar vergiye tabidir.

3- Finanssal işlemler açısından, içerikleri açıkça belirlenmiş bulunan finanssal işlemlerin Topluluk bünyesinde vergiden istisna edildiğini görmekteyiz. Buna mukabil Türkiye'de genel nitelikte bir istisna söz konusudur.

4- Mevcut bir başka fark, katma değer vergisi iadeleri açısındandır. Toplulukta Topluluk dışından olan mükellefler açısından Katma Değer Vergisi iadesi

¹⁰² Fantorini, ss.82-83.

yapılırken, Türkiye'de bu mümkün değildir. Topluluk bünyesinde yapılan bu iadeler belirli şartların varlığı halinde ve karşılıklı olmak koşuluyla yapılmalıdır.

5- Toplulukta söz konusu olan geçici katma değer vergisi uygulaması tam üyelik gerçekleştiğinde Türkiye için de uygulanır hale gelecektir. Mal ithaline bağlı hizmetler Toplulukta vergiden istisna edildiği halde Türkiye'de vergiye tabidir.

6- Zayi olan malların katma değer vergisinin ispatlanması halinde bu değer Toplulukta indirilirken, Türkiye'de sadece deprem ve sel felaketlerinde bu indirim mümkün olabilmektedir.

7- Topluluk bünyesinde sanat eserleri, koleksiyon parçaları, ikinci el mallar ve bunların satışı konusunda özel vergi düzenlemeleri söz konusudur. Türkiye'de bu konuda genel hükümler uygulanmaktadır.

8- Posta pullarının üzerinde yazılı değerde teslim edilmesi Toplulukta vergiden istisna edilmişken, Türkiye'de vergiye tabi tutulmuştur.

9- Toplulukta, belli bir vergilendirme döneminin sonunda indirilemeyen vergi, mükellef talep ettiği takdirde kendisine iade ve devir edilirken, Türkiye'de belirli istisnalar dışında böyle bir iade mümkün bulunmamaktadır.

10- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile Taşıt Alım Vergisi açısından Türkiye'de Topluluk uygulamasından farklılıklar görmekteyiz. Bu iki kanunda yer alan işlemler katma değer vergisi kapsamında değildir. Oysa Toplulukta bu işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğunu görmekteyiz. Türkiye'nin Topluluğa tam üyeliği halinde taşıt alım vergisi kapsamındaki işlemler katma değer vergisi kapsamında olacak, bunun dışında bir başka mali mükellefiyet getirilemeyecektir. Banka ve sigorta muameleleri vergisi ise Konseyin Altıncı Direktifi kapsamında vergiden istisna edilecektir. Bu nedenle bu işlemler bugün Türkiye'de uygulanan sekliyle bir vergiye tabi tutulamayacaktır.

11- Toplulukta uzun süre sorun olan vergilendirme yeri açısından Topluluk ve Türkiye arasında aynı prensip uygulanmakta, varış ülkesinde vergilendirme ilkesi Kabul edilmektedir.

12- İstisnalar açısından Katma Değer Vergisine baktığımızda bazı farklılıkların olduğunu görmekteyiz. Türkiye'de istisnalar ekonomik ve askeri ağırlıklı istisnalar söz konusu iken, Toplulukta daha çok eğitim ve sağlık konularında istisnalara yer verilmektedir. İstisnaların bir kısmı katma değer vergisinin yürürlükte

olduğu ülkelerde de uygulanan istisnalardır. Bunlar ihracat istisnası, uluslararası taşımacılık istisnası ve diplomatik istisnalardır. İhracat yapacak olan kişi imalatçıdan mal alıyorsa, imalatçı katma değer vergisini tahsil etmeden verdiği malları imalinde yer alan girdilerle ilgili ödediği katma değer vergisi için indirim talebinde bulunabilecektir. Burada imalatçılarla sınırlı olan bu düzenleme söz konusudur. İhracat yönetmeliğinde ayrıntılar düzenlenmiştir. İthalatta da bazı istisnalara yer verilmekteydi Örneğin gümrük kanununa göre belirli malların ithalatları özel durumları sebebiyle ithalat kapsamındadır. Transit geçişler ve serbest bölgeler rejimine tabi mal ve hizmetler de bu kapsamdadır.

Topluluk bünyesinde olmayan bazı istisnalar Türkiye’de uygulanmaktadır. Bunlar demiryolu taşıma araçları teslimi, askeri amaçlı teslim ve hizmetler, petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna ile deniz ve hava taşıma araçları teslimlerinde ve bu araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerin geniş tutularak özel spor tekneleri ve uçaklarını da kapsamına almaya yönelik istisnalardır.

Türkiye’de olmayan fakat Toplulukta olan istisnalar ise resmi posta idarelerinin hizmetleri, kamu kurumu niteliğindeki radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelik taşımamak şartıyla yapılan teslim ve hizmetleri, belirli şart ve sınırlarda yapılan bahis ve piyango tertipleri, hekim ve benzeri sağlık görevlileri tarafından yapılan tedaviler ile dış hekimlerinin ve dış teslimlerinin hizmetleri ve dış protez işlemleri ile kamu kuruluşları ile kamu menfaatine yararlı kuruluşların müze, tarihi eserler ve hayvanat bahçesi hizmetleridir.

13- Küçük ve Orta Boy işletmelere (KOBİ) uygulanan hükümler bakımından da bazı farklılıklar söz konusudur. Topluluk direktifinde yer alan peşin ödemeler bizim sistemimizde yoktur. Ayrıca katma değer vergisi mükellefi olmayacak veya götürü usule tabi olacakların tespitinde yıllık hasılat tutarı yanında farklı kriterler de kullanılmaktadır.

3.2.2. Özel Tüketim Vergisi Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Açısından Değerlendirme

Türkiye'de uygulanan Özel Tüketim Vergisi, temelde ad valorem bir vergidir. Oysa AB'de bu vergi spesifik olarak uygulanmaktadır¹⁰³.

AB ülkelerinde, artık temel gıda maddeleri şeker, tuz gibi ürünlerden ve lüks ürünler ile otomobillerden ÖTV alınmamaktadır. AB'de, ÖTV' nin uygulandığı temel maddeler, alkollü içkiler, tütün ve petroldür. Ancak Türkiye'de şu anda uygulanmakta olan (12.06.2002 tarihinde yayınlanan) 4760 sayılı ÖTV Kanunu, daha geniş kapsamlıdır. Lüks ürünler ve otomobiller ÖTV' ye dahil edilmiştir. Ancak bu bir zorunluluk gibidir; çünkü Gümrük Birliğine girmekle, vergi gelirlerinde bir düşüş olmuş ve bunun ÖTV ile giderilmesi planlanmıştır.

AB ve Türkiye'de uygulanan ÖTV' nin ortak yanı ise yüksek oranlı olması ve gelir elde etme amacıyla alınmasıdır. Türkiye ve AB arasındaki temel farklılıklara göz atarsak şunları görürüz¹⁰⁴:

- Öncelikle kapsam yönünden farklılıklar mevcuttur. Kanunda Toplulukta uygulananlar dışında bazı ürünler de bu kapsama alınmıştır. Kanunun ekinde tek tek sayılmak suretiyle çeşitli mallar tüketim vergisi kapsamına alınmıştır. Fakat diğer bir kısmı muhtemelen yerli sanayiye korumak amacıyla kapsama alınan ürünlerdir (beyaz eşya, otomobil gibi).

- Kanunda vergi miktarları değer esasına göre belirlenmektedir. Buna karşı Toplulukta miktar esaslı temel olarak alınmıştır.

-Oranlar açısından bir karşılaştırma yaptığımızda Türkiye'de nispeten daha yüksek oranların yer aldığını görmekteyiz.

Türk vergi sisteminin öncelikle Katma Değer Vergisi Kanunu ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu arasındaki sınırı iyi çizmek ve AB bünyesindeki tütün, petrol ürünleri, alkol ürünleri, bira ve şarap şeklindeki uygulamaya paralellik sağlaması gerekmektedir¹⁰⁵. Topluluk bünyesinde bu beş grup malın üzerinden alınan özel tüketim vergisi toplam özel tüketim vergisi hâsılatının %90-95'i

¹⁰³ Eminer, s.58.

¹⁰⁴ Fantorini, s.84.

¹⁰⁵ Fazıl Aydın, "Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2002, Sayı: 163 ss. 29-44.

arasındadır. Özellikle sigaralar konusunda daha fazla ilerleme kaydedilmiştir. Bunun nedeni, ülkemizde ve üye ülkelerde sigaranın zararları konusunda oluşan fikir birliğidir.

Özel Tüketim Vergisi, bu mallar üzerinden alınan değişik vergi, harç, fon ve payı yürürlükten kaldırmaktadır. Kaldırılan bu vergiler yerine bu mallar üzerinden katma değer vergisine ilaveten sadece özel tüketim vergisi alınmak suretiyle, oldukça karmaşık hale gelmiş olan vergi yapısı basitleştirilmektedir. Bu mallar üzerindeki vergi oranları, yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluşturduğu yükü muhafaza edecek ve ilave bir vergi yükü doğurmayacak şekilde belirlenmeye çalışılmıştır.

Hükümetlerce bugüne kadar yapılan bütün beyanatlar, Özel Tüketim Vergisi'nin herhangi bir mal grubuna ilave bir vergi yükü getirmeyeceği, bu verginin sadece yürürlükten kaldırılan vergi ve benzeri yükümlülüklerin ikamesi olacağı şeklindedir. Bu husus Kanunun gerekçesinde de yer almıştır. Bu taahhütlere uyulmaya devam ettiği takdirde Özel Tüketim Vergisi, kapsama giren mallar üzerindeki dolaylı vergi yükünü etkilemeyecektir¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Aydın, ss.165-166.

SONUÇ

Avrupa Birliği'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 inkâr edilemez. Roma Antlaşması'nda vergilerle ilgili hükümler. AB'nin ikincil nitelikteki politikalarını oluşturur. Yani Roma Antlaşmasında 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 iş gücünün serbest dolaşımını rekabetin eşitliği bozulmadan sağlamaktır.

Rekabet eşitliğinin sağlanmasında en önemli etken olarak vergi üzerinde durulmaktadır. Çünkü, özellikle dolaylı vergilerde farklı oranların uygulanması, üye ülkelerde farklı fiyat seviyelerini peşinden sürükleyecek, böylece, ulusal pazarların birleşmesi ve malların uluslararası dolaşımı için gerekli olan fiyat mekanizmasının Ortak Pazar içinde tam olarak işlemesi engellenmiş olacak ve farklı vergi oranlarından doğan farklı fiyat düzeyleri topluluk içi rekabeti sınırlayacaktır.

Avrupa Birliği'nde gerçekleştirilen vergi uyumlaştırılması çalışmalarında özellikle dolaylı vergiler açısından büyük mesafeler alınmıştır. Tek Pazar hedefi çerçevesinde üye ülkelerin gümrük kapılarında dolaylı vergilerle ilgili olarak yapılmakta olan işlemlerin tümüyle kaldırılması gereği ortaya konulmuş, istenen sistemin hedefinin üye ülkeler arasında ihracatta vergi iadesine, ithalatta ise vergi alınmasına son verilmesi olduğu belirtilmiştir.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alan KDV'dir ve KDV bugün birlik vergisi olarak bilinmektedir. Katma değer vergisinin uyumlaştırılmasına yönelik 6. Direktif Birlik üyelerinin bütünleşmesinde son derece önemli ve yeni bir adım olmakla beraber, üye devletlerle oran uygulaması, indirimsiz istisna uygulamasında sapmalar, kullanılmış eşya, sanat eserleri, antika eşyalar ile koleksiyon konusu eşyaların vergilendirilmesi ve küçük işletmeler ve tarımın

vergilendirilmesine ilişkin olarak sorunlarda bir çözüm getirilememiştir. Öte yandan 1.1.1993 tarihinden itibaren üye ülkeler arasında yapılan ticari işlemlerde ithalat ve ihracat olayı tamamıyla ortadan kalkmıştır. Burada sadece üçüncü ülkelerde yapılan ticaret söz konusudur.

Türkiye'nin Avrupa Topluluğu'na başvuru tarihi her ne kadar 14 Nisan 1987 tarihi olmasına rağmen, Topluluğa Katma Değer Vergisi açısından katılım tarihi 1 Ocak 1985'tir. Birkaç defa parlamentodan dönen KDV Tasarısı 1983 yılında Danışma Meclisi Genel kuruluna getirilmiş ve 1985 yılında kanunlaştırılmıştır.

Türkiye' de söz konusu tarihten bu yana uygulamaya konulan KDV'nin Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi'ne uyumlaştırma çabaları ülke ekonomisi için büyük önem taşımaktadır.

Bilindiği gibi Türkiye bugünkü şekliyle AB'ye tam üye statüsüne sahip değildir, buna bağlı olarak birlik hukukunun Türkiye açısından bağlayıcı nitelikte olduğu söylenemez. Ancak, Türkiye AB ilişkilerinde nihai hedefin tam üyelik olduğu dikkate alınırsa etkinlik açısından da gerekli olmakla birlikte, bugün hukuki açıdan bağlayıcı nitelikte olmayan vergi uyumu konusunun ileri bir tarihte bu açıdan da yaptırım kazanacağı açıktır. Bu anlamda uyumlaştırmaya ilişkin düzenlemelere zamanında gidilmeli ve vergi sistemleri arasındaki farklılıklar en aza indirilmeye çalışılmalıdır.

Türk KDV uygulamasının AB KDV uygulamasına genel anlamda benzemekle birlikte, Türkiye'nin sosyo-ekonomik yapısından kaynaklanan bazı farklılıkları da bünyesinde taşımaktadır. Türk KDV gelir tipi ile Tüketim Tipi arasında bir özellik gösterirken AB'de Tüketim Tipi KDV modeli benimsenmiştir. Dolayısıyla, Türkiye'deki KDV uygulaması direkt olarak tüketimi hedeflememekte, yatırımları da vergi kapsamına almaktadır. Türkiye'nin bu yönde yapacağı değişiklik bir yandan Türk vergi sisteminin AB vergi politikasına uyumu konusunda atılan bir adım olacak, bir yandan da yatırımların yeni bir teşvik getirmek suretiyle iktisadi etkinliğini arttıracaktır.

Bunun yanı sıra Türk KDV sistemindeki vergi indirim mekanizmasında tampon kuralından vazgeçilerek AB'deki uygulamanın benimsenmesi, yani toplanan ve ödenen vergiler arasındaki farkın, mükellefin isteğine göre ya kendisine hemen iade edilmesi veya bir sonraki döneme devredilmesi şeklindeki bir uygulama,

işletmelerin finansman yükünü hafifletecektir. Yine KDV oranları açısından AB mevzuatına uyum sağlanması durumunda da söz konusu verginin etkinliği de artırılmış olacaktır.

Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması, aynı malın tüm Birlik düzeyinde aynı KDV oranına tabi olmasını gerektirmektedir. Hemen hemen bir kaç 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 yayılmasından 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 imkân verebilecek ve KDV hasılatından Topluluk bütçesine yapılacak katkı paylarından da yakınlaşmayı sağlayabilecektir.

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 yaklaştırılması konusunda ortak bir tutuma girilememiştir.

Konuya, Özel Tüketim vergileri açısından bakıldığında ise, bu alanda da bir takım düzenlemelere gidilmesi gerektiği görülmektedir. Avrupa Birliği genelinde Özel Tüketim Vergileri spesifik olarak bir veya birkaç ürünü kapsamaktadır. Türk vergi mevzuatında ise ÖTV'nin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Hatta o şekliyle ÖTV'den genel gider vergisi görünümü doğmaktadır. Bunun dışında AB'de ÖTV alanında sigaralar dışında ad valorem vergi uygulamasına rastlanmamakta, Türk Vergi sisteminde ise ek vergi ile birlikte ek ödentilerin büyük bir kısmı ad valorem yükümlülük esasına dayanmaktadır.

Türk Vergi Sistemine baktığımızda öz tüketim vergileri alanında bazı düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Bu düzenlemeler çerçevesinde 2002 yılında 10 değişik adla anılan vergi ve fon paylarının yürürlükten kaldırılarak, bunların tek bir vergi adı (ÖTV) altında birleştirilmiştir. Akaryakıt tüketim vergisi, Akaryakıt fiyat istikrar fonu, Taşıt alım vergisi, Ek taşıt alım vergisi, Ek vergi, Eğitim, Gençlik, Spor Sağlık Hizmetleri vergisi ve tütün fonu bu kapsamdaki vergi ve fonlardır.

1993 yılında Tek Pazar'ın tamamlanmasıyla birlikte başka bir ülkeye giden ve kendi şahsi kullanımları için mal ve hizmet satın alan kişilerin o ülkenin vatandaşlarıyla eşit şekilde katma değer vergisi ödemesi mümkün oldu. Bununla birlikte, Topluluk genelinde bütün üye devletler için uyumlaştırılmış ortak bir oran bulunmuyor. Üye devletler kendi standart oranlarını saptamakta serbest olmakla birlikte, minimum eşik değer olarak kabul edilen %15'in altına inemezler. Buna göre üye devletler, %15 ile %25 arasında standart oranlar uyguluyorlar.

Özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasının gerekliliği kadar, bu işi başarmanın güçlüğü de KDV'den daha büyüktür denilebilir. Özel tüketim vergisi bol gelir sağlamaya yönelik olduğundan üye ülkeler arasında vergi oranlarındaki farklılık KDV'den daha fazladır. Özel tüketim vergisi kapsamına giren mallara ilişkin kanunlar her üye ülkede değişiktir. Bu yüzden de devletin kabul edeceği ortak bir nokta bulunmakta zor olmaktadır.

Üye devletlerin hepsinde özel tüketim vergisinin ortak konusunu oluşturan ürünler olan tütün, alkol, bira, şarap ve madeni yağlar uyumlaştırılması gereken mallardır ve bu grup mallarda alınan özel tüketim vergisi uyumlaştırmanın ilk basamağında yer almışlardır.

Roma Antlaşması'nda ilk amaç vergi uygulamaları ve politikaları değil, belirlenen hedeflere ulaşmada verginin bir düzenleyici araç olarak kullanılmasıdır. Birlik içindeki vergilemeyle ilgili çalışmaların ana hedefi üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin birbirlerine yakınlaştırılması ve kısa dönemde dolaylı vergiler alanında başta vergi oranları olmak üzere uyumlaştırma çalışmalarının tamamlanmasıdır.

Avrupa Birliği'nde Özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasına ilişkin yaşanan ilk gelişme, 1970 yılında çıkarılan bir konsey kararına dayanır. Bu karara göre, işlenmiş olan tütün ürünlerinin tüketimine ilişkin vergi kanunları hakkındadır. Bu uyumlaştırma çabasından sonra, 1972 yılında yayınlanan bir konsey kararı ile işlenmiş tütün ürünleri üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasına gidilmiştir. Ancak 1992 yılına kadar işlenmiş tütün ürünleri dışındaki ürünlere uygulanacak olan özel tüketim vergilerinde herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

1 Ocak 1993 yılında, iç pazarın oluşturulabilmesi ve sınırların ortadan kaldırılması amaçlanmış ve konsey, çalışmalarına başlayarak bir dizi direktif ve

tüzükler çıkarmıştır. Günümüzde de uygulanan bu düzenlemeler ile sadece işlenmiş tütün değil, alkol, alkollü içkiler, madeni yağlarda uyumlaştırma içerisine alınmıştır. Bu ürünlerde uyumlaştırma yapılmasının sebebi ise, toplam özel tüketim vergisi hâsılatının önemli bir kısmı buradan sağlanmaktadır.

İlk olarak komisyon malın tüketildiği ülkede alınmasını kabul etmiştir. Bu ilke özel tüketim vergisine tabi malların AB içinde taşınması sırasında, gümrük gözetimine tabi olması zorunluluğu yaratmaktadır. Bu tür amaçlar, üye ülkeler açısından taşınırken bir vergi anlaşmasına konu olmaktadır.

AB'de vergi politikası, Roma Anlaşması'nın benimsediği, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan bir politikadır. Ancak, Avrupa Birliği'ndeki üye ülkeler ve tam üye olmaya aday olan ülkelerin varlığı düşünüldüğünde, farklı ekonomik ve mali sistemlere sahip olmaları, artan bir rekabet ortamının varlığı, nedenleri ile kendi gelir sistemlerinde gelir azaltıcı veya artırıcı ortak düzenlemeler yapmaya yanaşmamaktadırlar.

Üye ülkelerin milli çıkarları, vergi oranlarının ortak mevzuata bağlanmasını zorlaştırdığından, Avrupa Komisyonu bütünleşmeye varan uyumlaştırma çabalarından vazgeçmiştir. Komisyon, minimum vergi oranları belirlemiş ve farklı vergi oranlarının oranın en düşük olduğu ülkeden bu malları teşvik edeceği için, ÖTV oranlarının zamanla topluluk içerisinde uyumlaşacağına inanılmaktadır.

Sonuç olarak; Türkiye Avrupa Birliği'ne tam üyelik yönünde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması sürecinde hiçte azımsanmayacak, büyük bir yol kat etmiştir. Daha istikrarlı politikalar uygulandığı takdirde tam üyelik kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

Aldıkaçtı, Orhan. **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, 3.Baskı, İstanbul: İÜHF Yayın No: 252, Fakülteler Matbaası, 1978.

Anayasa Mahkemesi. 1924 Anayasası, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.03.2012).

Ay, Hakan. **Maliye Tarihi** (Ders Notları), İzmir, 2003.

Aydemir, Birol. **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi Ve Etkif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması**. Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html> , (04.04.2012).

Aydın, Fazıl. “Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2002, Sayı: 163.

Aydın, M. Akif. **Türk Hukuk Tarihi**, 5.Baskı, Hars Yayınları, İstanbul, 2005.

Aydın, Selda. “Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2000, Sayı 136.

Baun, Michael J. “A Wider Europe: The Process and Politics of European Union Enlargement”, **Lanham, Rowman and Littlefield Publishers**, 2000.

Bayram, Mehmet Hanifi. “Lizbon Antlaşması: Parlamentoların Avrupa Birliği Karar Alma Sürecindeki Yeni Rolü”, **Uluslararası Hukuk ve Politika Dergisi**, Cilt:6, Sayı:24, 2010.

Benlikol, Sabahattin ve Hilal Müftüoğlu. Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumu, İstanbul Ticaret Odası Yayın No. 1995-36, İstanbul, s.9'dan aktaran Fatih Saraçoğlu, Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri,

http://w3.gazi.edu.tr/webfatihsaracoglugludosyalar/Akademik_Calismalar/MakalelerMa
(22.12.2012).

Berkes, Niyazi. **Yüz Soruda Türkiye İktisat Tarihi**, Cilt: 1, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Gerçek, Yayınevi, İstanbul, 1972.

Bilici, Nurettin. **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri** (Genel Bilgiler, İktisadi ve Mali Konular, Vergilendirme), Seçkin Yayınları, Ankara 2005.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 12.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Bozkurt, Enver ve Havva Demirel. **Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği Kapsamında Kıbrıs Sorunu**, Birinci basım. Ankara, Nobel Yayınevi, 2004.

Bozkurt, Veysel. **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Birinci Basım. İstanbul, ALFA Basım Yayınevi, 1997.

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul 1996.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, Avrupa Topluluklarına İlişkin Temel Belgeler – Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması),

http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Rome_tr.pdf (05.12.2012).

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, Üye Devlet Hükümetleri Temsilci Konferansı – Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'yı Tadil Eden Lizbon Antlaşması, Brüksel 2007,

http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Lizbon_tr.pdf (05.12.2012).

Can, Engin. “Özel Tüketim Vergileri ve Ekonomik Etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği)”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul 2003.

Coşkun, Neslihan. “Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından ÖTV Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, SBE, Eskişehir 1998.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çeşmecioğlu, Sanem; Sezer, Ö. ve Roca, D.V., **Türkiye'nin Dış Ekonomik İlişkileri ve Gümrük Birliği**, İTO Yayınları, Yayın No: 53- AB, İstanbul 1996.

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: İlkem Ofset, 2002.

Doğrusöz, Bumin. “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu** 14-16 Mayıs 1998 Bodrum, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000.

DPT. **Avrupa Birliği'nin Genişleme Süreci, AB'nin Merkezi Doğu Avrupa ve Batı Balkan Ülkeleri ile İlişkileri**, Ankara, 2005.

Dura, Cihan ve Hayriye Atik. **Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi II** (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2000.

Eker, Aytaç ve Kamil Tüğen. **Kamu Maliyesine Giriş**, Tolga Matbaası., 6.Baskı, Ankara, 1995.

Eminer, Fehiman. “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Maliye Teorisi ABD, İstanbul 1996.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, 3. Basım, Ekin Kitabevi, 2003.

Erol, Ahmet. “Vergi Hukukunda Kavram”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2006.

Fantorini, Stefano. **Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türk Mevzuatının Uyumu**, çev. Hakan Uzeltürk, İKV Yayını, İstanbul, 2001.

Göze, Ayferi. **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

Güngör, Aras. “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma Çabaları”, **Active Dergisi**, Kasım-Aralık, 2003, s.2’den aktaran Buket İLHAN, “Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009.

Gürsoy, Bedri. **1876 Anayasasının Mali Hükümleri**, Fadıl H.Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayın No:522, Ankara, 1983.

Güngör, Kamil. “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırılması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası” **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan, 2002, ss. 51-59.

İktisadi Kalkınma Vakfı. **Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumu**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul 2001.

İnce, Macit. **Devlet Borçlanması**, Kalite Matbaası-Ankara, 1976.

Karluk, Rıdvan. **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayınları, İstanbul 2005.

Karluk, Rıdvan. **Avrupa Birliği ve Türkiye**, İMKB Yayınları, İstanbul,1996.

Karluk, Rıdvan. **Gümrük Birliği Dönemecinde Türkiye**, Turan Kitabevi, Ankara 1997.

Kılıç, Ramazan. **Türkiye- AB İlişkileri ve Gümrük Birliği- Ekonomik Entegrasyon Teorisi Gümrük Birliği Teorisi**, Birinci basım, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2002.

Kopits, George. **Tax Harmonization in the European Community**, IMF Occasional Paper, Washington DC, July 1992.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara: **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXIV, Sayı: 1-4, Olgaç Matbaası, 1981.

Maresceau, Marc and Elisabetta Montaguti. **The Relations Between the European Union and Central and Eastern Europe**, Common Market Law Review, Netherlands, Vol.32, No.6 December 1995.

Maresceau, Marc. **On Association, Partnership, Pre-Accession and Accesion**, Enlarging the European Union : Relations between the EU and Central and Eastern Europe, Marc Maresceau (ed.), London, Longman Limited, 1997.

MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), **Muhasebe Finansman Vergi**, Ankara, 2007.

Mutluer, Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

Müftüler Baç, Meltem. **Türkiye- AB: Soğuk Savaş Sonrası İlişkiler**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2001.

Oksay, Suna, Atilla Uyanık, ve Onur Acar. **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – 1, İstanbul 2005.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 12. baskı., Ankara, Turhan Kitapevi, 2005.

Öz, Ersan ve Mehmet Aslan. “AB’ye Uyum Sürecinde KDV Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:205, Ekim 2005.

Özbey, Özcan. **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2004.

Özler, Zeynep. **Lizbon Anlaşması, İktisadi Kalkınma Vakfı Değerlendirme Notu**, No:9, Ekim 2009.

Pedersen, Thomas I. **European Union and The EFTA Countries: Enlargement and Integration**, London, Pinter Publishers, 1994.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2003.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004.

Polatlı, Ahmet. Vergiler, <http://www.makaleler.com/bilim-makaleleri/vergiler.htm>, (01.04.2012).

Preston, Christopher. **Enlargement and Integration in the European Union**, London, Routhledge, 1997.

Saraçoğlu, Fatih ve Haydar Ejder. “Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 164, Mayıs 2002.

Saraçoğlu, Fatih. “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri”, <http://websitem.gazi.edu.tr/site/fatihsaracoglu/academic> (24.03.2012).

Sevimay, Hayri R. **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.

Seyidoğlu, Halil. **Uluslararası İktisat**, Gizem Yayınları, İstanbul 1993.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1997.

Şin, Sevil. **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Sayı: 2005-17, İstanbul 2005.

T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)**, Ankara, 2007.

T.İ.B. **Sınıflı Toplum Devlet ve Vergiler**, 1.Baskı T.İ.B Yayınları No:14, Aslımlar Matbaası, Ankara, 1976.

Togan, Subidey. **Türkiye İçin Yeni Bir Orta Vadeli İstikrar Programına Doğru**, TUSİAD Yayınları, Ankara 1995.

Tozlu, Ayşe Aylin. “Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri ve Özel Tüketim Vergilerinin Avrupa Birliği İle Uyum Çerçevesinde İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, Maliye Teorisi ABD, İstanbul 2003.

Tunçer, Mehmet. **Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye - Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, der. Muhsin KAR, Harun ARIKAN, Beta Yayınları, İstanbul 2003.

U.S Constitution, “U.S. National Archives & Records Administration”, <http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution.html>, (24.03.2012).

Ulutürk, Süleyman. **Avrupa Birliği Vergi Politikası, Avrupa Birliği ve Türkiye,** der. M. Şükrü Erdem, S. Mehter Aykın, Ezgi Kitabevi Yayınları, Antalya 2003.

Ülger, Kaya. **Avrupa Birliği'nin ABC'si,** Sinemiş Yayınları, Ankara, 2003.

Vanistendael, Frans. Avrupa'da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz, **Vergi Dünyası Dergisi,** (Çev. Billur Yalltı Soydan), Sayı: 238, Haziran 2001.

Vergi Kitapçığı, 2007, www.garanti.com.tr, (02.02.2012).

Yıldız, Habip. Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: X, Sayı: 3-4, 2006.