

**T.C.
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**DOLAYLI VERGİLER VE TÜRKİYE’NİN AB’YE GİRİŞ
SÜRECİNDE DOLAYLI VERGİLERİ UYUMLAŞTIRMA
ÇALIŞMALARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
MEHMET ASLAN**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Muhammet AKDİŞ**

Denizli,2005

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu çalışma, Genel İşletme Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı'nda jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

.....
Jüri Başkanı

.....
Jüri-Danışman

.....
Jüri

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
...../...../..... tarih ve/..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Nazım Kadri EKİNCİ
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Türkiye, Cumhuriyet döneminden buyana yolunu belirlemiş ve rotasını Avrupa'ya çevirmiştir. Türkiye Avrupa ülkeleri ile tarih boyunca çok yoğun ekonomik ve sosyal ilişkilerde bulunmuştur. Özellikle 2002 yılında yapılan Kopenhag Zirvesi'nde Türkiye'nin çabaları değerlendirilerek 2004 yılında Türkiye'nin tam üyelik müzakerelerine başlayabileceği bir tarih verme beklentisi oluşmuştur. Bunun sonucunda tam üyelik müzakerelerinin Ekim 2005'de başlanmasına karar verilmiştir. Bu karar doğrultusunda, Türkiye'nin AB'ye tam üyeliğe hazır hale gelmesi için özellikle ekonomi politikalarının uyumlaştırılması ve rekabet edebilir düzeye gelmesi gerekmektedir.

Vergi, ekonomik, sosyal ve politik yansımaları ile modern ekonomilerin üzerinde durduğu önemli bir konudur. Vergileme, sadece ulus devlet sınırları içerisinde değil, özellikle sermayenin uluslararası hareketliliği nedeniyle, küresel anlamda da önem kazanmıştır. Bu bağlamda, vergi uyumu ile ilgili tartışmalar, özellikle AB gibi ekonomik ve politik birlikteliklerde hız kazanmıştır.

Vergileme bu kadar önemli olmasına rağmen, üye ülkeler arasında üzerinde en zor anlaşılan bir mesele haline gelmiştir. AB'nin bütünleşme sürecinde en önemli ve halledilmesi bir o kadar da zor olan vergileme konusunda yapılan bu çalışmada özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yer verilmiştir.

Almanca ve Fransızca metinlerin İngilizceye çevrilmesinde www.babelfish.com sitesinden yararlanılmıştır. Bu çalışmanın yapılmasında her türlü desteği sağlayan danışman Hocam Prof. Dr. Muhammet AKDİŞ'e ve kaynak sağlama konusunda her türlü desteği esirgemeyen Dr. Ersan ÖZ, Araştırma Görevlisi Sevinç YARAŞIR ve Harun SULAK'a ve tezin yazımı, incelenmesi ve hatalarının düzeltilmesi konusunda yardımcı olan Sayın Yusuf GÜNER'e ve bana çalışma ortamı sağlayan iş ve ev arkadaşlarıma, benim yetişmemde büyük fedakârlıklarda bulunan aileme teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Denizli 2005

Mehmet ASLAN

ÖZET

AB'nin ekonomik bütünleşmesinin bugünkü durumuna çeşitli aşamalardan geçilerek ulaşılmıştır. 1957 yılında Roma Anlaşması ile başlayan AB bütünleşme hareketi, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını içeren Tek Pazarın yürürlüğe konmasıyla sürmüştür. Türkiye ise 1959 yılında AB'ye katılma isteğini bildirmiştir. AB bütünleşmesi, Maastrich Anlaşmasının öngördüğü gibi 1 Ocak 1999 tarihinde Euro'nun yürürlüğe girmesiyle önemli bir aşamaya ulaşmıştır. Tüm bu hedeflerin gerçekleştirilebilmesi, kurucu anlaşmalarda öngörülen ortak politikaların uygulanması ile mümkün olmuştur. Bu konulardan bir tanesi de Roma Anlaşması'nın "Topluluğun Politikaları" başlıklı üçüncü kısımda yazılı olan "Vergilendirme Alanında Ortak Politika" konusudur.

Vergi uyumlaştırması olarak da ifade edilen vergi alanındaki ortak politikalar AB'nin hedeflerine ulaşması açısından çok önemlidir. Çünkü vergiler, milli egemenliğin bir parçası olup ekonomik ve sosyal hayatın yönlendirilmesinde kullanılan, üretimden tüketime kadar her şeyi etkileyip rekabet şartlarını belirleyen en önemli araçtır. Oysa eşit rekabet şartlarının esas alındığı Ortak Pazar'da verginin bir rekabet aracı olarak kullanılmaması gerekir. AB'nin ortak vergi politikaları ile ilgili düzenlemelerin temelinde, verginin serbest rekabeti bozmaması yani tarafsız (nötr) olması esası vardır.

AB'de, 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 giderilmesi gündeme gelmiştir. Üye ülkeler bu farklılıkları giderebilme için vergi ile ilgili egemenliklerinin bir kısmını AB'ye devretmişlerdir.

Dolaylı vergiler, malların maliyetleri içine girip fiyatları doğrudan etkileyerek, serbest rekabeti bozmakta ve malların, sermayenin, şahısların serbest dolaşımına engel olmaktadır. Bunun sonucu olarak Topluluk ilk uyumlaştıracak alan olarak do-

III

laylı vergileri öngörmüştür. Bu açıdan bir Topluluk vergisi olarak da nitelenen Katma Değer Vergisi(KDV) ve Özel Tüketim Vergisi(ÖTV)'nin ayrı bir önemi vardır. Türkiye'de bu doğrultuda 1985 yılının başından itibaren, AB Konseyi'nin çıkardığı 6. direktif temel model alınarak KDV'yi uygulamaya koymuştur. Daha sonra AB müktesabatına uyum çerçevesinde Haziran 2002'de kabul edilen 4760 sayılı ÖTV kanunu ile dolaylı vergi sistemimizde KDV'den sonra ikinci büyük değişiklik getirilmiştir.

Türkiye'de dolaylı vergileri uyumlaştırma çalışmalarının başlangıcı olan 1980 yılında bugüne kadar, uyumlaştırma konusunda önemli mesafeler kat edilmiştir. AB ile Türkiye arasında Gümrük vergilerinin uyumlaştırılması konusu büyük oranda tamamlanmıştır. Diğer dolaylı vergiler olan KDV ve ÖTV ile ilgili uyumlaştırma çalışmaları ise hala devam etmektedir. KDV ve ÖTV'de AB ile uyum içinde olduğu kadar, AB uygulamalarından uzak hükümler de bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarla bu konuda önemli aşamalar kaydedilmiş, ancak tam uyuma ulaşılamamıştır.

ABSTARCT

Economic integration of European Union gets its current position after some important stages. EU integration process had started with Treaty of Rome in 1957 and continued with Single Market that provides free movement of production factors. Turkey made its first application to join EEC in 1959. European integration came to important process with becoming operative of Euro as a currency at January 1st 1999 as of stated in Maastricht Treaty. Success of reaching for the goals was provided by implementing common policies that were projected in the Founding Treaties. One of the common policies is about taxation that is mentioned in the third part of the Treaty of Rome under the heading of “Policies of Community”.

The common policies about taxation also called tax adjustment is very important to attain the goals of EU. Since taxes are part of the national sovereignty and important tool that determine competitive conditions by effecting overall economic and social life. However taxes should not be taken as a competitive tool in Common Market in which competitive conditions are basically equal. In the foundation of the arrangement about common taxation policies of EU, taxes should be neutral that is not to harm free competition.

In EU with the effect of Customs Union, the customs duties and charges having equivalent effect were discharged together with providing the consistency. Thus, the customs taxes were got rid of being a major problem. However, since the discrepancies among the member countries’ internal legislations cause unfair competition in international trade, the elimination of these discrepancies was at the agenda. For the elimination aim of these differentiations, the member countries transferred their sovereignties concerning the taxes to the Union.

Indirect taxes prevent the goods, capital and people from being freely moving and damage the competition by affecting the prices of goods entering the costs. As a result of this, the union foresaw the indirect taxes as an area of being harmonized. From that point of view, Value added tax and Private Consumption Tax (ÖTV), which can be assigned as union taxes, have exclusive significance. In this direction, Turkey has introduced the Value added tax (KDV) starting from the date of 1985 by taking the 6. Directive issued by EU Council as a model. In June 2002, the so-called

law of Private Consumption tax numbered 4760 constituted the second major reconciliation with the Union.

Turkey achieved important successes in the field of reconciliation of indirect taxes since 1980, which is the beginning date of reconciliation. The reconciliation of Customs taxes between the EU and Turkey has been almost completed. The reconciliation of KDV and ÖTV is still at the agenda. There are some articles about KDV & ÖTV both in and out of harmony with the EU applications. There are important stages been achieved but still not reached the full reconciliation yet.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	I
ÖZET	II
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER	VI
ŞEKİLLER DİZİNİ	XI
TABLolar DİZİNİ	XII
SİMGELER DİZİNİ	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE – AB İLİŞKİLERİ

1.1. Uluslararası Ekonomik Bütünleşme Aşamaları	4
1.1.1. Ekonomik bütünleşme	4
1.1.2. Ekonomik bütünleşmenin refah üzerindeki etkileri	6
1.1.2.1. Gümrük Birliği'nin statik etkileri	6
1.1.2.1.1. Üretim etkisi	7
1.1.2.1.2. Tüketim etkisi	8
1.1.2.1.3. Ticaret hadleri etkisi	9
1.1.2.2. Gümrük Birliği'nin dinamik etkileri	10
1.1.2.2.1. Rekabet artışı etkisi	10
1.1.2.2.2. Ölçek ekonomileri etkisi	11
1.1.2.2.3. Dışsal ekonomiler etkisi	11
1.1.2.2.4. Teknolojik gelişmeye etkisi	12
1.1.2.2.5. Yatırımları özendirme ve sermaye etkisi	12
1.1.3. Ekonomik bütünleşme aşamaları	13
1.1.3.1. Ekonomik işbirliği anlaşmaları	14
1.1.3.2. Serbest ticaret bölgesi	14
1.1.3.3. Gümrük birlikleri	16
1.1.3.4. Ortak pazar	17
1.1.3.5. Ekonomik birlik	18
1.1.3.6. Tam ekonomik bütünleşme	19
1.2. Avrupa Birliği	21
1.2.1. Birlik oluşturma fikrinin doğuşu	22
1.2.2. Birlik temelini oluşturan bütünleşmeler	23
1.2.3. Topluluktan Avrupa Birliği'ne geçiş	25
1.2.4. Topluluğun genişlemesi	26
1.2.5. Ekonomik ve parasal birlik yönündeki gelişmeler	28
1.3. Türkiye – AB İlişkileri	31
1.3.1. Ortaklığın temel belgeleri	33
1.3.1.1. Ankara anlaşması(AA)	33
1.3.1.1.1. Hazırlık dönemi	34
1.3.1.1.2. Geçiş dönemi	34
1.3.1.1.3. Son dönem	35

VII

1.3.1.2. Katma protokol	36
1.3.1.3. Tam üyeliğe giden yol ve mevzuat taraması.....	37
1.3.2. Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu'na tam üyelik başvurusu	41
1.3.3. Türkiye – AB ortaklığının organları	42
1.3.3.1. Ortaklık konseyi	43
1.3.3.2. Ortaklık komitesi.....	44
1.3.3.3. Karma Parlamento Komisyonu.....	44
1.3.3.4. Gümrük işbirliği komitesi	44
1.4. AB Ortak Politikası İçinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması	45
1.4.1. Ekonomik bütünleşme sürecinde maliye politikalarının rolü	45
1.4.2. Avrupa Birliği'nde maliye politikası yaklaşımı	47
1.5. Türkiye – AB Açısından Vergi Uyumlaştırmasının Önemi.....	49

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRMASI SORUNU VE AB

2.1. Harcama Vergilerinin Uyumlaştırması Teorisi.....	52
2.1.1. Harcama vergilerinin uluslararası rekabet üzerindeki etkileri	52
2.1.1.1. İki ülkenin aynı harcama vergisi sistemi uygulaması durumu.....	53
2.1.1.2. İki ülkenin farklı harcama vergisi sistemi uygulaması durumu.....	54
2.1.2. Rekabet eşitliğini bozucu etkilerinin giderilmesine ilişkin önlemler.....	56
2.1.2.1. Varış yeri (destinasyon) ilkesi.....	56
2.1.2.2. Çıkış ülkesi (orijin) ilkesi.....	57
2.1.2.3. Vergi uyumlaştırması	59
2.2. Vergi Uyumlaştırması	59
2.2.1. Vergi uyumlaştırması nedir?.....	60
2.2.2. Vergi uyumlaştırmasının nedenleri.....	63
2.2.3. Vergi uyumlaştırmasının hedefleri.....	67
2.2.4. Vergi uyumlaştırması ve tarafsızlık ilkesi	69
2.2.5. Vergi uyumlaştırması ve vergi rekabeti	70
2.2.6. Vergi uyumlaştırmasının zorluğu.....	73
2.2.7. Vergi uyumlaştırması nasıl yapılır?.....	74
2.3. Sistem İçerisinde Dolaylı Vergi Niteliği Taşıyan Vergiler.....	76
2.3.1. Katma değer vergisine teorik yaklaşım.....	76
2.3.1.1. Kavram olarak KDV	76
2.3.1.2. Katma değer hesaplanması	77
2.3.1.3. KDV'nin türleri.....	78
2.3.1.4. KDV'nin hesaplanması	79
2.3.1.4.1. Dolaylı ve dolaysız metotlar	80
2.3.1.4.2. Vergi mahsubu (vergi kredisi) yöntemi	82
2.3.1.4.3. Toplama yöntemi	83
2.3.1.5. KDV'nin fayda ve sakıncaları.....	83
2.3.2. Özel tüketim vergisi(ÖTV)	84
2.3.2.1. Kavram olarak ÖTV.....	84
2.3.2.2. Özel tüketimin vergilendirilmesinin nedenleri	85
2.3.2.3. ÖTV'nin özellikleri.....	86
2.3.2.4. ÖTV'nin matrahı ve tahsili	87

VIII

2.4. Subsidiarite İlkesi Vergi Uyumlaştırması ve Maliye Politikası	87
2.5. Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları	89
2.5.1. Roma Anlaşması'ndaki vergi ile ilgili düzenlemeler	90
2.5.2. İkincil mevzuatın vergi ile ilgili düzenlemeleri	93
2.5.3. Uluslararası antlaşmalar	96
2.6. AB ile Türkiye İlişkilerinde Vergi ile İlgili Hükümler	96
2.6.1. Ankara Anlaşmasında yer alan vergi ile ilgili hükümler	96
2.6.2. Katma Protokol'de yer alan vergi ile ilgili hükümler	97
2.6.3. 1/95 sayılı ortaklık konseyi kararında vergi ile ilgili hükümler	99
2.6.4. Vergilendirme yetkisi açısından Türkiye anayasası'nın AB'ye uyumu	100
2.6.5. Türkiye'nin vergi uyumlaştırma yükümlülüğü	103
2.6.5.1. Vergi yükü bakımından AB ile karşılaştırma	103
2.6.5.2. Türkiye'nin vergi uyumlaştırma yükümlülüğü var mıdır?	104

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE'DE UYGULANAN KATMADEĞER VE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN AVRUPABİRLİĞİNE UYUMU

3.1. Katma Değer Vergisi Vergisinde AB ile Uyum Çalışmaları	106
3.1.1. KDV'nin temel özellikleri konusunda AB ile uyum çalışmaları	107
3.1.1.1. AB KDV'sinin temel özellikleri	107
3.1.1.1.1. Ortak KDV sisteminin oluşmasını sağlayan önemli direktifler,	107
3.1.1.1.1.1. Birinci direktif	107
3.1.1.1.1.2. İkinci direktif	108
3.1.1.1.1.3. Altıncı direktif	108
3.1.1.1.2. Avrupa Birliği'nde KDV'nin tercih edilmesinin nedenleri	111
3.1.1.1.3. AB'ye üye ülkeler arasındaki malların alışverişinde KDV	113
3.1.1.1.3.1. Topluluk içi ticari amaçlı mal hareketleri	113
3.1.1.1.3.1.1. 1993 Yılına kadar uygulanan kurallar	113
3.1.1.1.3.1.2. 1993 Yılından sonra uygulanan kurallar	114
3.1.1.1.3.2. Topluluk içinde yolcu beraberinde mallar	116
3.1.1.1.3.3. Vergiye tabi olmayan kurumların topluluk içi iktisapları	116
3.1.1.1.3.4. Topluluk içi ticarete özel uygulama gören malların iktisabı	117
3.1.1.1.3.4.1. Yeni nakil araçlarının iktisabı	118
3.1.1.1.3.4.2. Postayla yapılan satışlar	118
3.1.1.1.3.5. Clearing sistemi	119
3.1.1.1.4. AB'ye üye olmayan ülkelerle olan mal hareketlerinde KDV	122
3.1.1.2. Türkiye'de uygulanan KDV'nin temel özellikleri	122
3.1.1.3. KDV'nin temel özellikleri bakımından karşılaştırma	123
3.1.2. KDV'de istisnalar konusunda Türkiye'nin AB ile uyumu	124
3.1.2.1. Ülke içi mal ve hizmet teslimlerinde uygulanan istisnalar	124
3.1.2.2. Dış ticarete uygulanan istisnalar	131
3.1.2.2.1. İthalatta uygulanan istisnalar	131
3.1.2.2.2. İhracatta uygulanan istisnalar	132
3.1.2.2.3. Deniz, hava ve demiryolu araçları istisnası	135
3.1.2.2.4. Uluslar arası taşımacılık istisnası	135
3.1.2.2.5. Diplomatik istisnalar	135

3.1.2.2.6. Külçe altın istisnası	135
3.1.2.3. Türk ve AB KDV sisteminin istisnalar konusunda karşılaştırılması	136
3.1.2.3.1. Sadece türk KDV sisteminde yer alan istisnalar	136
3.1.2.3.2. Sadece avrupa KDV sisteminde yer alan istisnalar	137
3.1.3. KDV oranları konusunda uyum	137
3.1.3.1. AB'de KDV oranlarının uyumlaştırılması ile ilgili direktifler	138
3.1.3.1.1. 18.09.1987 Tarihli direktif önerisi	138
3.1.3.1.2. 19 Ekim 1992 tarihli konsey direktif ve mevcut durum	138
3.1.3.1.2.1. İndirilmiş oran	139
3.1.3.1.2.2. Standart oran	140
3.1.3.2. Türkiye'de KDV oranları	142
3.1.3.2.1. %1 Oranı uygulanan mal ve hizmetlerden bazıları	142
3.1.3.2.2. %8 Oranı uygulanan mal ve hizmetlerden bazıları	142
3.1.3.2.3. %18 Oranı uygulanan mal ve hizmetler	143
3.1.3.3. Türkiye ile AB KDV oranlarının karşılaştırılması	143
3.2. Özel Tüketim Vergisinde AB ile Uyum Çalışmaları	144
3.2.1. ÖTV'yi uyumlaştırmanın güçlüğü	145
3.2.2. Avrupa Birliğinde özel tüketim vergileri	145
3.2.2.1. Yasal dayanaklar	146
3.2.2.2. ÖTV'de verginin konusu ve vergiyi doğuran olay	146
3.2.2.3. Uluslar arası ticarete ÖTV'nin ödenmesi	147
3.2.2.4. AB ÖTV uygulamasında erteleme düzenlemeleri	148
3.2.2.5. ÖTV konusuna giren mallara diğer vergilerin uygulanması	150
3.2.2.6. İstisnalar	150
3.2.2.7. AB'de ÖTV oranları	151
3.2.2.7.1. Madeni yağlar için belirlenen asgari tutarlar	151
3.2.2.7.2. Alkollü içkilerde belirlenen asgari tutarlar	152
3.2.2.7.3. İşlenmiş tütünlerle ilgili asgari tutarlar	152
3.2.2.8. ÖTV komitesi	154
3.2.3. Türkiye de özel tüketim vergileri	154
3.2.3.1. Türkiye'de ÖTV çalışmaları	154
3.2.4. Türk ÖTV'si ile AB ÖTV'nin karşılaştırılması	156
SONUÇ	158
KAYNAKÇA	163
ÖZGEÇMİŞ	174

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1 : KDV ile İlgili Yönetmelik ve Düzenlemelerin Süreci	75
--	----

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1 : İktisadi Bütünleşmeler ve Özellikleri	6
Tablo 1.2 : Topluluk Yetkileri ve Bütünleşme Düzeyleri	21
Tablo 1.3 : AB Kurucu Ülkeleri ve Genişleme Süreci	27
Tablo 1.4 : AB'nin Kurucu Anlaşmaları ve Değişiklik Tarihleri	30
Tablo 2.1 : Muamele vergisinin gayrisafi muamele vergisi ile KDV bakımından karşılaştırması	54
Tablo 2.2 : Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Vergi Yüğü	64
Tablo 2.3 : KDV Uygulamasında Birden Fazla Oran Kullanılması Durumunda Dolaylı ve Dolaysız Usullere Göre Hesaplama	80
Tablo 2.4 : Vergi Mahsubu Yönteminin İşleyişi.....	82
Tablo 2.5 : AB'ye Üye Ülkelerde Vergi Yüğü	104
Tablo 3.1 : AB'ye Üye Ülkelerde Yürürlükte Olan KDV Oranları.....	141
Tablo 3.2 : Türkiye'de Yürürlükte Olan KDV Oranları	142
Tablo 3.3 : Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar	153

KISALTMALAR DİZİNİ

AA	: Ankara Anlaşması
AAET	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
ATAD	: Avrupa Toplulukları Adalet Divanı
AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür Çelik Topluluğu
BAB	: Batı Avrupa Birliği
COREPER	: Daimi Temsilciler Komitesi
ECOFIN	: Ekonomi veya Maliye Bakanlarının Katıldığı Konsey
EES	: Avrupa Ekonomik Alanı
ECU	: Avrupa Para Birimi
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GB	: Gümrük Birliği
GV	: Gelir Vergisi
GYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KP	: Katma Protokol
LAFTA	: Latin Amerika Serbest Ticaret Bölgesi
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OKK	: Ortaklık Konseyi Kararı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
YTL	: Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Avrupa Ekonomik Topluluğu 25.03.1957 tarihinde Roma’da, Belçika, Fransa, Hollanda, Lüksemburg ve Almanya tarafından “Avrupa Halkları” arasında işbirliğini sağlamak amacıyla kurulmuştur. Bu topluluk, o zamandan günümüze kadar dünyanın en büyük ticari bloğu haline gelmiştir. Topluluk ekonomik ve parasal birliği sağlamak için çalışmalarına devam etmekte olup, para ve maliye politikalarını birleştirip vergilerin uyumlaştırılmasından sonraki nihai hedefi Avrupa Birleşik devletlerini oluşturmaktır.

Avrupa Birliği’nin asıl amacının malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbestçe dolaşabileceği bir pazarın oluşturulması olduğuna göre, bu amacı gerçekleştirebilecek araçların başında vergi politikaları gelmektedir. Avrupa’nın birleşmesinde vergi ile ilgili konular, gerek Roma Anlaşması’nda gerekse Maastricht Anlaşması’nda ortak politika alanı olarak kabul edilmediğinden vergi ile ilgili düzenlemeler üye devletlerin egemenlik yetkileri kapsamına bırakılmıştır.

AB’de vergi politikası bütünleşme sürecinde ikincil bir politika niteliğindedir. Çünkü Roma Anlaşması AB’de maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir. Roma Anlaşması’nda vergi ile ilgili düzenlemeler Topluluğun temel ilkeleri arasında değil, “Topluluk Politikası” başlıklı üçüncü kısımda rekabet hükümlerinden sonra yer almıştır. AB’nin vergi uyumlaştırmasına yönelik temel yaklaşımı, üye ülkeler arasındaki çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı gibi haksız rekabete yol açan unsurların ortadan kaldırıp vergi yasalarının uyumlaştırılmasını hedeflemektedir. Ancak vergileme politikası, bütünleşme sürecinde Birliğin amaçlarına ulaşmasında önemli rol oynayan bir araç niteliğindedir.

Türkiye 1963 yılında imzalanıp 01.12.1964 yılında yürürlüğe giren Ankara Anlaşması(AA) ile AT ile ortaklık ilişkisi içerisine girmiştir. Bu tarihten başlayarak devam eden ilişkiler, 01.01.1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol ile AT ile Türkiye arasında bir Gümrük Birliği kurulması kararı, 06.03.1996 tarihinde 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı’nın alınması ile hızlanmış ve 01.01.1996 tarihinde Türkiye ile AB üyesi ülkeler arasında Gümrük Birliği’ne geçilmiştir. Daha sonra AB ile

yapılan 10-11 Aralık Helsinki Zirvesi'nde Türkiye'nin tam üye olacak ülkeler arasına kabul edilmesiyle ilişkiler yeni bir döneme girmiştir. Bu dönemde Türkiye Kopenhag Ekonomik Kriterleri'ni gerçekleştirmek zorunda bırakılmıştır. Türkiye'nin bu kriterleri gerçekleştirilmesi için özellikle vergi mevzuatının AB mevzuatına uyumu yönündeki çalışmaları da hızlandırması gerekmektedir.

Roma Anlaşması üye ülkelerin kendi maliye politikalarını korusa da, üye ülkeler, vergi uyumlaştırması ile mali egemenliklerinin zedeleneceğini düşüncesi, kamuoyunun vergilemedeki duyarlılığının fazla olması ve vergileme konusundaki karar alma sürecinin yavaş işlemesi gibi sıkıntılar nedeniyle özellikle de dolaysız vergilerin uyumlaştırılması yavaş ilerlemektedir. Topluluğun kurulmasından günümüze kadar geçen süre içerisinde öncelikle ve ağırlıklı dolaylı vergilerin uyumlaştırılması (harmanizasyonu) konusu üzerinde durulmaktadır. Bunun nedeni, dolaylı vergilerin (satış vergilerinin) nispi fiyatların oluşmasındaki etkisi ve dolayısıyla serbest ticaret ve rekabet koşullarını bozması, saptırmasıdır. Topluluk içinde, dolaysız vergilerin uyumunun gerçekleştirilmesi çok zor olduğu için, özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda kayda değer mesafeler kat edilmiştir.

Yıllardır kendimize en önemli hedef olarak aldığımız Avrupa Birliği'nde dolaylı vergiler alanında yapılan, yapılması öngörülen uyumlaştırma çalışmalarına bir göz atmak halen ve önümüzdeki dönemlerde vergilendirme konusunda bizleri nelerin beklediğini görmek açısından gerekli ve yararlı olacaktır. Bu çalışmada Avrupa Birliği ülkelerinin kendi aralarında yaptıkları, dolaylı vergiler alanındaki vergi uyumlaştırması çalışmalarına yer verilecektir.

Üç bölüm halinde incelemeye çalıştığımız bu konunun ilk bölümünde, ülkeler arasındaki ekonomik bütünleşmelerin nedenleri ve ekonomik bütünleşme aşamalarına değinildikten sonra, ekonomik bütünleşmenin en önemli örneği olan AB'nin kuruluşu, genişlemesi, amaçları konusunda değerlendirmeler yapılmıştır. Türkiye – AB ilişkilerinin gerek dünü gerek bugünü hakkında bilgiler verilmiştir. Bu ilişkiler tam üyeliğe yönelik 1962 AA ile başlamış, 01.01.1996 tarihinde başlatılan Gümrük Birliği ile yeni döneme girmiş, Aralık 1999 Helsinki Zirvesi ile aday ülke statüsü verilmesiyle müzakerelere başlanmış ve hala bu müzakereler devam etmektedir. İzleyen

iki bölümde, vergi uyumlaştırılması sorunu ve Avrupa Birliği'nde dolaylı vergi düzenlemeleri, Türkiye'nin bu düzenlemelere uyumu incelenmiştir.

İkinci bölümde, vergi uyumlaştırma sorunu ele alınmıştır. Öncelikle uyumlaştırılması gereken dolaylı vergiler ve bu vergilerin uluslar arası rekabeti bozucu etkileri teorik olarak ele alındıktan sonra dolaylı vergilerin uluslar arası rekabeti bozucu etkilerini gidermeye yönelik önlemler incelenmiştir. Daha sonra Avrupa Birliği vergi hukukunun kaynakları konusu incelenmiştir. Arkasından Türkiye'nin vergi uyumlaştırma yükümlülüğü bulunup bulunmadığı sorularına cevap aranmıştır. Türkiye'nin AB'ye tam üyelik perspektifi dikkate alındığı zaman, AB'deki ortak vergi düzenlemeleri alanındaki gelişmelerin yakından takibi büyük önem taşımaktadır

Üçüncü bölümde ise AB ve Türkiye'de uygulanan dolaylı vergiler (özellikle Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi) karşılaştırmalı olarak, oranlar, istisnalar ve verginin temel özellikleri açısından incelenmiştir. AB Katma Değer Vergisi(KDV) ve AB Özel Tüketim Vergisi uygulamaları(ÖTV) ile Türk KDV ve ÖTV uygulamaları arasındaki farklılıkların tespit edilmesine çalışılmıştır Vergi uyumlulaştırılması çabaları, globalleşmenin hız kazanması ve sermayenin, emeğin mobilitesinin artması nedenleri ile AB gibi ekonomik ve siyasi entegrasyonu önemli ölçüde başaran yapılanmalarda daha da önem kazanmıştır. AB'ye tam üye olmayı hedefleyen Türkiye'nin dolaylı vergileri uyumlaştırması başlangıç olarak büyük önem arz etmektedir. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması diğer maliye politikası araçlarında da uyumu kolaylaştıracaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE – AB İLİŞKİLERİ

1.1.Uluslararası Ekonomik Bütünleşme Aşamaları

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra zarar gören Avrupa'nın inşası için oluşturulan bir-takım ekonomik kuruluşlar uluslar arası ekonomik bütünleşmelerin ilk örneklerindedir. Günümüzde bağımsız devletler arasında oluşturulan ekonomik bütünleşmeler dünya ticaretinin aksayan yönlerini gidermesi ve “Ticaret, barışın güvencesidir.” düşüncesi bakımından önem kazanmıştır.

1.1.1. Ekonomik bütünleşme

20. yüzyılda hızla gelişen küreselleşme eğilimiyle, ülkeler bir yandan bu eğilimin beraberinde getirdiği yoğun rekabetten korunabilmek, diğer yandan dünya ile bütünleşme sürecini hızlandırabilmek amacıyla çeşitli zamanlarda ekonomik bütünleşme sürecine girmişlerdir. İntegration(entegrasyon ve bütünleşme) kelimesi, birleşme, bir araya gelme ve parçaların bir bütün içinde toplanması anlamlarına gelmektedir¹.

İktisadi birleşme, ulusal ekonomiler arasındaki bölünme ve parçalanma derecesini azaltmak amacıyla yapılan uğraşlar şeklinde tanımlanabilir². İktisadi birleşmeler “Birleşmeye giden ekonomilerde mal ve hizmet akımlarına serbesti sağlayıp, mal ve ticarete engel olan kısıtlamaların ortadan kaldırılarak bir ortak pazarın oluşturulmasıdır”³. “Bir süreç olarak, farklı ulusal devletlere ait ekonomik birimler arasındaki ayrımcılığı ortadan kaldırmaya yönelik önlemler alınması; bir durum olarak ise ulusal ekonomiler arasındaki çeşitli ayrımcılık türlerinin mevcut olmamasıdır” şeklinde tanımlanmaktadır⁴. En genel tanımlama ile iktisadi birleşme; birleşmeye giden ekonomilerde mal ve hizmet akımlarına serbesti sağlayıp, ticarete engel olan kısıtlamaları ortadan kaldırarak bir ortak pazar oluşturmaktır. Böylece iktisadi birleşme ile daha geniş bir pazara üretim yapmak ve büyük çapta üretimin

¹ Oxford *Advanced Learners Dictionary Of Current English*, 1989, s. 444.

² Halit SUIÇMEZ, *Gümrük Birliğinde Rekabet ve İstihdam*, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Yayın No: 579, Ankara 1996, s. 13.

³ Halil SEYİDOĞLU, *Uluslararası İktisat, Teori Politika ve Uygulama*, İstanbul: Kurtiş Matbaası, Geliştirilmiş 13.b., 1999, s. 211.

⁴ Nevzat GÜRAN, *Uluslararası Ekonomik Bütünleşmeler ve Avrupa Birliği*, Anadolu Matbaacılık, 1.b., İzmir 1999, s.3.

sağlayacağı imkânlardan yararlanmak fırsatı doğacaktır⁵. Ekonomik bütünleşmeye taraf olan devletlerin kişisel egemenliklerinin yerini bütünleşmenin egemenliği almaktadır⁶.

Ekonomistler tarafından iktisadi birleşmelerin tanımlamasında tam bir anlaşmaya varamamışlarsa da⁷, üç nokta üzerinde anlaşmaya vardıkları söylenebilir⁸. Bunlar:

- Ekonomik birleşme temelde iş bölümüne dayanır.
- Ekonomik birleşmenin ileri aşamasında malların, hizmetlerin ve üretim faktörlerinin serbestçe dolaşımı öngörülmektedir.
- İktisadi birleşme, mal ve hizmetler ile üretim faktörlerinin kaynağı ve gideceği yere göre ayrıcalıklı olmayan uygulama görmesini içerir.

Ekonomik bütünleşmeler üç şekilde görülebilir⁹:

- Bir ülke sınırları içindeki farklı bölgelerin ekonomik bütünleşmesi,
- Farklı ülkelerin bir bölge içinde birleşmelerini amaçlayan ekonomik bütünleşmeler,
- Farklı bölgesel grupların birleşmesi ve tek bir ekonomik ve politik birim haline dönüşmesini amaçlayan “Dünya Bütünleşmesi”. İkinci dünya savaşından sonra Avrupa’nın yeniden inşası için oluşturulan bir takım uluslararası ekonomik kuruluşlar, uluslararası ekonomik bütünleşmelerin ilk örnekleridir.

Tablo 1.1’de gösterildiği gibi bütünleşme derecesi zayıftan kuvvetliye doğru artmaktadır. Bütünleşme derecesi en zayıf serbest ticaret bölgesi iken en kuvvetli bütünleşme ekonomik ve parasal bütünleşmedir. Çünkü ekonomik ve parasal bütün-

⁵ M. Hakan YALÇINKAYA, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türk Sanayinin Rekabet Gücü, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Sayı:3, Manisa 1997, s. 411.

⁶ Hirofumi SHIBATA, *Theory of Economic Unions Fiscal Harmonization in Common Markets*, Colombia University Press, 1967, p. 146.

⁷ Mircan Yıldız TOKATLIOĞLU, Ekonomik Entegrasyonlar ve AB, *Dış Ticaret Dergisi*, Sayı:15, Yıl: 4, Ankara, Ekim 1999, s. 89.

⁸ Fritz MACHLUP, *A History of Thought on Economic Integration, Economic Integration, Worldwide Regional, Sectoral*, The Mcmillian Press Ltd, London 1978, p. 63.

⁹ Canan BALKIR ve Muzaffer DEMİRCİ, *Uluslararası Ekonomik Bütünleşmeler ve Avrupa Topluluğu*, Filiz Kitapevi, İstanbul 1989, s. 9.

leşme üretim faktörlerinin serbest dolaşımının yanında ekonomi politikalarında uyumu da içermektedir.

Tablo 1.1. İktisadi Birleşmeler ve Özellikleri

Birleşme Biçimleri	Üyeler Arası Serbest Ticaret	OGT	Üretim Faktörlerinin Serbest Dolaşımı	Ekonomi Politikalarında Uyum
Serbest Ticaret Bölgesi	VAR	YOK	YOK	YOK
Gümrük Birliği	VAR	VAR	YOK	YOK
Ortak Pazar	VAR	VAR	VAR	YOK
İktisadi Birlik	VAR	VAR	VAR	YOK
Ekonomik ve Parasal Birlik	VAR	VAR	VAR	VAR

Kaynak: YALÇINKAYA, a.g.e., s. 415.

Ekonomik bütünleşmenin çok çeşitli etkileri vardır. Bunlardan özellikle refah üzerindeki etkileri en çok üzerinde durulması gereken bir konudur.

1.1.2. Ekonomik bütünleşmenin refah üzerindeki etkileri

Uluslar arası ticaretin serbest olmasının dünyada optimal kaynak dağılımını sağlayarak verimlik ve üretimi, dolayısıyla refahı arttıracığı savunulmaktadır¹⁰. Ekonomik bütünleşme hareketi ile üye ülkeler arasındaki ticari engellerin kaldırılması, dünya ticaretinin serbestleşmesi ve küreselleşme yolunda adımlar atılması hedeflenmektedir. Ancak üye ülkeler üye olmayanlarla yaptıkları ticaret üzerindeki kısıtlamaları sürdürdüklerinden dünya ticaretini serbestleştirme girişimleri yine de sınırlı kalmaktadır¹¹. Böylece gümrük birliklerinde serbest ticaretle korumacılık bir arada görülmektedir. Bu durumda refaha katkı açısından gümrük birliklerinin statik ve dinamik olmak üzere iki etkisinden bahsedilmektedir.

1.1.2.1. Gümrük Birliği'nin statik etkileri

Ülkeler Gümrük Birliği(GB) gibi bir ekonomik bütünleşmeye gittiklerinde, ekonomideki nispi fiyatlar değişecek ve bu durum üretim, tüketim ve ticaretin yapısını etkileyecektir. Birlik sonrası teknolojinin ve ekonomik yapının sabit kaldığı varsayımı altında,

¹⁰ M. Ziya SUER, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri*, Maliye Hesap Uzmanları Yayınları, Cilt 1-2, Ankara 1999, s. 24.

¹¹ Beytullah YILMAZ, *Avrupa Birliği Sürecinde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Ekonomideki Yeri ile Finansman Sorunları ve Denizli Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli 2002, s.28.

üretim faktörlerinin yeniden dağılımı dolayısıyla ortaya çıkan etkilere statik etkiler denmektedir.¹² Gümrük Birliklerinin statik etkileri, teknolojinin ve ekonomik yapının sabit kalması varsayımı altında, üretim faktörlerinin yeniden dağıtılması sonunda ortaya çıkacak etkileri ifade eder. Statik etkiler, bir defalık etkilerdir. Bunun nedeni, ekonomik yapının ve teknolojinin uzun süre sabit kalamayacağıdır¹³.

GB'nin statik refah etkileri, potansiyel refah etkileri ve gelirin yeniden dağılımından kaynaklanan refah etkileri diye değerlendirilebilir. Potansiyel refah etkileri, üretim ve değişimde etkinlik ile ilgilidir. Buna göre GB'nin statik refah etkileri; üretim etkileri, tüketim etkileri ve ticaret hadlerine etkileri olmak üzere üç grupta incelenebilir¹⁴.

1.1.2.1.1. Üretim Etkisi

GB'nin üretim üzerindeki etkileri, belirli mallara yönelen tüketici alımlarının, üçüncü ülkeler ve iç üreticilerden ortak üretici ülkelere kayması sonucu meydana gelmektedir. Birliğe ortak üye ülkeler arasındaki üretimin olumlu yönde gelişmesi ticaret yaratıcı etkiyle ortaya çıkar. Bu üretim etkisi, tüketicinin yüksek maliyetli ülke içindeki mallardan düşük maliyetli ortak ülke mallarına kayması sonucu oluşur. Ticaret yaratıcı etki, GB dolayısıyla üye ülkelerdeki yüksek maliyetli üretimin yerine, Birlik içindeki daha verimli ülkenin üretiminin geçmesi dolayısıyla ortaya çıkar. Yani Birlik içinde üyeler arasındaki ticaret hacminin genişlemesi ticaret yaratıcı etkiyi oluşturur¹⁵. Bu etki Birlik içinde karşılaştırmalı üstünlüklere uygun bir uzmanlaşmanın sonucudur. Ticaret yaratıcı etkinin büyüklüğü GB sonucunda birliğe katılan ülkelerin refah artışının da büyük olacağını göstermektedir¹⁶.

Ticaret saptırıcı etki, GB'nin kurulmasıyla en verimli üreticinin Birlik dışında kalması dolayısıyla Birlik ülkelerinin bu ülkeden yapmakta oldukları ithalatın sona ermesi

¹² Gül GÖL, *Gümrük Birliğine Geçişte Rekabet Gücünün Belirlenmesi ve Rekabetçi Pazarlama Stratejileri*, Genç İşadamları Derneği Yayınları, İstanbul 1996, s. 2.

¹³ Cihan DURA ve Hayriye ATİK, *Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye*, Nobel-Yayın Dağıtım, Ankara 2000, s. 9.

¹⁴ GÜRAN, a.g.e., s. 42.

¹⁵ Hine ROBERT G., *Customs Union Enlargement and Adjustment: Spain's Accession to The European Community*, Journal Of Common Market Studies, No:1, September, 1989, p. 21.

¹⁶ SEYİDOĞLU, 1999, a.g.e., s. 208.

dolayısıyla ortaya çıkar. Birlik dışında kalan ülkelerle yapılan ticaret hacminin daralması ticaret saptırıcı etkiyi oluşturur¹⁷.

GB'nin dünya refahına etkileri ticaret yaratıcı ve saptırıcı etkinin göreceli büyüklüğüne bağlıdır. Eğer ticaret yaratıcı etki ticaret saptırıcı etkiden daha büyük ise, bu durum Birlik ortalama kaynak verimliliğini yükseltecek ve dünya refahının artmasına katkıda bulunacaktır. Ticaret saptırıcı etkinin ticaret yaratıcı etkiden daha büyük olduğu durumda ise dünya kaynaklarının ortalama verimliliği ve dünya refahı düşecektir. Olumlu üretim etkisi Viner'in birliğin ticaret yaratıcı etkisi şeklinde tanımladığı etkidir. Olumsuz üretim etkisi de ticaret saptırıcı etkidir. Viner; ticaret yaratıcı etkinin maliyetleri düşürücü özelliğinden dolayı refahı arttırdığını, ticaret saptırıcı etkinin ise maliyetleri yükselttiği için refahı azalttığını öne sürmüştür¹⁸.

1.1.2.1.2. Tüketim etkisi

Eğer bir mal ithal edilirken gümrük vergisi alınıyor ise, bu durum o malın fiyatının artmasına neden olur. GB kuran ülkeler arasında, gümrüklerin kaldırılması malın fiyatını düşürecektir. Fiyat yapısındaki bu düşüşler tüketimi, yurtiçi mallar ve üçüncü ülkelere yapılan ithalattan saptırarak Birlik içi ülkelere satın alınan mallara yöneltilir.¹⁹ Eğer ticarete konu olan mallarda talep esnekliği sıfırdan büyük ise ($e > 0$), ucuzlayan mala olan talep artar ve bu durumda tüketim etkileri ortaya çıkar. Fiyat yapısındaki bu değişiklikler tüketimi, yurtiçi mallar ve üçüncü ülkelere yapılan ithalatı saptırarak, birlik içi ülkelere satın alınan mallara yöneltilir. Eğer birlik içinde ithalat artmış ise tüketim de artmıştır²⁰.

Çeşitli ülkelerin aralarında GB oluşturmaları, gümrük tarifelerinin kaldırılması, iç piyasada fiyatların düşmesine, bir mala gümrük vergisinin uygulanması ise bu malın gerçek fiyatının gümrük vergisi miktarı kadar yükselmesine neden olur. Birlik sebebiyle kaldırılan gümrükler, Birlik içindeki mobilizasyonu arttırdığından, ekonomideki tüketim modelini değiştirir. Çünkü birliğe üye ekonomiler arasındaki mal mobilizasyonu, ekonomideki nispi fiyatları etkiler. Bunun sonucunda tüketici alımlarında belirli bir ihtiyacı daha az et-

¹⁷ ROBERT G. a.g.m., p. 27.

¹⁸ KARLUK, *Avrupa Toplulukları ve Türkiye*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1990, s. 214.

¹⁹ M. Erol İYİBOZKURT, *Dış Ticaret*, Trabzon: T.C. Trabzon İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No:6, Trabzon 1982, s. 153.

²⁰ İYİBOZKURT, a.g.e., s. 215.

ken karşılayan yerli mallardan, o ihtiyacı daha etken karşılayan yabancı mallara doğru bir kayma olur. Nispi fiyatları değişen yerli mallar, ikame mal ise ve talep esneklikleri sıfırdan büyük ise ($e > 0$), bu mallara yönelik tüketim değişir. Böylece indirilen gümrükler sebebiyle nispi olarak ucuz gelen yabancı mallar daha fazla talep edilir. Bu durumda GB'nin tüketim etkileri ortaya çıkar²¹. GB'nin olumlu tüketim etkisi birliğin ticaret yaratması durumunda meydana gelir. Birlik içinde yeni bir ticaret yaratılmasına bağlı olarak Birlik üyeleri, daha ucuz kaynaktan daha fazla tüketim yapma olanağına kavuşur, böylece olumlu tüketim etkisi refah seviyesinin yükselmesine katkıda bulunur. Bu anlamda olumlu tüketim etkisi olumlu üretim etkisiyle beraber ortaya çıkar.

1.1.2.1.3. Ticaret hadleri etkisi

GB'nin oluşumu ve genişlemesi, ticaret hacmini ve yönünü etkilemektedir. Ticaret hadleri, birliğe üye ülkeler arasındaki iş bölümünün doğuracağı refah yükselişinden her üye ülkenin alacağı payı belirler. Bir bütün olarak birliğin, tek tek Birlik üyesi ülkelerin ve Birlik dışında kalan ülkelerin ticaret hadlerindeki değişimler, bu ülke grupları arasında gelirin yeniden dağılımına yol açacak refah üzerinde, önemli etkiler doğuracaktır. GB'nin üye ülkelerin ve tüm dünyanın refahını nasıl etkileyeceği üretim ve tüketimdeki etkinlik değişimleri yanında, ticaret hadlerindeki değişimlere de yakından bağlıdır²². GB'nin ticaret hadleri üzerindeki etkilerini dört başlık halinde sıralayabiliriz²³:

- Birlik içinde verimlilikte meydana gelen artışlar, birliğin üretim maliyetinin düşmesine yol açar.
- Birleşen ekonomilerin kendi kendilerine yeterlilik dereceleri eskisine göre daha fazla olup, Birlik dışında kalan ekonomilere bağımlılık dereceleri daha azdır. Pazarlık gücünün artması durumunda, ticaret hadlerinin Birlik lehine, dışarıda kalanlar aleyhine değişme olasılığı çok fazladır. Kurulan GB dünya piyasasının önemli bir kısmını kapsaması durumunda, birliğin pa-

²¹ Süleyman UYAR, Gümrük Birliği'nin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri, *Dış Ticaret Dergisi*, Yıl:6, Sayı:20, Ankara 2001, s. 168.

²² GÜRAN, a.g.e., s. 64.

²³ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 225.

zarlık gücünün yükselmesi ve buna bağlı olarak dış ticaret hadlerini de lehine çevirmesi mümkündür.

- Ekonomik büyüklüğe sahip Birlik, arz ve talep şartlarını etkileyerek dünya fiyatlarını değiştirebilir ve bu değişiklikle dış ticaret hadlerini lehine çevirebilir. Ancak Birlik küçük ise, dış dünyanın sonsuz esnek arz eğrileri ile karşılar ve bundan dolayı dış ticaret hadlerini lehine çeviremez.
- GB ticaret sapmasına yol açtığı ölçüde, Birlik üyelerinin dış ülkelerle olan ticaret hadleri Birlik lehine dönebilir. Eğer Birlik yönünden dış talep ve arz esneklikleri sıfır ise, dış ticaret hadleri büyük ölçüde Birlik lehine dönecektir. Çünkü bu durumda, dış ülkelerin ithalatında bir azalma olmakta, fakat bu ülkelerin ihracatları daha düşük fiyattan eski seviyelerini korumaktadır.

1.1.2.2. Gümrük Birliği'nin dinamik etkileri

GB'nin statik etkileri, tarifelerin kaldırılması sonunda ortaya çıkan dış ticaret hacmi ve refah seviyesinde meydana gelen değişmelerle ilgilidir. Statik etkiler genellikle bir kez ortaya çıkan etkilerdir. Küçük ülke piyasalarının yerine daha geniş bir piyasanın geçmesi, bazı dinamik etkiler doğurur. GB'ye giden ekonomilerde, üretim kapasitesi ve kaynakların dağılımı değişime uğrar. Zaman içinde kişi başına gelir artar; istihdamın ve dış ticaretin yapısı değişir. GB'den asıl beklenen bu tür dinamik yararlarıdır²⁴. Bu etkiler aşağıda incelenecektir.

1.1.2.2.1. Rekabet Artışı Etkisi

GB Birlik içindeki üreticileri birbirinin rekabetiyle karşı karşıya getirir. Bu yoğun rekabet ortamı bir yandan en iyi üretim tekniklerinin kullanılmasına imkan verirken, diğer yandan yeni teknolojilere geçilmesi için itici bir güç olmaktadır²⁵.

Gümrük tarifeleri, kotalar ve öteki kısıtlamalar monopolleşmeyi ve verimliliği düşük işletmeleri özendirir. Birlik öncesinde koruma duvarlarının arkasında yüksek maliyet, geri teknoloji ve düşük kalite ile üretim yapan firmalar, ya verimli çalışacak şekilde kendi-

²⁴ DURA ve ATİK, a.g.e., s. 18.

²⁵ GÜRAN, a.g.e., s. 74.

lerini yenileyecekler, ya da piyasadan çekilmek zorunda kalacaklardır. Birlik içinde dış ticaret kısıtlamalarının kaldırılması, yerli üreticileri dış piyasa rekabetiyle karşı karşıya getirir. Böylece verimliliği düşük üreticiler endüstriyi terk eder ve ancak rekabete dayanacak kadar verimli çalışanlar faaliyetlerini sürdürür. Bununla beraber yoğun rekabet ortamı ulusal monopolların yerini Birlik çapındaki daha büyük monopolların de almasına neden olabilir. Birlik oluşumu ile ortaya çıkan rekabet avantajından en iyi şekilde yararlanmak için ortak bir rekabet politikasının izlenmesi son derece önemlidir²⁶.

1.1.2.2.2. Ölçek ekonomileri etkisi

Firmaların büyüklüğünden kaynaklanan unsurlar, maliyetlerin düşürülmesi, verimlilik ve üretimin artması ile bunların sağladığı tasarrufların yarattığı olumlu sonuçlara “ölçek ekonomileri” etkileri denmektedir. İş bölümü ve uzmanlaşma, büyüklükten kaynaklanan makine ve donanım bolluğu, elde edilen yeni satış artırma teknikleri ve kazanılan yeni pazarlar ölçek ekonomileri oluşturmaktadır²⁷.

Kitlesel üretim dolayısıyla çeşitli pazarlama fonksiyonları daha büyük hacimde yapılabilir. Ayrıca daha az stok bulundurma ihtiyacı doğar. Bütün bunlar maliyetlerde tasarrufa yol açar. Geniş bir piyasa, bunlardan başka üretim, planlama, yönetim, araştırma ve geliştirme gibi faaliyetlerde de yüksek derecede kalifiye elemanlar çalıştırılmasına imkan verir²⁸.

1.1.2.2.3. Dışsal ekonomiler etkisi

Genel anlamda dışsal ekonomi, bir üreticinin diğer bir üreticiye yapmış olduğu karşılıksız yarar ya da kayıplar şeklinde tanımlanabilir. Kitlesel üretim karşısında endüstriye hammadde sağlayan işletmeler ileri teknoloji ve büyük ölçekli üretim yöntemlerini kullanmaya başlarlar. Bu ise hammadde ve ara malların bollaşmasına, kalitenin yükselmesine ve fiyatların ucuzlamasına neden olur²⁹.

²⁶ Osman TEKİNEL, *AT-Türkiye ve Gümrük Birliği, Avrupa Gümrük Birliği ve Türk Ekonomisine Muhtemel Etkileri*, Sütçüimam Üniversitesi Rektörlüğü, Yayın No:10, Kahramanmaraş1995, s. 35.

²⁷ Ahmet ÇİMEN, *Gümrük Birliği ve Avrupa Topluluğu Türkiye İlişkileri*, Merkez Bankası Yayınları, Ankara 1996, s. 25.

²⁸ YILMAZ, a.g.e., s. 36.

²⁹ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 230.

1.1.2.2.4. Teknolojik gelişmeye etkisi

GB, üye ülkelerin teknolojik ilerleme hızlarını yükseltir. GB ile sağlanan geniş bir piyasa büyük işletmelerin kurulmasına yol açar. Bu ise bir yandan yurt dışından ileri teknolojilerin aktarılmasına, öte yandan da işletmelerin büyümesinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerine daha büyük fonlar ayrılmasına imkân verir³⁰. Teknolojik gelişme, üretim teknolojilerini geliştirerek daha az maliyetle daha çok ürün elde edilmesine yardımcı olmakta, ekonomiyi olumlu yönde etkileyerek refaha katkı sağlamaktadır.

Bunun sonucu ekonomik yapı, teknolojik gelişme ile canlanmakta ve büyüme hızlanmaktadır. Teknolojik gelişmenin zayıfladığı dönemlerde, azalan verimler kanunu gereğince dünya ekonomisi daralmakta ve ekonomik krizler meydana gelmektedir³¹. Ekonomik bütünleşmede ortaya çıkabilecek dışsal ekonomiler ve rekabetin yoğunlaşması gibi etkiler bir yandan daha sermaye-yoğun tekniklerin kullanılmasını zorunlu hale getirirken, diğer yandan da AR-GE faaliyetlerini teşvik ederek teknolojik gelişmenin hızlanmasına katkı sağlamaktadır³².

1.1.2.2.5. Yatırımları özendirme ve sermaye etkisi

GB, kaynak etkinliğini dolayısıyla milli geliri yükseltir. Milli gelirdeki büyüme de tasarruf ve yatırımları artırır. GB, tarifelerin yeniden yükselmeyeceği konusunda işadamlarına güven sağlayarak yatırımların riskini azaltıp karlılığı yükseltirken; piyasa hacminin genişlemesine, Birlik içinde üretimin daha etkin ellerde toplanmasına ve bölgeye önemli ölçüde yabancı sermaye yatırımının çekilmesine neden olur. Çünkü GB'nin oluşması, üçüncü ülke üreticilerinin Ortak Gümrük Tarifesi(OGT)'den kaçınmak amacıyla bölge içindeki yatırımlarının artmasına neden olur. Buna özellikle 1960'larda sonra AET'ye akan Amerikan sermayesi örnek olarak verilebilir. Birlik içinde yatırımların ve buna bağlı olarak rekabetin artması, bölge içinde kaynakların daha iyi kullanılmasına yol açar. Bu da verimliliği ve refahı yükseltici bir faktördür³³.

³⁰ SEYİDOĞLU, 1999, a.g.e., s. 212.

³¹ ÇİMEN, a.g.e., s. 27.

³² GÜRAN, a.g.e., s. 75.

³³ SEYİDOĞLU, 1999, a.g.e., s. 213.

Ölçek ekonomilerinden yararlanılması, yoğunlaşan rekabet ve belirsizliklerin azalması, yatırımları arttırıcı etki yapacaktır. Öte yandan, ekonomik bütünleşmenin sağlayacağı gelir artışları tasarrufları çoğaltacak; böylece toplam yatırımlar artacağı gibi yatırımların gelir içindeki payı da büyüyecektir³⁴.

Sonuç olarak, 1950'lerden günümüze uzanan GB kuramının bağımsız devletler arasında kurulan gümrük birliklerinin statik etkileri konusunda öncelikli bir yargıya varmadığını buna rağmen kuram, belli varsayımlar altında birlikten beklenebilecek yararların daha büyük olabileceğini söylemektedir. Birliklerin dinamik etkileri genellikle daha büyük ve önemli sayılmakla birlikte; bunların da hem ortaya çıkışı uzun zaman almakta, hem de ölçümleri çok zor olmaktadır. Tüm bunlara rağmen, günümüzde artan sayıda ülkenin bir GB ya da ona benzer bütünleşme modeli içinde yer almak istemesi daha çok ekonomi dışı nedenlere bağlanmaktadır³⁵.

1.1.3. Ekonomik bütünleşme aşamaları

Ekonomik bütünleşme sürecinin değişik aşamaları vardır. Bu sürece giren ekonomiler farklı aşamalarda ve farklı koşullarda gelişme göstermişlerdir. Ekonomik bütünleşme aşamaları şunlardır³⁶:

- Ekonomik İşbirliği Antlaşması (Preferential Trading Agreements)
- Serbest Ticaret Bölgeleri (Free Trade Association)
- Gümrük Birliği (Customs Union)
- Ortak Pazar (Common Market)
- İktisadi Birlik (Economic Union)
- Ekonomik ve Parasal Birlik (Economic and Monetary Union)

Bu aşamalar dışında, iktisadi birleşmeleri bütünleşme aşamalarında uygulanan politikalar bazında değerlendirip; ticaret bütünleşmesi, faktör bütünleşmesi, politika bütün-

³⁴ GÜRAN, a.g.e., s. 77.

³⁵ Nahit TÖRE, *Ekonomik Bütünleşme Kuramı*, Avrupa Birliği El Kitabı içinde, 1995, s.26-28.

³⁶ M. Erol İYİBOZKURT, *Uluslararası İktisat Teorisi*, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları, Yayın No:22, Bursa 1989, s. 213.

leşmesi ve tam bütünleşme şeklinde ayrıma gitmektedirler³⁷. Her ekonomik bütünleşmenin bir iç dinamiği vardır. İkinci, üçüncü ve altıncı aşamalar kalıcı bütünleşme biçimleri sayılabilir. Bunlar dışında her aşama, daha sonraki aşamaya zemin oluşturmaktadır. Her aşamada ülkelerin ekonomik ve siyasal açıdan karşılıklı bağımlılıkları artmakta, bağımsız ekonomi, para ve maliye politikaları izleme yetenekleri azalmaktadır³⁸.

1.1.3.1. Ekonomik işbirliği anlaşmaları

En dar kapsamlı ekonomik bütünleşme şekli, ekonomik işbirliği anlaşmasıdır. Burada, anlaşmaya taraf olan ülkeler, belirli mallar üzerindeki gümrük tarifelerini kaldırır. Bu tip birleşmede asıl amaç, taraflar arasındaki ticaret hacmini artırmak, uluslar arası ticarete ait çeşitli engelleri ortadan kaldırarak bu alandaki kontrolleri en aza indirmektir³⁹. 1932 yılındaki İngiltere ile Commonwealth Ekonomik İşbirliği Sistemi, bu tip ekonomik bütünleşmeye örnek olarak verilebilir⁴⁰.

1.1.3.2. Serbest ticaret bölgesi

Günümüzde iktisadi birleşme hareketleri içerisinde en sık rastlanan iktisadi işbirliği türü Serbest Ticaret Bölgeleridir. Serbest bölgeler, ekonomik hayatta devlet müdahalesinin asgariye indiği özel uygulama alanları olarak tanımlanabilir⁴¹. Serbest bölgeler; bir ülkenin siyasî sınırları içinde bulunmakla birlikte, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında sayıldığından, ülkede geçerli ticarî, malî ve iktisadî alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin uygulanmadığı ya da kısmen uygulandığı bölgelerdir. Serbest bölgelerde sınaî ve ticarî faaliyetler için daha geniş kapsamlı teşvikler ve muafiyetler uygulanmakta olup, bu bölgelerde ticarî, endüstriyel ve hizmet faaliyetleri yapılmaktadır. Serbest bölgeler, ülkenin diğer kısımlarından fizikî olarak ayrılmış bulunmaktadır⁴².

³⁷ Bella BALASSA, *Types of Economic Integration, Economic Integration Worldwide, Regional, Sectorial*, Macmillan Press LTD, New York 1976, p. 17.

³⁸ TÖRE, a.g.e, s. 21-22.

³⁹ SEYİDOĞLU, 1999, a.g.e., s.415.

⁴⁰ Erol İYİBOZKURT, a.g.e., s. 213.

⁴¹ Cem ALPAR ve Tuba ONGUN, *Dünya Ekonomisi ve Uluslar Arası Kuruluşlar. Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Değerlendirme*, Türkiye Ekonomi Kurumu Yayınları, Ankara 1987, s. 63.

⁴² Vefa TOROSLU, *Serbest Bölgeler*, Beta Yayınevi, İstanbul 2000, s. 1.

Serbest ticaret bölgelerinde amaç, üye ülkeler arasında mal ve hizmetlere ilişkin ticareti serbestleştirerek ortak bir pazar oluşturmaktır. Ticaret sınırlamaları yalnızca üye ülkelerce üretilen mal ve hizmetlere karşı kaldırılmakta, üçüncü ülkelerden ithal edilen bir malı herhangi bir üye ülke, diğerlerini ihraç etmek istediğinde bu sınırlamalar geçerli olmaktadır⁴³.

Serbest ticaret bölgesinde yer alan bir ülke, sanayisinin güçlü olmadığı alanlarda çok düşük vergi oranları kabul ederek birleşme içinde bu malların ithalatçısı konumuna gelebilir. Bu ise, iki etki yaratabilir. Eğer bütünleşme içinde bu malların üreticisi ülke varsa ve kendi üreticisini gümrük duvarlarıyla koruyorsa, bu korumayı etkisiz hale getirir. Sistem içinde gerilemeler meydana getirir. Eğer serbest ticaret bölgesinde, bu dalda üretici bir ülke yoksa gümrük tarifelerini indiren ülke, bu daldaki ticareti ele geçirecektir⁴⁴. Çünkü bölge içine ihracat yapan üçüncü ülkelerin, sisteme girerken düşük gümrük tarifesi uygulayan ülkeyi seçmesi ve oradan yüksek tarifeli ülkeye mal kaydırması söz konusu olabilecektir⁴⁵. Bölgedeki ticareti yeniden ele geçirmek için öteki ülkelerin de gümrük tarifelerini en aza indirmesi gerekir. Bu nedenle bütünleşme dışına karşı uygulanan gümrük duvarlarında en alt düzeyde eşitleme eğilimi ortaya çıkar. Serbest ticaret bölgelerinde bütünleşmenin taşıdığı bu sakıncaları kaldırmak için ya ek kurallar koymak ya da bir üst bütünleşme biçimine geçmek gerekir⁴⁶.

Serbest ticaret bölgesinde özellikle üyelerin dışa karşı farklı tarifeler uygulamaları uluslararası ticareti dolambaçlı yollara saptırmaktadır. Çünkü Birlik dışındaki ülkelere yüksek gümrüklü ülkeye mal ihraç edecek olan ihracatçı, malları ilk önce Birlik içinde düşük gümrüklü ülkeye göndermekte, düşük tarife ödendikten sonra mallar, asıl amaçlanan yüksek gümrüklü ülkeye yeniden ihraç(re-eksport) yapılmaktadır. İhracatın bu şekilde dolambaçlı yollarla yapılması, uluslararası ticaret akımlarının normal gelişimini olumsuz etkilemektedir. Bunu engellemek için bölge içinde dolaşan malların ilk üretim yerlerinin

⁴³ Canan BALKIR, Muzaffer DEMİRCİ, *Uluslar arası Ekonomik Bütünleşme ve Avrupa Topluluğu*, Filiz Kitabevi 1989, s. 10.

⁴⁴ Mircan Yıldız TOKATLIOĞLU, *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Alfa/Aktüel Kitabevi, Mart 2004, s. 8.

⁴⁵ Eser KARAKAŞ, AB Üyesi Ülkelerde Kamu Kesimi Finansman Açıkları, *X. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul 1996, s. 293.

⁴⁶ İlhan TEKELİ ve Selim İLKİN, *Türkiye ve Avrupa Topluluğu I: Ulus Devletini Aşma Çabasındaki Avrupa'ya Türkiye'nin Yaklaşımı*, Ümit Yayıncılık, Ankara 1993, s. 19.

gösterildiği menşee belgeleri düzenlenmektedir⁴⁷. Dünya’da serbest ticaret bölgelerine Latin Amerika Ülkeleri’nin kurduğu LAFTA, Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) ve Avrupa Ekonomik Alanı (EES) örnek verilebilir⁴⁸.

1.1.3.3. Gümrük birlikleri

Gümrük Birliği(GB); üyelerin karşılıklı ticaretleri üzerindeki gümrük tarifeleri, kotalar, ithal ve ihrac yasaları gibi her türlü engel veya kısıtlamaların kaldırılarak üçüncü ülkelere karşı OGT’nin uygulandığı birleşme türüdür⁴⁹. Sadece mal piyasalarında bütünleşme amaçlayan GB’de üye ülkeler arasındaki mal akımlarını kısıtlayan gümrük vergileri ve diğer dış ticaret kontrolleri kaldırılmıştır. Ama serbest ticaret bölgesinden farklı olarak üçüncü ülkelere karşı uygulanan gümrük vergileri eşitlenmektedir. Bu sayede üye ülkeler arasındaki mal akımları serbestleşip artarken, diğer ülkelere olan mal akımlarından oransal bir azalma görülecektir⁵⁰. Gümrük tarifesi düzeyinin saptanması üye ülkelerin uyguladıkları politikalara göre değişiklik gösterecektir.

AT’nin kurulmasından itibaren ilk 12 yıllık süre geçiş dönemi olarak kabul edilmiştir. Bu geçiş dönemi 4’er yıllık üç eşit alt döneme ayrılmıştır. Geçiş döneminde gümrük vergilerinin kaldırılması konusunda gösterilen başarı benzer etki yaratan diğer iç vergilerin kaldırılması konusunda gösterilememiştir⁵¹.

GB’nin ilk şartı üye ülkeler arası ticarete gümrük vergilerinin, bu vergilere eş etkili diğer vergilerin ve bütün miktar kısıtlamalarının kaldırılmasıdır. Bu program Topluluğun ilk altı üyesi için 1958 ile 1968 yılları arasında gerçekleştirildi. Danimarka, İngiltere ve İrlanda’da 1973 ile 1977 yılları arasında gerçekleştirildi. Topluluk içi ticarete uygulanan bu liberalizasyon sadece Topluluk içinde üretilmiş mallara değil üçüncü ülkelere ithal edi-

⁴⁷ Güzin ERLAT, *İktisadi Birleşmelerin Dış Ticaret Etkileri*, Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No:136, Ankara 1980, s. 72.

⁴⁸ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 200.

⁴⁹ İbrahim ERİŞ, “Avrupa ve Asya’daki Ekonomik Bütünleşmeler”, Ankara: *Hazine ve Dış Ticaret Dergisi*, Sayı:18, Eylül–1993, s. 5.

⁵⁰ Gülten KAZGAN, *100 Soruda Ortak Pazar ve Türkiye*, Gerçek Yayınevi, 3. Basılı, İstanbul 1975, s. 14 – 15.

⁵¹ KARLUK, 1990, a.g.e., s.49.

len mallara da uygulanacak ve Topluluk dışında üretilmiş bu mallar birlik içinde serbestçe dolaşırken gümrük vergisi ve benzeri vergilerden muaf tutulacaklardır⁵².

AB'deki gelişmeler bütünleşme kuramının temelini oluşturan GB'nin diğer bütünleşme biçimlerini kapsayacak şekilde genişletilmesine neden olmuştur. GB, serbest ticaret bölgelerine göre daha geniş kapsamlı bir ekonomik bütünleşme sürecidir. Burada, serbest ticaret bölgelerindeki şartlara ek olarak birliğe üye ülkelerin serbest ticaret politikası izleme imkânları kısıtlanmıştır. Buna göre GB serbest ticaret bölgesine göre daha ileri bir ekonomik birleşme derecesindedir. AB her şeyden önce bir GB'dir. AB'deki gelişmeler bütünleşme kuramının temelini kuran GB'nin diğer bütünleşme biçimlerini kapsayacak şekilde genişletilmesine neden olmuştur. GB, serbest ticaret bölgelerine göre daha geniş kapsamlı bir ekonomik bütünleşme sürecidir. Burada serbest ticaret bölgelerindeki şartlara ek olarak birliğe üye ülkelerin serbest ticaret politikası izleme imkânları kısıtlanmıştır. Buna göre GB, serbest ticaret bölgesine göre daha ileri bir ekonomik bütünleşme derecesidir⁵³.

GB, tarihte en çok görülen bütünleşme şeklidir. 1834 yılında birçok bağımsız Alman devletin kurduğu Zollverein ve 1957'de kurulan AET, GB'nin en güzel örneklerindedir⁵⁴.

1.1.3.4. Ortak pazar

Ortak Pazar, GB' ne ek olarak, üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında serbest dolaşımının sağlandığı, üçüncü ülkelere karşı OGT'nin uygulandığı bir bütünleşme şeklidir⁵⁵. Ortak Pazar GB'den ileri, iktisadi birlikten daha geri bir birleşme biçimidir. Ortak Pazar durumunda gümrük birliklerinde olduğu gibi üye ülkeler arasındaki ticaret serbestleştirilir ve üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulanır. Fakat GB'den farklı olarak, bölge içinde emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin de serbest dolaşımını sağla-

⁵² Ufuk BAKKAL, *Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1991, s. 29.

⁵³ T.C. Merkez Bankası, *Avrupa Birliği El Kitabı*, Ankara 1995, s.71.

⁵⁴ İYİBOZKURT, a.g.e., s. 213.

⁵⁵ DEMİRCİ ve BALKIR, a.g.e., s.10.

nır⁵⁶. Ortak Pazar aşamasında söz konusu engelleri kaldırıcı çeşitli önlemler yürürlüğe girer. Üye ülkeler arasında her türlü sınır kontrollerinin kaldırılması, çalışma ve oturma izni çalışmalarının yapılması, göçlerin denetimi ve sığınma talebi konusundaki politikalar da uyumlaştırma sağlanması, vergilerin özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mali hizmetlerin serbestleştirilmesi, ulaşım ve telekomünikasyon gibi kamusal hizmet alanlarının açılması, banka ve sigorta işlemlerinin uyumlaştırılması, para ve benzeri işlemlerin serbestleştirilmesi gerekmektedir⁵⁷. Böylece ortak Pazar içinde yer alan ülkelerdeki sermaye için en uygun yatırım alanını bulmak serbest hale gelirken, aynı durum emek için de söz konusu olacaktır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu, ortak pazarın en başarılı örneğini teşkil etmektedir⁵⁸. Avrupa'nın ekonomik ve parasal bütünleşme sürecinde ortak pazarı gerçekleştirmek üzere 1980'li yıllarda önemli ekonomik, hukuki ve siyasal düzenlemeler yapılmıştır. 1985 yılında yayınlanan Beyaz Rapor'da, dış ticareti zorlaştırıcı tarife dışı engelleri kaldırmaya yönelik önlemler uygulamaya konmuştur. 1 Temmuz 1987 de Tek Avrupa Senedi imzalanmıştır. Tek Avrupa Senedi, Roma Anlaşması'nın bazı hükümlerini değiştirip bütünleşmenin GB'den daha ileri bir aşamaya taşınması amaçlanmıştır. Günümüzde de sermayenin ve emeğin serbest dolaşması ile ilgili olarak adımlar atılmaya devam edilmektedir⁵⁹.

1.1.3.5. Ekonomik birlik

Ekonomik bütünleşme hareketlerinin son aşaması iktisadi birliklerdir. Mal, hizmet ve üretim faktörlerini serbest dolaşımının sağlandığı ortak pazar aşamasından sonra, sıra ulusal politikaların uyumlaştırılmasına gelir. Bunun için de ülkelerin politika belirleme ve uygulama yetkilerinin bir bölümü birlik düzeyinde oluşturulan ülkeler üstü bir kuruluşa devredilir. Ekonomik birlik sürecinde politikaların uyumlaştırılmasının nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

⁵⁶ Halil SEYİDOĞLU, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Can Yayınları, İstanbul 1999, s. 444.

⁵⁷ Marie L. HERSCHTEL, *L'Economie de la Communauté Européenne*, Armand Colin, Paris 1993, p. 136.

⁵⁸ BALKIR ve DEMİRCİ, a.g.e., s. 11.

⁵⁹ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 13.

- Mal ve faktör piyasalarında ki ekonomik bütünleşme, sadece gümrük vergilerinin kaldırılması ve faktör serbestliğinin serbestleştirilmesiyle gerçekleştirilemez. Bunun ötesinde bir takım önlemlerin alınması gerekmektedir.
- Çevre sorunları gibi etkileri tüm üye ülkeleri etkileyen sorunlara ilişkin olarak uluslar arası düzeyde politikaların izlenmesini gerekli kılar.
- Bir ülkenin mevcut kaynaklarıyla çözemeyeceği, teknolojik araştırma, bilimsel araştırma ve proje gibi, alanlarda uluslar arası kaynakların harekete geçirilmesini zorunlu kılmaktadır.
- Birlik içerisindeki rekabetçi yapıları ortadan kaldıran eğilimlerin engellenmesi için uluslar arası bir politikanın oluşmasını gerektirmektedir.

AET, 1992 de imzalanan Maastrich Anlaşması ile ekonomik ve parasal birlik kurulması kararı aldı. 1999 yılının başında tek para birimi Euro'nun uygulamaya konması ile parasal birlik gerçekleştirildi. Bundan sonra üye ülkeler bağımsız para politikası uygulamaya son verdiler ve birliğin para politikası yeni kurulan Avrupa Merkez Bankası tarafından yürütülmeye başlandı. Ekonomik politikalar alanında da üye ülkelerin birbiriyle uyumlu politikalar izlemeleri öngörülür⁶⁰.

1.1.3.6. Tam ekonomik bütünleşme

Bu aşamada bir ekonomik birlikten farklı olarak finansman piyasasında bütünleşme gerçekleştirilecek, maliye, para ve sosyal politikaların uyumu ile ilgili kararlar ve daha da ötesi istikrar işlevi ulusal düzeyin üstünde yer alan kurumlarca sağlanacaktır. Böylelikle Makro ekonomik düzeyde bir bütünleşme sağlanmış olacaktır. Ulusal ekonomik bağımsızlığın büyük ölçüde kaldırıldığı bir uluslar üstü otoritenin kurulduğu bu en son aşamada, ortak paraya geçilmesi, tek bir Merkez Bankası'nın kurulması gündeme gelir. Ülkelerin bağımsız olarak para arzını artırabilmesi, faiz politikası izlemesi imkânsızdır. Çünkü artık para ve maliye politikaları ile ilgili hedef ve araçlar birleştirilmiştir. “Tek Para” fikrinde üye ülkeler anlaşmaya varmışlardır. Bunun gereği olarak üye ülkeler üzerinde para ve ma-

⁶⁰ SEYİDOĞLU, 1999 a.g.e., s. 214.

liye politikalarını yürütecek bir merkezi otorite kurulmuştur⁶¹. Ekonomik ve Parasal Birliğin kapsamı şu şekildedir⁶²:

- Ortak bir para biriminin kullanılması (ECU),
- Ortak ekonomik ve parasal politikaların kullanılması,
- Ortak bir dış gümrük vergisi sisteminin kabulü,
- Mali bütünleşmenin gerçekleştirilmesi
- Üçüncü ülkeler karşısında ortak para politikalarının kabul edilmesi,
- Ortak merkez bankasının kurulması,
- Karar alma sürecinin, üye devletlerden Topluluk kurumlarına devredilmesi

Ekonomik ve parasal birlik katılımcı bütün üye ülkeler için avantajlar getirmektedir. Tam Ekonomik Bütünleşmenin genel avantajı üye ülkelerin tasarruf etmelerine imkân veren istikrarlı bir ekonomik ortamın oluşturulmasıdır. Bunun için ilk olarak, Tam ekonomik bütünleşme Euro alanı içinde para mübadelesinden doğan maliyetleri ortadan kaldırmaktadır. İkinci olarak, sağlıklı bir rekabet ortamını harekete geçiren, daha kolay bir fiyat mukayesesine imkân tanımaktadır. Burada, nihai anlamda, masraflarının daha da azaldığını görecek olan Avrupa vatandaşları ve tüketicileri kazançlı çıkacaktır. Son olarak, tam ekonomik bütünleşme kur riskini ortadan kaldırarak, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler olmak üzere mahalli girişimciler için çok daha kazançlı bir ticaret ve yatırım ortamı getirmektedir. Nihai sonuç, büyüme ve istihdamı destekleyecek daha sağlam, yeni bir ekonomik çerçeve ile çok daha rekabetçi bir Avrupa'dır. Ayrıca, istikrarlı ve belli başlı bir uluslararası para birimi olma amacı güden Euro uluslararası para sistemine de daha büyük bir istikrar fırsatı sunmaktadır⁶³.

Topluluk yetkileri ve bütünleşme düzeyleri tablo 1.2'de gösterilmiştir. Tablo 1.2'de görüldüğü gibi Topluluk yetkileri bütünleşme kuvvetlendikçe artmaktadır. Yani ülkeler yetkilerinin önemli bir kısmını bir üst kuruma devretmektedir. Vergileme alanında bütünleşmenin tek pazar aşamasında sermaye gelirleri, tüketim vergileri ve kurumlar vergisini kapsayan kısmı uyumlaştırma çalışmalarını kapsarken, bütünleşmenin parasal birlik süre-

⁶¹ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 15.

⁶² BAKKAL, a.g.e., s. 32.

⁶³ <http://www.adana-to.org.tr/dok/euro.htm>, (04.01.2005).

cinde ise buna ek olarak senyoraj gelirlerinin paylaşımı, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde tam uyumlaştırma çalışmalarını kapsamaktadır.

Tablo 1.2. Topluluk Yetkileri ve Bütünleşme Düzeyleri

	Gümrük Birliği	Tek Pazar	Parasal Birlik
Piyasanın Bütünleşmesi	Sanal ürünlerin serbest dolaşımı	Mal ve hizmetlerin tam serbest dolaşımı	Aktiflerin artan ikame edilebilirliği, işlem maliyetlerinin ortadan kalkması
Ortak Politikalar	Farklılıkların düzenlenmesi OGT(Ortak Ticaret Politikası), Ortak Tarım Politikası	Uyumlaştırılmış ekonomik yasalar, teknik normların yakınlaştırılması, ortak ticaret politikası, ortak rekabet politikası, Ar-ge programları, sosyal ve çevre politikalarının uyumlaştırılması	Bankacılıkta üst denetim
Mikro Ekonomik Koordinasyon		Parasal koordinasyon, döviz kurlarının istikrarı	Tek para politikası, Bütçesel koordinasyon ve denetim, Mali (bütçe) Federaizm
Vergileme	Ortak Gümrük vergileri, Ortak bütçe ya da dağıtım	Kısmi vergi uyumlaştırması (sermaye gelirleri, tüketim vergileri, kurumlar vergisi)	Senyoraj gelirlerinin paylaşımı, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde tam uyumlaşma
Yeniden Dağıtım ve Bölgesel Politikalar	Ulaşım alt yapıları	Bölgeler arası transferler, bölgesel kalkınma politikaları	Yakınlaşmaya yardım, şoklara karşı sigorta.

Kaynak: TOKATLIOĞLU, a.g.e., s.21.

Avrupa Birliği, geniş ve uzun vadeli bir bütünleşme aşaması olduğu için daha ayrıntılı incelemek daha uygun olacaktır.

1.2.Avrupa Birliği

Dünya da bölgesel entegrasyonlar hareketinin en başarılı örneği, Avrupa Birliği'dir. 2. Dünya Savaşından sonra Avrupa'da savaşın tekrar çıkmasını önlemek ve harabe haline gelen Avrupa'yı tekrar onarabilmek için ekonomik bütünleşmenin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Ancak nihai hedef, ekonomik bütünleşmeden sonra ulaşılabilecek olan siyasi bütünleşmedir.

1.2.1. Birlik oluşturma fikrinin doğuşu

Ülkelerin aralarında ekonomik ve siyasi açıdan tam bir bütünleşmeye yönelik hareketlerin kökeni çok eskilere dayanmaktadır. Avrupa Topluluğuna giden sürecin başlangıç tarihi olarak II. Dünya Savaşı esas alınmaktadır. Birlik düşüncesinin ortaya çıkışı noktasından bakıldığında bu 16.yy.'ın sonlarına kadar götürülebilmektedir. Bu dönemde çeşitli düşünürler Avrupa Devletlerinin bir birlik oluşturması gerektiğini vurgulamışlardır. Saint-Pierre ve Victor Hugo'nun "Birleşik Avrupa Devletleri" kurulmasına yönelik planları, Immanuel Kant'ın "Sonsuz Barışın Sağlanmasına yönelik projesi", Montesquieu, Voltaire, Proudhon ve Saint Simon gibi düşünürlerin siyasal liberalizm ve barışı esas alan birlik fikrini savunmaları buna örnek gösterilebilir⁶⁴. Bu birlik oluşturma düşünceleri uzun zaman uygulama alanı bulamamıştır. Ancak bu düşüncelerin daha sonra birlik oluşturma yönünde atılan fiili adımların fikrîsel zeminini oluşturduğu kabul edilmektedir.

18 y.y.'da sanayi devrimi ile birlikte Avrupa'da birlik yaratma düşüncesi hız kazanmış, 1886 yılında İngiltere ile Fransa arasında imzalanan ticaret anlaşması ile iki ülke arasındaki gümrüklerin indirilmesi amaçlanmıştır. Fransız devriminin ortaya çıkması bu anlaşmanın işlenmesine engel olmuştur⁶⁵. Avrupa'nın birleştirilmesi yolundaki gayretler Birinci ve ikinci dünya savaşlarının yaşanması sonucu ortaya çıkan dehşet verici manzaralar karşısında hız kazanmıştır⁶⁶. Çünkü Avrupa'da devletler arasındaki çıkar çatışmalarının yeni bir genel savaş tehlikesini ortaya çıkarması birlik oluşturarak bu tehlikenin giderilmesi fikrini gündeme getirmiştir. Ekonomik birleşmenin siyasi birleşmeyi de beraberinde getireceği tezine dayalı olarak, savaşların nedeninin de ortadan kalkacağı düşüncesi bu gelişmelerde önemli rol oynamıştır⁶⁷. Bu bağlamda AB'nin doğuşu Avrupa ülkelerinin ekonomik çıkarlarını uluslar üstü bir kurum kurarak gerçekleştirme fikrine dayanmaktadır.

⁶⁴ İbrahim CANBOLAT, *Uluslar üstü Siyasal Sistem Avrupa Topluluğu – Avrupa Birliği– Örneği*, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa 1994, s. 63.

⁶⁵ Rıdvan KARLUK, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, İMKB Yayınları, İstanbul 1996, s. 37.

⁶⁶ Orhan OĞUZ, *Avrupa Ekonomik Topluluğu Ortak Pazar*, Eskişehir, İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara 1969, s. 13.

⁶⁷ TÜGİAD, *2000'li Yıllara Doğru Türkiye'nin Önde Gelen Sorunlarına Yaklaşımlar: VII-Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği*, Sime Yayıncılık, İstanbul 1994, s. 7.

Avrupa ülkeleri arasında birlik kurulması fikrini ortaya atan ilk kişi İngiltere başbakanı Churchill'dir. 19 Eylül 1946'da İsviçre'de verdiği konferansta Avrupa da kalıcı bir barışın sağlanabilmesi için Avrupa Birleşik Devletleri'nin kurulması gerektiğini açıklamıştır⁶⁸. Avrupa da ekonomik bir topluluk kurulma nedenlerini şu şekilde özetleyebiliriz⁶⁹;

- Merkezi Avrupa'da ortaya çıkabilecek bir çatışmasının önlenmesi,
- ABD'nin kuruluşu ve yayılma politikaları sonucunda Avrupa'nın bölge içerisinde sıkışması, ekonomik, politik, siyasi ve askeri açıdan manevra kabiliyetini önemli ölçüde kaybetmesi,
- Almanya ile Fransa arasındaki gerginlik ve bu gerginliğin temel sebebi olan ve savaş için gerekli hammadde ile enerjiyi sağlayan demir ve kömürün kontrolünün ülkeler üstü bir organ tarafından yapılma gerekliliği,
- Avrupa ortak toprağı, ortak geçmişi ve ortak değeri olan ülkelerin oluşturduğu bir kıtadır. Sonuçta birleşerek çelişkilerin asgari düzeye indirilmesi tüm ülkelere yarar sağlayacaktır.

1.2.2. Birlik temelini oluşturan bütünleşmeler

AB'nin temelini oluşturan ekonomik bütünleşmeler; Benelüks, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Batı Avrupa Birliği, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'dur.

—**1. Benelüks:** 18 Temmuz 1932 tarihinde Hollanda, Belçika ve Lüksemburg arasında imzalan Ouchy Sözleşmesi ile Benelüks olarak bilinen ekonomik bütünleşme gerçekleştirilmiştir. Bu bütünleşmeye dâhil ülkeler aralarındaki ticarete gümrük tarifelerini kaldırdılar, kotaları indirdiler ve dışarıya karşı ortak bir gümrük birliği tarifesi uygulamaya başladılar. Bu Batı Avrupa'da gerçekleştirilen ilk ekonomik

⁶⁸ Haluk GÜNUĞUR, *Avrupa Birliği Bütünleşmesinin Tarihi Gelişimi*, T.C. Merkez Bankası Yayını, Ankara 1995, s. 13.

⁶⁹ Emin ERTÜRK, *Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye'nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar*, Ezgi Yayınları, Bursa 1991, s. 189.

bütünleşmedir. Sözleşme ile üç ülke arasında tedrici bir GB oluşturulması amaçlanmıştır⁷⁰.

—**2. Batı Avrupa Birliği:** Batı Avrupa Birliği(BAB) 1948 yılında Belçika, Hollanda, Lüksemburg, Fransa ve İngiltere arasında kurulmuştur. 1955 yılında yürürlüğe giren Paris anlaşması ile Almanya ve İtalya birliğe üye olmuşlardır. Birliğin amacı üyeler arasında savunma ve dış politika alanlarında işbirliği sağlamaktır⁷¹.

—**3. Avrupa Kömür Çelik Topluluğu(AKÇT):** Fransa, Almanya, Hollanda, Belçika, Lüksemburg ve İtalya 18 Nisan 1951 de altı Avrupa ülkesi Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran anlaşmayı imzaladılar⁷². Bu Almanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg'un kömür ve çelik alanında işbirliği kurmalarının ilk adımıdır. 50 yıl süreli kurulan bu birliğin varlığı 23 Temmuz 2002 tarihinde sona ermiştir. Anlaşma Kapsamında yer alan unsurlar AET'ye dâhil edilmiştir.

—**4. Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu(AAET):** Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun ortaya koyduğu başarılı gelişme, Avrupa da sadece sektör bazında olmayan daha geniş kapsamlı bir ekonomik bütünleşmenin kurulması fikrini gündeme getirmiştir. 25 Mart 1957 'de Roma Anlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu kurulmuştur. Paris anlaşması sonucu kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile Roma Anlaşması ile kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu(AET), Avrupa Birliği'nin temelini oluşturmaktadır.

Bu iki anlaşmayla kurulan üç topluluğun (AKÇT, AET ve AAET), 1 Temmuz 1967 yılında imzalanan İcra Organları Birleştirme Anlaşması (Füzyon Anlaşması) ile ayrı ayrı icra organlarına sahip olmasına son verilmiş, topluluğa üye ülkeler arasında dış politika alanında ortak bir strateji geliştirilmesine karar verilmiş, bu işbirliği ile üyelerin dış politikalarının uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır⁷³. Örneğin üç top-

⁷⁰ KARLUK, 1990, a.g.e., s.40.

⁷¹ Süleyman UYAR, *Gümrük Birliği'nin Türkiye ekonomisi ve Antalya Sanayi Üzerine Etkileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s. 434.

⁷² Akyazı HAYDAR, *Avrupa Birliği Aday Ülkeler ve Türkiye, İktisat, İşletme ve Finans*, Sayı 147, s. 69.

⁷³ Klaus Dieter BORCHARD, *Avrupa Bütünleşmesi, AB'nin Kökenleri ve Büyümesi, Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği*, Ankara 1995, s. 15.

luluğun yürütme ve karar organları, Avrupa Toplulukları Komisyonu ve Konseyi adı altında birleştirilmiştir. Aynı anlaşma ile Toplulukların bütçelerinin de birleştirilmesi yoluna gidilmiştir⁷⁴.

1.2.3. Topluluktan Avrupa Birliği'ne geçiş

AT'nin temel hedefi, üye ülkeler arasında giderek gelişen bir ekonomik bütünleşmeyi gerçekleştirmektir. Bütünleşmenin daha ileri aşamaya götüren adımlardan biriside 1 Kasım 1993 tarihinde yürürlüğe giren Maastrich Anlaşmasıdır⁷⁵. Avrupa Birliği anlaşması olarak da bilinen bu anlaşmayla⁷⁶ tek pazarın AB'ye dönüştürülmesi hedeflenmekte ve yetkiler ortak organlara bırakılmaktadır. Bu anlaşmada ayrıca ortak bir ekonomik karar mekanizmasıyla merkez bankaların koordinasyonu sağlanmaya çalışılmıştır⁷⁷. Anlaşma Avrupa Topluluğu'nun anayasası niteliğindedir. Bu anlaşmadan sonra Avrupa Topluluğu'nun adı Avrupa Birliği (AB) olarak değiştirilmiştir. Anlaşma, dört temel yenilik içerir.

- *Ekonomik ve Parasal Birlik*; Birlik, üyelerin ekonomik politikalarının yakınlaştırılmasını, en geç 1999 yılında bir Avrupa Merkez Bankası'nın kurulmasını ve Avrupa tek para sisteminin kurulmasını öngörüyor. Bu doğrultuda 1999 yılında tek para sistemine geçilmiş ve AB'nin para birimi Euro olmuştur.
- *Avrupa Yurttaşlığı*; Buna göre AB yurttaşlarına, tüm üye ülkelerde oturma ve serbestçe dolaşma, belirli koşullar altında Avrupa Parlamentosu ve belediye seçimlerinde seçme ve seçilme, Avrupa Parlamentosuna dilekçe ile başvurma (şikâyette bulunma) hakkı verilmektedir.
- *Ortak Güvenlik ve Dış Politika*; Bu yenilik kapsamında topluluğun gerek kendi içinde, gerekse üçüncü ülkeler karşısında işbirliğini geliştirmesi, adalet ve polisle ilgili olaylarda ortak hareket edilmesi öngörülür.

⁷⁴ Nurettin BİLİCİ, *Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye*, Akçağ Yayınları, Ekonomik ve Mali Araştırmalar, Ankara 1997, s. 6.

⁷⁵ Nevzat GÜRAN, *Uluslar arası Ekonomik Bütünleşmeler ve Avrupa Birliği*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1995, s. 95.

⁷⁶ Nurettin BİLİCİ, *Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler İktisadi Mali Konular Vergilendirme*, Seçkin Kitabevi, Ankara 2004, s. 36

⁷⁷ İTO, *Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar*, Yayın No: 1997-7, İstanbul 1997, s. 4.

- *Değişik Alanlarda Ortak Programlar*; Örneğin, Sanayi, Haberleşme, enerji ve ulaştırma politikaları, tüketicilerin korunması, sağlık, mesleki eğitim, kültür gibi konularda Topluluk yetkilerinin artırılması yer alır.

Maastrich Anlaşması o zamana kadarki ekonomik amaçlı işbirliğine, bu amaç dışında iki yeni alanı da ilave etmektedir⁷⁸:

- Bunlardan birincisi, ayrıntıları 11 ile 28. madde arasında yer alan Ortak dış ve güvenlik politikası alanıdır. Ortak savunma politikasının hayata geçirilmesi amacıyla 17. madde ile Batı Avrupa Birliği (BAB) oluşturulmuştur.
- İkincisi ise, ceza konularıyla ilgili adli ve polisiye olaylar hakkında üye ülkeler arasında işbirliğine gidilmesi konusudur.

1.2.4. Topluluğun genişlemesi

AET 1958 yılında 6 ülke (Almanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Belçika, Lüksemburg) arasında kurulmuştur. Tablo 1.3'te görüleceği gibi AB ilk genişlemesini 1.1.1973 yılında B. Britanya, İrlanda ve Danimarka'yı üyeliğe alarak gerçekleştirmiştir. Topluluk ikinci genişlemesini güneye doğru yapmış ve Yunanistan 10. üye olarak topluluğa alınmıştır. Topluluk 1 Ocak 1986'da İspanya ve Portekiz'in katılımı ile üçüncü defa genişleme sürecine girmiştir⁷⁹. 1990 yılında iki Almanya'nın birleşmesi sonucu Topluluk fiili olarak genişlemiş, 1995 yılında da İsveç, Finlandiya ve Avusturya'nın katılımı ile dördüncü genişlemesini yapmıştır. Bu genişlemeler sonucunda birlik üye sayısı 15'e çıkmıştır⁸⁰. 12 – 13 Aralık 1997'de Lüksemburg zirvesinde birliğin yeni genişleme perspektifi saptanmış ve üye adayları 11 ülke belirlenmiştir⁸¹. Bu ülkeler; Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Slovenya, Macaristan, Polonya, Estonya, Bulgaristan, Romanya, Letonya, Slovakya ve Lituanya'dır. AB komisyonunun Gündem 2000 raporuna göre 2000'li yıllarda ilk aşamada, Çek Cumhuriyeti, Polonya, Macaristan, Slovenya, Estonya ve Kuzey Kıbrıs Rum kesimi tam üyeliğe adaylık

⁷⁸ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 38.

⁷⁹ Klaus Dieter BORCHARD, 1995, a.g.e., s. 22.

⁸⁰ KARLUK, 1996, a.g.e., s. 48 – 55.

⁸¹ Nevzat GÜRAN, *Uluslararası Ekonomik Bütünleşmeler ve Avrupa Birliği*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1999, s. 94.

müzakereleri için davet edilmişlerdir⁸². Komisyon tarafından her yıl aday ülkelerin üyelik kriterlerini yerine getirmede kaydetmiş oldukları ilerlemelerle ilgili değerlendirme raporları yayımlanacaktır.

Tablo 1.3. AB Kurucu Ülkeleri ve Genişleme Süreci

Ülkeler	Tam Üyelik Müra-caatı	Komisyon Görüşü	Üyelik Mü-zakereleri	AB Üyeliği
I. Genişleme				
İngiltere	Mayıs 1967	Ekim 1960	Haziran 1970	1 Ocak 1973
İrlanda	Mayıs 1967	Ekim 1960	Haziran 1970	1 Ocak 1973
Danimarka	Mayıs 1967	Ekim 1960	Haziran 1970	1 Ocak 1973
II. Genişleme				
Yunanistan	Haziran 1975	Ocak 1976	Temmuz 1976	1 Ocak 1981
III. Genişleme				
Portekiz	Mart 1977	Mayıs 1978	Kasım 1978	1 Ocak 1986
İspanya	Temmuz 1977	Kasım 1978	Şubat 1979	1 Ocak 1986
IV. Genişleme				
İsveç	1 Temmuz 1991	31 Temmuz 1992	1 Şubat 1993	1 Ocak 1995
Finlandiya	18 Mart 1992	4 Kasım 1992	1 Şubat 1993	1 Ocak 1995
Avusturya	17 Temmuz 1989	1 Ağustos 1991	1 Şubat 1993	1 Ocak 1995
V. Genişleme				
G.Kıbrıs Rum Kesimi	4 Temmuz 1990	30 Haziran 1993	31 Mart 1998	1 Mayıs 2004
Çek Cumhuriyeti	17 Ocak 1996	15 Temmuz 1997	Şubat 2000	1 Mayıs 2004
Estonya	24 Kasım 1995	15 Temmuz 1997	31 Mart 1998	1 Mayıs 2004
Macaristan	31 Mart 1994	15 Temmuz 1997	31 Mart 1998	1 Mayıs 2004
Letonya	31 Ekim 1995	15 Temmuz 1997	Şubat 2000	1 Mayıs 2004
Litvanya	8 Aralık 1995	15 Temmuz 1997	Şubat 2000	1 Mayıs 2004
Malta	16 Temmuz 1990	30 Haziran 1993	Şubat 2000	1 Mayıs 2004
Polonya	5 Nisan 1994	15 Temmuz 1997	31 Mart 1998	1 Mayıs 2004
Slovakya	26 Haziran 1995	15 Temmuz 1997	Şubat 2000	1 Mayıs 2004
Slovenya	10 Haziran 1996	15 Temmuz 1997	31 Mart 1998	1 Mayıs 2004
Başvurular				
Türkiye	14 Nisan 1987	Kasım 2000	3 Ekim 2005	
Norveç	25 Kasım 1992	24 Mart 1993	5 Nisan 1993	
Romanya	22 Haziran 1995	15 Temmuz 1997	Şubat 2000	
Bulgaristan	14 Aralık 1995	15 Temmuz 1997	Şubat 1998	

Kaynak: <http://www.turkab.net/ab/abmenu.htm>, 18.12.2004.

Avrupa Birliği politika belirleyicileri, 1994'ten buyana doğruya doğru bir genişleme politikası üzerinde yoğunlaşmaktadır⁸³. Bu doğrultuda 12 Aralık 2002 tari-

⁸² AKYAZI, a.g.m., s. 71.

⁸³ Şeyda HANBAY, Lüksemburg Zirvesi'nden Günümüze Türkiye ve Avrupa Birliği İlişkileri, *Vergi Sorunları*, Haziran 2002, Sayı:165, s. 136.

hinde yapılan Kopenhag zirvesinde yeni üyeliğe alınan 10 ülke bunun açık göstergesidir.

Türkiye, Topluluğa 13. üye olmak arzusuyla 14 Nisan 1987 tarihinde tam üyelik başvurusunda bulunmuştur. Roma Antlaşmasınının 237. maddesine göre her Avrupalı Devlet Topluluğa tam üyelik için başvuru hakkına sahiptir. Başvuruyu yapan devletin durumu Topluluk organlarında değerlendirilir. Türkiye'nin başvurusu konsey tarafından komisyona intikal ettirilerek iki yıl içinde Türkiye'nin tam üyelik için ekonomik, sosyal, kültürel, politik ve hukuksal yönden etüdü yapılacaktır. Komisyon bu süre zarfında raporunu konseyin önüne getirebilirse ve konseyde oy birliği ile kabul edilirse bu defa Türkiye ile Topluluk arasında 6 – 10 yıl sürebilecek katılım görüşmeleri yapılacaktır. Sonuçta katılım anlaşmayla sonuçlanırsa belge, üye ülkelerin ve Türkiye'nin Parlamentolarınca kabul edilerek teati edilecektir. Bu prosedür gerçekleştiğinde tam üyelik sağlanmış olacaktır⁸⁴.

1 Mayıs 2004 tarihinde 10 yeni üye ülkenin (Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Polonya, Slovakya, Slovenya, Litvanya, Letonya, Estonya, Malta ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi) AB'ye resmen katılması ile AB tarihinin en kapsamlı genişlemesini tamamlamıştır. Toplam 378 milyon nüfusa sahip olan AB'nin nüfusu, son genişleme ile birlikte 456 milyona ulaşmıştır⁸⁵. Avrupa kıtasının tarihi bölünmesini sona erdiren bu genişleme dalgası AB'nin sosyal, kültürel, ekonomik iç dengelerinin yanı sıra kurumsal yapısını da büyük ölçüde değiştirecektir.

1.2.5. Ekonomik ve parasal birlik yönündeki gelişmeler

Başlangıçta GB esaslı üzerine kurulan AB, Ekonomik birleşmeyi iç pazar çerçevesinde malların, hizmetlerin, kişilerin ve malların serbest dolaşımı ilkelerine da-

⁸⁴ Ramazan ULUDAĞ, *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1988. s. 22.

⁸⁵ http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/3-31082004-BP/EN/3-31082004-BP-EN.PDF, (19.02.2005).

yandırmıştır. Bu ilkelerin işleyebilmesi için iç pazarın her türlü riskten arındırılması zorunludur⁸⁶.

Maastricht anlaşması ile ekonomik ve parasal birlik konusunda önemli adımlar atılmıştır. Anlaşmanın ekonomik ve parasal politikalar bölümünde, tek para uygulamasına geçişin düzenlenmesinin yanı sıra üçüncü aşamaya geçişle birlikte ülkelerin parasal alandaki yetkilerinin Avrupa Merkez Bankasına devredilmesi esası da getirmiştir. Ekonomik ve parasal birlik için öngörülen aşamalar şunlardır⁸⁷:

Birinci aşama, 1 Temmuz 1990 ile 1 Ocak 1994 yılları arasını kapsamıştır. Bu dönemde ekonomi ve maliye politikalarının koordinasyonu ile ülkelerin ekonomik performanslarının yakınlştırılması amaçlanmıştır.

İkinci aşama, üye ülkelerin para politikalarında koordinasyonun sağlanması, Euro'nun kullanım alanının genişletilmesi, Avrupa Merkez Bankası için gerekli ortamın sağlanması amacıyla Avrupa Para Enstitüsü'nün kurulması ve Merkez Bankalarının özerkliğinin sağlanması hedeflenmiştir. Tek paranın geçerli olacağı ve Avrupa Merkez Bankasının kurulacağı üçüncü aşamanın 1 Ocak 1997, en geç 1 Ocak 1999 da başlaması öngörülmüştür. Bu doğrultuda 1 Ocak 1999'dan itibaren Euro'nun yürürlüğe girmesi ve Avrupa Merkez Bankası'nın ihdas edilmesiyle üçüncü aşamaya girilmiştir⁸⁸.

Üçüncü Aşama, bu aşamaya geçiş öncesinde üye ülkeler arasındaki ekonomik farklılıkları gidermek amacıyla bazı makro büyüklükler açısından yakınlşma kriterleri tespit edilmiştir. Buna göre; enflasyon oranı birlik içindeki en düşük üç ülke ortalamasından en fazla 2 puan üstünde olabilecektir. Kamu bütçe açığı GSYİH'nın yüzde 3'ünden daha fazla olmamalı, kamu borç miktarı GSYİH'nın %60'ını geçmemelidir. Son olarak da ulusal para, iki yıldan beri devalüe edilmemiş olmalı ve bu süre

⁸⁶ Türkan GEDİKKAYA ve Cihangül GÜRLER, Avrupa Birliğinde Parasal Birlik, Türkiye Bankalar Birliği, *Bankacılar Dergisi*, Sayı:24, s. 28.

⁸⁷ GÜRAN, a.g.e., s. 162-163.

⁸⁸ Abdulkadir GÖKTAŞ, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Ekonomik ve Vergisel Uyumu-1, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2000, Sayı 96, s. 75.

içinde Avrupa Para Sistemi sınırlarını aşacak önemli dalgalanmalar göstermemiş olması gerekmektedir⁸⁹.

Tablo 1.4'te görüldüğü gibi 2 Ekim 1997 tarihinde yapılan ve 1 Mayıs 1999 yürürlüğe giren Amsterdam Anlaşması ile Topluluğun kurumsal ve siyasal yapısı daha da güçlendirilmiştir⁹⁰. Amsterdam Anlaşması ile Avrupa Birliği'nin yeni genişleme stratejisi yönünde bir karar alınmış ve Avrupa Komisyonu, 21. Yüzyılda AB'nin gündeminde yer alacak tüm sorunları ele alan ve genişleme ile ilgili bir metin olan Gündem 2000'i kabul etmiştir⁹¹.

Tablo 1.4 incelendiğinde 26 Şubat 2001 tarihinde imzalanan ve 1 Şubat 2003 tarihinde yürürlüğe giren Nis Anlaşması ile⁹² AB kurumlarının kompozisyonları 12 ülke dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Oy birliği esasından nitelikli çoğunluk esasına geçilmiştir ve Brüksel AB'nin başkenti olma özelliği güçlendirilmiştir.

Tablo 1.4. AB'nin kurucu antlaşmaları ve değişiklik tarihleri;

ANTLAŞMA	İMZA TARİHİ	YÜRÜRLÜĞE GİRİŞ
Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu Antlaşması	18 Nisan 1951	23 Temmuz 1952
AET (Roma) ve Euratom Antlaşması	25 Mart 1957	1 Ocak 1958
Danimarka, İrlanda ve İngiltere'nin Katılım Antlaşması	2 Ocak 1972	1 Ocak 1973
Yunanistan'ın Katılım Antlaşması	28 Mayıs 1979	1 Ocak 1981
İspanya ve Portekiz'in Katılım Antlaşması	12 Haziran 1985	1 Ocak 1986
Avrupa Tek Senedi	17 Şubat 1986	1 Temmuz 1987
Maastricht Antlaşması	7 Şubat 1992	1 Kasım 1993
Avusturya, Finlandiya ve İsveç'in Katılım Antlaşmaları	30 Mart 1994	1 Ocak 1995
Amsterdam Antlaşması	2 Ekim 1997	1 Mayıs 1999
Nice Antlaşması	26 Şubat 2001	1 Şubat 2003

Kaynak: <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0>, 18.12.2004.

⁸⁹ İrfan Kaya ÜLGER, *Avrupa Birliği'nin ABC'si*, Sinemis Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2003, s.37.

⁹⁰ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 39.

⁹¹ C.Can AKTAN, *Türkiye Avrupa Birliği'nin Neresinde?*, EGİAD Yayını, İzmir 2000. Erişim: <http://www.canaktan.org/ekonomi/avrupa-birligi/amsterdam.htm>, (19.02.2005).

⁹² http://www.tbmm.gov.tr/ul_kom/kpk/trabils.htm, (19.02.2005).

1.3. Türkiye – AB İlişkileri

Türkiye, Roma Anlaşması'nın yürürlüğe girmesinden 19 ay sonra, Batı'nın en önemli ekonomik kuruluşu olan AET'ye Roma Anlaşması'nın 238. maddesi uyarınca “ortak üye” olmak için 31 Temmuz 1959'da Topluluklar Konseyi'ne başvurmuştur.

Türkiye ile Topluluk arasında bir ortaklık oluşturan AA'nın imzalanmasına kadar geçen görüşmeler üç dönemden geçmiştir⁹³:

—**1. Dönem görüşmeler:** 28 Eylül 1959 – 21 Ekim 1960 tarihleri arasında yapılmıştır. İlk görüşmelerde Türkiye, ortaklık ilişkisinin gümrük işbirliği üzerinde kurulmasını, birliğin 14 ile 24 yıl içinde gerçekleşmesini, AET organlarında temsil edilmesini, 200 milyon dolarlık yardım yapılmasını ve nihai amacının tam üyelik olduğunu Topluluğa iletmiştir. Fakat Topluluk, tam üyelikten önce organlara katılmanın mümkün olmadığını, ayrıca GB için 24 yılın kısaltılması da istenmiştir.

—**2. Dönem görüşmeler:** 10–22 Nisan 1961 tarihleri arasında yapılmıştır. Türkiye bu görüşmelerde GB' ne dayanan bir ortaklık anlaşmasında ısrar ederken, Topluluk ekonomik işbirliğini ön plana çıkarmıştır. Bu arada Türkiye'de gerçekleşen 1960 askeri ihtilali ve sonrasında Başbakan Adnan Menderes, Fatih Rüştü Zorlu ve Hasan Polatkan'ın idam edilmeleri nedeniyle ilişkiler dondurulmuştur.

—**3. Dönem Görüşmeler:** 18–22 Haziran 1962 ve 20 Haziran 1963 tarihleri arasında altı defa görüşme yapılmıştır. Görüşmelerin başlayabilmesi için veto kaldırılmış. 1963 yılında Ortaklık Anlaşması parafé edilmiş ve AA imzalanmıştır. Buna göre Türkiye, Topluluğa, Roma Anlaşmasının 238. maddesine göre GB' ne dayanan üç dönemli ortaklık anlaşması yapılmasını ve 175 milyon ECU'lük mali yardım verilmesini kabul ettirmiştir⁹⁴.

⁹³ YILMAZ, a.g.e., s. 43.

⁹⁴ S. Rıdvan KARLUK, Türkiye Avrupa Birliği'nin Neresindedir?, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, *Türk Ocakları Genel Merkezi, Ankara Ticaret Odası*, 16-17 Mart 2001, s. 394.

Türkiye, 1970’li yılların ikinci yarısından itibaren, çeşitli faktörlerin etkisiyle önemli dış ekonomik güçlükler ile karşılaşmıştır. Bu güçlükler, Türkiye Topluluk ilişkilerine de yansımıştır. Topluluk 1973 yılında genişlemiş, Tamamlayıcı Protokol ile Topluluğa verilen ödümler yaygınlaşmıştır. GATT çerçevesinde düzenlenen çok taraflı ticaret görüşmeleri sonucunda topluluğun OGT’nin % 6 oranına kadar inmesi, Türkiye’nin yükümlülüklerini arttırmıştır. Türkiye 25 Aralık 1976 tarihinde tek taraflı bir karar ile tüm yükümlülüklerini dondurmuştur⁹⁵.

1979 yılı sonunda Türkiye’de hükümet değişikliği olmuş ve iktidara gelen Adalet Partisi azınlık hükümeti, AET ile ilişkilerin dondurulmak yerine canlandırılmasına önem vermiştir. Türkiye’nin 24 Ocak 1980 kararları ile dışa açılma ve uluslararası ekonomiye entegre olma politikası, Topluluk ile birleşmeyi güçleştiren engeller ortadan kaldırmıştır. 5 Şubat 1980 tarihinde ilk defa Türkiye’nin Avrupa Topluluğu’na katılmasından söz edilmiştir⁹⁶.

AT komisyonu, 18 Aralık 1989 tarihinde Türkiye’nin tam üyelik başvurusu konusundaki “görüşü”nü açıklamıştır. Bu görüşte, Topluluğun kendi iç pazarını tamamlayabilme sürecinden önce yeni bir üyeyi kabul edemeyeceğini, Türkiye’nin katılmadan önce ekonomik, sosyal ve politik alanda gelişmesinin gerektiğini belirtmiştir⁹⁷.

22–27 Haziran 1992 tarihinde Lizbon’da yapılan AT ülkeleri Zirve Toplantısı Başkanlık Sonuç Bildirisi’nde; bölgesinde, bugünkü Avrupa siyasi durumu içinde, Türkiye’ni rolünün son derecede önem kazandığı vurgulanmış ve 1963 tarihli Ortaklık anlaşmasında yer alan hedefe uygun olarak, en üst seviyede siyasi diyalog dâhil, Türkiye ile işbirliğinin yoğunlaştırılması ve ilişkilerinin geliştirilmesi için her türlü sebebin mevcut olduğu belirtilmiştir⁹⁸.

⁹⁵ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 395.

⁹⁶ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 398.

⁹⁷ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 400.

⁹⁸ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 401.

1.3.1. Ortaklığın Temel Belgeleri

Türkiye ile AB arasındaki ilişkilerin temel ve son amacı Türkiye'nin AB'ye tam üyeliğidir⁹⁹. Bu doğrultuda AB ile Türkiye arasında şu anlaşmalar yapılmıştır¹⁰⁰;

1.3.1.1. Ankara Anlaşması(AA)

Türkiye'nin AB ile ilgilenmeye başlaması 1950'li yılların sonlarına rastlar. Türkiye, dünyanın o dönemdeki ekonomik ve siyasi konjonktürü içinde bir değerlendirme yaparak Topluluğa üye olmak için ilk adımı atmıştır. Türkiye, Yunanistan'ın Avrupa Topluluğuna ortaklık için 15 Temmuz 1959'da başvurması üzerine 31 Temmuz 1959 tarihinde bir ortaklık anlaşması kurmak amacıyla, Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AET) başvuruda bulunmuştur. Türkiye'nin başvurusu ciddi bir hazırlığa dayanmıyordu ve iki önemli nedenden kaynaklanıyordu. Bunlardan birincisi Türkiye'nin uzun dönemde Batı Avrupa'da kurulabilecek siyasi birliğin dışında kalmak istememesidir. Diğer neden de, Türkiye, GB içinde yer alan Yunanistan'a verilecek ticari tavizlerden yoksun kalmak istememektedir¹⁰¹.

Taraflar arasında 27 Eylül 1959 tarihinde başlayan görüşmeler dört yıllık bir süre içinde sona ermiş, yapılan değerlendirmeler sonucunda 12 Eylül 1963 tarihinde AET ile Türkiye arasında bir ortaklık kuran anlaşma yani Ankara AA imzalanmıştır. Bu anlaşma tarafların Parlamentolarında onaylanarak 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir¹⁰². 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe giren ve "Ankara Anlaşması" olarak bilinen bu anlaşmanın amacı; "Türkiye ekonomisinin hızlandırılmış kalkınmasını ve Türk halkının istihdam seviyesinin ve yaşam şartlarının yükseltilmesini sağlama gereğini tümü ile göz önünde bulundurarak, taraflar arasında ticari ve ekonomik ilişkileri aralıksız ve dengeli olarak güçlendirmeyi teşvik etmektir"¹⁰³ olarak belir-

⁹⁹ Hakan TOSUN, *Türkiye ve Avrupa Birliği'nde KOBİ'ler, GB'nin Türkiye KOBİ'lerine Muhtemel Etkileri ve Otomotiv Yan Sanayi Üzerine Bir Çalışma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s. 21.

¹⁰⁰ YILMAZ, a.g.e., s.17.

¹⁰¹ DTM, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 4.b., Ankara, Ekim-1999, s.315.

¹⁰² Nevzat GÜRAN ve İsmail AKTÜRK, *Uluslararası İktisadi Kuruluşlar*, İzmir:Anadolu Matbaacılık, 3.b., 1997, s. 258.

¹⁰³ TOSUN, a.g.e., s. 22.

lenmiştir (madde 2/1). AA'ya göre, Türkiye'nin ortaklığı hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilecektir.

1.3.1.1.1. Hazırlık dönemi

1 Aralık 1964 yılında yürürlüğe giren AA ile başlayan hazırlık dönemi 1 Ocak 1973'e kadar devam etmiştir. Amacı ise Türkiye ekonomisinin AET üye ülkelere yakınlaştırılmasıdır. Topluluk bu doğrultuda Türkiye'ye tavizler ve krediler vermiştir. Topluluğun Geçici Protokol ve Mali Protokol çerçevesinde Türkiye'ye belli ürünlerde tarife kolaylıkları tanınması ve 175 milyon ECU'lük bir kredi açarak mali yardımda bulunmasını hükme bağlanmıştır¹⁰⁴. Bu dönemde Türkiye'nin tek yükümlülüğü ise, ekonomisini güçlendirerek Geçiş Dönemine hazırlanmaktır. AA'ya göre Hazırlık Dönemi beş yıl olarak belirlenmiş (madde 3), ancak bu dönem fiili olarak dokuz yıl sürmüştür¹⁰⁵.

1.3.1.1.2. Geçiş dönemi

Bu dönemde, Akit Taraflar "karşılıklı ve dengeli yükümlülükler" esası üzerinde, aralarında bir "Gümrük Birliği" gerçekleştirecekler, ayrıca Ortaklığın iyi işleyebilmesi için, Türkiye'nin ekonomik politikalarını Topluluğun ekonomik politikalarına uyumlaştırılması için "Ortak Eylemler" gerçekleştireceklerdir¹⁰⁶. Geçiş Dönemi'nin süresi istisnalar hariç 12 yılı geçmeyecektir (madde 4). Ancak bu istisnalar, GB'nin makul bir süre içinde tamamlanmasına engel olmayacaktır. Geçiş Dönemi, hukuksal olarak Katma Protokol'ün 10 Ocak 1973'de yürürlüğe girmesi ile başlar¹⁰⁷.

Geçiş döneminde Türk vergi mevzuatının Topluluk vergi mevzuatına uyumlaştırması ile ilgili çalışmalar Maliye Bakanlığı bünyesinde fiilen başlamıştır. Bu amaçla, Maliye Bakanlığınca kurulan ve geliştirilen proje, 1968 yılı başında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü'nde geliştirilen aynı konuya ilişkin diğer bir proje ile eşgüdümlü olarak faaliyete başlamıştır. Vergi uyumlaştırmasına ilişkin proje çalışmaları, konuyla ilgili üniversitedeki birimler ve Maliye Bakanlığı-

¹⁰⁴ GÜRAN ve AKTÜRK, a.g.e., s. 258.

¹⁰⁵ YILMAZ, a.g.e., s.19.

¹⁰⁶ GÜRAN ve AKTÜRK, a.g.e., s. 258.

¹⁰⁷ YILMAZ, a.g.e., s.19.

nın işbirliği ile sürdürülmeye devam edilmiştir. Bu konudaki çalışmalar çeşitli kurumlarda ve geniş bir iş birliği çerçevesinde halen devam etmektedir¹⁰⁸.

1.3.1.1.3. Son dönem

GB'nin sınaî ürünlerle tamamlanmasını izleyen son dönem 1 Ocak 1984'te yürürlüğe giren AA'ya göre, bu dönemde ilişkiler GB'ye dayanacak ve Akit Tarafların ekonomi politikaları arasında koordinasyonun güçlendirilmesi gerekir (madde 5). Ankara Anlaşması Türkiye ile Topluluk arasında ortaklık kuran bir anlaşma olmakla birlikte, nihai amacı Türkiye'nin tam üyeliği olarak belirlenmesidir. Anlaşmanın 28. maddesinde "Anlaşmanın işleyişi, Topluluğu kuran Anlaşmadan doğan ve Türkiye'nin üzerine düşen yükümlülüklerin tamamını üstlenebileceği bir duruma geldiğini göstermesi halinde, Topluluğa tam üye olarak katılma imkânlarının incelenmesi"¹⁰⁹ de bu dönem için öngörülmüştür.

Ankara Anlaşması bu dönemde süreyi taraflara bırakarak herhangi bir süre tespit etmemiştir. Ankara Anlaşması'nın ilkeleri şunlardır:

- Anlaşmada belirtilen amaçlara ulaşabilmek için Türkiye ve Topluluk arasında bir GB oluşturmak,
- Türk halkı ile AET üyesi halkı arasında daha sıkı bağlar kurmak,
- Hızlandırılmış bir ekonomik kalkınma ve uyumlu bir biçimde ticaretin artırmak,
- Türk ekonomisi ile AET ekonomileri arasında mevcut bulunan gelişme farkını ortadan kaldırmak,
- Türk halkının yaşam seviyesinin yükseltilmesine destek vermek,
- Türkiye'nin gelecekte Topluluğa "tam üye" olmasını kolaylaştırmak,
- Roma Anlaşması'nda belirtilen ülküyü paylaşmak, barış ve özgürlüğü garanti altına almaktır. Ayrıca, Türk ekonomisinin kalkınmasına yardımcı

¹⁰⁸ Bernur AÇIKGÖZ, *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisan Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.21.

¹⁰⁹ GÜRAN ve AKTÜRK, a.g.e., s. 259.

olmak üzere, Topluluğun, belli bir süre ekonomik yardımda bulunması gerektiği belirtilmiştir¹¹⁰.

1.3.1.2. Katma Protokol

Ankara Anlaşması, Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında ortaklığın çerçevesini oluşturduğundan, geçiş döneminin tamamlanması ile gerekli koşulları belirlemek amacıyla Aralık 1968 tarihinde başlayan görüşmeler 23 Aralık 1970 tarihinde Katma Protokol'ün imzalanmasıyla sonuçlanmıştır. 10 Ocak 1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol, Ankara Anlaşması'nda yer alan hükümlerin Türkiye'nin ekonomik durumuna uygun bir biçimde yürürlüğe konulmasını sağlayacak bir uygulama anlaşmasıdır ve 22 yılda tamamlanacak geçiş döneminin kurallarını ve koşullarını detaylı olarak ortaya koymaktadır¹¹¹.

Katma Protokolün temel ilkelerini şu şekilde sıralayabiliriz¹¹²;

- Türk halkı ile AET üyesi halkı arasında daha sıkı bağlar kurulacak,
- Akit taraflar arasındaki "karşılıklı ve dengeli yükümlülükler ilişkilerde esas almak,
- Türkiye ile Topluluk arasında bir GB giderek yerleştirilecektir,
- Ortaklığın iyi işlemesi amacıyla, tarafların ekonomik politikalarının yakınlaştırılması ve ortak faaliyetlerin geliştirilmesi sağlanacaktır.

GB esasına dayandırılmış bulunan ve 64 maddeden meydana gelen Katma Protokol, malların serbest dolaşımını gerçekleştirecek usul, sıra ve süreler de dâhil olmak üzere, kişilerin, hizmetlerin, sermayenin serbest dolaşımı; ulaştırma, rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması; ekonomi ve ticaret politikalarının uyumlu hale getirilmesi konularını hükme bağlamaktadır¹¹³.

Katma Protokol, istisnalar dışında 12 yıl sürecek Geçiş Dönemi'nin esaslarını belirlemektedir. Buna göre, prensip olarak sanayi maddeleri için GB 12 yıldır, ancak

¹¹⁰ DTM, a.g.e., s. 315.

¹¹¹ TOSUN, a.g.e., s.24.

¹¹² YILMAZ, a.g.e., s.21.

¹¹³ DTM, a.g.e., s.333.

istisnai olarak Protokolün 3 sayılı ekindeki listede yer alan sanayi maddeleriyle ilgili gümrük vergilerinin Türkiye tarafından 22 yıl süreyle kaldırılması öngörülmüştür. Tarım ürünlerinde GB'nin gerçekleşmesi ise, 22 yılın sonuna bırakılmıştır¹¹⁴.

Katma Protokol, Ankara Anlaşması'nın 4. maddesine dayanılarak hazırlanmış bir "Ön Katılma Anlaşması"dır. Katma Protokolün uygulanmasından sonraki dönem tam üyeliktir. Protokol ile II. Mali Protokol, AKÇT (Avrupa Kömür Çelik Topluluğu) yetki alanına giren maddelerle ilgili Anlaşma ve Son Senet, Ankara Anlaşması'nın ayrılmaz parçalarıdır¹¹⁵.

Avrupa Kömür Çelik Topluluğu yetki alanına giren maddelerde gümrük ve az etkili engellerin kaldırılması için Katma Protokolden ayrı bir anlaşma imzalanmıştır. Bu topluluğun yetki alanına giren maddeler, halen GB'nin dışındadır¹¹⁶. 1995 yılına kadar bir düzenlemenin yapılmamış olması nedeniyle, AKÇT kapsamındaki ürünler açısından Türkiye ile Avrupa Birliği arasında tavizli bir ticaret rejimi uygulamaya konulamamıştır. 1994 yılında, GB'ye geçiş çalışmaları çerçevesinde anlaşmanın hayata geçirilmesi amacıyla müzakerelere başlanmış ve 21 Aralık 1995 tarihinde parafe edilen Serbest Ticaret Anlaşması, 1 Ağustos 1996 tarihinde yürürlüğe girmiştir¹¹⁷.

1.3.1.3. Tam üyeliğe giden yol ve mevzuat taraması

1 Ocak 1971 tarihinde Topluluğun üye sayısı İngiltere, İrlanda ve Danimarka'nın katılmasıyla dokuza çıkmıştır. Bu ülkeler ile Türkiye arasındaki ortaklık ilişkilerini düzenlemek ve Ortaklık Anlaşması'nın genişletilmiş Topluluğa uyumunu sağlamak için 30 Haziran 1973 tarihinde Ankara'da Türkiye ile Avrupa Kömür Çelik Topluluğu arasında "Tamamlayıcı Protokol" imzalanmıştır¹¹⁸. Bu Protokol ile Topluluğun üç yeni üyesi Ankara Anlaşması'na taraf olmuştur. Ayrıca Tamamlayıcı Pro-

¹¹⁴ YILMAZ, a.g.e., s.21.

¹¹⁵ YILMAZ, a.g.e., s.21.

¹¹⁶ TOSUN, a.g.e., s. 24.

¹¹⁷ DTM, a.g.e., s.335.

¹¹⁸ YILMAZ, a.g.e., s.23.

tokol Türkiye’de yeni kurulacak sanayi dallarını topluluğun rekabetinden korumak için ek tedbirler getirmiştir¹¹⁹.

İspanya ve Portekiz’in Avrupa Topluluğu’na 1 Ocak 1986 tarihinde tam üye olması dolayısıyla, bu ülkelerin tam üyeliğini Türkiye’ye yansıtacak Uyum Anlaşması 23 Temmuz 1987 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma 1 Nisan 1988 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Ortaklık Anlaşması’nın Yunanistan’ı da kapsamına imkân tanıyan Uyum Anlaşması 20 Nisan 1988 tarihinde imzalanmış ve 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. Böylece Topluluğa katılan yeni üye ülkeler ile Türkiye arasında Ortaklık Anlaşması’nın genişletilmiş Topluluğa uyumu sağlanmıştır¹²⁰.

1997 yılında yapılan Lüksemburg Zirvesi’nde Türkiye Avrupa Birliği’nden dışlanmıştır. Türkiye, GB’yi gerçekleştirmiş, uzunca bir yol almış, işin ekonomik entegrasyonla ilgili kısmında, mali yardım almadan, önemli bir yere gelmiştir. Buna rağmen, Lüksemburg’da Türkiye aday ülke ilan edilmemiştir. On üç başvuru arasında sadece Türkiye dışlanmıştır. 1 Mayıs 1999 tarihinde yürürlüğe giren Amsterdam Anlaşmasıyla Avrupa Birliği, en önemli iki şart aranmasına karar vermiştir. Biri, üye ülkelere Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne uyma mecburiyeti, diğeri de, Kopenhag kriterlerine tam uyma şartıdır¹²¹.

Bu şartlara ilave olarak Türkiye’nin tam üyeliği, Aralık 1999 Helsinki Zirvesinde Kıbrıs sorununun ve sınır sorunlarının çözümlenmesine ilişkin bazı özel koşullara da bağlanmıştır. Bu zirvede aday ülke olarak kabul edilen ancak müzakerelere başlanmayan Türkiye ile mevzuat tarama süreci resmen başlatılmıştır. Helsinki zirvesinin sonuçlarınının 12. paragrafında sürecin doğrudan başlatılması yerine, “analitik inceleme sürecine hazırlık” yapmak üzere komisyona görev verilmiştir. Bu uygulama ön tarama süreci olarak adlandırılmaktadır. Komisyona verilen görev üzerine, biri 2000 yılında, ikincisi 2003 yılında olmak üzere iki tane katılım ortaklığı belgesi (yol haritası) hazırlanmış, Türkiye bu belgelere cevap niteliğindeki Ulusal programını

¹¹⁹ DTM, a.g.e., s. 336.

¹²⁰ TOSUN, a.g.e., s.26.

¹²¹ KARLUK, 2001, a.g.m., s.37.

hazırlayıp, uygulamaya sokmuştur¹²². 23 Haziran 2003 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul ettiği ve 2005 yılına kadar yapmayı planladığı düzenlemeler şu şekildedir:

Program¹²³

- Giriş,
- Siyasi Kriterler,
- Ekonomik Kriterler,
- Üyelik Yükümlülüklerini Üstlenebilme Yeteneği,
- Müktesebatın Uygulanmasına Yönelik İdari Kapasite,
- Finansman İhtiyacı bölümünden oluşmaktadır.

Üyelik Yükümlülüklerini Üstlenebilme Yeteneği başlığı altında ise, tam üyelik müzakerelerinde esas alınacak 29 ana mevzuat alanının açıklaması yapılmaktadır.

Bu 29 konu başlığı şunlardır¹²⁴:

- Malların serbest dolaşımı,
- Kişilerin serbest dolaşımı,
- Hizmet sunumu serbestisi,
- Sermayenin serbest dolaşımı,
- Şirketler hukuku,
- Rekabet politikası,
- Tarım,
- Balıkçılık,
- Taşımacılık politikası,
- Vergilendirme,
- Ekonomik ve parasal birlik,
- İstatistik,
- Sosyal politika ve istihdam,
- Enerji,

¹²² BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 84.

¹²³ 2003 Yılı Ulusal Programın Tam metni, (<http://www.abgs.gov.tr/up2003/up.htm>), (19.02.2005).

¹²⁴ <http://www.abgs.gov.tr/up2003/up.htm>, (19.02.2005).

- Sanayi politikaları,
- Küçük ve orta boy işletmeler,
- Bilim ve araştırma,
- Eğitim, öğretim ve gençlik,
- Telekomünikasyon ve bilgi teknolojileri,
- Kültür ve görsel – işitsel politika,
- Bölgesel politika ve yapısal araçların koordinasyonu,
- Çevre,
- Tüketicinin ve tüketici sağlığının korunması,
- Adalet işleri,
- Gümrük birliği,
- Dış ilişkiler,
- Ortak dış ve güvenlik politikaları,
- Mali kontrol,
- Mali ve bütçesel hükümlerden oluşmaktadır.

Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliğine hazırlanmasına yönelik çalışmalar çerçevesinde kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları hazırlık ve çalışmalarda iç koordinasyon ve uyumun plan ve programlara uygun olarak yönlendirilmesini ve yürütülmesini sağlamak üzere¹²⁵, 27 Haziran 2001 tarihinde kabul edilen bir kanunla Avrupa Birliği Genel Sekreterliği kurulmuştur.

Helsinki Zirvesi öncesinde AB aday ülkelerden Kopenhag siyasi kriterlerinin yerine getirilmesini istemekle kalmıyor aynı zamanda ülkelerin orta vadede diğer Kopenhag kriterlerinin de yerine getirmesi istenmektedir. Oysa Helsinki Zirvesi sonrası Avrupa Birliği siyasi kriterini yerine getirebilen bütün aday ülkelerle katılım müzakerelerinin başlatılmasına karar verilmiştir¹²⁶. Türkiye Helsinki kararlarıyla Avrupalı olamamıştır¹²⁷. Diğer taraftan, Helsinki Zirvesi'nde karara bağlanan Türkiye'nin mevzuat tarama sürecine hazırlanmasını sağlamak amacıyla Ortaklık Komite-

¹²⁵ http://www.belgenet.com/arsiv/ab/abgensek_01.html , (19.02.2005).

¹²⁶ Hürrem CANSEVDİ, *Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Süreci: AB Mevzuatına Uyumun Ekonomik, Siyasi ve Sosyal Yaşama Etkileri*, İKV Yayını, İstanbul 2001, s.16.

¹²⁷ Haluk GÜNUĞUR, Helsinki Zirvesi Ardından Türkiye-AB İlişkileri, 15 Aralık 1999, *Türkiye-AB Derneği*, Ankara 2000, s. 7-8.

sine bağı 8 adet teknik alt komite kurulmuştur. Bu alt komitelerin kurulma kararı, 11 Nisan 2000 tarihli Lüksemburg da yapılan Türkiye AB ortaklık Konseyi toplantısında alınmıştır. Alt komiteler, aşağıda açıklanan konularda AB müktesebatının analitik incelemesinin hazırlığını gerçekleştirecektir¹²⁸.

- Tarım ve Balıkçılık,
- Ulaştırma, çevre ve enerji
- Teknolojik, yenilik, eğitim ve işbirliği,
- Bölgesel kalkınma-istihdam ve sosyal politika,
- Ticaret, sanayi ve AKÇT ürünleri,
- Ekonomik ve parasal birlik, sermaye hareketleri ve istatistik,
- Gümrükler, vergilendirme, uyuşturucu kaçakçılığı ve kara para aklama.

Bu sekiz komitenin amacı, müzakerelere başlamadan önce AB müktesebatının ve uyum sağlanacak alanların daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla bir analitik inceleme (legal scrutiny) yapmaktır. Buna göre, diğer aday ülkelerin de değerlendirmeye tabi olduğu 31 konu başlığı, Türkiye için gruplanarak sekiz başlık altında toplanmıştır. Komitelerin bir diğer önemi ise gerek AB'den gerek Türkiye'den uzmanların bir araya gelmesini sağlamasıdır.

Türkiye'de AB'ye uyum açısından, ithalat ve ihracat rejimleri, gümrük mevzuatı, rekabet hukuku, ticari standartlar, fikri ve sınaî mülkiyet, tekelleşme gibi konularda ciddi mesafeler alınmıştır. Bunlara paralel olarak, AB'nin imzalamış olduğu uluslararası ticari anlaşmalar, topluluğun tercihli ticari rejimleri ve OGT üstlenilmiştir. Türkiye dünya rekabetine açılma yolunda önemli mesafe kat etmiştir¹²⁹.

1.3.2. Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu'na tam üyelik başvurusu

Türkiye'nin AB içinde yer alma çabaları siyasi ve ideolojik bir tercih olmaktan çok ekonomik ve ticari nitelikteki bir olgudur. Çünkü Türkiye ekonomisi, böyle bir karar öncesindeki ekonomik ilişkileri bakımından zaten AB ülkeleri ile önemli ticaret hacmine ulaş-

¹²⁸ <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=4&subOrd=7>, (22.02.2005).

¹²⁹ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 90.

mıştır. Bu açıdan Türkiye'nin AB dışında bir ticari entegrasyona yönelmesi ekonomik göstergeler bakımından rasyonel değildir¹³⁰. Gerek siyasi gerekse askeri yönden AB ülkeleri ile daha sıkı ilişki içerisinde bulunan Türkiye'nin ekonomik yönden en önemli ortağı AB ülkeleridir. Bu gelişmelerin ışığı altında, zamanın siyasi iktidarı gerekli kararı oluşturup Ankara anlaşması ile belirtilen dönemlerin bitmesini beklemeden 14 Nisan 1987 de AT'ye tam üyelik başvurusunda bulunmuştur¹³¹. Rapor 5 Şubat 1990 da konsey tarafından kabul edilmiş, başvurunun hukuki dayanağı olarak "Her Avrupalı devlet topluluğa katılma talebinde bulunabilir" hükmü gösterilmiştir¹³².

Türkiye'nin AT'ye tam üyelik başvurusunun nedenleri şunlardır¹³³;

- 24 Ocak kararları çerçevesinde başlatılan reform programı ile dünya ekonomisi ile bütünleşme, serbest piyasa ekonomisi, özelleştirme vb alanlarda önemli adımlar atılmış, sanayi büyük oranda Topluluk rekabetine açılmıştır.
- Topluluğun güneye doğru genişlemesi, Türkiye ile benzer ihracat politikasına sahip Yunanistan, İspanya ve Portekiz'in tam üyeliğe alınması, Türkiye'yi olumsuz yönde etkilemiş ve özellikle sürekli aleyhimize bir tutum izleyen Yunanistan ile aynı konumda olmak istenmiştir.
- Türkiye Topluluğa tam üye olduğu zaman, topluluğun çeşitli mali yardımlarından yararlanacaktır.

1.3.3. Türkiye – AB ortaklığının organları

Türkiye gibi AB'ye tam üye olmayan "ortak üyeler", Birliğin organlarına katılmamaktadırlar. Buna karşılık tam üyelere özgü yürütme ve yargı organları vardır. Bu organlara benzer görev yapmak üzere Türkiye ve Avrupa Karma Parlamento (AKP) gibi ortak üye statüsündeki ülkeler için ayrı organlar oluşturulmuştur. Böylece, Topluluk organları ile ortak üye organları birbirlerinden ayrılmıştır. Türkiye'nin AB'ye Ankara Anlaşması hükümleri uyarınca "ortaklık statüsüne" katılması öngörülmüştür. Bu statü ile Türkiye'nin

¹³⁰ Feyzullah EROĞLU, *Küreselleşme Sürecinde Yönetim Krizi ve Çözüm Yolları*, Berikan Yayıncılık, Ankara 1998, s. 256.

¹³¹ ÇİMEN, a.g.e., s. 123.

¹³² Rıdvan KARLUK, *Türkiye Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul 1997, s.564.

¹³³ Rıdvan KARLUK, *Avrupa Toplulukları ve Türkiye*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1990, s. 229.

Birliğin asıl organlarına katılması söz konusu değildir. Bu amaçla üç temel organ kurulmuştur. Bunlar; Ortaklık Konseyi, Ortaklık Komitesi ile Türkiye - AET Karma Parlamento Komisyonu'dur. Bunların yanında teknik bir organ olan Gümrük İşbirliği Komitesinde vardır¹³⁴.

1.3.3.1. Ortaklık Konseyi

Ankara Anlaşmasının 6. maddesinde, ortaklık rejiminin uygulanması ve gitikçe gelişmesini sağlamak üzere tarafların bir Ortaklık Konseyi oluşturmaları öngörülmüştür. Ortaklık Konseyi, Türkiye – AB ortaklığının en yetkili yürütme organıdır. Ortaklık Komisyonu;

- Türk Hükümeti temsilcileri (Bakanlar),
- AB Konseyi temsilcileri,
- AB Komisyonu temsilcileri,
- Topluluk üyesi ülkelerin temsilcilerin oluşmaktadır.

Türk Hükümeti ile Topluluk üyesi ülke hükümetleri, Konsey ve Komisyon temsilcileri oluşturur. Konsey'de tarafların birer oyu vardır. Kararlar oybirliği ile alındığından bir anlamda iki tarafın veto hakkı da vardır¹³⁵. Komisyonun başkanlığı her altı ayda bir, taraflar arasında değişmektedir. Altı ay Türkiye, diğer altı ay ise Topluluk tarafı başkanlık görevini yürütmektedir. Bakanlar ve Büyükelçiler seviyesinde toplanılır.

Konseyin temel görevi; Ankara Anlaşmasının uygulanmasını sağlamaktır. Bu amaçla, üç tip yetkiyle donatılmıştır. Bunlardan “Karar Yetkisi” en önemlisidir. Konsey, ortaklık amaçlarının gerçekleştirilmesi ile Ankara Anlaşması ve ona dayanan protokollerin öngördüğü durumlarda bu yetkiye sahiptir. Taraflar, Konseyin aldığı kararlara uymakla yükümlüdür. “Tavsiye Yetkisi” çerçevesinde Konsey, aday üyeliğin gelişimi ile ilgili kararları, bu kararların gerektirdiği tedbirleri alabilir ve bu konularda tavsiyede bulunabilir. İnceleme Yetkisi'ne dayanarak Konsey, Ankara An-

¹³⁴ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 480.

¹³⁵ ÇİMEN, a.g.e., s. 127.

laşmasının doğrultusunda, ortaklık rejimi sonuçlarını belli aralıklarla inceler¹³⁶. Ortaklık Konseyi iç tüzük gereğince, en az altı ayda bir defa Bakanlar seviyesinde toplanır. Bu oturumlar dışında Konsey, belirlenen Konsey üyelerinin temsilcileri seviyesinde de bir araya gelirler.

1.3.3.2. Ortaklık Komitesi

Ortaklık Komitesi, Ankara Anlaşmasının 24/3. maddesi uyarınca Konsey'in 3/64 sayılı kararıyla kurulmuş yardımcı bir organdır. Ankara Anlaşmasının sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gerekli işbirliğinin devamını sağlar. Görevi, Ortaklık Konseyi'nin gündemini hazırlamak ve Ortaklık Konseyi'nin vereceği talimatlara uygun olarak, ortaklık ilişkisiyle ilgili teknik sorunlar üzerinde incelemeler yapmaktır. Tarafların yetkili organları tarafından atanan büyükelçi düzeyinde üyelere meydana gelir. Teknisyenlerden oluşur. Hazırladığı raporlar için oylama yapamaz, doğrudan Ortaklık Konseyine sunar¹³⁷.

1.3.3.3. Karma Parlamento Komisyonu

Bu komisyon Ankara Anlaşmasının 27. maddesi çerçevesinde 1/65 sayılı karar ile 17.9.1965 tarihinde kurulmuştur. Karma Parlamento Komisyonu, ortaklığın demokratik denetim organıdır. Görevi, Ortaklık Konseyi'nin kendisine sunduğu yıllık faaliyet raporlarını incelemek ve Türkiye – Topluluk ortaklığına ilişkin konularda tavsiyelerde bulunmaktır. Avrupa Parlamentosu ve TBMM tarafından kendisine gönderilecek sorunları görüşmeye yetkilidir. Komisyon, TBMM ve Avrupa Parlamentosu'ndan seçilen 18'er üyeden oluşur. Yılda iki defa toplanmaktadır¹³⁸.

1.3.3.4. Gümrük İşbirliği Komitesi

Bu komite, Ortaklık Konseyi'nin 15 Aralık 1969 tarih ve 2/69 sayılı Kararı ile kurulmuş olan “teknik komite”dir. Görevi; Ortaklık Anlaşması'nın gümrüklerle ilgili hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanması amacıyla akit taraflar arasında, idari işbirliğini sağlamak ve Ortaklık Komitesi'nin gümrük alanında kendisine vere-

¹³⁶ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 482.

¹³⁷ ÇİMEN, a.g.e., s. 129.

¹³⁸ KARLUK, 1990, a.g.e., s. 493.

bileceği her türlü görevi yürütmektir. Karar alma yetkisi yoktur. Üye devletlerin gümrük uzmanları ve Komisyon servislerinin gümrük sorunları ile ilgili memurları ve Türk gümrük uzmanlarından oluşur.¹³⁹.

1.4. AB Ortak Politikası İçinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması

Tek pazarı gerçekleştirme amacı olan AB'nin, bu süreçte üye ülkelerde ortaya çıkabilecek vergi rekabetini önlemek için vergi uyumlaştırmasına gitmesi gerekir. Bu açıdan vergileri araç olarak kabul eden maliye politikasına AB'nin yaklaşımının özel bir önemi vardır.

1.4.1. Ekonomik bütünleşme sürecinde maliye politikalarının rolü

Ekonomik parasal bütünleşme sürecinde Avrupa Merkez Bankasının kurulmasıyla üye ülkeler iktisat politikasının araçlarından biri olan para politikasını uluslar üstü bir kuruma devretmiş olmaktadır. Böylece bu temel araç ulusal makro iktisat aracı olarak kullanma imkânı ortadan kalkacaktır. Artık para politikasının amacı tek pazarda istikrarın sağlanmasıdır. Böyle bir durumda iktisat politikasının ikinci temel aracı olan maliye politikasının bütünleşmeden etkilenmesinin ne yönde olacağı önemli tartışma konusu olmuştur. Tartışmalar ulusal maliye politikalarının özerkliği, eşgüdümü ve merkezileştirme noktalarında olmaktadır.

Maliye politikalarının özerkliğini savunanların hareket noktası, Avrupa'da ekonomik ve parasal bütünleşmenin üye ülkeler üzerinde meydana getirdiği maliyetlerdir. Bu maliyetlerden birincisi birlik içinde üye ülkelerin enflasyon oranlarını eşitlemesi sonucu yüksek enflasyonlu ülkelerin senyoraj gelirlerinde bir azalma meydana gelecektir. Dolayısıyla bütçe açıklarını finanse etmek için enflasyon vergisine ağırlık veren ülkeler, bu yoldan elde edilen gelirlere mahrum kalacaklardır. Bu da söz konusu ülkelerde maliye politikası değişikliklerine yol açacaktır. Çünkü senyoraj gelirlerindeki kayıplar, vergilerdeki artışlar, kamu harcamalarında kısıntıya gidilerek veya mali piyasalardan borçlanarak telafi edilebilir. İkinci maliyet ise üye ülkelerin ulusal paralarını sabit kur üzerinden birbirlerine bağlamasıyla döviz kuru politikası-

¹³⁹ ÇİMEN, a.g.e., s. 129.

nın artık makro ekonomik ayarlama aracı olarak kullanılmayacak olmasıdır. Bu politika sadece topluluğun tümünü az veya çok etkileyecek simetrik şok durumlarında mümkün olacaktır¹⁴⁰. Ancak sosyal çalkantılar, siyasal sorunların yol açtığı istikrarsızlıklar... vs asimetrik şokların neden olduğu durumlarda tek para politikası bu tür konjoktürel durumların oluşturduğu maliyetleri ortadan kaldırmak için kullanılmayacaktır. O halde bu maliyetleri ortadan kaldırmak, riski azaltmak ya da sınırlandırmak için yeni araçlara ihtiyaç vardır¹⁴¹. Bu araçlardan birisi de üye ülkelerin kendi ulusal maliye politikalarıdır. Örneğin para arzıyla ayarlanamayan bir iç durgunlukla karşılaşan bir ulusal hükümet, vergileri azaltarak ya da kamu harcamalarını artırarak bununla mücadele edebilir¹⁴². İşte üye ülkelerin karşılaşacağı asimetrik şokların üstesinden gelmede maliye politikası araçlarını kullanabilmeleri için özerkliğe ihtiyaçları vardır.

Tartışmaların diğer bir yönü ise ekonomik parasal bütünleşme süreci içindeki üye devletlerin çeşitli politikalarının uluslar üstü bir kuruma devredilmesi halinde, maliye politikaları alanında da bir koordinasyonun gerekli olduğu yani eşgüdüm noktasındadır. Bu görüşlerin hareket noktası ise ekonomik ve parasal birliğe her üye ülkenin maliye politikası araçlarının (kamu harcamaları ve vergileri) miktar ve bileşimini birbirinden bağımsız biçimde saptaması etkinlik kaybına neden olacaktır. Etkinlik kaybını ise bütçesel dışsallıklar ve rekabet faktörü ile açıklamaktadırlar. Bir üye ülke kamu harcamalarını artırması halinde o ülke mallarına olduğu kadar diğer üye ülkelerin mallarına olan talebi de artırır. Dolayısıyla diğer ülkeler, kamu harcamalarının meydana getirdiği bu pozitif dışsallıklardan bedel ödemediği yararlanacaktır. Bu durum maddi olmayan yatırım niteliğinde olan eğitim, sağlık vs harcamalar içinde geçerlidir. Bu nedenler dolayısıyla yetersiz kamu malları arzı büyük risktir¹⁴³. Bu nedenle devletler arasındaki dışsallıkların dikkate alınmaması çok zayıf büyümeye neden olacaktır. Aynı zamanda üretim faktörlerinin hareketliliği vergi matrahlarında

¹⁴⁰ Pierre-Alain MUET, *Ajustement Macroéconomiques Stabilisation et Constitutionnelle*, Revue d'Economie Politique, N.5. Septembre-Octobre 1995, p. 741.

¹⁴¹ Yanin ECHINARD, *Stabilisation Conjoncturelle et Union Monétaire Européenne*, Revue Française de Finances Publiques, N.55, p. 133.

¹⁴² Barry EICHENGREEN, *European Monetary Unification*, Journal of Economic Literature, Vol.31, September 1993, p. 1334

¹⁴³ Dominique PLIHON, *L'Autonomie de la Politique Budgétaire Dans Une Espace Economique Intégré: Le Cas Européen*, Revue Française de Finances Publiques, N.55, p.40.

bir değişikliğe sebep olacağı için üye ülkelerin vergi gelirlerinde azalmaya yol açar ve sermaye piyasalarının bütünleşmesi ve parasal birleşme ülkelerin aşırı borçlanma eğilimlerini artıracaktır. Bu nedenlerle üye ülkelerin aşırı borçlanma politikasını sürdürülemez bir noktaya getirmemesi ve ekonomik ve parasal birliğin geleceğini tehlikeye sokacak ölçüde istikrarsızlığa yol açmaması için bu politikaların eş güdümlü büyük önem taşımaktadır¹⁴⁴.

Maliye politikalarında merkezileşme konusundaki tartışmaları mali federalizmin aynı sınırlar içinde bir para birliğinin yaşayabilirliği üzerindeki etkisi ile ilgili tartışmalara dayanmaktadır¹⁴⁵. Bunlara göre para birliği bütçesel birlikle gelmesi yani Avrupa Birliği çerçevesinde birleşik bir bütçe sistemi oluşturulmalıdır. Böyle bir bütçe sistemi ise hem bölgesel eşitsizliklerin azaltılmasına, hem de bölgesel asimetrik şokların atılmasına sebep olacaktır¹⁴⁶. Federal bütçe, parasal özerkliklerinden vazgeçen ülkelere bir çeşit otomatik sigorta sağlayarak para birliği sözleşmesini daha kalıcı hale getirecektir¹⁴⁷. Dolayısıyla birlik düzeyinde bir maliye politikasının oluşturulması bütünleşme nedeniyle fakirleşen bölgelere, vergi gelirlerinde azalma görülen bölgelere yönelik olarak otomatik bir transfer sisteminin kurulmasına yardımcı olacaktır. Bu bölgelerdeki dengesizlikleri giderme yollarından diğeri ise üye ülke hükümetleri tarafından yapılan bağışlar ve gönüllü tahsislerdir. Avrupa Birliği bu gönüllü tahsisleri yapısal fonlar aracılığıyla gerçekleştirmeye çalışmaktadır.

1.4.2. Avrupa Birliği'nde maliye politikası yaklaşımı

Avrupa'nın ekonomik ve parasal bütünleşme süreci, üye ülkelerin maliye politikalarında önemli değişiklikler getirmektedir. Para politikasının aksine, maliye politikası üye ülkelerin yetkisine bırakılmıştır. Ancak üye ülkeler, ekonomik ve parasal birliğin gelişmesine bağlı olarak kendi maliye politikalarının diğeri üye ülkeler üzerinde oluşturabileceği pozitif ve negatif dışsallıklardan kaçınmak için maliye poli-

¹⁴⁴ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 39.

¹⁴⁵ Charles GODHART, European Monetary Integration, *European Economic Review*, Vol.40, N.3-4, April 1996, p. 43.

¹⁴⁶ GODHART, a.g.m., p.1088.

¹⁴⁷ Marie L. DUBOZ and Benadette NICOT, Fédéralisme Budgetaire et Union Monétaire Européenne: Les Enseignments de l'Expérience Allemande, *Revue d'Economie Politique*, Vol.108, N.1, Janvier-Fevrier 1998, p. 39.

tikalarında iki yönlü bir uyuma gitmek zorundadır¹⁴⁸. Bir yandan, tek pazarı gerçekleştirme sürecinde üye ülkelerde ortaya çıkabilecek vergi rekabetini önlemek üzere vergi uyumlaştırmasına gitmek ve kamu ve özel sektör kuruluşlarının aynı rekabet şartlarında faaliyette bulunmasını sağlayacak şekilde kamu sübvansiyonlarını kaldırmak gerekmektedir. Öte yandan da 1993 yılında Maastricht anlaşmasıyla yürürlüğe giren ve 1999 yılında tamamlanan, sadece fiyat istikrarı amacına dönük tek para politikasına geçiş sürecinin öngördüğü biçimde (Maastricht kriterleri çerçevesinde) üye ülkelerin bütçe politikalarının uyumlaştırılması zorunluluğu vardır¹⁴⁹.

Maastricht Anlaşması Avrupa'da en geç 1 Ocak 1999'da parasal birliğin gerçekleşmesini öngörürken, "Subsidiarite(yetki ikamesi) İlkesi" 'ni yürürlüğe koyarak ulusal maliye politikalarına büyük bir özerklik tanıırken, aynı zamanda bu politikaların özerkliğini sınırlandıran koordinasyon prosedürünü de beraberinde getirmektedir. Bu anlaşma para politikasında merkezileşmeyi benimserken, maliye politikalarının âdemi merkezi bir şekilde üye ülkelerin yetkileri dâhilinde yürütülmesini öngörmüştür. Âdemi merkezi düzeyde yürütülecek maliye politikaları tamamen merkezi para politikasına bağımlı kılınmıştır. "Subsidiarite ilkesi" Avrupa AB'de bir takım olumsuzlukların yaşanmasına sebep olmuştur. 1990'lı yıllarda Doğu ve Batı Almanya'nın birleşmesi, kamu harcamalarında önemli artışlara sebep olmuştur ve enflasyon oranı yükselme eğilimine girmiştir. Alman yetkililer bunun önüne geçebilmek için faiz oranlarını birlik koşullarını dikkate almadan tek taraflı olarak yükseltmiştir. Topluluğun durgunluk içinde üyeleri bundan olumsuz etkilenmiştir. Topluluk üyelerinin bu politikalarını eşgüdüksüz ve birbirlerinden bağımsız olarak yürütmeleri, 1992-1993 Avrupa para sisteminin çöküşünün en önemli nedenleri arasındadır. Eğer, Almanya kendi uyguladığı maliye politikasının dışsal etkilerini dikkate alsaydı, faiz oranlarını artırmak yerine kamu harcamalarındaki artışı vergileri artırarak finanse etmesi gerekirdi¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Benoît CHEVAUCHEZ, *Les Effets de la Construction Européenne sur Notre Système de Finances Publiques*, *Revue Française de Finances Publiques*, N.68. Décembre 1999, p. 41.

¹⁴⁹ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 87.

¹⁵⁰ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 67-68.

Avrupa bütünleşmesinin temelini oluşturan Roma Anlaşması, iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir. Dolayısıyla vergilemede ortak bir politika öngörülmemiş, vergi ile ilgili düzenlemeler, üye devletlerin egemen yetkileri kapsamında bırakılmıştır. Vergi ile ilgili yaklaşım, sadece üye ülkelerin kendilerine özgü vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı haksız rekabet ortamlarının önlenmesi yönünde bir uyumdan ibarettir. Buna göre topluluk düzeyindeki vergisel önlemler, üye ülkeler arasında ayrımcı vergilemenin önlenmesi vergi kaçakçılığı ile mücadele birlikte, üye ülkelerin ulusal vergi yasalarının uyumlaştırılmasını kapsamaktadır.

Özellikle AB'ye üye ülkeler, ekonomik ve parasal birliğin yol açtığı vergi rekabetinin vergi gelirlerinde azalma ve kamu hizmetlerinin yetersiz sunumu gibi önemli olumsuzluklardan kaçınmak için, vergi uyumlaştırmasına gitmektedir.

1.5. Türkiye – AB Açısından Vergi Uyumlaştırmasının Önemi

AB'nin amacı malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbestçe dolaşabildiği ortak bir pazarın oluşturulabilmesidir. AB'nin bu amacını gerçekleştirebilmek için kullanılabileceği araçların başında vergi politikaları gelmektedir. Ortak Pazar kurulmasıyla malların, hizmetlerin, üretim faktörlerinin ve herhangi bir sınırlama ile karşılaşmadan emeğin dolaşımının sağlanması hedeflenmektedir. Böylelikle serbest rekabet koşullarının oluşması, ekonomide verimliliği artıracak etkileri meydana getirmesi beklenmektedir. Bu açıdan vergi uyumlaştırması, ortak pazardan beklenen pozitif etkilere ulaşabilmek için kullanılan bir araçtır. Çünkü vergiler günümüzde ekonomik ve sosyal yaşamın başlıca belirleyicilerinden biridir ve her ülkede gayrisafi yurtiçi harcamanın büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Vergilerin düzeyi tüketim yapısı, üretim düzeyi ve verimlilik gibi birçok unsuru etkilemektedir.

Vergiler içinde de dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşımaktadır. Ancak sadece dolaylı vergilerin uyumlaştırılması yeterli değildir. Üye ülkeler arasında serbest rekabet koşullarının oluşmasında dolaysız vergiler alanında da uyumlaştırma gerekmektedir¹⁵¹.

¹⁵¹ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 89.

Dolaylı vergilerdeki farklılığın malların birlik içerisinde serbest rekabet kuralları çerçevesinde serbestçe dolaşımını etkileyeceği görüşü, esas olarak, bu vergilerin üretilen mal fiyatlarına eklenmek suretiyle üretici tarafından tamamıyla tüketiciye yansıtılacağı şeklinde ekonomi literatüründe hâkim olan görüşten kaynaklanır. Bu görüşün ileriye sürdüğü varsayımına göre, dolaylı vergiler fiyatları vergi kadar yükseltir, dolaysız vergiler(gelir ve kurumlar vergisi) ise sadece üretim unsurlarının safi gelirinde azalmaya yol açar ve fiyatlara yansımaz. Bu varsayımına uygun olarak, ülkeler arası ticarete, ihraç edilen malların bünyesindeki dolaylı vergiler ihracatçıya iade edildiği halde dolaysız vergiler için iade hakkı tanınmamaktadır. Bu durum, dolaylı vergileri, dolaysız vergilere kıyasla toplam vergiler içerisinde daha büyük paya sahip üye ülkelerin ihracatçılarına diğerleri aleyhine rekabet üstünlüğü sağlar ve ticaret koşulları bu ülkelerin malları lehine olmak üzere bozulur. Çünkü dolaylı vergileri ağır olan üye ülkelerin malları yüksek vergi iadesinden dolayı diğer ülkelerde daha ucuza satılır. Bunda, dolaysız vergilerde “çıkış yeri ilkesi”nin uygulanmasına karşılık, dolaylı vergilerde “varış yeri ilkesi”nin uygulanmasının payı büyüktür¹⁵².

Türkiye'nin AB ye üye olması durumunda vergi uyumlaştırması AB ile olan ilişkileri açısından önemlidir. Bu nedenle, Türkiye ile Topluluk arasında bir ortaklık kuran Ankara Anlaşmasına göre, 1965 yılında başlayan ve 5 yıllık bir süreyi kapsayan ekonomik, sosyal, mali ve teknik güçlükleri gidermek, başka deyişle, Türkiye'yi Topluluk bütünleşmesine hazırlamak amacıyla düşünülmüştür. Hazırlık dönemi 01.03.1973 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu tarihte yürürlüğe giren katma protokol ile Türkiye için geçiş dönemi başlamıştır¹⁵³.

Türk vergi mevzuatını Topluluk vergi mevzuat ile uyumlaştırması işleminin geçiş döneminin sonunda tamamlanması öngörülmüştür. Ancak bu konudaki çalışmalara daha erken başlamış olduğu söylenilebilir. Bu nedenleri üzerinde durmak gerekir. Çünkü Türkiye, geçiş dönemine girmekle GB nedeniyle artan ölçüde vergi kaybına uğrayacaktır. Bu vergi kayıplarının giderilebilmesi amacı ile yeni gelir kaynak-

¹⁵² ÜLGEN, a.g.m., s. 107.

¹⁵³ Fehmi ÖZALP, *Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğuna Katılmasının Vergi Sistemi Üzerine Etkileri*, Bilim Raporu, H.U.K., İstanbul 1976, s. 13.

larının araştırılması yanında, mevcut kaynakların geliştirilmesine de önem verilmelidir¹⁵⁴.

Türkiye-AB ilişkileri açısından, Ankara anlaşması'nın 2. maddesinde yer alan amaçların gerçekleştirilmesi, ancak ekonomik ve parasal birliğin oluşturulması ile mümkündür. Bunun için de gümrük vergilerinin karşılıklı olarak kaldırılması ve dolaysız vergiler alanında uyumlaştırılmaya gidilmesi en önemli hususlardır. Nitekim mallarının, iş gücünün ve sermayenin, Türkiye ile Topluluk arasında tam bir serbestlik içerisinde dolaşması isteniyorsa, eşit rekabet koşullarının her aşamada hâkim kılınması gerekmektedir. Ancak buda malların ve hizmetlerin taşıdıkları vergi yükünün uyumlaştırılması ile mümkündür¹⁵⁵.

Bunların yanı sıra üye ülkelerin uyguladıkları vergiler arasında önemli farklılıklar bulunması (dolaylı ve dolaysız vergilerin yüklerine ilişkin farklılıkların yanı sıra konu, matrah veya oranlar arasındaki farklılıklar) da malların Birlik içinde değişiminde sınır kontrollerini gerçekleştireceğinden, iç pazarın oluşumunu engelleyici nitelik taşır¹⁵⁶.

Bu nedenle, özellikle dolaylı vergiler alanında vergi uyumlaştırmasına gidilmesi, sınır kontrollerini gereksiz kılıp ortadan kaldırarak rekabet eşitliğinin sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

¹⁵⁴SUER, a.g.e., s. 427.

¹⁵⁵Yaşar METHİBAY, *Avrupa Topluluğu Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 1995, s. 317.

¹⁵⁶ÜLGEN, a.g.m., s. 107.

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRMASI SORUNU VE AB

2.1. Harcama Vergilerinin Uyumlaştırması Teorisi

Ülkeler arasındaki harcama vergilerindeki farklılıklar uluslar arası ticareti etkilemektedir. Bütünleşme hareketlerinin yoğunlaştığı günümüzde bu farklılıklar üye ülkeler arasında rekabet eşitliğini bozmaktadır. Bu açıdan harcama vergilerinin uluslararası rekabet üzerindeki etkilerinin incelenmesi faydalı olacaktır.

2.1.1. Harcama vergilerinin uluslararası rekabet üzerindeki etkileri

AB'ye ülkeler arasındaki bütünleşme süreci, üye ülkeler arasındaki rekabeti iyice artırmıştır. Bu durumda herhangi bir üye ülkenin vergi oranlarını diğerinden daha yukarı tutmaya çalışması rekabet avantajı yönünden büyük bir sakınca doğuracaktır.¹⁵⁷ Bu sakıncaları ortadan kaldırmak için yapay fiyat farklılıkları meydana getiren dolaylı vergilerin Birlik içerisinde uyumlaştırılması gerekir¹⁵⁸.

Uluslar arası rekabet eşitliğinin vergi tarafından bozulmasının genel ve özel nitelikli olmak üzere iki şekli vardır. Eğer bir ülkenin bütün malları diğer ülkelerin mallarına göre daha ağır vergi yükü yüklenmişlerse, uluslar arası alanda rekabet eşitliğinin genel nitelikte ihlali söz konusudur. Ancak, bir ülkede tüm mallar tekdüze değil de, farklı şekilde vergi yüklenirler ve oranlardaki farklılıklar diğer ülkelerde yoksa uluslar arası rekabetin özel nitelikli ihlalinden söz edilebilir. Genel vergi yükü farklılıkları ulusal ekonominin ve dış ülkelerin nispi fiyatları üzerinde etki yapmazlar. Ancak özel vergi yükü farklılıkları nispi fiyatları yapay olarak değiştirerek üretim faktörlerinin etkin dağılımını önlemektedir¹⁵⁹.

Harcama vergilerinin uluslar arası rekabet üzerindeki etkilerini görebilmek amacıyla, Dünyada sadece iki devlet olduğu varsayımından hareket ile bu iki ülkenin

¹⁵⁷ Hüseyin ÖZDEŞER ve Okan ŞAFAKLI, Avrupa Birliğinde Yeni Vergi Politikaları, *Maliye Dergisi*, Sayı.138, Eylül -Aralık 2001, s. 62.

¹⁵⁸ Şener BÜYÜKTAŞKIN, Türkiye-AET İlişkileri ve Seçenekler, *Maliye Dergisi*, Kasım-Aralık 1979, s. 105.

¹⁵⁹ Salih TURAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 393.

aynı harcama vergisi sistemini uyguladığında ortaya çıkan sonuç ile farklı harcama vergisi uyguladığında ortaya çıkan sonucu görmek gerekir.

2.1.1.1.İki ülkenin aynı harcama vergisi sistemi uygulaması durumu

Harcama vergileri gurubunda değerlendirilen ve tüm malları aynı düzeyde vergilendiren toplu muamele vergileri şunlardır¹⁶⁰:

- İstihsal vergisi
- Toptan satış vergisi
- Perakende satış vergisi (veya KDV)

Aynı oranlı toplu yayılı muamele vergisi uygulayan iki memleketin bir Ortak Pazar kurduklarını varsayalım. Muamele vergisi, her iki ülkede de aynı matrah ve vergi oranına göre tarh edildiğinde, uluslar arası rekabet şartlarını bozucu etki meydana gelmez. Çünkü bütün ortak pazarda aynı vergi söz konusudur. Eğer muamele vergisinin nispi fiyatlarda meydana getirdiği bozucu etkiler her iki ülkede de tamamen aynı ise, bir başka ifadeyle, dikey bir şekilde birleşmiş teşebbüslerin her bir üretim branşı dâhilindeki oranı her iki ülkede aynı ise, rekabet eşitliği bozulmaz¹⁶¹. Ancak gerçek hayatta böyle bir duruma rastlama olanağı yoktur.

Aynı malları, geçtikleri üretim aşamalarının her birinde farklı şekilde vergilendiren harcama vergi sisteminin en önemli sakıncasını, vergi piramitleşmesi oluşturmaktadır¹⁶². Yayılı muamele vergileri üretimden tüketime her aşamada alındığı için bir sonraki alıcının maliyetlerine dâhil olarak satış fiyatının da içinde yer alır. Üretimden tüketime kadar olan aşamalar, ne kadar fazla ise o kadar çok vergi alınması söz konusudur. Yayılı Muamele Vergisi her aşamada satış fiyatı içinde yer alacağından malın fiyatı yükselir ve buna bağlı olarak nihai satıcıya doğru kâr yığılması veya kar piramitleşmesi ortaya çıkar¹⁶³. İşletmeler malların üzerindeki vergi yükünü hafifletmek için, toptan satış ve perakende satış aşamalarını birleştirip entegrasyona

¹⁶⁰ Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon 2000, s. 157.

¹⁶¹ TURAN, s. 395.

¹⁶² PEHLİVAN, a.g.e., s. 156.

¹⁶³ Erkan ATEŞLİ, Özel Tüketim Vergisi İndirimi, *E-Yaklaşım*, Sayı 114, Haziran 2002, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (15.02.2005).

gitme yollarını ararlar. Bu şekilde entegrasyonu gerçekleştiremeyen işletmeler, gerçekleştirenlere göre daha fazla vergi ödemek zorunda kalırlar. Bu durumda vergi işletmeler arasında rekabet eşitliğini bozan bir etken olarak ortaya çıkar¹⁶⁴. Dolayısıyla Ortak Pazar kuran üye ülkelerde uygulanmakta olan toplu bir yayılı muamele vergisinin aynı oranlara sahip olmaması halinde, kaynakların optimal dağılımına ve dolayısıyla üretim maksimizasyonuna zarar veren uluslar arası rekabeti bozucu etkiler meydana gelebilmektedir¹⁶⁵.

2.1.1.2. İki ülkenin farklı harcama vergisi sistemi uygulaması durumu

Farklı muamele vergi sistemlerinin etkilerini görebilmek için A ülkesine toplu yayılı bir verginin ve B ülkesinde KDV'nin uygulandığını varsayalım. Bunu aşağıdaki örnek üzerinde açıklayalım.

Tablo 2.1. Muamele vergisinin gayrisafi muamele vergisi ile KDV bakımından karşılaştırması

Kademe	ÜLKE (A) Muamele Vergisi			ÜLKE (B) Muamele Vergisi			
	Maliyet Fiyatı	%5	Toplam	Satış Fiyatı	%20	Toplam	Satış Fiyatı
1	600	30	30	630	120	120	720
2	700	35	65	765	20	140	840
3	800	40	105	905	20	160	960
4	900	45	150	1050	20	180	1080
5	1000	50	200	1200	20	200	1200

Kaynak: TURAN, a.g.e., s.398.

Tablo 2.1'de görüldüğü gibi A ülkesindeki mal, tam mamulden tüketim malı haline gelinceye kadar beş üretim aşamasından geçmekte ve %5'lik vergi oranıyla vergilendirilmektedir. Buna karşılık B ülkesinin KDV'si, ekonomik sürecin her aşamasında meydana gelen katma değer için %20 yüksekliğindeki bir vergi oranı ile vergilendirilmektedir. A ve B'deki malın ekonomik sürecin tüm aşamaları sonundaki fiyatı aynı yani 1200 TL olduğu için, nihai mamul bakımından bir rekabet avantajı ya da dezavantajı söz konusu olamaz. Üretim ve dağıtım aynı ülke içerisinde gerçekleşirse, vergi yükü 200 TL yani tüketime hazır mamulün %20'sidir.

¹⁶⁴ PEHLİVAN, a.g.e., s. 156.

¹⁶⁵ TURAN, a.g.e., s. 398

Tablo 2.1'deki örneğimizde vergi yükü üretim sürecinin her aşamasında incelenirse, muamele vergisi sistemlerindeki farklılığın nihai vergi yükünün eşit olmasına rağmen masraf ve fiyat değişmelerine neden olabileceği görülür¹⁶⁶. Örneğin üretim-tüketim zincirinin ilk iki aşaması A ülkesinde, diğer üç aşamada B ülkesinde gerçekleşirse, ürün 200 TL vergi yükü taşımak yerine, A ülkesinden 65 ve B ülkesinden 60, olmak üzere toplam 125 TL vergi yüklenir. Eğer bu durumun tersi olsaydı yani, üretim-tüketim zincirinin ilk iki aşaması B ülkesinde, diğer aşamalar A ülkesinde olsaydı B ülkesinden 140 ve A ülkesinden 135 olmak üzere toplam 275 TL vergi yüklenmiş olacaktı. Dolayısıyla A ülkesinde ikamet eden ve toptancılık işi yapan bir tüccar kendi ülkesinde üretilen bir mamulü B ülkesindeki perakendeci bir tüccara 3. aşamada 905 TL'ye yani B ülkesine göre 55 TL daha ucuza satabilir. Üretim-tüketim zinciri içerisindeki diğer ülkeye göre oluşan fiyat farklılıkları ileriki aşamalarda azalacaktır. Örneğin 4. aşamada iki ülke arasındaki fiyat farkı 30 TL'ye düşecektir. Bu fiyat farklılıkları üretici ve tüketicilerin tercihlerini etkileyecek ve kaynakların iki ülke arasında optimal dağılımını engelleyecektir.

Toplam vergi yükünün A ve B'de farklı olması halinde, sabit döviz kuru varsayımı altında, her iki ülkenin fiyat ve ücretlerinde karşılıklı olarak meydana gelebilecek bir uyumun, ödemeler bilânçosunu yeniden denkleştirmesi gerekirdi. Fakat rekabet eşitliğini bozucu etkiler buna izin vermez. Bu nedenle B ülkesindeki toplam vergi yükü A ülkesindekinden daha yüksek ise ilk üretim aşamalarını toplam vergi yükünün eşit olduğu duruma kıyasla daha geniş çapta A'ya kaydırmak faydalı olur. Buna karşılık A'daki toplam vergi yükü, B'dekinden daha yüksek olursa, nispeten az bir üretim aşamasından sonra B'de üretimin daha avantajlı olabileceği bir noktaya erişilir. Böylece, iki ülkede yapıları itibarıyla birbirinden tamamen farklı iki ayrı vergi sisteminin uygulanmasının yanı sıra, toplam vergi yükünün de eşit olmaması aynı türdeki ara malları ile tam mamullere ilişkin vergi yükü farklılıklarının büyümesine yol açtığı için, rekabet eşitliğini bozucu etkiler daha da artar. İşte özel nitelikteki bu tür rekabet eşitliğini bozucu etkiler döviz kuru veya ücret – fiyat mekanizması yoluyla

¹⁶⁶ TURAN, a.g.e., s. 398.

la değil, sadece üretim kaymaları yoluyla giderilebilir. Oysa vergilemedeki farklılığa dayanan üretim kaymaları sosyal hâsılanın maksimize edilmesine engel olur¹⁶⁷.

2.1.2. Rekabet eşitliğini bozucu etkilerinin giderilmesine ilişkin önlemler

Dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde, destinasyon(varış ülkesinde vergilendirme) ve Orijin (çıkış ülkesinde vergilendirme) olmak üzere iki temel prensip (ilke) bulunmaktadır¹⁶⁸. Çünkü her iki uygulama, uluslar arası ticarete vergilerin masraf ve fiyat unsuru olarak etki yapmalarını yani taraflı olmalarını önlemeyi amaçlamaktadır.

2.1.2.1. Varış yeri (destinasyon) ilkesi

Destinasyon prensibine göre mallar varış ülkesi esasında yani nihai tüketime konu oldukları yerde vergilenirler¹⁶⁹. Yani mal ve hizmetler orijin ülkesinin vergilerinden muaf tutularak varış ülkesinin vergilerine tabi tutulur. Bu durumda gümrük ayarlamaları zorunlu hale gelmektedir. Çünkü ithal mallar aynı vergi oranıyla vergilendirildiği için yerli mallara göre daha cazip hale gelmektedir¹⁷⁰. Bu sisteme ithalatı vergilendirme sistemi de denir¹⁷¹. Destinasyon prensibinin işleyişini bir örnek üzerinde gösterelim¹⁷².

A, B ve C ülkelerinde aynı değerde olan X_a , X_b , X_c ürünlerinin imal edildiğini varsayalım. X_a 'nın A'daki vergi yükünün %5, X_b 'nin B'deki vergi yükünün %10 ve X_c 'nin C'deki vergi yükünün %15 olduğunu kabul edelim. Varış ülkesi prensibinin uygulanması halinde, ihraç edilen X_a malı için %5 oranında A ülkesi vergi oranı iade edilirken, B veya C ülkesine ithali sırasında oradaki %10 ve %15'lik vergi oranları ile yükümlü kılınır. Varsayım gereği her üç mal aynı değere sahip oldukları için, bu örnek durumda vergi farklılıklarının rekabet eşitliğini bozucu etkileri ortadan kal-

¹⁶⁷ TURAN, a.g.e., s. 398.

¹⁶⁸ Abdullah TOLU ve Yılmaz SEZER, KDV Hizmet İhracatı İstisnasında Döviz Alım Belgesi Aranılmaması Gerektiği, *E-Yaklaşım*, Sayı 145, Ocak 2005, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (16.02.2005).

¹⁶⁹ KİRAZCI, a.g.m., s. 16.

¹⁷⁰ SÜER, a.g.e., s. 559.

¹⁷¹ TURAN, a.g.e., s. 402.

¹⁷² TURAN, a.g.e., s. 398.

kar. X malının A'daki fiyatı ister A ülkesine ait olsun isterse B veya C ülkelerinden ithal edilmiş olsun daima 105, B'deki fiyatı 110 veya C'deki fiyatı 115'tir. Böylece varış ülkesi prensibi, bu basit teorik modelde vergilemenin uluslar arası düzeyde rekabet tarafsızlığını sağlamaktadır.

Varış ülkesi prensibinin uluslararası rekabette eşitliği sağlama konusundaki etkinliği vergi sınırlarından geçişi imkânsız kılmayı garanti altına alacak bir denetim örgütünün kurulmasına bağlıdır¹⁷³. Çünkü destinasyon prensibinde ihracatta verginin iadesi ve ithalatta vergi alınması uygulaması nedeniyle sınır formalitelerine yol açmaktadır. Destinasyon prensibi uygulaması altında sınır formaliteleri en net şekilde perakende satış vergisi ile KDV'de yerine getirilebilir¹⁷⁴. Ancak, sınır formaliteleri nedeniyle, dolaysız vergilerle ilgili olarak varış ülkesi prensibini uygulamak oldukça zordur¹⁷⁵. Bunu bir örnek yardımıyla gösterebiliriz¹⁷⁶:

Harcama vergisinden sağlanan gelirin toplam vergi gelirindeki payının A ülkesinde %20, B ülkesinde ise %80 olduğunu varsayalım. Bu durumda, A ülkesine ait bir mal sınırda %20'lik bir vergi iadesinden yararlanmasına karşılık, B ülkesindeki %80 düzeyindeki bir vergi oranı ile yeniden yükümlü kılınacaktır. Diğer yandan, B ülkesine ait aynı değerdeki bir mal A ülkesine ihracatı sırasında %80'lik bir vergi muafiyetinden yararlanırken, A'da sadece %20'lik bir vergi yükümlülüğüne tabi tutulacaktır. Bu surette, dolaysız vergilerin daha ağır olduğu A ülkesi ekonomisi için B ülkesine kıyasla rekabet açısından büyük sakıncalar ortaya çıkaracaktır. Görüldüğü gibi varış ülkesi prensibi sadece dolaylı vergilerin yansıtılacağı durumuna dayanmaktadır.

2.1.2.2. Çıkış ülkesi (orijin) ilkesi

Orijin ilkesine göre, malların çıkış ülkesinde yani üretildikleri yerde vergilendirilirler¹⁷⁷. Burada ithalata vergi koyulmamaktadır ve ihracatta bir vergi iadesi uygu-

¹⁷³ TURAN, a.g.e., s. 403.

¹⁷⁴ KİRAZCI, a.g.m., s. 16.

¹⁷⁵ SUER, a.g.e., s. 559-560.

¹⁷⁶ TURAN, a.g.e., a.g.e., s. 403

¹⁷⁷ KİRAZCI, a.g.m., s. 16.

lanmamaktadır¹⁷⁸. Çıkış ülkesi prensibinin esasını, verginin ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınması ve daha sonra da malın tüketildiği ülke hazinesine iade edilmesi sistemi oluşturmaktadır¹⁷⁹. Destinasyon ya da orijin prensiplerinin dış ticarete verginin tarafsızlığını sağlamaları yönünden karşılaştırırsak şu durumlar ortaya çıkar;

Ekonomik teoride bu karşılaştırmanın sonucu, "belirli şartlar altında, hangi prensip uygulanırsa fark etmez" şeklindedir. Söz konusu şartların başında döviz kuru ve fiyat esnekliği gelmektedir. Gerçekten de eğer destinasyon prensibi yerine orijin prensibi geçirilirse, esnek döviz kuru uygulaması altında gerçekleşecek döviz kuru ayarlamalarıyla, nispi fiyatlar ve dolayısıyla ticaretin reel hacmi değişmeyecektir. İki ülkeden vergi oranının daha yüksek olduğu ülkede yaşayan tüketiciler, yurt içi malların fiyatlarının ithal mallarına göre yüksek olduğunu fark edince söz konusu ülkede ithalat artacaktır. Diğer ülkede yaşayanlar için ise tersi bir durum doğacak yani ithalatı pahalı bulan tüketiciler ithalatın azalmasına neden olacaklardır. Neticede, ithalatı artan ülkede diğer ülke parasına karşı artan talep diğer ülke dövizinin kendi parası cinsinden fiyatını artıracak ve döviz kuru değişikliklerinin etkisiyle her iki ülkede doğan ithalat talebi değişiklikleri eski durumlarına doğru yönelecektir. Böylece ithalat ve ihracat nispi fiyatları değişmeyecek ve reel ticaret hacmi etkilenmeyecektir. Döviz kurları sabit tutulduğunda ya da döviz kurlarının değişmediği kısa dönemde ise aynı sonucu almak mümkün değildir. Bu takdirde ticarete sapmalar ortaya çıkacak ve ithalat talebi artan ülkede ödemeler bilançosu sorunları doğacaktır.¹⁸⁰

Esnek döviz kuru ve fiyatlar yukarıda sözü edilen "hangi prensip uygulanırsa fark etmez" görüşü için öngörülen belirli şartlardan sadece birisidir. Aynı zamanda, prensip değişikliğine karar verildiğinde iki ülke arasındaki ticaret dengede olmalı ve üretim faktörlerinin uluslararası mobilitesi bulunmamalıdır. Bu şartlar karşılanırsa bile uygulamada, tam esnek döviz kuru ve fiyatlar ile bütün mal ve hizmetlere aynı oranda uygulanan KDV'ye rastlamak mümkün değildir. Kaldı ki, esnek döviz kuru ile

¹⁷⁸ SUER, a.g.e., s. 559.

¹⁷⁹ Nurettin BİLİCİ, Avrupa Birliği'nde Ülkelerarası Mal Hareketleri ve KDV, *Vergi Dünyası*, Eylül 1997, s. 99.

¹⁸⁰ KİRAZCI, a.g.m., 1989, s.16.

üretim faktörlerinin uluslararası mobilitesinin bulunmaması şartları, ekonomik birliğin amaçlarına ters düşmektedir¹⁸¹.

2.1.2.3. Vergi uyumlaştırması

Döviz kuru mekanizmasının ve varış ülkesi ilkesinin muamele vergisi sistemlerindeki farklılıkların uluslar arası rekabet koşullarında meydana getirdikleri bozucu etkileri gidermeye yeterli değildir. Dolayısıyla vergilemenin uluslar arası rekabet üzerindeki bozucu etkisini gidermeye yönelik olarak yeni bir önlem gerekmektedir. Bu önlem muamele vergi sistemlerinin uyumlaştırılması şeklinde belirlenmiştir.

Vergi uyumlaştırılması kavramı, ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları ortadan kaldırmak amacıyla, üye ülkelerin vergileme alanında gereken hukuksal ve idari önlemleri gönüllü olarak almalarıdır¹⁸². Dolayısıyla vergi uyumlaştırmasının gayesi vergide tam bir birleşmeye gitmekten ziyade vergileri tanımlama, matrah ve oranları yönünden uyumlaştırılmasını içermektedir.

Avrupa Birliği'ni kuran anlaşmalarda vergi sistemlerinin mutlak olarak birleştirilmesini öngören bir hüküm yoktur. Sadece ortak pazarın sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi için ortak pazarın oluşmasını engelleyecek veya aksatacak vergi hükümlerinin uyumlaştırılması söz konusudur. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin yapılan çalışmalar tezin üçüncü bölümünde yer verilecektir.

2.2. Vergi Uyumlaştırması

AB'deki ortak vergi düzenlemelerinin temelinde vergilerin uluslar arası mal hareketlerinde rekabeti bozucu etki yapmaması, tarafsız olması anlayışı vardır. Bunun sağlanabilmesi için vergilerin uyumlaştırılması gerekir.

¹⁸¹ KİRAZCI, a.g.m., 1989, s.16.

¹⁸² TOKATLIOĞLU, a.g.e., s.89.

2.2.1. Vergi uyumlaştırması nedir?

Vergi uyumlaştırması, ekonomik veya GB temeline dayanarak bütünleşme sürecine girmiş ülkelerin amaçlarına ulaşmak için vergi konusunda iş birliği yapmalarıdır.¹⁸³ Diğer bir deyişle vergi uyumlaştırması, serbest rekabeti bozan ve malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel teşkil eden mali karakterdeki hükümlerin, değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılmasıdır¹⁸⁴.

Vergi uyumu sadece oranlardaki uyum değil, matrahlarda da uyumun sağlanması demektir. Vergi uyumlaştırması kavramını iki şekilde yorumlama imkânı vardır; Birinci yorum tarzına göre, uyumlaştırma vergi sistemlerinin ve oranlarının tam olarak birbirleriyle benzer hale getirilmesini gerekli kılmaktadır. İkinci bir yorum tarzına göre uyumlaştırma, vergilemedeki farklılıkları ortak pazar dâhilinde rekabet eşitliğini bozdukları oranda gidermeyi hedef almaktadır. Birinci yorum hayata geçirilebilir nitelikte değildir. Çünkü vergiler üye devletlerdeki mükelleflerin sosyal durumlarını etkiledikleri için uzun süreli bir olgudur. Vergi uyumlaştırması deyince ilk akla gelen oranlarda yakınlaştırmanın sağlanması olmaktadır. Oysa vergi uyumlaştırması gelirden, servetten ve harcamadan aynı tip vergilerin alınması ve aynı isim altında da olsa farklı etkiler oluşturan vergilerin uygulanmamasıdır. Ekonomik birleşme şekli olan AB, bu hedefine ulaşabilmek için uyumsuzlukları ortadan kaldırmak zorundadır. Yani vergi uyumlaştırması tek başına bir hedef değil, ekonomik bütünleşmeyi sağlamak için bir araçtır¹⁸⁵. Vergi uyumlaştırması, statik ve dinamik olmak üzere iki açıdan ele alınabilir¹⁸⁶;

Statik açıdan uyumlaştırma ortak serbest piyasanın kurulması ve işlemlerini engelleyen unsurları ortadan kaldırmak için, üye ülkelerin gerekli idari ve hukuki önlemleri kendi arzularıyla almalarıdır. Örneğin iki üye arasındaki et ticareti söz konusu olduğunda, ülkelerin gıda ve sağlık standartları birbirine uygun olmadığı du-

¹⁸³ Tuncay GÜLCÜR, *Vergi Harmonizasyonu ve İngiltere'de Vergi Sisteminin Durumu*, DSİ Basım ve Foto Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara 1980, s. 1.

¹⁸⁴ Nurettin BİLİCİ, *Avrupa Topluluğunda Vergileme, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Dergisi*, Cilt:8, Sayı:2, s. 89.

¹⁸⁵ Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, 1993, s. 407.

¹⁸⁶ Ufuk BAKKAL, *Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1991, s. 4.

rumda (teknik engel), iki ülkenin bu konudaki hükümlerde hukuki ve idari düzenlemeleri yaparak serbest ticareti aksatmaması bir uyumlaştırma değildir.

Bu kavramı dinamik açıdan ele alırsak üye devletlerin ekonomik, sosyal, kültürel, idari ve psikolojik özelliklerini dikkate almak gerekir. Böyle bir yaklaşımda vergilerin etkilerindeki benzerlik vergi yapılarındaki benzerlikten daha önemli duruma gelir¹⁸⁷. Gerçekten üye ülkelerde vergiler, bir maliye politikası aracı olarak kullanılırlarken, vergi sistemlerinin mutlaka birbirine benzemesi gerekmez. Önemli olan her üye devletin kendi yapısına uygun vergisel önlemlerle benzer etkileri elde etmesidir¹⁸⁸.

Günümüzde, milletler arası ilişkilerin gelişmesiyle birlikte vergi politikası ulusal ölçekten, uluslar arası platforma kaydığı için vergi harmonizasyonunun önemi, eskiden beri var olan kişiler arası eşitlik ve kaynak kullanım etkinliği sorunlarının yanı sıra uluslar arası eşitlik sorunu da dikkate alınarak açıklanmalıdır¹⁸⁹:

—**1. Kişilerarası eşitlik:** Sadece yurt içinde gelir elde eden mükellefle aynı toplam geliri yurt içi ve yurt dışında elde eden başka mükellef aynı toplam vergiyi öderse uluslar arası eşitlik söz konusudur. Buna karşılık yurt dışında ödenen vergiler indirilip sadece yurt içindeki vergiler bakımından vergi yükleri eşitlenirse, sadece ulusal eşitlik söz konusu olur.

—**2. Ülkelerarası eşitlik sorunu:** Mülk ilkesi gereği her ülkenin kendi sınırları içerisinde doğan gelirleri vergilendirilirken uygulayacağı oranların düzeyi vergi yükünün ülkeler arası paylaşımı açısından önemlidir. Her ülke kendi sınırları içerisinde doğan geliri vergileme yetkisine sahiptir. Ancak ticari ilişki içerisinde bulunduğu ülkelerin farklı vergi oranları uygulamaları sorunlar meydana getirmektedir. Örneğin; Türkiye Almanya'daki yatırımları için Alman hazinesine vergi ödeyecektir. Bu yatırımlardan ülkeye dönecek net kazanç ödenen vergi nispetinde azalacaktır.

¹⁸⁷ Mualla ÖNCEL, *Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması*, Ankara Üniversitesi Basım Evi, Ankara 1989, s. 722-723.

¹⁸⁸ BAKKAL, a.g.e., s. 5.

¹⁸⁹ R. Musgrave and P. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Fifth Edition, New York 1989, p. 568-569.

Aynı şekilde Alman yatırımcıların Türkiye de yaptıkları yatırımlar için Türk hazinesine vergi ödeyeceklerdir. Ancak Türkiye de uygulanan vergi oranının Almanya'dakine göre düşük olması durumunda Türkiye'den Almanya'ya doğru bir transfer gerçekleşecektir.

Adeta bir ülkenin çeşitli bölgeleri haline gelmiş üye ülkelerin Topluluk içinde serbest rekabeti, optimum kaynak dağılımını, serbest dolaşımı ve ekonomik bütünleşmeyi sağlamak için vergi sitemlerini ahenkleştirmeleri gerekir. Farklı şekil ve oranlardaki harcama vergileri serbest rekabeti bozacak, harcama vergilerinin daha düşük tutulduğu ülke malları piyasayı ele geçireceklerdir. Üretim faktörleri daha az vergilendirildikleri ülkelere akacaklar ve böylece kaynak dağılımı bozulacaktır¹⁹⁰. Dolaylı vergiler fiyatları doğrudan etkilediğinden rekabet eşitliğinin sağlanması bakımından dolaylı vergilerin uyumlaştırılması önemlidir.

—3. **Etkinlik:** Farklı vergi yükleri, ekonomik aktivitelerin yerlerini etkileyecek ve kaynaklar en etkin kullanım alanlarından başka yerlere kaydıracaktır. Üretim yeri karşılaştırmalı üstünlükler yerine farklı vergi maliyetleri tarafından değiştirilecektir. Örneğin yatırımcılar Türkiye'de yatırım yaptıkları takdirde Almanya'da ödeyeceklerine oranla daha fazla vergi ödeyeceklerini düşünüyorlarsa, vergi farklılaşmasının olmadığı duruma oranla, daha fazla Almanya'da daha az Türkiye'de yatırım yapacaklardır. Bu ise kaynak dağılımında etkinlikten uzaklaşma anlamına gelecektir.

Vergi uyumlaştırması, Topluluk ülkeleri ile birlikte Topluluk dışındaki ülkeleri de etkileyecektir. Ancak her ülkenin vergi uyumlaştırmasına katılma ve bundan yarar sağlama düşüncesi aynı olmayacaktır. Bu durum ülkelerin gelir ihtiyaçlarına ve sosyal refahlarının seviyesine bağlı olarak farklılık arz edebilecektir. Rekabet şartlarının oluşması sonucunda birlik dışı ülkeler rekabet edebildikleri ölçüde AB ülkelerine mal satabileceklerdir¹⁹¹.

¹⁹⁰ Muhammet AKDİŞ, AET Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması Çalışmaları, *Vergi Dünyası*, Kasım 1985, Sayı: 52, s. 11.

¹⁹¹ Soner ÜLGEN, Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması, *Vergi Dünyası*, Mayıs 2001, Sayı:237, s. 106.

Gerek Avrupa Topluluğu'nu Kuran Anlaşma'da gerekse doktrinde “uyumlaştırma” (harmonisation) kavramı yerine “yakınlaştırma” (approximation) kavramının da kullanıldığı görülmektedir. Oysa ATKA, dolaylı vergilerle ilgili temel hüküm olan 93. maddesinde “uyumlaştırma” (harmonisation) kavramını tercih etmiştir. ATKA'da “yakınlaştırma” kavramı, dolaylı vergilerin dışında kalan ve ikincil önem arz eden mevzuat ile ilgili olarak kullanılmıştır¹⁹². Bu çalışmada da ATKA'nın sistematiğine uyulacaktır.

Avrupa topluluğunun temel amacı olan ortak pazarın kurulması ve ekonomik politikaların birbirine yakınlaştırılmasında vergi uyumlaştırması bir araçtır. Vergi uyumlaştırması, AB sürecinin tamamlanmasını sağlayacak en önemli araç olarak görülmektedir.

2.2.2. Vergi uyumlaştırmasının nedenleri

AB'nde vergi politikasının amacı, üye ülkeler arasında vergi ile ilgili sorunları çözüme ulaştırmaktır. Uyumlaştırmanın gayesi, vergilerde tam bir birleşmeye gitmeden ziyade üye devletlerdeki vergi farklılıklarının ortak pazar dâhilindeki arz ve talep için önemli faktör olmamalarını sağlamak ve uluslararası rekabet üzerinde bozucu etki yapmalarına engel olmaktır. AB'de vergi uyumlaştırmasının nedenlerini; ekonomik, siyasi ve sosyal nedenler olarak sınıflandırmak mümkündür¹⁹³.

2.2.2.1. Ekonomik nedenler

AB bir ekonomik birlik olup, kendi içinde birliğe üye ülkelerin refahının en üst düzeye çıkartılmasını amaçlamaktadır. AB'nin ana amaçlarından birisi AB üyesi devletlerin ekonomik bütünleşmesini Gerçekleştirmektir. Hedef üye ülkelerin milli pazarlarını da içine alan ve serbest rekabet koşullarında işleyen bir ortak pazar oluşturulmasıdır. Bu yüzden AB de serbestçe dolaşması gereken malların taşıdığı vergi yüküyle beraber AB üyesi ülkelerdeki vergi yüklerinin de uyumlaştırılması gerek-

¹⁹² BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 119.

¹⁹³ Kamil GÜNGÖR, AB'de Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası, *Maliye Dergisi*, Sayı:136, Ocak – Nisan:2001, s. 64.

mektedir¹⁹⁴. Aşağıdaki tabloda 2000 yılı itibarıyla AB üyesi ülkelerin vergi yükleri¹⁹⁵ görülmektedir.

Tablo 2.2. Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Vergi Yüğü (Kamu Gelirleri/GSYİH)

	Vergi		Sosyal Güvenlik		Toplam	
	2000	2002	2000	2002	2000	2002
Belçika	45,6	46,4	14,1	14,7	59,7	61,1
Danimarka	48,8	48,9	2,2	1,7	51	50,3
Almanya	37,9	36,0	14,8	14,5	52,7	50,5
Yunanistan	37,8	35,9	11,4	11,8	49,2	47,7
İspanya	35,2	35,6	12,4	12,6	47,6	48,2
Fransa	45,3	44	16,4	16,3	61,7	60,3
İrlanda	31,1	28,4	4,2	4,3	35,3	32,7
İtalya	42	42,6	11,9	12,5	53,9	55,1
Lüksemburg	41,7	41,8	10,7	11,2	52,4	53
Hollanda	41,4	39,2	16,1	13,9	57,5	53,1
Avusturya	43,7	44	14,9	-	58,6	-
Portekiz	34,5	33,9	8,8	9,2	43,3	43,1
Finlandiya	46,9	45,9	12	12,2	58,9	58,1
İsveç	54,2	50,2	15,2	15,1	69,4	65,3
İngiltere	37,4	35,8	6,1	6,1	43,5	41,9
Avrupa 15	41,6	40,6	11,4	11,4	53	52
Türkiye	33,4	31,1	5,6	6,1	39	37,2
ABD	29,6	26,4	6,9	6,9	36,5	33,3
Japonya	27,1	25,8	9,9	9,9	37	35,7

Kaynak: OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2004 (Table 1-2, 14),

Tablo 2.2'yi incelersek, vergi yükünün en fazla olduğu üye ülke %69,4 oranıyla İsveç, en düşük olduğu ülkenin ise %35,3 oranıyla İrlanda olduğu görülmüştür. Yani İsveç'te ki vergi baskısı İrlanda'dan çok daha fazladır. Dolayısıyla İrlanda'da yatırım yapmak isteyen yatırımcı İsveç'e yatırım yapan yatırımcıya göre rekabet açısından daha avantajlı olacaktır.

Uluslar arası ticarete dolaysız vergileri düşük olan ülkelerin işletmeleri, daha avantajlı konumdadır. Dolaysız vergi bir maliyet unsurudur ve fiyatları doğrudan etkiler. Alınan dolaysız vergilerin ihracatta iadesi de yasaklanmıştır. Dolaysız vergileri düşük olan ülkeler, yüzen yatırımları çekme bakımından daha şanslılardır. Ulusla-

¹⁹⁴ GÜLÇUR, a.g.e., s. 93-94.

¹⁹⁵ Burada anlatılmak istenen vergi yükü kavramı, bir yıl içerisinde toplanan kamu gelirlerinin, o ülke GSYİH oranını ifade eder. kamu gelirleri kavramı ise devlet ve katma bütçeli idareler gelirlerinin toplamı olan konsolide bütçe ile, fonlar ve mahalli idarelerin gelirleri kastedilmektedir. Bu hesaplamalara, sosyal güvenlik kuruluşlarının topladıkları primlerde ilave edilmektedir.

rarası sermaye, geliri daha düşük oranlarda vergileyen veya daha çok avantaj tanıyan ülkelere kayabilir¹⁹⁶.

Dolaylı vergilerin düşük olmasının ise, uluslar arası ticarete, bu vergilerin ihraç anında iade edilmesinden dolayı, önemli etkisi olmaz. Dolaylı vergileri düşük olan ülkeler, ancak sınıra yakın olanların veya yolcuların alışverişlerinde üstünlük sağlayabilirler. Sınıra yakın oturanlar, komşu devletlerde verginin düşük olmasından dolayı fiyat ucuz ise, bu ürünü komşu ülkeden satın almayı tercih edebilirler. Örneğin dolaylı vergi oranlarının düşük olduğu Lüksemburg'da; benzin, tütün, alkolü içecekler komşu ülkelere göre cazip fiyatlarla satılmaktadır. Belçika, Almanya, Fransa gibi komşu ülkelerden sınıra yakın oturanlar, alışverişlerini Lüksemburg'da yapmayı tercih etmektedirler¹⁹⁷. Üye devletler arasındaki sınır kontrollerinin nedeni dolaylı vergilerdir¹⁹⁸.

Ülkelerin vergileri rekabet koşullarını kendi lehine çevirebilmek için kullanmaları kaynak dağılımında etkinliği bozmaktadır. Kaynakların verimli kullanılabilmesi için vergilerden beklenen özellik tarafsız olmasıdır. Vergide tarafsızlığı sağlamak için ise vergilerin mutlaka uyumlaştırılması gerekir.

2.2.2.2. Hukuki nedenler

Resmen olmasa bile Roma Anlaşması AB'nin anayasası olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla AB'ye üye her ülke bunu kabul etmiş demektir. Bu nedenle üye devletler egemenliklerinin bir kısmını görünüşte AB'ye devredeceklerdir.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılmasının sağlanması konusundaki hükümler, Roma Anlaşması'nın 95–100. Maddelerinde öngörülmüştür. Bu hükümleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz¹⁹⁹:

¹⁹⁶ BİLİCİ, a.g.e., 2004, s. 121.

¹⁹⁷ BİLİCİ, a.g.e., 2004, s. 121.

¹⁹⁸ Christiane SCRIEVENER, *European Communities: Harmonization of Tax Law within the Community*, International Bureau of Fiscal Documentation, December 1990, p. 355-358.

¹⁹⁹ Ömer BOLAT, Avrupa Topluluğunda Mali Ahenkleştirmeyi Sağlamada Ulaşılan Boyut ve Hedefler, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergi*, Cilt 24, N.3, Mart 1987, s. 28.

- 95. Madde, üye ülkelerin ithal ürünlerine yurt içinde üretilen benzer ürünlere uygulanan vergi oranlarından daha yüksek oranlarda vergi uygulamalarını yasaklamaktadır,
- 96. Madde uyarınca üye ülkelerin vergi iadeleri yoluyla ihracatı desteklemeleri yasaklanmıştır,
- 97. Madde ihracatta uygulanacak vergi iadeleri için standartlar getirmekte ve Komisyon'a bu standartlara uyulmasını sağlama yetkisi vermektedir,
- 98. Madde ihracat ve ithalatı etkilemek için kullanılabilen veya kullanılmayan vergi türlerini göstermektedir,
- 99. Madde dolaylı veya satış vergileri alanında, üye ülkelerin mali rejimlerinin ahenkleştirilmesini öngörmektedir.

Vergi uyumlaştırmasında ekonomik ve hukuki nedenlerin yanında siyasi nedenlerde etkili olmaktadır.

2.2.2.3. Siyasi nedenler

İyi bir ekonomik bütünleşme için siyasal yakınlaşmaya ve bunu yakınlaşmayı da ortak çıkarlara dayandırmak gerekir²⁰⁰. Zaten Avrupa'da bütünleşme çabası, il-könce siyasal alanda başlamıştır. Ancak savunma ve dış politika alanında başlatılan bütünleşme girişimlerinin başarısız olması, ekonomik bütünleşme sağlanmadan siyasal bütünleşmeye ulaşılamayacağı görüşlerinin benimsenmesinde önemli rol oynamıştır²⁰¹. Roma Anlaşması üye devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması biçiminde siyasi bir hedef öngörmüştür. Vergi uyumlaştırma politikası siyasi birliğe giden ekonomi politikalarından birini oluşturmaktadır. GSMH'nin önemli bir kısmını oluşturan vergileri uyumlaştırmadan ne ekonomik ne de siyasi birliğin tamamlandığından söz edilebilir.

Siyasi birlik, Avrupa bütünleşmesinin uzun vadeli hedefidir. Roma Anlaşması belli bir siyasi bütünleşme modeli benimsememiştir. Federal bütünleşme teorine göre, siyasal bütünleşme ekonomik bütünleşmeden önce gelir. Bununla beraber Avrupa

²⁰⁰ Emin ERTÜRK, *Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye'nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar*, Ezgi Kitabevi, Bursa 1993, s. 9.

²⁰¹ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 22-23.

bütünleşmesi federal bütünleşme kuramından çok “fonksiyonel bütünleşme kuramı” doğrultusunda çok hızlı olmayan bir gelişme göstermektedir²⁰².

2.2.3. Vergi uyumlaştırmasının hedefleri

Çeşitli ekonomik bütünleşme sistemleri incelendiğinde, bu sistemlerin önünde mal ticaretinin serbestleştirilmesi eğiliminin yattığı görülmektedir. AB gibi nihai hedefi çok yoğun olan entegrasyonlarda dahi öncül bütünleşme, malların serbest dolaşımı ilkesine dayanmaktadır. Söz konusu ilkeye ulaşabilmenin temel şartı ise, serbest dolaşımı amaçlayan malların taşıdığı vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıdır²⁰³.

Tam ekonomik bütünleşmeden söz edebilmek için parasal alanda olduğu kadar mali alanda da özellikle maliye politikasının temel aracı olan vergi konusunda da uyumlaştırma gerekmektedir. Ancak Avrupa bütünleşmesinin temelini oluşturan Roma Anlaşması, iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak görmemiştir. Dolayısıyla vergilemede ortak bir politika öngörülmemiş, vergi ile ilgili düzenlemeler üye devletlerin egemenlik yetkileri kapsamına bırakılmıştır²⁰⁴. Roma Anlaşması’nın vergiye yönelik hükümleri (madde 95 – 99), Topluluğun temel ilkeleri arasında değil, “Topluluğun Politikası” başlıklı 3. kısmında rekabet kurallarından hemen sonra ve mevzuat yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce yer almıştır²⁰⁵. Maastricht Anlaşması’nda da aynı tutum devam ettirilmiş ve vergiye yönelik yaklaşım değişmemiştir.

Vergi Uyumlaştırması, ülkeler arası vergi farklılıklarını ortadan kaldırarak, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeniyle bozulmasını önlemek ve böylece mal ve faktör piyasaları açısından birlik üyesi ülkeler arası optimum dağılımı gerçekleştirerek toplum refahını yükseltmek amacı gütmektedir²⁰⁶.

²⁰² GÜNGÖR, a.g.m., s. 65.

²⁰³ Nagehan OKTAYER, Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Modeline Uyumu, *Gümrük Birliği Dergisi*, Eylül – Aralık 1996, s. 36.

²⁰⁴ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 89.

²⁰⁵ Nami ÇAĞAN, *Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerine Etkileri*, Avrupa Birliği El Kitabı, TC. Merkez Bankası, Ankara 1995, s. 147.

²⁰⁶ İzzettin ÖNDER, Vergi Ahenkleştirme Sorunu Üzerine Düşünceler, *Maliye Yazıları*, Sayı 7, Temmuz 1987, s. 65.

Vergilerin düzeyi tüketim yapısını, dolayısıyla üretimi, firmaların karlılığını, yatırım projelerini, yatırım yerlerini ve genel ifade ile rekabet koşulları dâhil olmak üzere birçok faktörü etkiler. Ekonomik bütünleşme için yapılacak girişimlerde bu çeşit faktörlerin vergi yüklerindeki farklılıklardan yapay bir şekilde etkilenmemesi için yüklerin birbirlerine yaklaştırılması gerekmektedir. Vergi yüklerinin birbirine yaklaştırılması her şeyden önce üye devletler arasında ayrımcı vergilendirmenin kaldırılmasını gerektirir²⁰⁷.

Avrupa Birliği'nde ortak bir vergi politikası öngörülmezse bile birlik içerisinde uygulanacak olan eğitim, sağlık, yatırım, sermayenin serbest dolaşımı gibi bütün politikalar vergiyle yakından alakalıdır. Dolayısı ile vergi politikalarının Avrupa Birliği'nin hedeflerine ulaşmada önemli bir rolü vardır²⁰⁸. Bu açıdan vergi uyumlaştırması aşağıdaki hedefleri gerçekleştirmeye yönelik bir araç niteliğindedir²⁰⁹:

- Gümrük vergisi uygulamalarına son vererek, bu verginin dış ticareti daraltıcı etkilerini ortadan kaldırmak,
- Üretim faktörlerinin ölçek ekonomilerinden yararlanarak verimli çalışmasını önleyici mali engelleri ortadan kaldırmak,
- Ortak bir para birimi olarak kabul edilen ECU'yü uygulamaya koyarak ekonomik ilişkilerde etkinliği sağlamak,
- Topluluğun öteki araçlarına uygun bir vergi sistemi oluşturmak,
- Vergi mevzuatı küçük mükellefler için kolaylaştırılabilecek ve vergi mevzuatları mükellefler açısından anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulmasını sağlamak²¹⁰,
- Zararlı vergi rekabetinin olumsuz sonuçlarını gidermek,
- Öncelikle aynı ekonomik durumda bulunanların aynı miktarda vergi ödemeleri sağlamak, uygulamaların yakınlaştırılması teknolojik gelişmelerin takip edilebilmesi açısından da büyük önem taşımaktadır. Özellikle

²⁰⁷ Ramazan ULUDAĞ, *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 1988, s. 84.

²⁰⁸ Orhan ŞENER, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Harmonizasyonu*, *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Sayı 257, İstanbul 1987, s. 12.

²⁰⁹ Pietro NASSİNİ, *Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Ahenkleştirmesi*, Çev. Türkan Öncel, Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara 1972, p. 305-306..

²¹⁰ Marty REGALIA, *Globalization, The Internet and Taxes*, US. Chamber of Commerce, Washington D.C., 2002. p. 2.

elektronik ticaretle değişen ticari yapının vergileme üzerindeki etkileri azaltılabilecektir²¹¹,

- Vergilerin tarafsızlığı ilkesinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktadır.

2.2.4. Vergi uyumlaştırması ve tarafsızlık ilkesi

Vergide tarafsızlık ilkesi, vergilerin ekonomik yapı içerisinde üretici ve tüketicilerin faydalarını ve karlarını maksimum yapmak için verdikleri kararları vergi olmayan duruma göre mümkün olduğunca düşük düzeyde değiştirmeleridir. Yani ekonomik aktörlerin kararları üzerinde olumsuz etki meydana getirmeyen vergi tarafsız bir vergidir. Ancak her vergi düzeyi ne olursa olsun ekonomik aktörlerin kararlarını etkileyerek tarafsız vergi prensibinin dışına çıkmaktadır²¹². Dolayısıyla burada amaç vergilerin üreticilerin ve tüketicilerin kararlarını mümkün olduğunca düşük düzeyde etkilemelerini sağlamaktır.

Üretim tarafsızlığını sağlamak için, malın satış fiyatı içindeki satış vergisinin²¹³ payının, üreticinin kararlarını ya da üretim metodunu etkilememesi gerekir. Eğer yayılı bir muamele vergisi söz konusu ise mallar üretimden tüketime kadar olan her aşamada vergilendirilir. Satış fiyatının içindeki verginin miktarı bu durumda, malın geçtiği aşama sayısına bağlı olur²¹⁴. Bu aşama sayısı fazla olan firmalar daha fazla vergi öderler. Bu durumdan kaçınmak isteyen ve rekabetçi güç elde etmek isteyen firmalar dikey entegrasyona giderler²¹⁵.

Satış vergilerinin üretici kararlarında olduğu gibi, tüketici tercihleri bakımından da tarafsız olması gerekir. Satış vergilerinin tüketimde tarafsızlığı sağlamaları için, tüketicilerin vergisiz durumda satın almaya razı oldukları mal bileşimlerini etkilememeleri gerekir²¹⁶. İki maldan birinin satışı vergilendirilirken diğeri vergilendi-

²¹¹ REGALIA, a.g.m., p. 2.

²¹² John F. Due, *Government Finance, Homewood*, ILL: Richard D. Irwin, 1954, p. 122.

²¹³ Satış vergilerine, gider vergileri, harcama vergileri ve muamele vergileri gibi adlarda verilmektedir.

²¹⁴ Deniz KİRAZCI, AT'de Dolaylı Vergilerin Uyumu ve KDV, Gelişmelerin Ekonomik Yönü Üzerine, *Vergi Dünyası*, Haziran 1989, s. 14.

²¹⁵ Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon 2000, s. 156.

²¹⁶ KİRAZCI, a.g.m., s. 14.

rilmese malların nispi fiyatları deęiőeęi için tüketicilerin satın alacakları mal bileşimleri yeniden düzenlenecektir.

Satış vergilerinin dış ticarete de tarafsızlığını koruması gerekir. Bunun için, bu vergilerin ülke içinde üretilen mallarla dışardan alınan mallar arasındaki nispi maliyetleri saptırmamaları gerekir. Bu nedenle ihracatta ve ithalatta alınacak ya da iade edilecek satış vergisi yükünün net olarak hesaplanabilmesi zorunludur²¹⁷.

Vergiler aynı zamanda faktör sahiplerinin üretime arz edecekleri faktör miktarını da etkileyebilirler. Çalışanlar söz konusu olduğunda, vergiler çalışmayla boş zaman arasındaki seçimi değiştirebilir. Gelir üzerine konulan bir vergi boş zamanı çalışma karşısında avantajlı kılar. Fakat vergi, göreceli olarak inelastik mal talebi ve elastik boş zaman talebi olan kişilerin, daha az çalışmak yerine daha çok çalışmalarına yol açacaktır. Çalışma ve boş zaman arasındaki dengenin optimum olduğu varsayımı altında, önceki ilişkinin bozulması ekonomik refahta kayıplara yol açabilir²¹⁸.

Günümüzde devlet toplumsal yarar ve zarar arasındaki dengeyi sağlayabilmek amacıyla tüketici ve üretici kararlarını vergiler yoluyla deęiőtirmeye çalışmaktadır. Örneğin hava kirliliğine yol açtığı için çimento üretimini azaltmak amacıyla bu üretimi vergilendirmek, üretici tercihleriyle ilgili olarak tarafsızlık ilkesinin devletçe bilinçli bozulmasıdır. Toplumda bazı malların tüketimini azaltıp, bazılarınınkini artırmak için devletçe yürütölen vergilemelerde tüketici tercihleriyle ilgili olarak tarafsızlık ilkesinin bozulduğu durumlardır²¹⁹.

Sonuç olarak vergiler, kişisel kararlarla, toplumsal çıkarların uyumlu duruma getirilmesinde bir araç olarak kullanılabilir²²⁰.

2.2.5. Vergi uyumlaştırması ve vergi rekabeti

Vergi rekabeti, bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için imkânlar sunma davra-

²¹⁷ KİRAZCI, a.g.m., s. 14.

²¹⁸ BAKKAL, a.g.e., s. 17.

²¹⁹ Özhan ULUATAM, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Mart 1988, s. 183-184.

²²⁰ BAKKAL, a.g.e., s. 17.

nışı olarak tanımlanmaktadır²²¹. Devletlerin asıl amacı vergi sistemini, uluslararası sermayeyi ülkelerine çekebilecek şekilde düzenlemektir. Bu durum ülkeleri vergi rekabetine sürükleyecektir. Kimi ülkeler vergi matrahlarını kendi ülkelerine çekebilme için sıfır vergi oranlarını bile uygulamayı düşünecektir²²².

Nobel ödüllü iktisatçı James M. Buchanan, federal sistemlerde eyaletler arasında vergi rekabetinin olması gerektiğini savunmaktadır. Buchanan, vergi rekabetinin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olsa bile ekonomik etkinliği artırdığı görüşündedir. Ona göre, eyaletler arası etkili bir mali rekabet etkinliği artıracaktır²²³. Buchanan'a göre Avrupa ülkelerinin zenginliğinin temelinde rekabet vardır. Bu rekabetin yok edilmesi, Brüksel bürokrasisinin egemenliğini artıracak, aşırıya kaçan uyum ve düzenlemeler rekabeti azaltacak ve sonuçta Avrupa bundan olumsuz etkilenecektir²²⁴.

Buchanan'ın bu söylemlerine rağmen, vergi rekabetinin zararlı olduğunu savunanların ağırlıklı olduğunu söylemek mümkündür. Richard Musgrave'ye göre, örneğin üretim faktörlerinden biri olan toprak, vergi yükü ne ise kabul etmek zorundadır. İşgücü de sermayeye göre hareketli değildir. Sermaye ise know-how(teknik bilgi) gibi mobilitesi yüksek faktörlerden birisidir. Bir ülke sermaye üzerinde yüksek bir vergi uygularsa bu ülkeden sermaye çıkışı kaçınılmaz olacaktır²²⁵. Simon James'e göre, vergi rekabeti, ülkeye yatırım çekme amacıyla yapılır ve vergi rekabeti yeni yatırımlara neden olabileceği gibi yatırımların yön değiştirmesi ile de sonuçlanabilir. Vergi rekabeti sonucunda, devletler vergi oranlarını düşürerek kaynak kaybının önüne geçmeye çalışırlar. Fakat ekonomik kaynakların yapay bir şekilde, sadece vergi-

²²¹ Diane M. RING, *One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage*, Boston College Law Review, Vol. 44, No: 1, 2002, p. 163

²²² Anne GAUDILLAT and Eric RIMBAUX, Import Direct et Politique Fiscale Européenne, *Revue d'Economie Politique*, Vol.207, N.2, Mars-Avril 1997, p. 256.

²²³ James M. BUCHANAN and Richard A. MUSGRAVE, *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*, The MIT Press, Cambridge 1999, p. 179.

²²⁴ James M. BUCHANAN, On a Fiscal Constitution for the European Union, *Journal des Economistes et des Etudes Humaines*, 1994, p. 220.

²²⁵ BUCHANAN and MUSGRAVE, a.g.e., p. 169-171.

den kaçınma amacıyla ülkeler arasındaki akışının faydalı olmadığı düşünülmektedir²²⁶.

Küreselleşme ile birlikte özellikle sermaye hareketlerinin önünü açılmıştır. Sermaye ve işgücü kendileri için daha avantajlı ve yüksek getirili ülkelere doğru rahatlıkla yer değiştirebilir hale gelmiştir. Vergiler önceleri ülke içi maliye politikasının aracı olarak kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek amacıyla kullanılırken, günümüzde uluslararası ekonomi açısından da önem arz etmeye başlamıştır. Artık devletler dünyadaki sermayeyi ve nitelikli işgücünü kendi ülkelerine çekebilmek ve bu suretle ülkelerindeki yatırımları artırarak iktisadi gelişmelerini hızlandırabilmek amacıyla vergi kolaylıkları sunmayı bir araç olarak görmektedirler²²⁷.

Birlik içerisinde yaşanacak olan vergi rekabetinden en fazla olumsuz etkilenecek üretim faktörü mobilitesi zayıf olan emektir. Çünkü Emegın vergi yükünün daha düşük olduğu yerlere gitmesi veya farklı bölgelerdeki vergi yükü değişmelerine ayak uydurması çok zordur. Vergi oranlarında meydana gelen değişmelerden en fazla etkilenen ve anında tepki gösteren ise sermaye faktörüdür. Bu açıdan vergi rekabeti, mobilitesi yüksek olan sermayeyi vergilendirmeyi güçleştirmektedir. Ancak idareciler, sermayenin vergilendirilmesinde yaşanan bu gelir kaybını hareketliliği daha az olan emek üzerine yansıtarak gidermeye çalışacaktır. Özetle vergi rekabetinin temel nedeni sermaye ve işgücünün gün geçtikçe artan hareketliliğidir.

Vergi rekabeti, AB’de önemli bir konudur ve bir problem olmaya başlamıştır. Örneğin kurumlar vergisi konusunda rekabet eden ve düşük oranda vergi alan İrlanda’dan diğer AB ülkeleri şikâyetçidir²²⁸. Yıllarca, İrlanda’nın eğitimli ve iyi İngilizce konuşan vatandaşları iyi bir hayat standardı sunan İngiltere ve Amerika’ya göç etti. Fakat İrlanda’nın kurumlar vergisi oranlarında yaptığı önemli indirimlere ek olarak kişisel gelir vergisi oranlarında da indirimler sağlaması sonucunda dışarı göç tersine

²²⁶ Simon JAMES, *The Future of International Tax Environment and European Tax Harmonization: a Personal View*, the European Accounting Review, 1999, p. 740-742.

²²⁷ M.Yavuz ÖNER, Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti, *E-Yaklaşım*, Sayı 11, Haziran 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (18.02.2005).

²²⁸ Timothy J GOODSPEED, Tax Competition Benefit Taxes and Fiscal Federalizm, *National Tax Journal*, v.LI, n.3., p. 579-586.

döndü. İrlanda günümüzde yıllık net 20.000 kişiden fazla göç almaktadır. Bu İrlanda'nın beyin göçü meselesine vergi indirimleri ile getirilen bir engeldir²²⁹.

Avrupa da tek pazarın kurumasıyla birlikte, birlik dışı ülkeler ve üye ülkeler birlik içinde oluşan yatırım potansiyelinden daha fazla pay almak için çalışmaktadırlar. Avrupa Komisyonu, bu tür bir rekabetin birlik için zararlı olacağını ve birlik ülkelerinin oluşturduğu düşük vergi rejimlerinin devlet yardımı konusundaki birlik mevzuatına aykırı olacağını düşünmektedir²³⁰.

Zararlı vergi rekabetinin meydana getirdiği bu olumsuzlukları gidermek için özellikle sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi işleminin merkezden düzenlenmesi gerekir. Bu ise üye ülkelerin aralarında uzlaşmasıyla vergi alanındaki egemenliklerinden vazgeçmesi ile gerçekleşebilecektir. Avrupa Birliği'nin tercih ettiği yol bu olup bu yolun uzun dönemde birliği mali federalizme götüreceği savunulmaktadır²³¹. Avrupa Birliği "tek pazar" ve tek para birimine sağlıklı bir geçiş sürecinin sağlanması ve oluşturulan yeni sistemin uyumlu bir bütünlük içinde sürdürülebilmesi amacıyla Birlik içinde vergi uyumlaştırmasının (tax harmonization) gerekli olduğuna inanmaktadır²³². Yani vergi uyumlaştırması, vergi rekabetinin zararlarını ortadan kaldırmaya yönelik bir çözümdür. Ancak AB tecrübesi bu işin kolay olmadığını göstermiştir²³³.

2.2.6. Vergi uyumlaştırmasının zorluğu

Vergi koyma yetkisi, para basma yetkisi ve savunma yetkisi ile birlikte milli egemenliğin kolay olmayan üç unsurundan biri olarak sayılır. Vergiler, sosyal ve ekonomik hayatın yönlendirilmesinde araç olarak kullanıldıkları için, devletlerin

²²⁹ Chris EDWARDS, Veronique de RUGY, *International Tax Competition-A 21th Century Restraint on Government, Policy Analysis*, 12 Nisan 2002, No.421, <http://www.cato.org/pubs/pas/pa431.pdf>, (17.02.2005).

²³⁰ John HAWKSWORTH, *Business Tax Harmonisation in the New Europe*, <http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/emu/harmonization.pdf>, (17.02.2005).

²³¹ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s.38-39.

²³² ÖNER, a.g.m.

²³³ JAMES, a.g.e., p.741.

vergi egemenliklerinden taviz vermeleri kolay olmamaktadır. Diğer taraftan, vergi aracı siyasal iradenin elinde seçmenlerine karşı da kullanabildikleri bir güçtür²³⁴.

Diğer bir neden ise vergilerin bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olması nedeniyle vergi oranlarındaki uyumlaştırmanın bütçe gelirlerini doğrudan etkileyeceği endişesidir. Bu nedenle, bütçe kaynakları konusunda Avrupa Parlamentosu'na yetki verilmemiştir. Sadece harcamalarla ilgili olarak, yıllar süren mücadeleden sonra bütçe hazırlık aşamasında sınırlı bir karar alma yetkisi tanınmıştır²³⁵. Tablo 2.2.'ye yeniden bakılacak olursa, uyumlaştırma çalışmalarına rağmen vergi yükleri arasında önemli farklar bulunmaktadır. Örneğin, 2002 yılında vergi yükü Belçika'da %61.1, Yunanistan %47.7, İngiltere 41,9 ve Fransa %60.3'tür.

Vergi uyumlaştırması alanındaki çalışmaların yavaş ilerlemesinin nedenlerinden biri de, ortak mevzuatın ancak tüm üye ülkelerin oy birliğiyle alacağı karara bağlı olmasıdır(ATKA, m. 93). Yani üye ülkelerden bir tanesinin karşı çıkması durumunda bile, planlanan uyumlaştırma gerçekleştirilememektedir. Nice zirvesinde oy birliğiyle karar alınan birçok konuda oy çokluğu esasına geçilmesine rağmen, vergilendirme konusunda bu değişiklik yapılamamıştır. Yani vergilendirme konusunda oy birliğiyle karar alma prosedürü devam etmektedir²³⁶. Oy birliği kuralı, yeni üyelerin de katılmasıyla, vergi uyumlaştırma çalışmalarını daha da zorlaştıracaktır²³⁷.

2.2.7. Vergi uyumlaştırması nasıl yapılır?

Vergi uyumlaştırması tüzükler, direktifler adalet divanı kararları aracılığıyla yapılmaktadır. Bunlar arasında en çok kullanılan direktiflerdir. Direktifler, hükümetlerin belirli bir süre içerisinde gerçekleştirmeyi taahhüt ettikleri hukuki düzenlemeleri yerine getirirken metot ve şekil bakımından serbest oldukları hukuki düzenlemelerdir²³⁸. Üye devletlerde direktif hükümleri ön görülen sürede iç hukuka dönüştü-

²³⁴ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 122.

²³⁵ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s. 167.

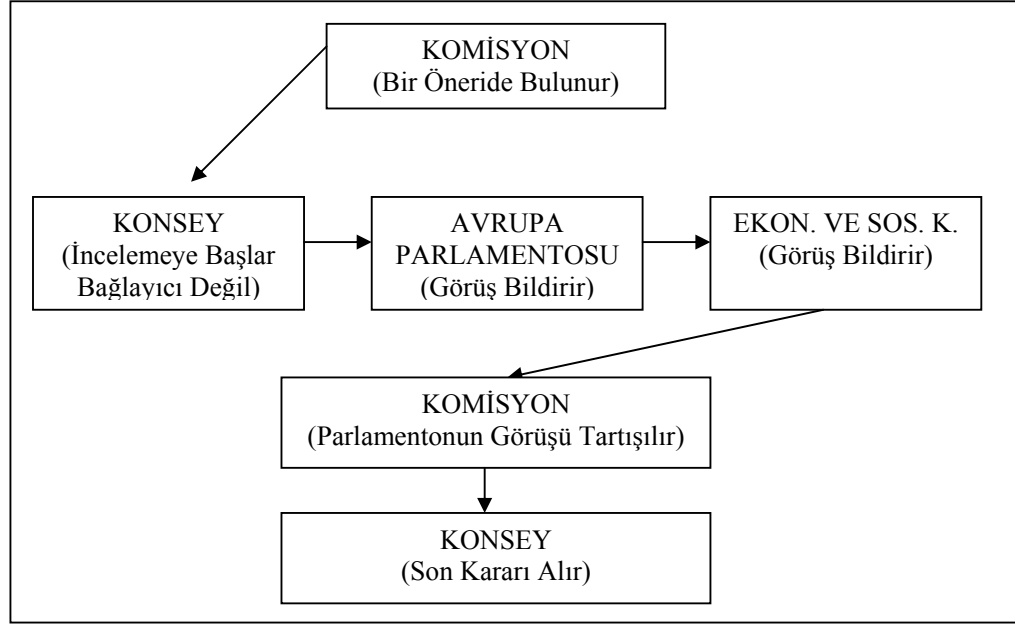
²³⁶ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 122.

²³⁷ Yaşar METHİBAY, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s. 497.

²³⁸ Vedat DEMİREL, *Ekonomik Entegrasyon ve Politika Harmonizasyonu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, N. 265, Ankara, 1985, S. 65.

rülmeden doğrudan doğruya uygulanamazlar²³⁹. Direktifler, Avrupa Topluluğu organlarının kendi aralarında müzakereler neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu organlar; Komisyon, Konsey, Parlamento ve Ekonomik ve Sosyal Komite'den oluşur²⁴⁰.

Şekil 2.1. KDV ile ilgili yönetmelik ve düzenlemelerin süreci



Kaynak: AÇIKGÖZ, a.g.e., s.54.

Dolaylı vergilerle ilgili olarak Birlik adına düzenleme yapma yetkisi Roma Anlaşması'nın 99. maddesinde yer alır²⁴¹. Şekil 2.1'te görüldüğü gibi çalışmalar öncelikle AB Komisyonu'ndan başlamakta, bu organ uyumlaştırılacak vergi mevzuatlarıyla ilgili teklif hazırlamaktadır. Hazırlanan teklif görüşleri alınmak üzere Avrupa Parlamentosu Ekonomik ve Sosyal Komite'ye gönderilir. Bu görüşler doğrultusunda, komisyon gerekli düzeltmeleri yapar ve teklifi AB Konseyi'ne sunar. Konseye gönderilen teklif Daimi Temsilciler Komitesi(COREPER)'in konuyla ilgili çalışma grubunda görüşülür. Daha sonra teklif Ekonomi veya Maliye Bakanlarının Toplandığı Konseyi(ECOFIN) olarak nitelendirilen, üye ülkelerin ekonomi veya maliye bakanlarının katıldığı Konsey'in onayına sunulur. Söz konusu teklif burada kabul edildiği takdirde, Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde yayımlanır. Yayımin arkasından, adı ge-

²³⁹ KİRAZCI, a.g.m., s. 14.

²⁴⁰ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 124.

²⁴¹ DPT, *Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar*, Cilt 1, Ağustos 1993, s. 166.

çen direktifin, tüm üye ülkelerde iç hukuk karşısında öncelikle uygulanma zorunluluğu ortaya çıkar²⁴².

Vergi uyumlaştırması alanında, Avrupa Birliği organları, yoğun çalışmalar yapmış ve bir kısım vergilerin uyumlaştırılmasını gerçekleştirmiştir. Bazı vergilerin ise uyumlaştırma çalışmaları halen devam etmektedir. Bunlardan birincisi, yürürlükteki Topluluk vergi hukuku, ikincisi ise teklif aşamasındaki Topluluk vergi hukuku olarak isimlendirilebilir²⁴³.

2.3. Sistem İçerisinde Dolaylı Vergi Niteliği Taşıyan Vergiler

Dolaylı vergiler tüketimden, dayanıklı tüketim mallarından alınan vergilerin, bunların satıcısından ya da üreticisinden alınması, fiyatlara eklenerek son kullanana aktarması şeklinde tanımlanmaktadır²⁴⁴. Dolayısıyla bu vergiler, ülke içi mal alışverişlerini etkilediği gibi uluslar arası alışverişleri de etkilemektedir.

2.3.1. Katma değer vergisine teorik yaklaşım

AB'de dolaylı vergiler konusunda uyumlaştırmaya öncelik verdiği ilk vergi Katma Değer Vergisi(KDV)'dir. Bu açıdan KDV'nin temel özelliklerinin açıklanması faydalı olacaktır.

2.3.1.1.Kavram olarak KDV

Katma değer vergisi (KDV), tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan ya da eklenen değeri kendisine matrah kabul eden bir vergidir²⁴⁵.

KDV ile Gelir Vergisi(GV)'nin kaynağı gelirdir. KDV'de mal fiyatlarınca belirlenen katma değer, GV' de ise faktör fiyatlarınca belirlenen faktör payları, mat-

²⁴² BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 124.

²⁴³ BİLİCİ, a.g.e., 2004, s. 124.

²⁴⁴ Kenan BULUTOĞLU, *Kamu Ekonomisine Giriş*, YKY Yayınları, İstanbul 2003, s.337.

²⁴⁵ Doğan ŞENYÜZ, *Türk Vergi Sistemi*, 9. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa 2003, s. 368.

rah olarak alınmaktadır. Sonuç olarak GV üreticileri, KDV tüketicileri vergilendirilmektedir²⁴⁶. Katma değer, makro ve mikro açıdan tanımlanabilir; Mikro açıdan katma değeri incelediğimizde, bir firmanın yaptığı ürün değeri ile bu ürünü yapmak için başka firmalardan satın aldığı girdilerin (maliyet unsurlarının) değerinin farkıdır diyebiliriz²⁴⁷. Buna göre katma değer, maaş ve ücretler, kar, amortismanlar, kullanılan kredilerin maliyeti ve retim faktörlerinin toplamından sübvansiyonları çıkararak bulunabilir. Çünkü sübvansiyonlar, devlet tarafından yapılan bir transfer ödemesidir. Makro ekonomik açıdan katma değer ise; ekonomik süreçte bir mal veya hizmet üretimi faaliyetlerine katılan "Ekonomik Faktörlerin" ortaya çıkardıkları ek değerlerdir. Bu değerler toplamı milli ekonomi bakımından milli geliri ifade eder²⁴⁸.

2.3.1.2. Katma değerın hesaplanması

Katma Değer, üretim ve gelir yoluyla hesaplanabilir²⁴⁹;

Üretim yoluyla Katma Değerın hesaplanmasında, üretim değeri ile tüketim değeri arasındaki fark katma değeri verir. Yani satışlar toplamından alışlar toplamını düştüğümüzde katma değeri elde ederiz. Satışlar toplamı üretime eşit olmadığı zaman; eğer üretim satışlardan fazlaysa katma değeri hesaplamak için stoklardaki azalmayı düşmemiz, üretim değeri satışlardan az olursa stokları ilave etmemiz gerekir.

Gelir yoluyla katma değerin hesaplanmasında, üretim faktörlerinin üretime katılmaları karşılığında ödenen değerler toplamı göz önünde bulundurulur. Stok artış ve azalışları dikkate alınır. Karın tespitinde amortismanların düşürülmesi halinde, faktörlere ödenen payların toplamı faktör fiyatları ile gayri safi katma değeri verir. Buna dolaylı vergiler eklenirse "piyasa fiyatlarıyla katma değer" bulunur. Amortisman ve dolaylı vergiler düşölmek suretiyle hesaplanan katma değer ise "faktör fiyatlarıyla net katma değer" dir. Mikro açıdan baktığımızda ise işletmenin toplam satışla-

²⁴⁶ Güneri AKALIN, *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınları, Ankara 2000, s. 365.

²⁴⁷ Kenan BULUTOĞLU, *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul, Sermet Matbaası, 1977, s. 389.

²⁴⁸ Ramazan ULUDAĞ, *Katma Değer Vergisi Sistemi ile Ekonomide Fiyat-Maliyet Oluşumuna Etkileri ve Geçiş Dönemindeki Sorunları*, İzmir, Ege Sanayi Odası Yayını, 1982, s. 13

²⁴⁹ Emin Haluk AYHAN, *Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi*, DPT Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ankara 1983, s. 8.

rı ile alışları arasındaki fark firmanın maaş ve ücret ödemeleri ile karına eşittir. Katma Değeri formülle ifade etmek gerekirse;

$VA = Q - I$, $Q - I = W + P$ ve $VA = W + P$ şeklinde ifade edebiliriz. Formülde, VA katma değeri, Q toplam hâsılayı, I toplam girdileri, W ücret ve maaşları, P kâr, rant ve faizlerin toplamını ifade etmektedir.

2.3.1.3.KDV'nin türleri

KDV'nin gayrisafi hâsılat türü, gelir türü ve tüketim türü olmak üzere üç çeşidi vardır.

Gayrisafi hâsılat türü KDV'de verginin toplam matrahı, tüketim malları ile yatırım mallarının toplam değeridir. Başka bir deyişle KDV'nin matrahı, üretim ve dağıtım sürecinde yer alan firmaların, başka firmalardan aldıkları girdilere kattıkları değerlerin toplamıdır. Vergi matrahı hesaplanırken yatırım mallarına ilişkin hiçbir işlem yapılmaz. İşletmelerin satmak üzere aldıkları tüketim mallarının yanında, işletmede kullanmak üzere satın aldıkları yatırım malları içinde vergi ödeme zorunluluğu vardır. Dolayısıyla KDV'nin hesaplanmasında, yatırım mallarının alışı sırasında ödenen verginin, satışlar sırasında tahsil edilen vergiden düşülmesine izin verilmez. Gayrisafi hâsılat türü KDV'nin sakıncalı yönleri şunlardır²⁵⁰;

- Bu tür KDV uygulamasında, sermaye mallarının değerleri firmaların toplam satış hâsılatından indirilememektedir. Stok ve amortismanların da matrahtan indirilememesi sermaye yoğun işletmeleri cezalandırmaktadır. Sonuçta işletmeler emek yoğun teknolojiye yönelmektedirler.
- Gayri Safi Hâsıla türü KDV'nin diğer bir sakıncası; konjonktürel hareketlerin firma üzerindeki etkisini, vergi yükünü ayarlayarak frenlemesidir. Ülke ekonomisi resesyon dönemlerinde olduğunda, firma ürettiklerini satamadığından stoklar artmaktadır. Stokların matrahtan indirilememesi nedeniyle firmanın vergi yükü fazlaşmaktadır. Böyle bir durumda firma üzerindeki vergi yükünü hafifletmek için üretimi azaltmaktadır. Dolay-

²⁵⁰AYHAN, a.g.e., s. 10-11.

ıyla böyle bir durum ekonominin devreyi hareketlere uyum göstermesini engellemektedir.

Gelir tipi KDV'nin gayrisafi hâsıla tipinden farkı, sermaye mallarının amortismanlarının vergi matrahından indirilmesine izin vermesidir. Yani Gayri Safi Hâsıla KDV matrahından, dayanıklı sermaye mallarının aşınma ve yıpranma payının düşülmesine izin veriliyorsa buna gelir türü KDV denir.²⁵¹ Dolayısıyla gelir tipi KDV'nin global matrahı, safi milli hasıladır. İki faktörlü kapalı bir ekonomide verginin matrahı net milli gelire eşittir²⁵².

Tüketim tipi KDV'de ise, vergi matrahı hesaplanırken işletmenin satın aldığı yatırım mallarının değeri işletmenin meydana getirdiği katma değerden indirilir. Diğer bir deyişle, işletmelerin satın aldıkları yatırım malları için ödedikleri KDV'nin tamamının, satışlardan tahsil edilen vergiden hemen indirilmesine izin verilir. Dolayısıyla KDV'nin nihai taşıyıcısı tüketicilerdir.

En çok rastlanan KDV tipi, tüketim tipi KDV'dir. Bu tip bir KDV, yatırımları tamamen vergi dışında bıraktığından, ekonomik büyüme politikası açısından en uygun KDV türü olarak kabul edilmektedir. Tüketim tipi KDV'nin etkisi, tüketim malları üzerinden alınan genel nitelikteki bir perakende satış vergisi ile aynıdır. Çünkü tüketim malları için çeşitli üretim aşamalarında meydana getirilen katma değerlerin toplamı sonuçta nihai tüketim mallarının toplamına eşittir²⁵³.

2.3.1.4. KDV'nin hesaplanması

KDV, dolaylı ve dolaysız metotlar, vergi mahsubu (vergi kredisi) yöntemi ve toplama yöntemi, olmak üzere üç şekilde hesaplanabilir.

²⁵¹ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 391.

²⁵² Tandoğan GÜÇBİLMEZ, *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Yönünden Bir Değerlendirme*, DPT., İPD, Ankara 1974, s. 12-13

²⁵³ PEHLİVAN, a.g.e., s.168-169.

2.3.1.4.1. Dolaylı ve dolaysız metotlar

Dolaylı Metotta, KDV Matrahı hesaplanırken katma değer dikkate alınmaz. Vergi borcu katma değer hesaplanırken bulunur. Dolaylı metotta alış fiyatlarında ödenen vergi satış faturalarına ödenen vergiden düşürülerek ödenecek vergi tespit edilir²⁵⁴.

Dolaysız usulde KDV matrahını hesaplamak için önce katma değer hesaplanması gerekir. Alış ve satışlar arasındaki fark veya katma değer hesaplanarak vergi borcu veya ödenecek vergi tespit edilir. Dolaysız metot, dolaysız toplama ve çıkarma metodu olarak ikiye ayrılır. Dolaysız toplama metodunda ücret ve karlar toplamına vergi nispeti uygulanarak vergi borcu bulunur. Dolaysız çıkarma metodunda ise toplam çıktılardan girdiler toplamı düşülerek bulunan değere vergi nispeti uygulanarak vergi borcu bulunur²⁵⁵.

Tablo 2.3. KDV'nin uygulamasında birden fazla oran kullanılması halinde dolaylı ve dolaysız usullere göre hesaplanması

Girdiler/Özellikler	Tek Nispet			İki Nispet			Üç Nispet		
	Vergi Hariç Fiyat (TL)	Vergi Nispeti %	Vergi Dahil Fiyat (TL)	Vergi Hariç Fiyat, (TL)	Vergi Nispeti %	Vergi Dahil Fiyat (TL)	Vergi Hariç Fiyat (TL)	Vergi Nispeti %12	Ödenen Vergi TL
GİRDİLER									
A Girdisi	100	20	120	100	20	120	100	20	120
B Girdisi	100	20	120	100	20	120	100	15	115
C Girdisi	200	20	240	200	10	220	200	10	220
Toplam Girdi	400		480	400		460	400		455
KATMA DEĞER									
Ücret ve Karlar	200		240	200		260	200		265
ÜRETİM DEĞERİ	600	20	720			720	600	20	720

Kaynak: AYHAN, a.g.e., s.17.

Dolaylı ve dolaysız metotlarda vergi oranı birden fazla olduğu zaman bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Tablo 2.3'e göre bu durumu açıklayalım²⁵⁶:

²⁵⁴ AYHAN, a.g.e., s.14.

²⁵⁵ AYHAN, a.g.e., s.14.

²⁵⁶ AYHAN, a.g.e., s.14.

a) Tek vergi oranında dolaylı ve dolaysız hesaplamaları görelim,

- Dolaylı metotta tek vergi nispeti uyguladığımızda vergi borcunun hesaplanması;

$$\text{Vergi (T)} = (0,20 \times 600) - 0,20 \times 400, T = 120 - 80 T = 40 \text{ TL bulunur.}$$

- Dolaysız Toplama metodunda tek vergi borcunun hesaplanması

$$T = 0,20 \times 200, T = 40 \text{ TL olur.}$$

- Dolaysız çıkarma metodunda tek vergi nispeti uyguladığımızda vergi miktarı;

$$T = 0,20 (600 - 400), T = 40 \text{ TL'dir.}$$

b) Çift vergi oranında dolaylı ve dolaysız hesaplamaları görelim,

- Dolaylı çıkarma metoduna göre vergi miktarı;

$$T = (0,20 \times 600) - (0,20 \times 200) + (0,10 \times 200), T = 120 - (40 + 20), T = 60 \text{ TL olarak buluruz.}$$

- Dolaysız Toplama metodunda vergi miktarı;

$$T = 0,20 \times 200, T = 40 \text{ TL olarak buluruz.}$$

- Dolaysız çıkarma metoduna göre vergi miktarı;

$$T = 0,20 \times (600 - 400), T = 0,20 \times 200, T = 40 \text{ TL olarak buluruz.}$$

c) Üç vergi oranında dolaylı ve dolaysız hesaplamaları ise şöyledir:

- Dolaylı metotta vergi borcunun hesaplanması;

$$T = (0,20 \times 600) - (0,20 \times 100) + (0,10 \times 200), T = 120 - (20 + 20)$$

$T=120 - 55$, $T=65$ bulunur.

- Dolaysız toplama metodunda vergi miktarı

$T= 0,20 \times 100$, $t = 20$ TL olarak bulunur

- Dolaysız çıkarma metodunda vergi miktarı

$T= 0,20 \times (300 - 200)$, $T= 0,20 \times 200$, $T=20$ TL

Tablo 2.3'ü incelediğimizde, dolaysız toplama ve çıkarma metoduna göre hesaplanan vergi miktarı değişmezken dolaylı metotta vergi borcu değişmekte ve daha fazla çıkmaktadır.

2.3.1.4.2. Vergi mahsubu (vergi kredisi) yöntemi

Vergi mahsubu yöntemi mal veya hizmetin alınışı sırasında ödenen verginin satış aşamasında tahsil edilen vergiden düşülmesi esasına dayanır.

Tablo 2.4. Vergi mahsubu yönteminin işleyişi (vergi oranı %10)

Aşamalar	Alış Fiyatı	Ödenen KDV	Satış Fiyatı	Alınan KDV	İndirilecek KDV	Ödenecek KDV
Hammaddeci	-	-	1000	100	-	100
İmalatçı	1000	100	1500	150	100	50
Toptancı	1500	150	2000	200	150	50
Perakendeci	2000	200	2200	220	200	20
Tüketici	2200	-	-	-	-	-
Toplam	-	450		670	450	220

Kaynak: PEHLİVAN, a.g.e., s.164.

Tablo 2.4'i incelediğimizde incelenmesinde görüleceği üzere, ilk üreticinin imalatçıya satışı 1000'dir. İlk üretici satış bedeli üzerinden % 10 oranında ($1000 \times \% 10 =$) 100 liralık vergiyi imalatçıdan tahsil eder. Alış sırasında ödediği bir vergi bulunmadığından, indirim söz konusu değildir. Dolayısıyla ilk üretici, satışı nedeniyle imalatçıdan almış olduğu vergiyi Vergi Dairesine öder.

2.3.1.4.3. Toplama yöntemi

Toplama yöntemine göre KDV'nin matrahı, mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan üretim faktör gelirlerinin toplanmasıyla bulunur. Bu matraha KDV oranı uygulayarak ödenecek vergi miktarı hesaplanır. Toplama yöntemi gelir tipi KDV'ye uygun düşmektedir. Çünkü KDV'nin matrahı ücret, rant, faiz ve karın toplanmasından oluşur²⁵⁷. Tüketim türü KDV uygulamasında ise toplama metodunun uygulanması uygun değildir.

2.3.1.5. KDV'nin fayda ve sakıncaları

KDV'nin AB tarafından tercih edilmesini sağlayan bir takım faydaları vardır. Bu faydaları maddeler halinde sıralayabiliriz²⁵⁸:

- KDV genel bir vasıtalı vergi olup; üretilen mal ve hizmetlerin tümü bu veriye tabidir,
- Vergi haddi basit ve oransal (mütenasip)'dir,
- Üretimin ve dağıtımın, perakende satış ta dâhil her aşamasında uygulanır,
- Sanayi örgütlenmesi üzerindeki etkisi nötrdür,
- Yerli ve yabancı menşeli mallar arasında bir ayırım yapmaz,
- İhracat vergiden muaftır,
- Vergi bireyler ve firmalar arasında mal ve hizmet satışlarında uygulanan fiyatlar üzerine konulmuştur,

KDV'nin faydaları yanında sakıncalı tarafları da vardır. KDV'nin sakıncalı yönlerini şu şekilde sıralayabiliriz²⁵⁹:

- KDV mallar üzerine konularak, tarafları mübadeleden caydırmaktadır. Oysa piyasa ekonomisinin temelinde mübadele yatar ve etkinliği, iş bölümünü ve pazarın hacmini mübadele belirler,

²⁵⁷ GÜÇBİLMEZ, a.g.e., s.15.

²⁵⁸ AKALIN, a.g.e., s. 368.

²⁵⁹ AKALIN, a.g.e., s. 368.

- Bu verginin uygulanmasının maliyeti çok yüksektir. Yazar kasalar, fişler, beyannameler, denetim elemanları, tahsildarlar, bilgisayarlı izleme merkezleri vs,
- KDV’de mal, daha tüketiciye satılmadan önce vergilendirildiğinden, üretim ve dağıtım maliyetlerine ek olarak bir finansman yükü getirmektedir. Bu husus maliyetleri artırdığı gibi, vergi kaçırmayı da teşvik etmektedir.

2.3.2. Özel tüketim vergisi(ÖTV)

Dolaylı vergiler alanında uyumlaştırılması öngörülen ikinci veri türü Özel Tüketim Vergisi(ÖTV)’dir. Bu açıdan ÖTV’nin genel özelliklerinin öncelikle bilinmesi önem arz eder.

2.3.2.1.Kavram olarak ÖTV

Maliye teorisinde ÖTV; “Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergilerine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler” şeklinde tanımlanmaktadır²⁶⁰. Yani ÖTV, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunların sadece birinde belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınmaktadır. ÖTV, bütün mal ve hizmetler üzerinden alınan bir vergi olmayıp, sadece belirli mal ve ürünler üzerinden alınan dar çerçeveli kısmi bir harcama vergisidir.

Dünya uygulamalarına bakıldığında, özel tüketim vergisi (ÖTV)’nin giderek önem kazandığı ve toplam vergi hâsılatları içerisinde önemli yer tutmaya başladığı görülmektedir. Çünkü ÖTV’nin uygulanması, mali amaçların sağlanmasının yanında taşımacılıktan çevresel faktörlere kadar çok geniş alanda tüketici tercihlerini etkilemektedir.

²⁶⁰ Uğur DOĞAN, Özel Tüketim Vergisinin Katma Değer Vergisine Etkisi, *E-Yaklaşım*, Sayı 116, Ağustos 2002, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (20.02.2005).

2.3.2.2. Özel tüketimin vergilendirilmesinin nedenleri

Özel tüketimi oluşturan mallardan çeşitli amaçlar doğrultusunda vergi alınmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanacaktır.

Bireylerin faydalanmasına sunulan bazı kamu hizmetlerinden bazı kişilerin daha fazla elde ettikleri varsayımından hareketle, bu hizmetlerden yararlananlardan vergi alınmaktadır. Karayollarından yararlananlardan vergi alınması buna örnektir. Yararlanma prensibinin esas alındığı bu durumlarda özel tüketim vergileri, bir tür "harç" işlevini gören bir mali yükümlülük özelliğini taşırlar²⁶¹.

Özel tüketim vergileri ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi istenir. Artan oranlılık gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için önemlidir. Örneğin, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilirler²⁶².

Özel tüketim vergileri sosyal faydaları düşük maddelerin tüketimini kısıtlamak için konulabilir. Mesela, alışkanlık verici maddeler olan çay, kahve, sigara ve alkol vs. Bu tür sosyal faydaları düşük ve zararlı olan maddeler üzerinden alınan vergiler "sin taxes" (günah vergileri) olarak adlandırmışlardır²⁶³.

Özel tüketim vergilerinin bir başka uygulama alanı, çevre kirliliğine karşı savaşmakla ilgilidir.²⁶⁴ Belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin neden olduğu dış zararları içselleştirmek için ÖTV'den yararlanılabilir. Petrol ürünleri vs.nin neden oldukları olumsuz dışsallıkları (sosyal maliyetler) azaltmak amacıyla konuldukları için

²⁶¹ TURHAN, a.g.e., s. 166.

²⁶² İbrahim HÜVEZ ve Adnan UYAR, Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları, *Vergi Dünyası*, Sayı 183, Kasım 1996, Vergi Dünyası CD'si (CDROM).

²⁶³ Ayşegül MUTLU, Özel Tüketim Vergisi, *E-Yaklaşım* Sayı 115, Temmuz 2002, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (21.02.2005)

²⁶⁴ TÜRMOB, Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Örnekler ve Açıklamalar, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını*, Yayın No: 183, Haziran 2002, s. 19.

Düzeltilici Vergiler (corrective taxes) ya da isim babaları ünlü iktisatçı Pigou tarafından ortaya atıldıkları için Pigouvian Vergiler olarak da anılmaktadırlar²⁶⁵.

Özellikle enflasyonist ortamlarda talebi kısım enflasyonu frenlemek için ÖTV kullanılabilir. ÖTV enflasyonla mücadelede etkin rol üstlenebilir.

Ayrıca ithal edilen bazı mallar üzerine ÖTV konularak yurt içi talebini kısım dış ticaret dengesinin sağlanmasında faydalı olabilir.

ÖTV'nin konuluş sebeplerinden en önemlisi ise devlete gelir sağlamaktır. Özellikle talebi yüksek olan mallara ÖTV konulması geliri artırıcı etki oluşturur.

2.3.2.3. ÖTV'nin özellikleri

ÖTV'ye tabi mallar her ülkeye ve sosyal değişmelere paralel olarak her döneme göre değişmektedir. Bununla birlikte bazı mallar üzerinde genel nitelikli özelliklerini görebiliriz. Bu özellikler şunlardır²⁶⁶:

- Üretim ve satışlarında devlet kontrolü vardır. Örneğin, ülkemizde akaryakıt ithali ve satışı devlet kontrolündedir.
- Popülizme uygundur. Bazı durumlarda toplumca lüks olduğu kabul edilen mallar verginin kapsamına alınmakta ya da artan oranlı vergilendirilmekte, dolayısıyla gelir dağılımını düzeltilici etkisi dikkate alınmaktadır. Mesele lüks arabalar üzerinde vergi yükü daha yüksektir.
- Sosyal faydaları düşük ya da zararlı malların tüketilmesinin caydırma amacı vardır. Tütün ve alkollü içkilerde durum böyledir.
- Uygulanması kolay ve basit, mükellefin az ve etkin olmasını öngören bir vergi biçimindedir. Vergi tek safhada ve bir defada alınacaktır.

²⁶⁵ Joseph E. STIGLITZ, *Economics of Public Sector*, 3rd Edt., 2000, p. 563

²⁶⁶ Uğur DOĞAN, *100 Soruda ÖTV*, Vergi Soruları Dergisi Özel Ek, Ağustos 2002, Sayı 167, s. 11.

2.3.2.4.ÖTV'nin matrahı ve tahsili

ÖTV'de vergi matrahı vergilendirme tekniğine göre belirlenmektedir. ÖTV spesifik esasa göre belirleniyorsa, verginin matrahı malın fiziki bir ölçüsüdür. Fiziki ölçü malın ağırlığı, yapıldığı madde, adedi vb. olabilir. Ad valorem esasa göre belirlenen ÖTV'de verginin matrahını malın satış değerinin belli bir yüzdesi oluşturmaktadır²⁶⁷;

Üretimin belli bir aşamasında ÖTV'nin tamamı tahsil edilebilir, (toplu muamele vergilerinde olduğu gibi), ya da üretimden tüketiciye gelene kadar olan aşamalardan alınabilir. (yayıllı muamele vergisinde olduğu gibi). Ancak ikincil tahsil şekli uygulamada görülmemektedir. Çünkü ÖTV genel olarak, üretim – dağıtım aşamalarından sadece birinden alınmaktadır ve bu şekilde yaygın olarak uygulanmaktadır²⁶⁸.

2.4. Subsidiarite (İkame Etme) İlkesi Vergi Uyumlaştırması ve Maliye Politikası

Ulus devletlerin yetkilerinin aşınmasını en aza indirmek Maastricht Antlaşması'ndan sonra AB'nin kabul ettiği "subsidiarity" ilkesiyle sağlanmıştır denilebilir. "Subsidiarity" (yetki ikamesi veya yetki paylaşımı) günümüzde topluluğun temel yaklaşımlarından biri haline gelmiştir²⁶⁹. Subsidiarite; kararların, Avrupa Birliği düzeyinde alınmadığı hallerde, daima vatandaşa en yakın olan idari organ tarafından alınması, sadece gerekli görüldüğü durumlarda Birlik organlarıncaya alınmasını ima etmektedir²⁷⁰. Subsidiarite ilkesine ikicilik ilkesi de denmektedir²⁷¹.

ATKA'nın 3. maddesi, milli mevzuatların birbirlerine yakınlaştırılması gerektiğini ve tek pazar dâhilinde rekabetin ihlal edilmemesini sağlayacak bir rejimin ku-

²⁶⁷ Neslihan COŞKUN, *Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1998, s. 16.

²⁶⁸ COŞKUN, a.g.e., s. 16.

²⁶⁹ Özgür TONUS ve Sanem BAYKAL, Avrupa Birliği Anayasal Antlaşma Taslağı Üzerine Değerlendirmeler, http://www.ceterisparibus.net/arsiv/tonus_baykal.doc, (25.02.2005).

²⁷⁰ Kutlu MERİH, Bir Federatif Süper devlet Olarak AB, <http://www.eylem.com/ab/wabrpr012.htm>, (24.02.2005).

²⁷¹ Gülören TEKİNALP ve Ünal TEKİNALP, *Avrupa Birliği Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s. 79.

rulmasını ifade etmektedir²⁷². Aynı anlaşmanın 93. maddesi dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili hükümleri içermektedir. Bu maddeye göre Komisyona, üye devletler arası ticarete uygulanacak telafi edici tedbirler de dâhil olmak üzere, çeşitli üye devletlerin KDV'si, ÖTV ve diğer dolaylı vergilerine ilişkin mevzuatını inceleme görevi vermektedir. Bu inceleme sonucunda Komisyon Tek Pazarın sağlıklı işlemesine engel olan uyumsuzlukların giderilmesi için, Konseye öneride bulunacaktır. Komisyon'un teklifi ile Avrupa Parlamentosu'nun ve Ekonomik ve Sosyal Komite'nin de görüşü alınacak ve Konsey'de oy birliği ile alınacak kararla, tek pazarın sağlıklı işlemesine engel teşkil eden dolaylı vergilerin uyumlaştırılması yoluna gidilecektir²⁷³.

Dolaysız vergilere ilişkin uyumlaştırma ise, ATKA'nın 94. maddesi dikkate alınarak yapılacaktır. Buna göre, Komisyon'un teklifi üzerine, Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite'nin görüşü alınarak, Konsey de oybirliği ile alınacak kararla, ortak pazarın sağlıklı işlemesine doğrudan etkili olacak milli mevzuatın yakınlaştırılması öngörülmektedir²⁷⁴.

ATKA'da öngörülmeyen durumlarda, vergi uyumlaştırmasına ancak yetki ikamesi (Subsidiarite) kuralı izin verdiği ölçüde gidilebilmektedir²⁷⁵. Maastricht Anlaşması ile ATKA'ya eklenen Subsidiarite ilkesinin metni şu şekildedir²⁷⁶.

“Münhasıran kendi yetkisi altında bulunmayan alanlarda, Subsidiarite ilkesi uyarınca Topluluk ancak, tasarlanan faaliyetin hedefleri üye devletler tarafından yeterli biçimde gerçekleştirilemeyecekse ve dolayısıyla tasarlanan faaliyetlerin boyutları ve sonuçları itibarıyla Topluluk düzeyinde daha iyi gerçekleştirilebilecekse müdahalede bulunur. Topluluğun faaliyeti bu anlaşmanın hedeflerine ulaşmak için gerekli olan düzeyi aşamaz.”

²⁷² DPT, Avrupa Ekonomik Birliği'ni Kuran Anlaşma, www.dpt.gov.tr/abigm/Yayinlar/AETKA.pdf, (24.02.2005).

²⁷³ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 123.

²⁷⁴ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 123.

²⁷⁵ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 123.

²⁷⁶ TOKATLIOĞLU, a.g.e., s.68.

AET, para politikalarında merkezileşmeyi hedeflerken, maliye politikaları için aynı şey öngörülmemiştir. Aksine “Subsidiarite ilkesi” ile ulusal maliye politikalarına geniş bir özerklik tanınmıştır²⁷⁷. Bu özerklik, üye ülkelere bazı avantajlar sağlayacaktır. Bu avantajların en önemlisi konjoktürel düzenleme aracı olan para politikası ile ilgili yetkilerini kaybeden bütünleşme içindeki ülkelerin kendilerine bırakılan maliye politikası sayesinde asimetrik şokları bertaraf edecek önlemleri dinamik bir şekilde alabileceklerdir²⁷⁸.

2.5. Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları

Avrupa Birliği hukuku, birincil kaynak olarak, kurucu antlaşmalardan ve hukukun genel ilkelerinden, ikincil kaynak olarak da bu antlaşmalara dayanılarak çıkarılan normlardan (yönetmelikler, yönergeler, Avrupa Kömür Çelik Topluluğu tavsiyeleri, genel ve bireysel kararlarıyla ilgili diğer görüşler) oluşmaktadır. Avrupa Birliği'nin, üye olmayan ülkelerle ve diğer uluslararası kuruluşlarla yaptığı uluslararası hukuk anlaşmaları ile üye devletler arasındaki sözleşmeler ve hukukun genel ilkeleri de Birlik Hukuku'nun kaynakları arasında sayılabilir²⁷⁹.

Bunlardan, Kurucu Antlaşmalar (AKÇT, AT, AET) ve onları tamamlayan belgeler – esas olarak Tek Avrupa Senedi, muhtelif katılım antlaşmaları ve Avrupa Birliği Antlaşmaları – AT'nin amaçları, örgütlenmesi ve işleyiş biçimi üzerine temel hükümleri, doğrudan doğruya üye devletlerce oluşturulmuş yasal belgeler oldukları için hukuk çevrelerinde birincil mevzuat olarak bilinirler²⁸⁰. Kısaca, üye devletlerin dolaşsız şekilde düzenlediği hukuki belgeler olan bu antlaşmalara birincil mevzuat denmektedir²⁸¹.

²⁷⁷ Hüseyin Mualla YÜCEOL, Optimal Para Alanı Teorisi Üzerine Bir Değerlendirme: Teori, Uygulama ve Politika, <http://www.elyadal.org/pivolka/12/optimal.htm>, (25.02.2005).

²⁷⁸ TOAKLIOĞLU, a.g.e., s. 69.

²⁷⁹ Numan DALYANCI, Avrupa Birliğinin Türkiye'nin Egemenliğine Olan Etkileri ve Bu Konuda Anayasada Yapılması Gereken Değişiklikler, http://www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/doc/2004_2/1_Numan_AvrupaBirligi.doc, (27.02.2005).

²⁸⁰ <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0> (20.02.2005).

²⁸¹ Klaus Dieter BORCHARD, The ABC of Community Law, <http://www.europa.eu.int/eur.lex/en/about/abc/index.html>, (20.02.2005).

Antlaşmalarla kendilerine verilmiş yetkileri kullanan Topluluk kurumları tarafından oluşturulan hukuk, Topluluk hukukunun ikinci büyük kaynağı olan ikincil mevzuat olarak adlandırılır. Bunlar, tüzükler(regulations), kararlar(decisions), direktifler(directives), tavsiyeler ve görüşler (recommendations and opinions) oluşmaktadır²⁸².

Başta kurucu anlaşmalar olmak üzere Birlik organlarının aldığı kararlar üye devletlerce doğrudan uygulanmak zorundadır. Birlik hukuku kuralları ile üye devletlerin ulusal hukuk kuralları çatıştığı takdirde birlik hukukunun üstün olması gerektiği kabul edilmektedir²⁸³.

2.5.1. Roma Anlaşması'ndaki vergi ile ilgili düzenlemeler

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılmasının sağlanması konusundaki hükümler, Roma Anlaşması'nın 95, 96, 97, 98, 99 ve 100. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddeler²⁸⁴;

Madde 95: Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uygulandığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak şekilde herhangi bir iç vergi uygulayamaz.

Madde 96: Ürünler herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan veya dolaylı olarak içeride tabi oldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi idesinden yararlanamazlar.

Madde 97: Yaygın muamele vergisi uygulayan üye devletler, ithal ettikleri ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen

²⁸² <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0> (20.02.2005)

²⁸³ Doğan GÖKBEL, *Vergilendirme Yetkisinin Uluslar arası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1996, s. 36.

²⁸⁴ DPT, *Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu, VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Yayın No:2377, Ankara 1995, s. 2.

iadeler söz konusu olduğunda 95. ve 96. maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilme-
mesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün gurubu için ortalama vergi oranları saptayabi-
lirler. Bir üye devletin saptadığı ortalama vergi, bu ilkelere uymadığı takdirde komis-
yon, ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir.

Madde 98 Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda tasarlanan önlemler, komisyonun önerisi üzeri-
ne konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onay-
lanmış olmadıkça, diğer üye devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi
iadesi sağlanamaz ve üye devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler
konamaz.

Madde 99: Konsey ve komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamento-
su'nun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle muamele vergileri, özel tüketim vergileri
ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına ilişkin hükümleri, bu
uyumlaştırmanın 89. maddesinde öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyi-
şini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder.

Roma Anlaşması'nın 100. ile 102. maddeleri mevzuatların birbirlerine yakın-
laştırılması konusundaki hükümleri içermektedir. Üye devletlerin çifte vergilendir-
meyi önlemek amacıyla aralarında görüşmeye gideceklerini belirten 220. madde ile
98. madde dışında anlaşmada dolaysız vergilerden ve bunların uyumlaştırılmaya gi-
dilmemesinden söz edilmemektedir. Anlaşmanın 3. kısmında "ortak kurallar" başlığı
altında rekabet kuralları ve vergi hükümlerinin hemen arkasında yer alan mevzuatın
yakınlaştırılması bölümü gerek görüldüğünde bütün yasalar gibi vergi yasaları için de
uygulanabilecektir²⁸⁵. Roma Anlaşması'nda dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile
ilgili özel bir hüküm bulunmadığından, bu alanda da mevzuatın uyumlaştırılması ile
ilgili hükümler geçerlidir²⁸⁶.

Bu maddelerin dışında OGT'nin kabulüne yönelik hükümleri (23., 25., 26.
maddeleri), ayrımcı vergilerin önlenmesine yönelik 90. maddeyi, vergi iadeleri ile

²⁸⁵ ÖNCEL, a.g.e., s. 81.

²⁸⁶ Nami ÇAĞAN, *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*, Ankara Üniversitesi
Basımevi, 2. Baskı, Ankara 1991, s. 81.

ilgili 91. maddeyi, devlet yardımı yasağını düzenleyen 87. maddeyi, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili 93. maddeyi, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasıyla ilgili 94. maddeyi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili 293. maddeyi de sayabiliriz²⁸⁷.

Madde 25: Üye devletler, aralarındaki ithalat ve ihracata gümrük vergileri veya eş etkili yükümlülükler koymaktan kaçınırlar. Bu hüküm vergi karakterli gümrükler hakkında da geçerlidir,

Madde 26: OGT'yi Komisyon'un teklifi üzerine Konsey, nitelikli çoğunlukla alacağı kararla belirler.

Madde 90: Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine her ne adla olursa olsun benzer yerli ürünlerine Uyguladığı vergiden daha fazla iç vergiyi doğrudan veya dolaylı yollarla koyamaz. Ayrıca, hiçbir üye devlet, öteki üye devletlerin ürünlerine, başka ürünlere dolaylı koruma sağlayacak şekilde, iç vergi koyamaz.

Madde 91: Bir başka üye ülkeye ihraç edilen ürünlere içerde doğrudan ya da dolaylı olarak tabi oldukları vergiden daha fazla vergi iadesi uygulayamaz,

Madde 92: Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışında kalan yükümlülükler konusunda, diğer üye devletlere yapılan ihracatlarda vergi iadesi veya indirim uygulaması ve diğer ülkelerden yapılan ithalatta telafi edici vergi uygulaması ancak komisyon'un teklifi üzerine Konsey'in nitelikli çoğunlukla alacağı karar ve sınırlı bir süre için söz konusu olabilir.

Madde 93; Konsey, Komisyon'un teklifi ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşü üzerine, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilerle ilgili mevzuatın uyumlaştırılmasını, 14. maddesinde öngörülen sürede ve iç pazarın kurulmasını ve işlemlerini sağlamak için gerekli olduğu ölçüde, oy birliği ile kararlar alır.

²⁸⁷ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 107.

Madde 87: 1. Bentte; Bu anlaşma'daki karşıt hükümler saklı kalmak kaydıyla, bir üye devlet tarafından veya devlet kaynakları vasıtasıyla hangi şekil altında olursa olsun yapılan ve belirli işletmeleri veya ürünleri kayarak rekabeti bozan veya bozulmasını tehdit eden yardımlar, üye devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde, ortak pazarla bağdaşmaz. 2. bentte ise; ortak pazarla bağdaşabilen devlet yardımları (örneğin tabii afetler sonucu zarar görenlere yapılan yardımlar), 3. bentte ise; ortak pazarla bağdaşmasına karar verebilecek (örneğin yaşam seviyesinin son derece düşük olduğu veya işsizlik oranının yüksek olduğu bölgelerin ekonomik kalkınmasını teşvik etmek amacıyla yapılacak devlet yardımları) devlet yardımları açıklanmıştır.

Madde 293: ... Topluluk içinde çifte vergilendirmenin önlenmesini, aralarında müzakere ederler.

Roma Anlaşması'nın vergi ile ilgili düzenlemeleri genel hükümler içermektedir. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili uygulamalar daha çok ikinci mevzuatta direktifler aracılığıyla yürütülmektedir.

2.5.2. İkincil mevzuatın vergi ile ilgili düzenlemeleri

Roma Anlaşması'nın 249. maddesi; tüzük direktif, karar tavsiye, görüş ekinde çıkarılabilecek hukuki düzenlemelerle ilgilidir²⁸⁸. Bunları kısaca açıklarsak;

Tüzükler (regulations), üye ülkelerin tamamında herhangi bir değişikliğe uğramadan doğrudan uygulanan kurallardır. İç hukukmuş gibi uygulandıklarından, üye ülkelerin vatandaşlarına ulusal yasalarda olduğu gibi hak ve yükümlülükler getirirler. Tüzükler AB resmi gazetesinde yayımlandıktan sonra kendiliğinden ve doğrudan uygulanırlar. Tüzükler kendilerine aykırı olan yasal mevzuatın yerini alır ve doğrudan uygulanır²⁸⁹. Tüzüklere örnek olarak, üye devletlerin birbirleriyle ve Avrupa Toplulukları komisyonu ile KDV mevzuatının uygulanmasında işbirliği yapmasını ve vergi yetkilileri birbirlerine ve komisyona elektronik veri iletişimini öngören, 218/92 no.lu

²⁸⁸ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 108.

²⁸⁹ <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0>, (04.04.2005).

27 Ocak 1992 tarihli, dolaylı vergiler alanındaki idari işbirliği tüzüğünü gösterebiliriz²⁹⁰.

Direktifler (directives), direktifler sonuç açısından üye ülkelerde bağlayıcı olmakla beraber uygulamadaki yöntemler açısından üye ülkelerdeki iç hukuka göre düzenlenebilir. Direktifler tek bir üye ülke veya tüm üye ülkelerle ilgili olabilir²⁹¹. Direktiflerin tüzüklerden farkı, yürürlüğe girmelerinin doğrudan olmayıp, üye devletlerin çıkaracağı bir yasa veya kararname ile gerçekleşmesindedir. Tüzükler üye devletlerde ek bir yasama işlemine gerek kalmadan yürürlüğe girerler²⁹². Direktiflere örnek olarak;

- Topluluk üyesi olmayan bir ülkede KDV mükellefi olup ta Topluluk üyesi ülkelerde KDV ödemek durumunda kalanlar için KDV iadesi yapılmasını öngören 17 Kasım 1986 tarihli 13. Konsey direktifi²⁹³,
- Yunanistan'a KDV'yi uygulamaya koyması için 1.1.1986 tarihine kadar süre tanıyan 19 Aralık 1983 tarihli 15. Konsey direktifi²⁹⁴,
- Üye ülkeler arasında sigaralar üzerine minimum ÖTV uygulanmasını ön gören 19 Ekim 1992 tarihli direktif gösterilebilir²⁹⁵.

Kararlar (Decisions), bir şahsa, şirkete veya ülkeye yönelik olabilen kararlar sadece kime yönelikse onu bağlayıcı niteliktedir. Rekabet kurallarının ihlali ve herhangi bir ülkedeki devlet yardımının AB kurallarına uyumsuzluğu gibi durumlarda kararlar tercih edilen mevzuat araçlarıdır²⁹⁶. Kararlara örnek olarak²⁹⁷;

²⁹⁰ JOCE, no: L24, 1 Şubat 1992.

²⁹¹ [http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0,\(04,04,2005\)](http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0,(04,04,2005))

²⁹² BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.108.

²⁹³ 17 Kasım 1986 Tarih ve 86/560/AET Sayılı Direktif (OJ L 326 21.11.1986)

²⁹⁴ 19 Aralık 1983 Tarih ve 83/648/AET Sayılı Direktif (OJ L 360 23.12.1983)

²⁹⁵ 19 Ekim 1992 Tarih ve 92/79/AET sayılı Direktif (OF L 316 31.10.1992)

²⁹⁶ [http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0,\(04.04.2005\)](http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0,(04.04.2005)).

²⁹⁷ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.108-109.

- İtalya'ya İsviçre ile yaptığı anlaşma uyarınca, ortak suların kirlenmesine karşı mücadelede kullanacağı makine ve malzemelerin KDV'den muaf ithal hakkını veren karar²⁹⁸,
- Almanya ile Lüksemburg arasında imzalanan ve iki ülkenin sınırında bulunan bir köprünün yapım masraflarının tamamen Almanya tarafından üstlenilmesinden dolayı, bu köprü yapımı ile ilgili tüm KDV'nin Almanya tarafından alınmasına izin veren karar²⁹⁹,
- Dolaylı vergiler alanında çalışan memurların, meslek eğitimi konusunda Topluluk ortak eylem programı ile ilgili Konsey kararı gösterilebilir³⁰⁰.

Tavsiyeler ve görüşler (Recommendations and Opinions), bunlar herhangi bir bağlayıcılığı olmayan, bir üye ülkeye veya şahıslara yönelik herhangi bir durumda nasıl bir tutum izlenmesi gerektiği şeklindeki önerilerdir. Bu öneriler, AB kurumlarının onay mekanizmasından geçmez ve uygulanmaları tamamen üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır³⁰¹. Tavsiyelere ve kararlara örnek olarak³⁰²,

- Büyük hayvan satışlarında uygulanacak KDV konusunda, tüm üye ülkelere yönelik komisyon tavsiyesi³⁰³,
- Küçük ve Orta boy işletmelerin vergilendirilme şekli ile ilgili, komisyon tavsiyesi³⁰⁴,
- Kurumlar vergisinin ve kar payı üzerindeki stopaj oranlarının uyumlaştırılması ile ilgili, AT parlamentosu tarafından hazırlanan görüşleri³⁰⁵,
- Topluluğa üye ülkeler arasındaki (vergi ile ilgili konularda dâhil olmak üzere) bilgi alışverişinin, bilgisayar şebekesi vasıtasıyla yapılmasına ilişkin konsey görüşleri gösterilebilir³⁰⁶.

²⁹⁸ 83/7/CEE, Bu karar 6. Direktifin 30. maddesinin verdiği Yetkiye Dayanılarak Alınmıştır ve Topluluğun 19.1.1983 (L 15, S.16) Tarihli Resmi Gazetesinde Yayınlanmıştır.

²⁹⁹ 83/7/CEE, Bu karar 6. Direktifin 30. maddesinin verdiği Yetkiye Dayanılarak Alınmıştır ve Topluluğun 19.1.1983 (L 15, S.16) Tarihli Resmi Gazetesinde Yayınlanmıştır.

³⁰⁰ 23 Ekim 1993 Tarih ve 93/588/CEE Sayılı Direktif (OJ L 280 13.11.1993)

³⁰¹ <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0>, (04.04.2005)

³⁰² BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 109.

³⁰³ 14 Temmuz 1974 Tarih ve 74/390, JOCE L. 206/49, 27.7.1974.

³⁰⁴ 25 Mayıs 1994, 94/390/CE, JOCE L. 177, 9.7.1994

³⁰⁵ Doc. 104/79, JOCE no: C 140/19, 5.6.1979.

2.5.3. Uluslararası antlaşmalar

Uluslararası antlaşmalar AB'nin uluslararası düzeydeki rolüyle ilgilidir. Bu antlaşmalar AB'ye üye olmayan ülkelerle ve diğer uluslararası kuruluşlarla ticaret sahasında veya endüstriyel, teknik ve sosyal alanlarda kapsamlı işbirliği öngören antlaşmalardan, belirli ürünlerde ticarete ilişkin anlaşmalara kadar uzanır. Topluluk ve üye olmayan ülkeler arasındaki ortaklık antlaşmaları, işbirliği antlaşması veya ticari antlaşmalardır³⁰⁷. Bu uluslar arası anlaşmalarda Topluluk vergi hukukuna kaynak oluşturabilir. Türkiye – AT ilişkilerini düzenleyen Ankara Anlaşması'nı örnek verebiliriz.

2.6. AB ile Türkiye İlişkilerinde Vergi ile İlgili Hükümler

AB'ye tam üyeliği hedef alan Türkiye, mevzuatını AB mevzuatına uyumlaştırması gerekir. Bunun için AB ile yapılan üyelik müzakerelerinde vergi ile ilgili mevzuatın uyumlaştırılmasının ayrı bir önemi vardır. Türkiye'nin AB ile ilişkilerini düzenleyen temel hukuki metinlerde vergi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

2.6.1. Ankara Anlaşmasında yer alan vergi ile ilgili hükümler

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında ortaklık yaratan anlaşma 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara'da imzalandı. Bu anlaşma 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkilerin hukuki temelini oluşturmaktadır³⁰⁸. Anlaşma'nın amacı, Türkiye ekonomisinin hızlandırılmış kalkınmasını ve Türk halkının çalıştırılma seviyesinin ve yaşama şartlarının yükseltilmesini sağlama gereğini tümü ile göz önünde bulundurarak, Taraflar arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri aralıksız ve dengeli olarak güçlendirmeyi teşvik etmektir(Madde 2). Dolayısıyla ortaklık ilişkisi, ekonomik birlik kurulmasına yönelik olarak biçimlenmiştir³⁰⁹.

³⁰⁶ Doc. 84/524, JOCE no: C 137, 24.5.1984.

³⁰⁷ <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=2&ord=11&subOrd=0>, (04.04.2005).

³⁰⁸ http://www.belgenet.com/arsiv/ab/ab_ankara.html, (21.02.2005).

³⁰⁹ Şener BÜYÜKTAŞKIN, Türkiye-AET İlişkileri ve Seçenekler, *Maliye Dergisi*, Kasım-Aralık 1979, s. 105.

Ankara Anlaşmasında vergi ile ilgili genel bir hüküm yer almaktadır. “Akit Taraflar, Topluluğu kuran Anlaşma’nın üçüncü büyük bölümünün 1. kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yaklaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelere, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler.” (Madde 16)

16. maddenin uygulanmasını öngördüğü maddeler, ATKA’nın 81–97. maddeleri arasında yer alan hükümlerdir. Bu hükümlerden 81-86. maddeleri arasında kalanlar, mevzuatların yaklaştırılması ile ilgilidir. Dolaylı vergilerle ilgili hükümler ise 90–93. maddeler arasında yer almıştır. ATKA’da yer alan vergiyle ilgili hükümlerin paraleli hükümler, geçiş döneminin gerçekleşme şartlarını düzenleyen Katma Protokol’ün çeşitli maddelerine yerleştirilmiştir³¹⁰.

2.6.2. Katma Protokol’de yer alan vergi ile ilgili hükümler

GB esasına dayandırılmış bulunan ve 64 maddeden meydana gelen Katma Protokol³¹¹, malların serbest dolaşımını gerçekleştirecek usul, sıra ve süreler de dâhil olmak üzere, kişilerin, hizmetlerin, sermayenin serbest dolaşımı; ulaştırma, rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması; ekonomi ve ticaret politikalarının uyumlu hale getirilmesi konularını hükme bağlamaktadır³¹². Katma Protokol’de yer alan vergi ile ilgili hükümler şunlardır;

Madde 44; Hiçbir Akit Taraf, diğer tarafın mallarına, benzeri milli mallara dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından, hangi nitelikte olursa olsun, dolaylı veya dolaysız daha yüksek bir iç vergi uygulayamaz.

Hiçbir Akit Taraf, diğer tarafın mallarına, başka üretimleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte bir iç vergi uygulayamaz.

Akit Taraflar, imza tarihinde mevcut olan ve yukarıdaki kurallara aykırı bulunan hükümleri en geç bu Protokol’ün yürürlüğe girişinden sonraki üçüncü yılın başında kaldırır.

³¹⁰ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 125.

³¹¹ <http://www.tcberlinbe.de/tr/ab/temelmetinler-karma.htm>, (21.02.2005).

³¹² <http://www.dtm.gov.tr/ab/katmapro.htm>, (21.02.2005).

Türkiye ile Topluluk arasındaki mal alışverişlerinde, ihraç edilen mallar, dolaylı veya dolaysız olarak bu mallara uygulanan vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamaz.

Muamele Vergisi kademeli toplu vergi sistemine göre olmuyorsa, ithal mallarına uygulanan iç vergiler veya ihraç mallarına tanınan iadeler için yukarıdaki fıkralarda yer alan ilkelere dokunmamak şartıyla, mallar veya mal grupları itibariyle ortalama hadler tespit olunabilir.

Ortaklık Konseyi, Topluluğun bu maddede belirtilen alandaki tecrübesini göz önünde bulundurarak, yukarıdaki hükümlerin uygulanmasını gözetir.

Katma protokolün bu maddesinin 3. bendi Türkiye'nin KDV'yi 1 Ocak 1985 tarihinde kabul etmesiyle bu bendin bir hükmü kalmamıştır ve kurucu anlaşmadan çıkarılmıştır.

Madde 45: Muamele vergileri, tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışındaki vergilendirmelerde, Türkiye ile Topluluk arasındaki mal alışverişlerinde, muafiyet tanınması ve ihracatta vergi iadesi yapılması ile ithalatta fark giderici vergi veya resimler konulması, ancak alınması tasarlanan bu tedbirlerin, Ortaklık Konseyi'nce, sınırlı bir süre için, önceden onaylanmış olmasına bağlıdır.

Ortaklık ile doğrudan ilişkisi olmayan durumlarda, Ortaklık Konseyi'nin karar alması durumunda uyumlaştırma yapılabilir. Protokolün 48. maddesine göre: "Bu Protokol hükümlerinin kapsamına girmemekle beraber ortaklığın işlemlerini doğrudan doğruya etkileyen veya bu hükümler kapsamına girdiği halde bunlarla ilgili herhangi bir özel usul öngörülmemiş olan alanlarda Ortaklık Konseyi, Akit Taraflardan her birine, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yaklaştırılmasına yönelik tedbirler almalarını tavsiye edebilir."

Katma protokol vergiyle ilgili getirdiği düzenlemelerin yanında korunma hükmü de getirmiştir. Protokolün 60. maddesine göre: "Türk ekonomisinin bir faaliyet sektörünü veya dış mali istikrarını tehlikeye düşürecek ciddi bozukluklar ortaya çıkar veya Türkiye'nin bir bölgesinin ekonomik durumunun bozulması şeklinde güç-

lükler belirirse, Türkiye gerekli korunma tedbirlerini alabilir. Bu tedbirler ve bunların uygulama usulleri Ortaklık Konseyi'ne geciktirmeksizin bildirilir.”

2.6.3. 1/95 Sayılı ortaklık konseyi kararında vergi ile ilgili hükümler

6 Mart 1995 tarihinde Brüksel de toplanan AET Ortaklık konseyi, Türkiye-AB arasında GB'yi temsil eden kararlar almıştır³¹³. Burada alınan vergi ile ilgili hükümlerin katma protokolde yer alan hükümlerden farklı olmadığı görülür. Bunun nedeni ise, Türkiye-AB ilişkilerinin fiilen GB aşamasında kalmış olmasından kaynaklanmaktadır³¹⁴. Bu kararda yer alan vergi ile ilgili düzenlemeler özet olarak şunlardır:

Birinci bölüm 4. maddede, gümrük vergilerinin, eş etkili vergi ve resimlerin kaldırılmasını ve bir daha bu tür vergilerin konulmamasını içerir. Bu madde şu şekildedir: “Topluluk ile Türkiye arasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili vergi ve resimler bu Karar'ın yürürlüğe girdiği tarihte tamamen uygulamadan kaldırılır. Topluluk ile Türkiye o tarihten itibaren yeni ithalat ve ihracat vergileri ile eş etkili vergi ve resimleri uygulamaya koymaktan kaçınırlar. Bu hükümler mali nitelikte gümrük vergilerini de kapsar.”

OGT'nin oluşturulmasıyla ilgili hükümler 13.-21. maddeler arasına belirtilmiştir. Bu maddelerde Türkiye, Topluluk üyesi olmayan ülkeler bakımından OGT'ye uyum sağlamasına, bunun için gerekli değişikliklerin yapılması gerektiğine işaret etmektedir.

Doğrudan vergileme ile ilgili olarak düzenlenen 47. madde de, Taraflardan birinin bağlı bulunduğu herhangi bir uluslararası anlaşma veya bağlı olduğu başka bir düzenlemeyle vergi alanında elde ettiği avantajları diğer tarafa teşmil edici etkisinin olmayacağını ifade eder. Bunun yanında, taraflardan birinin vergiden kaçınılmasını veya vergi kaçakçılığını önlemeyi amaçlayan tedbir almasını veya uygulamasını engelleyici, taraflardan birinin, yerleşik oldukları yer itibariyle benzer durumda olma-

³¹³ <http://www.foreigntrade.gov.tr/ab/OKK95/1-95giris.htm>, (21.02.2005).

³¹⁴ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 126.

yan vergi mükelleflerine, kendi vergi mevzuatında yer alan hükümlerini uygulama hakkını engelleyici etkisi olmayacağını ifade eder.

Dolaylı vergileme ile ilgili olan 48. maddede ise, hiçbir akit taraf, diğer tarafın mallarına, benzeri ulusal mallara dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından daha yüksek dolaylı veya dolaysız bir iç vergi uygulamayacağını, aşırı vergi iadesi yapmasın yasak olduğunu ve bu tip uygulamaların hükümlerinin yürürlükten kaldırılması ifade edilmiştir.

Mevzuat uyumlaştırmasına ilişkin olarak 49. maddede ise, Protokol kapsamına girmeyen ancak Ortaklığın işleyişi ile doğrudan ilgisi bulunan alanlarda veya bu Kararın kapsamında olmakla birlikte, Karar çerçevesinde özel hiçbir düzenleme yapılmamış alanlarda, mevzuat, yönetmelik veya idari düzenlemeleri yaklaştırmalarına imkân tanımaktadır.

2.6.4. Vergilendirme yetkisi açısından Türkiye Anayasası'nın AB'ye uyumu

Avrupa Birliği, üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmedir³¹⁵. Avrupa Birliği hukuk düzeni, bu anlamda kendine özgü bir hukuk düzenidir³¹⁶.

Uluslar üstü hukuk düzeninin sağlanabilmesi için Topluluğa üye devletler, üye olmadan önce veya sonra Anayasalarında yer alan egemenlik kuralından vazgeçmişler ve giderek egemenliğin bir bölümünü Topluluğa devreden bir yaklaşım benimseyerek Anayasalarını bu yolla değiştirmişlerdir. Örneğin; Almanya Anayasasınının 24. maddesinde, "Federasyon, devletler arası kurumlara egemen haklar devre-

³¹⁵ Nami ÇAĞAN, *Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi*, Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, Ankara 1990, s.87.

³¹⁶ BORCHARD., a.g.m., p.24.

debilir.” demektedir³¹⁷. AB’nin bu uluslar üstü niteliği ile 1982 Anayasası’nın egemenliğe ilişkin ilkeleri bağdaşmamaktadır. Bu ilkeler aşağıda verilmiştir³¹⁸.

1982 Anayasası’nın egemenlik ile ilgili olan 6. maddesine göre; “Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.” Yasama yetkisi ilgili olan 7. maddeye göre; “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.”

Yürütme yetkisi ve görevi ile ilgili olan 8. madde; “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” demektedir. Ancak uluslar arası bir organın ulusal hukuk düzeninde yürütme organı yerine yetkili kılınması Anayasanın yürütme yetki ve görevlerini düzenleyen 8. maddesini aşmaktadır³¹⁹.

Yargı yetkisi ile ilgili olan 9. madde; “Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.” demektedir. Oysa ATAD Topluluk hukukunun yorumlanmasında ve uygulanmasında yetkili ve görevlidir. Kararlar AET anlaşmasının 169. maddesine göre üye devletler için bağlayıcıdır. Bu nedenle ulusal mahkemeler Anayasa Mahkemesine başvurmadan, Topluluk hukukunun kararlarını uygulamada yükümlü olmaktadır. Bu durum ise bizim anayasa sistemimize aykırıdır³²⁰.

Dolayısıyla egemenlik üç şekilde kullanılır. Ya Yasama şeklindedir, bunun asli organı TBMM’dir. Ya yürütmedir, bunun asli organı Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu’dur. Ya da yargıdır, bunun asli organı bağımsız mahkemelerdir. Bu asli organ-

³¹⁷ Mehmet E. PALAMUT, Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye’nin AB Karşısında ki Konumu, AB’ye Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, 17. Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, No: 185,

³¹⁸ <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/AnayasaMetni.htm>, 23.02.2005.

³¹⁹ Bumin ANAL ve M.Bülent TOKUCOĞLU, Avrupa Topluluğu Hukuku ve 1982 Anayasası’nda Egemenlik, *İzmir Barosu Dergisi*, Nisan 1989, Sayı: 2, s. 55.

³²⁰ Ramazan SODAN, Türkiye’nin Avrupa Toplumuna Tam Üyeliği Halinde; Avrupa Toplulukları Hukuku ile Anayasa Hukukumuzun Uyumu Sorunu, *Türk İdare Dergisi*, Aralık 1988, Sayı:381, s. 183.

lar dışında, Anayasada ismi geçen kuruluşların, Türk Milleti adına egemenliği kullanması söz konusu değildir³²¹.

Vergi ödevi ilgili olan 73. maddeye; “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 mali yükümlülükler kanunla konular, 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.” demektedir. Ancak Roma Anlaşması’nın 95. maddesi ve onu izleyen hükümleri devletin vergi koyma yetkilerini sınırlandırdığı gibi, üye devletler arasında ithalat ve ihracatta, her türlü vergi, resim, ya da benzer tedbir uygulamasını yasaklamıştır. Bu durumda Anayasamızın 73. maddesi Roma Anlaşması’nın 95. maddesinde yer alan hükümlere ve Topluluk direktiflerine göre değişikliğe uğraması gerekecektir³²².

Anayasamızın 90. maddesinin son fıkrası; “usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir.” demektedir. Dolayısıyla Anayasa’ya uygun şekilde yürürlüğe konulmayan anlaşmaların Türkiye’yi bağlamayacağını belirtmiş olmaktadır³²³.

AB ile Türkiye arasında; ithalatta ve ihracatta gümrük vergileri, eş etkili resimler, miktar kısıtlamaları ve koruma sağlamayı gözeten eş etkili her türlü tedbirin kaldırılması öngörülmüştür(AA. m. 10/2., KP. m.8–15, OKK. m.4). Bu konuyla bağlantılı olarak, Anayasamızın 167. maddesinde yer alan düzenleme GB yükümlülüğü ile çelişir gibi görünmektedir. Bu madde de; “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.” denmektedir. Hü-

³²¹ SODAN, a.g.m., s. 180-181.

³²² SODAN, a.g.m., s. 185.

³²³ Aykut TAVŞANCI, Vergilendirme Yetkisi Açısından Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Avrupa Birliği’ne Uyumunu, *E-Yaklaşım*, Sayı 145, Ocak 2005, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (22.02.2005).

kümete yasayla ithalatta eş etkili vergiler koyma yetkisi verebileceğini düzenleyen bu hükmün, GB'nin başlamasıyla, AB ülkeleri açısından uygulanabilirliğinin kalmadığını söylemek gereklidir³²⁴.

Birlik organlarının aldığı kararlar üye devletler tarafından doğrudan uygulanmak zorundadır ve Birlik hukuku kuralları ile üye devletlerin ulusal hukuk kuralları çatıştığı takdirde birlik hukukunun üstün tutulması gerekmektedir³²⁵. Bu açıdan eğer Türkiye'nin tam üye olması durumunda yasama yetkisini AB ile paylaşmak zorunda kalacaktır. Bu nedenle anayasamıza egemenliğin bazı durumlarda uluslar üstü bir organa devredilmesine imkân veren bir hüküm eklenmelidir.

2.6.5. Türkiye'nin vergi uyumlaştırma yükümlülüğü

Vergi uyumlaştırmasının en önemli nedeni üye ülkelerin vergi yüklerindeki farklılıklardır. Bu açıdan Türkiye'nin vergi uyumlaştırması yükümlülüğü konusuna geçmeden önce Türkiye'deki vergi yüküyle AB'deki vergi yükü ortalamasıyla karşılaştırmak gerekir.

2.6.5.1. Vergi yükü bakımından AB ile karşılaştırma

Vergi yükü, belli bir dönemdeki vergiler toplamının gayrisafi yurt içi hâsılaya oranlanması yolu ile bulunan sayısal değerdir³²⁶. Bu şekilde hesaplanan vergi yükünün özellikle uluslararası karşılaştırmalar açısından oldukça işe yarayan, önemli bir enstrüman olduğu bir vakıdır³²⁷.

Tablo 2.5'da görüldüğü gibi 1965 yılından bu yana yaşanan trende ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında, vergi gelirleri/GSYİH oranının sürekli olarak arttığı, ancak son yıllarda bu artışın giderek azaldığı ve etkisini kaybettiği görülmektedir. Ancak Türkiye'de 1985 yılında verginin milli gelire oranı yüzde 15,4 iken, 15,7 puanlık artışla 2002 yılında yüzde 31,1'e çıktığı görülmüyor. Diğer bir değişle, 1985

³²⁴ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.127.

³²⁵ Doğan GÖKBEL, *Vergilendirme Yetkisinin Uluslar arası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1996, s.68.

³²⁶ TOBB, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, TOBB Yayını, Ankara, 1992, s. 20.

³²⁷ Yüksel KARACAM, OECD Alanında Vergi Yüküne İlişkin Değerlendirmeler, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (23.02.2005).

yılında toplam vergi gelirleri GSYİH'nın %15,4 iken 2002 yılına gelindiğinde bu oran yaklaşık iki kat artarak 31,1'e ulaşmıştır. Diğer ülkelerdeki artış, Türkiye'nin çok altında kalmıştır. Bu arada, İngiltere, Hollanda ve İrlanda'da son 17 yılda vergi yükü azalmıştır.

Tablo 2.5. AB'ye üye ülkelerde vergi yükü (toplam vergi gelirleri/GSYİH)

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2001	2002
Avusturya	33,9	34,6	37,4	39,8	41,9	40,4	41,6	43,4	45,2	44,0
Belçika	31,1	34,8	40,6	42,4	45,6	43,2	44,8	45,7	45,9	46,4
Danimarka	29,9	39,2	40,0	43,9	47,4	47,1	49,4	49,6	49,9	48,9
Finlandiya	30,4	32,0	36,8	36,2	40,2	44,3	46,0	48,0	46,0	45,9
Fransa	34,5	34,1	35,9	40,6	43,8	43,0	43,9	45,2	44,9	44,0
Almanya	31,6	32,3	35,3	37,5	37,2	35,7	38,2	37,8	36,8	36,0
Yunanistan	19,9	22,4	21,8	24,2	28,6	29,3	32,4	38,2	36,6	35,9
İrlanda	24,9	28,8	29,1	31,4	35,0	33,5	32,8	32,2	30,1	28,4
İtalya	25,5	26,1	26,1	30,4	34,4	38,9	41,2	43,2	43,0	42,6
Lüksemburg	27,7	26,8	37,5	40,8	45,1	40,8	42,3	40,2	40,7	41,8
Hollanda	32,8	35,6	41,3	43,6	42,8	42,9	41,9	41,2	39,8	39,2
Portekiz	15,8	19,4	20,8	24,1	26,6	29,2	33,6	36,4	35,6	33,9
İspanya	14,7	16,3	18,8	23,1	27,8	33,2	32,8	35,2	35,0	35,6
İsveç	35,0	38,5	42,0	47,3	48,2	53,2	48,5	53,8	51,9	50,2
İngiltere	30,4	37,0	35,3	35,2	37,7	36,5	35,0	37,4	37,2	35,8
AB 15	27,9	30,5	33,2	36,0	38,8	39,4	40,3	41,8	41,2	40,6
ABD	24,7	27,0	25,6	26,4	25,6	27,3	27,9	29,9	28,9	26,4
Japonya	18,2	19,6	20,8	25,3	27,4	30,2	27,8	27,1	27,4	25,8
Türkiye	10,6	12,5	16,0	17,9	15,4	20,0	22,6	32,3	35,1	31,1

Kaynak: OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2004 (Table 3)

Sonuç olarak, Türkiye'de birçok Avrupa ülkesinde olduğundan daha yüksek vergi yükü düzeylerine ulaşılmıştır. Ekonomik gerekçelerle artan vergi yükünü mükellef sayısı takip edememekte; bu durum gelir dağılımında bozulma başta olmak üzere birçok ekonomik ve sosyal soruna yol açmaktadır. Bu nedenle Avrupa Birliğine tam üye olmayı hedefleyen ülkemizde, vergi sisteminin Avrupa Birliği normlarına uygun olarak yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

2.6.5.2. Türkiye'nin vergi uyumlaştırma yükümlülüğü var mıdır?

Ankara Anlaşması'nın 16. maddesi, vergilendirme ile ilgili Roma Anlaşması'nın hükümlerinin Türkiye AT ilişkilerinde uygulanacağını öngörmüştür. Ancak bu konuda özel hükümler getiren Katma Protokolde(KP), Kurucu Anlaşma'nın 93. maddesine paralel (dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili) bir hüküm yer almamış-

tır. 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi kararında(OKK) da, böyle bir hüküm bulunmamaktadır³²⁸.

Katma Protokol'ün 48. veya OKK'nın 49. maddesi temelinde, vergi uyumlaştırılması yolunun açık olduğu söylenebilir. Bu maddeler, KP'nin ve OKK'nın kapsamında yer almayan ancak ortaklığın işleyişini etkileyen konularda, ortaklık konseyi kararıyla mevzuat yakınlaştırması yapabileceğini ön görmektedir. Bu çerçevenin dışında, Türkiye – AB ilişkilerinin bu safhasında, Türkiye'nin vergi uyumlaştırmasına gitme yükümlülüğünün bulunmadığını söyleyebiliriz. Çünkü bu yükümlülükler tam üyelik aşamasını ilgilendiren bir konudur³²⁹.

Yapılan müzakereler sonucunda Türkiye'nin 2005 yılının sonlarına doğru tam üyelik müzakereline başlama kararı alınmıştır. Bu noktada tam üyelik görüşmelerinin başlamasıyla AB ortak vergi mevzuatına Türkiye'nin uyumu ile ilgili pazarlıklarda başlayacaktır.

³²⁸ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 138.

³²⁹ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 138.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE UYGULANAN KATMADEĞER VE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN AVRUPABİRLİĞİNE UYUMU

Avrupa Birliği içinde ekonomik birliğin tam olarak kurulabilmesi için üye ülkeler arasında vergi uyumlaştırmasının sağlanması gerekir. Mal, hizmet, kişi ve sermayenin serbest dolaşımını sağlayıp birlik içerisindeki rekabet sapmalarını gidermek için 1960'larda KDV ile uyumlaştırma çalışmaları başlatılmış, gümrük vergileri ise ilk altı üye ülkede 1968 yılına kadar kaldırılarak OGT uygulamasına geçilmiştir. Üye ülkeler, vergi uyumlaştırması ile mali egemenliklerini kaybedeceklerini düşünmeleri özellikle de gelir ve servetin mevcudiyeti üzerinden alınan, konulduğu kişi ya da kurum üzerinde kalması nedeniyle dolaysız vergilerin uyumlaştırılması yavaş ilerlemiştir. Bu nedenle KDV, ÖTV ve gümrük vergileri alanında uyumlaştırma ön plana çıkmıştır. Günümüzde gümrük vergileri alanında uyumlaştırma çalışmaları tamamlanmış olup KDV ve ÖTV'de uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir.

3.1. Katma Değer Vergisinde AB ile Uyum Çalışmaları

Roma Anlaşması, temelinde üye devletlerin ekonomik politikalarını birbirine yaklaştırmak ve belli bazı alanlarda ortak politikalar takip etmelerini sağlamak amacıyla bir ortak pazarın yaratılmasını hedef almaktadır³³⁰. Bu amaç gereğince üye ülkelerin vergi sistemlerinin de birbiriyle uyumlu olması gerekir. Roma Anlaşmasının 99. ve 101. maddelerinde vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusundaki hükümler gereğince Topluluk Komisyonu'nun 1958 yılında yayınladığı raporda, dolaylı vergilerin ülkeden ülkeye farklı uygulama şekilleri gösterdiğini ve bunun uluslararası ticarete rekabet eşitliğini bozduğunu, bu rekabet bozucu engellerin ortadan kalkması için dolaylı vergilerin KDV ile ikame edilmesi gerektiğini belirtmiştir³³¹.

Vergi uyumlaştırmasını gerçekleştirmek isteyen Topluluğa Üye ülkeler mali alandaki farklılıkları gidererek tarafsız rekabet sağlayacak araştırmalar ve inceleme-

³³⁰ Pierre GUREU, AET'de Vergi Politikası, *Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, İstanbul, Met./er Matbaası, 1981, s. 295.

³³¹ PEHLİVAN, a.g.e., s.168.

leri sürdürdüler. Fransa'da 1954 yılından beri uygulanmakta olan KDV'yi Danimarka 1967, Almanya 1968, Hollanda 1969 Lüksemburg 1970, Belçika 1971, İngiltere ve İtalya ise 1973 yılında uygulamaya başladılar.

3.1.1. KDV'nin temel özellikleri konusunda AB ile uyum çalışmaları

3.1.1.1. AB KDV'sinin temel özellikleri

AB KDV'sinin bugünkü duruma ulaşmasını sağlayan en önemli metinler şunlardır³³²:

- Neumark Raporu (Temmuz 1962),
- Birinci KDV Direktifi, 67/227/CEE (KDV'nin Kabulü),
- İkinci KDV Direktifi, 67/228/CEE (İkinci Direktifin Yerine Geçti, Ortak KDV),
- Altıncı KDV Direktifi, 77/388/CEE (İkinci Direktifin Yerine Geçti, Ortak KDV),
- Tek Pazarın Başlatılmasına Yönelik "Beyaz Kitap" (Haziran 1985),
- Komiser Scrivener Teklifi (18 Mayıs 1989).

AB ülkelerinde bu konuların açıklanması KDV konusundaki uyumu da açıklayacaktır.

3.1.1.1.1. Ortak KDV sisteminin oluşmasını sağlayan önemli direktifler,

3.1.1.1.1.1. Birinci direktif

Birinci direktif, AT üyesi ülkelerin en geç 1.1.1970 tarihine kadar ortak bir KDV sistemini kabul etmelerini öngörmüştür. Ancak, üye ülkelerin bu süre içinde KDV uygulamasına geçememeleri nedeni ile üçüncü direktif ile KDV'ye geçiş süresi 1.1.1972 tarihine kadar uzatılmıştır. Nitekim, Birinci Direktif gereği olarak Almanya 1968, Hollanda 1969 ve Lüksemburg 1970 yıllarında KDV'yi kabul etmişlerdir. İtalya ise 1973 yılında KDV'yi kabul etmiştir. Birinci Direktif, AT' de KDV sistemine

³³² BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 141.

geçişte ilk adım olmuştur. Nitekim bu direktif sonucu Tüketim Tipi KDV esası benimsenmiştir.

3.1.1.1.1.2. İkinci direktif

Avrupa Ekonomik Topluluğunun oluşturulmasına dair Antlaşmanın ve özellikle bunun 99. ve 100. maddelerinin, üye Devletlerin hâsılat vergilerine dair yasalarının uyumlaştırılması ile ilgili Birinci Konsey Yönergesinin Üye Devletlerde yürürlükte bulunan hâsılat vergilerinin, Birinci Yönergede belirtilen amaçlara ulaşmakta bir araç olarak, ortak bir KDV sistemi ile değiştirilmesi öngörülmektedir. Bu doğrultuda 2. direktif, ortak bir KDV sisteminin yapısı ve uygulama şekillerine ilişkin prosedürü ortaya koymuştur.

İkinci direktifin 1. maddesinde “Üye Devletler, bir ortak sistem uyarınca, hâsılat bazında hesaplanan bir vergiyi uygulamaya geçireceklerdir (bu vergiye bundan böyle “katma değer vergisi” denilecektir.)” demektedir. Sonraki maddelerinde KDV’nin konusunu, mükelleflerini, hizmet itfasını, ithalde vergiyi doğuran olayın neler olduğunu, matrah, muhasebe düzeni ve vergi indirimi gibi konuları açıklamıştır.

Bu direktifte ortak KDV belirlenirken üye ülkelere önemli ölçüde özerklik tanınmıştır.

3.1.1.1.1.3. Altıncı direktif

KDV konusunda birinci direktif yeterli görülmemekle yeni direktifler çıkarılmıştır. Ortak KDV’nin temel esasları ile ilgili başka bir direktifin çıkarılmasının nedenleri şunlardır³³³;

- 2. direktifte matrah, istisnalar gibi konularda üye ülkelere tanınan esnekliklerin daraltılarak üye ülkeler arasındaki farklılıkların giderilmesi ihtiyacı,

³³³ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 143.

- AT'ye yeni bir öz kaynak tesisine imkân hazırlamak için, KDV matrahının uyumlaştırılması ihtiyacı,
- Vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için, KDV'nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması ihtiyacı.

İkinci direktifi yürürlükten kaldıran altıncı KDV direktifine göre, eğer üye ülkelerin uygulamaları direktifle ters düşerse, vatandaşlar haklarını yönetmelik hükümlerindeki maddelere göre arama hakkına sahiptir.

22 başlıktan ve 10 ekten oluşan Altıncı KDV direktifinin birinci maddesine göre, Üye Devletler, yeni vergi sistemleri en kısa zamanda ve en geç Ocak 1978'e kadar yürürlüğe girecek şekilde gerekli yasal ve idari düzenlemeleri yapacaklarını öngörmektedir.

Altıncı direktifin diğer maddeleri kısaca şu konuları içermektedir;

- KDV'nin içeriği; KDV'nin malların ve hizmetlerin teslimine ve ithalata uygulanmasını öngörür(madde 2),
- KDV'nin uygulanacağı coğrafya; ortak KDV'nin üye ülkelerde uygulanacağını belirler (madde 3),
- KDV'nin Mükellefleri; Vergilendirecek kişileri, ekonomik faaliyette bulunan kişiler olarak tanımlar. Bunun yanında ticari, sınaî ve mesleki faaliyetlerle uğraşan kamu kuruluşlarını da vergi mükellefi olarak saymıştır (madde 4),
- Mal teslimi (madde 5),
- Hizmet ifası (madde 6),
- AB üyesi olmayan ülkelere ithal edilen malların vergilendirme işlemlerine tabi tutulacağı ile ilgili (madde 7),
- Mal teslimlerinin vergilendirilebilecekleri yer (madde 8)
- Danışmanlık, taşıma, reklâm, bankacılık gibi hizmetlerin vergilendirilebilecekleri yer (madde 9),
- Vergiyi doğuran olay ve verginin tahakkuku; KDV'nin yüklenilebilir hale geldiği zaman uygulanacak olan kuralları içerir (madde 10),

- Verginin matrahı, verginin hesap edileceği değerin nasıl bulunacağına ilişkin kuralları içerir. Bu maddenin 11/A sı ülke içindeki kuralları, 11/B'si ülke dışından yapılan ithalatta uygulanacak kuralları içerir (madde 11),
- Oranlar (madde 12),
- lke içinde istisnalar (madde 13),
- İthalatta istisnalar (madde 14),
- İhracat ve uluslar arası taşımacılıkta istisnalar (madde15),
- Malların uluslar arası dolaşımına ilişkin özel durumlar (madde 16),
- İndirimler, vergilendirilebilecek kişinin, daha önceki vergi oranından do-layı indirimleriyle ilgili hakları içerir (madde 17 – 20),
- Verginin ödenmesinden sorumlu kişiler (madde 21),
- Vergiyi ödemekle yükümlü olan kişilerin yapmakla yükümlü oldukları ödevler (madde 22 – 23),
- Kk lekli işletmelerin vergilendirilmesi ile ilgili özel rejim (madde 24),
- Çiftçilerin vergilendirilmesi ile ilgili özel rejim (madde 25),
- Seyahat acentelerinin vergilendirilmesi ile ilgili özel rejim (madde 26),
- Devletlerin vergilendirmeyi kolay hale getirmek için basitleştirici prose-drler uygulamalarına imkân sağlar (madde 27),
- Altıncı KDV direktifinde düzenlenmemiş olan vergiler hakkında ye l-kelere geçici düzenlemeler yapabilme hakkını verir (madde 28),
- KDV Komitesinin oluşturulması ve başkanın komisyonca seçilmesini n-görmektedir (madde 29),
- Altıncı direktif de olmasa da, ye ülkelerin konuyla ilgili düzenlemeler yapmasını öngören ve ECU'nn KDV düzenlemelerinde kullanılacak pa-rra birimi olması gerektiğiyle ilgili (madde 30 – 33A),
- KDV uyumlaştırılması konusunda daha çok çabanın gösterilmesi gerekti-ęini vurgulayan maddeler (madde 34 – 38).

Altıncı direktif KDV konusunda çeşitli matrah, mükellef gibi ayrıntıları açık-lığa kavuşturmuş ve bu konulara uyumlaştırmanın gerçekleşmesini sağlamıştır. Al-

tıncı Direktif, daha sonra çıkan çeşitli direktifler tarafından değişikliğe uğramıştır.

Bu direktiflerden bazıları ve ilgili oldukları konular şunlardır:

- Yedinci KDV direktifi (74/5), ikinci el mallar ve koleksiyon konusu eşya ve antikalarla ilgili özel düzenlemeler getirmiştir (14 Şubat 1974),
- Sekizinci KDV direktifi (79/1072), KDV'nin diğer ülke vatandaşlarına da geri ödenmesi konusunda düzenlemeler yapmıştır (6 Aralık 1979),
- Onbirinci KDV direktifi (80/368), Fransız deniz aşırı bölgelerinin altıncı KDV yönetmeliğine uyma zorunluluklarının olmadıkları belirtilmiştir (26 Mart 1980),
- Onüçüncü KDV direktifi (86/560), üye devletlerin dışındaki ülkelerde oluşturulmuş olan işletmeler için de KDV geri ödemelerinin yapılmasını düzenlemiştir (17 Kasım 1986),
- Onbeşinci KDV direktifi (83/648), Yunanistan'da ortak KDV sisteminin uygulamaya konulmasının ertelenmesi (19 Aralık 1983),
- Onyedinci KDV direktifi (85/362), geçici olarak üye devletlere ithal edilmiş olan mallar üzerine KDV uygulamasını kapsam dışı bırakmıştır (16 Temmuz 1985),
- Onsekizinci KDV direktifi (89/465), 6. KDV direktifindeki bazı düzensizlikleri ortadan kaldırmıştır (18 Temmuz 1989).
- Yolcu taşımacılığı ile ilgili özel düzenlemeler getiren KDV direktifi (O.J., 1992,C.307).

3.1.1.1.2. Avrupa Birliği'nde KDV'nin tercih edilmesinin nedenleri

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Bu vergiyi üstün kılan başlıca özellikler, harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülebilen vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde

satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olmasıdır³³⁴. KDV'nin özellikleri ise aşağıdaki şekilde izah edebiliriz.

- KDV her kademede alınan bir vergidir. Üretim-tüketim zincirinin her aşamasındaki her muamele vergilendirilir,
- Her ekonomik aşamada sadece o aşamadaki katma değer vergilendirilir,
- Diğer bir deyişle mal veya hizmetlerin alış fiyatlarıyla satış arasındaki fark KDV'nin matrahına eşittir,
- Mal veya hizmetler üzerindeki vergi yükü tüm ekonomik kademelerde fiyatlarla aynı orandadır,
- Toplam vergi yükü her kademede, 0 kademenin katma değerine göre dağıtılır,
- Toplam vergi yükü kesin miktarı ile açık olarak fiyatla beraber alıcıya yansır,
- KDV ihracatı teşvik eder. Çünkü bu vergi uygulamasında ihracat vergiden muaf tutulmaktadır. Yani alışlarda ödenen KDV, ihracatçıya iade edilmektedir,
- KDV işletmelerin katma değerini kavraması nedeniyle verimli çalışmalarını sağlar,
- KDV tasarrufları vergilendirmediği için teşvik edici mahiyet taşır,
- Çevrenin korunması için tedbir niteliği taşımaktadır. Ürün veya belli işlemler üzerine konan AB uyumlaştırmasına konu olan dolaylı vergilerden sağlanacaktır. Bu ise, AB ülkelerinde çevre vergilerinin de uyumlaştırılması sonucunu doğurmaktadır³³⁵,
- Vergi oto kontrol sistemini sağlaması nedeniyle kaçakçılığı önler,
- Son olarak, KDV, bütünleşmiş bir pazarda uygulanan dolaylı vergilerin ortaya çıkarabileceği rekabet eşitsizliklerini önlemektedir. Bu sistemde vergi, ithalatta alınmaktadır. İthal edilen mala uygulanan oran, hem ithal

³³⁴ Fethi HEPER ve Ahmet AK, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Oransal Ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sistemi İle Karşılaştırılması-I, *E-Yaklaşım*, Sayı 123, Mart 2003, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (23.02.2005).

³³⁵ M. Bahattin KULU, AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Ortak Vergi Hukuku, *E-Yaklaşım*, Sayı 99, Mart 2001, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (23.02.2005).

ürün hem de aynı cinsten yerli ürün için aynı orandır. Örneğin; Almanya'nın, İtalya'ya ithal ettiği otomobillere, Almanya'da üretilen benzer otomobillere uyguladığı oranın aynısını uygulama yükümlülüğü vardır³³⁶.

KDV'nin yayılı muamele vergileri içindeki üstün özellikleri onu AB ülkelerinde tercih edilmesine yol açmıştır.

3.1.1.1.3. AB'ye üye ülkeler arasındaki malların alışverişinde KDV

AB'ye üye ülkeler ve üye olmayan ülkeler arasındaki mal ve hizmet ticaretinde önemli sorunlarla karşılaşılmaktadır. AB bu sorunları gidermeye yönelik olarak bir takım kararlar almış ve uygulamaya koymuştur. Bu kararların özellikle mal ve hizmet ticareti ile yolcu beraberindeki mallar ile ilgili olarak alınmıştır.

3.1.1.1.3.1. Topluluk içi ticari amaçlı mal hareketleri

Ticari amaçlı mal hareketlerinde “varış ülkesinde vergilendirme” prensibi geçerlidir. Bu prensibe göre, ihraç edilen mal veya hizmetin KDV'si, ithalatı yapan ülkede yani malın veya hizmetin bulunduğu ülkede alınacaktır. Bu açıdan varış ülkesi prensibine ithal vergisi de denir. Varış ülkesi prensibi, gümrüklerin kaldırılıp Tek pazar hedefinin gerçekleştirildiği 1993 yılına kadar farklı şekilde uygulanmıştır.

3.1.1.1.3.1.1. 1993 Yılına kadar uygulanan kurallar

AB Komisyon'un 1985 yılında hazırladığı, Topluluk iç pazarının tamamlanması konusundaki Beyaz Kitapta, Topluluk üyeleri arasında bir GB bulunmasına karşın; gümrüklerde değişik amaçlarla yapılan işlemlerin serbest dolaşımı engelleyerek, üye ülkelerin piyasalarının tek bir Topluluk pazarı olarak bütünleşmesine imkân vermediği tespit edilmişti. Tek pazarın oluşumunun gümrük kapılarında yapılmakta olan pasaport kontrolü gibi fiziki engellerin; farklı standartlar uygulanması nedeniyle yapılan kontroller gibi teknik engellerin ve özellikle dolaylı vergilerle ilgili olarak ihracat ve ithalat nedeniyle yapılan işlemlerden doğan mali engellerin kaldırılmasının

³³⁶ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 146.

31.12.1992 tarihine kadar tamamlanması öngörüldü³³⁷. Tek pazarın gerçekleştirileceği bu tarihe kadar vergilendirme işlemleri, ihracatçı ve ithalatçı ülkenin sınırlarında (gümrüklerinde) yapılıyordu. Bunu örnek üzerinde gösterelim;

Farklı KDV uygulamasına örnek, Almanya'dan Fransa'ya A ürünü ihraç edildiğini ve bu ürünle ilgili KDV oranının Almanya da %10, Fransa'da ise %15 olduğunu düşünelim. Bu ürünün ithalinde kullanılan 70 DM'lik hammadde için, 7 DM KDV ödenmiş ve ürün Fransa da 100DM ye satılmıştır. İhraç esnasında Alman şirketi vergi ödemeyecek, daha önce ödediği 7 DM gümrükte yapılan işlemlerden sonra kendisine iade edilecektir (ihracat istisnası). Fransız gümrüğünde ise, ithalatı yaparken şirket ithal fiyatı üzerinden %15 KDV ödeyecektir³³⁸.

3.1.1.1.3.1.2. 1993 Yılından sonra uygulanan kurallar

Gümrük kapılarında yapılan vergisel işlemlere 31.12.1992 tarihinden itibaren son verilerek, birlik içerisinde yapılan ticaretteki formaliteler kaldırılmış ve maliyetler düşürülmüştür. Bu tarihten itibaren gene varış ülkesi prensibi geçerli olmuş ancak 16 Aralık 1991 tarihinde yayımlanan 91/680 sayılı direktifle uygulamada bazı kolaylıklar getirilmiştir.

Yeni sistemde, üye ülkeler arasında uygulanacak olan KDV rejiminde farklı ülkelerdeki mükellefler arasındaki mal teslimlerinde KDV, varış ülkesi prensibine göre alınmaya devam edecektir. Satıcının bulunduğu üye ülkede, diğer üye ülkelere yönelik satış nedeniyle, ihracat istisnasında olduğu gibi, herhangi bir vergileme yapılmayacaktır. Aynı şekilde satılan malın girdilerinde yer alan KDV de iade edilecektir. Alıcının bulunduğu üye ülkede ise (varış ülkesinde) bu teslim "Topluluk içi iktisap" (Intra Community Acquisition)" nitelenerek, tıpkı ülke içindeki işlemlerde olduğu gibi mükellefin vergi dairesine beyanname vermesi suretiyle vergilenir. Bu şekilde ödenen vergiler indirim hakkından yararlanır. Görüldüğü gibi bu düzenleme-

³³⁷ Beyazıt BALCI, Avrupa Topluluğunda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu, *HUD Yayınları*, Sayı 168, Haziran 1995, Vergi Dünyası CD'si(CD-ROM).

³³⁸ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 151.

lerle daha önce gümrüklerde yapılan vergisel işlemler vergi dairelerine çekilerek, gümrüklerde malların ayrı bir işleme tabi tutulmasına gerek bırakılmamaktadır.³³⁹

Örneğin, Hollanda da faaliyet göstermekte olan (A) firması Fransa ' da faaliyette bulunan (B) firmasına 100.000 Euro değerinde mal ihraç ediyor. Hollanda ' da KDV oranı % 16, Fransa da ise % 18'dir. Bu durumda Hollanda ' da faaliyette bulunan (A) firması malı satarken herhangi bir KDV tahsil etmeyecektir. Bunun yerine kendi ülkesinde vergi iadesi alacaktır. Malı ithal eden Fransız firması ise mal gümrük idaresine girdiği zaman herhangi bir KDV ödemeyecektir. Bunun yerine malı muhasebe kayıtlarında “ Topluluk içi iktisap ” adı altında bir hesapta gösterecek daha sonra KDV beyannamesi bu malları da gösterecek şekilde düzenlenecektir. Yani ödemesi gereken KDV ' yi hesaplarken satışlarından dolayı tahsil etmiş olduğu KDV' den Topluluk içi iktisap ettiği mallar için ödemesi gerekli olan ve fakat ödemediği ve diğer mal ve hizmet alımları için ödemiş olduğu KDV ' yi indirecektir. Bu hesaplanmanın ardından eğer ödemesi gereken KDV çıkarsa bunu ödeyecek, eğer KDV devreden çıkarsa bunu daha sonraki dönemde indirecektir³⁴⁰.

Bu uygulama ile Avrupa Birliği içinde üye ülkeler arasında ithalat yapıldığı zaman mallar gümrüklerde KDV için beklememekte ve ithalatçı KDV' nin finansman giderleri ve bürokratik sorunlar ile karşılaşmamaktadır. Diğer bir ifadeyle Topluluk içinde mal transferleri kolaylaştırılarak birlik içi ticaret zımni olarak da olsa teşvik edilmektedir. Çünkü bu şekilde Fransız firma KDV' yi peşin olarak ödemek zorunda kalmamakta ve peşin olarak ödemediği KDV bedeli kadar bir parayı faizsiz kredi almış gibi kullanma imkânına kavuşmaktadır. Eğer aynı ihracatı bir Türk firması yapsa, bu durumda mal Fransız gümrük bölgesine girdiği anda KDV vergisi doğacak ve Fransız firma bu malı tesislerine götürebilmek için ithaldeki KDV' yi peşin olarak ödemek zorunda kalacaktı. Yani, örneğimizdeki 18.000 Euro kadar bir parayı bu malların ithalatını finanse etmek için kullanmak zorunda kalacaktı³⁴¹.

³³⁹ BALCI, a.g.m.

³⁴⁰ Ömer DEMİRDAŞ, “Avrupa Birliği'nde Geçici Katma Değer Rejimi Uygulaması, E-Yaklaşım, Sayı 139, Temmuz 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (18.02.2005).

³⁴¹ DEMİRBAŞ, a.g.m.

Satıcıya KDV iadesinin yapılmasında, suiistimalleri önlemek amacıyla çeşitli önlemler alınmıştır. Bu önlemlerin en önemlisi, ihracatçı ülkede KDV iadesinin yapılabilmesi için ithalatçı ülkede söz konusu malla ilgili KDV'nin ödenmiş olma zorunluluğu vardır. İhracatçı ülke, bu bilgiye ulaştıktan sonra KDV iadesini yapacaktır. Bu bilgilere ulaşabilmek için, üye ülkeler arasında bilgi alışverişini sağlayacak KDV Bilgi Değişim Sistemi kurulması 27 Ocak 1992 tarihli 218/92/CEE sayılı tüzüğü ile düzenlenmiştir³⁴².

3.1.1.1.3.2. Topluluk içinde yolcu beraberinde mallar

Bir üye ülkenin vatandaşı başka bir üye ülkede alışveriş yaptığı vakit, KDV'yi o ülkenin vatandaşı imiş gibi ödeyecek, ülkesine dönüşünde ise KDV ödemesi söz konusu olmayacaktır. Yani burada ticari mallarda ki gibi varış ülkesinde vergileme değil, çıkış ülkesinde vergileme geçerli olacaktır. Bu uygulamadan yararlanacak olan mallar; televizyon, müzik seti, video, bilgisayar gibi kişisel tüketime yönelik olan, yani ticari nitelikte olmayan mallardır³⁴³. Örneğini, Almanya'da ayakkabı alan Fransa vatandaşı vergiden muaf gerçek kişi almış olduğu bu ayakkabı için tahakkuk eden vergiyi Almanya'da ödeyecek, Fransa vergi idaresi gerçekleşen bu ithalat için herhangi bir vergi tahsilât isteminde bulunmayacaktır.

1993 yılına kadar uygulanan sistemde yolcu beraberindeki mallarda, her seyahat için kişi başına 600 Euro'luk bir sınırlandırma vardı. 1993 yılında tek pazara geçilmesiyle birlikte bu sınırlandırma kaldırılarak tüketicilerin, kişisel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla istedikleri miktardaki malı KDV'sini ödeyerek satın alıp bir diğer birlik ülkesine getirebilme imkânı tanınmıştır.

3.1.1.1.3.3. Vergiye tabi olmayan kurumların topluluk içi iktisapları

Kamu kurumları gibi konsey direktifiyle vergiden muaf kılınmış aktörlerin Topluluk üyesi bir devletten gerçekleştirdikleri iktisaplarda temel kural orijin prensibidir. Yani böyle bir iktisap durumunda bu organizasyonların almış oldukları mallar

³⁴² BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 152.

³⁴³ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 156.

için tahakkuk eden KDV kaynak ülkede vergilendirilip tahsil edilecek, varış ülkesinde herhangi bir yükümlülük altına girmeyeceklerdir³⁴⁴.

Burada dikkat edilmesi gereken usul ise bu organizasyonların Topluluk üyesi diğer devletlerden gerçekleştirmiş oldukları iktisaplarda 10.000 Euro'luk eşik sınırının uygulanmasıdır. Yani bu kuruluşların 10.000 Euro'ya kadar yapmış oldukları iktisaplar kaynak ülkede vergilendirilirken, 10.000 Euro'yu aştıkları andan itibaren varış ülkesinde vergilendirileceklerdir. 10.000 Euro'luk eşik sınırın uygulanmasında ülkelerin mali takvim yılı dikkate alınacaktır. Yani, mali yıl içerisinde değişik zamanlarda 10.000 Euro'yu geçmeyen miktarlarda mal alınırsa, bu miktarlar toplanacak ve eşik sınırı geçtiği tarihten itibaren vergilendirme varış ülkesinin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecektir. Örneğin, Danimarka vergi idaresi Nisan ayında Almanya'daki bir firmadan 4.000 Euro'luk mal alıyor. KDV oranı Almanya'da %15 iken, Danimarka'da %20 olarak uygulanmaktadır. Burada 4.000 Euro'luk mal eşik sınır olan 10.000 Euro'yu geçmediği için Almanya'da vergilendirilecek ve vergi %15 üzerinden hesaplanarak Almanya vergi idaresine yatırılacaktır. Daha sonra aynı firma Haziran ayında Almanya'dan 8.000 Euro'luk bilgisayar satın alıyor. Bu durumda alınan mal miktarı 10.000 Euro'yu geçmemesine rağmen toplamda yani Nisan ve Haziran ayında yapılan harcama toplamında 10.000 Euro'yu aştığı için vergilendirme Almanya'da değil Danimarka'da yapılacaktır. Bu kuruluşların bundan sonraki tüm alışlarında vergilendirme Danimarka'da içerisinde yapılacaktır. Yani Haziran ayından itibaren bu kuruluşlar destinasyon (varış ülkesinde vergilendirme) esasına göre vergilendirilecektir³⁴⁵.

3.1.1.1.3.4. Topluluk içi ticarete özel uygulama gören malların iktisabı

Avrupa Topluluğu'nun içerisinde mal hareketlerinde temel prensip destinasyon ilkesi olmasına rağmen Topluluk içerisinde gerçekleşen bazı malların kazanımında özel kurallar getirilmiştir.

³⁴⁴ DEMİRDAŞ, a.g.m.

³⁴⁵ DEMİRDAŞ, a.g.m.

3.1.1.1.3.4.1. Yeni nakil araçlarının iktisabı

Yeni taşıtlar (otomobil, uçak, gemi, motosiklet), aracın satın alındığı yerde değil, kaydının yaptırıldığı ülkede (varış ülkesinde) vergilendirilmesi esası getirilmiştir.³⁴⁶ Yani bu durumda mükellefin kim olduğuna bakılmaksızın KDV varış ülkesinde tahsil edilecektir. AB’de nakil araçları deyince anlaşılması gereken araçlar şunlardır:³⁴⁷

- Kara taşıtlarında 7,2 Kw’ı aşan güçte veya 48 cc’yi aşan kapasitede motora sahip olan taşıtlar,
- Kalkış Ağırlığı 1550 kg. aşan uçaklar,
- Uzunluğu 7,5 m’yi aşan gemiler.

Bu araçların yeni sayılabilmesi içinde aşağıdaki özelliklerin aynı ayna gerçekleşmiş olması gerekir,³⁴⁸

- İlk kullanım tarihinden itibaren üç aydan daha süre içerisinde teslim edilmiş olmak (bununla birlikte yukarıda tanımı verilen motorlu nakil araçlarında bu uygulama 6 ay olarak uygulanacaktır)
- Kara taşıtları için 6.000 km’den, gemiler için 100 saatten ve uçaklar için 40 saatten daha az seyahat etmiş olmak.

Yeni taşıt araçlarının satın alımında her üye ülke ayrı KDV oranı uygulamaktadır. Taşıt aracı satın alan tüketici herhangi bir ülke vatandaşı ise o ülkenin yasalarına göre KDV uygulanacaktır.

3.1.1.1.3.4.2. Postayla yapılan satışlar

Postayla yapılan satışların KDV’sinde; varış ülkesinde (alıcının bulunduğu ülkede) ödenmesi esası benimsenmiştir. Satıcının yıllık iş hacmi, belirlenen 100.000 Euro limitinin üstünde olması durumunda varış ülkesinde vergilendirme esası geçerlidir. Satıcı, bu limitin altında kalmasına rağmen satıcının varış ülkesi prensibini

³⁴⁶ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 157.

³⁴⁷ DEMİRDAŞ, a.g.m..

³⁴⁸ DEMİRDAŞ; a.g.m.

seçmesi durumunda da, vergilemenin destinasyon ülkesinde yapılması esası benimsenmiştir. Ancak yıllık iş hacminin 100.000 Euro limitini geçmemesi ve varış ülkesi uygulamasını seçmemesi durumunda ise, çıkış ülkesi ilkesi uygulanacaktır³⁴⁹.

Posta siparişi ile yapılan satışlarda KDV uygulaması yine her üye ülkenin yasalarına göre yapılacaktır. Burada posta siparişi ile yapılan satışlarda KDV ya posta siparişi ile ürünü satın alan tüketicinin vatandaşı olduğu ülkenin yasalarına ya da satıcı firmanın faaliyet gösterdiği ülkenin yasalarına göre alınacaktır.

3.1.1.1.3.5. Clearing sistemi

Clearing sistem, KDV ile ilgili ilk düzenlemelerin yer aldığı Neumark raporunda önerilmişti. Ancak bu ilke kabul görmemiş onun yerine varış ülkesi prensibi tercih edilmişti.

Çıkış ülkesinde vergilendirme yöntemi olarak bilinen bu yöntemin esasını, verginin ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınması ve daha sonra da malın tüketildiği ülke hazinesine iade edilmesi oluşturmaktadır (Telafi Sistemi)³⁵⁰. Yani, ihracat yapıldığı zaman ithalatçı, malın satış fiyatı ile birlikte KDV'yi ihracatçı ülkeye ödeyecektir. İthalatçı ülke bu malı kendi ülkesinde sattığı zaman, tahsil ettiği KDV'den ödediği KDV'yi indirecektir. Sistemin işleyebilmesi için bir "merkezi hesap" açılacak ve tutulan kayıtlara göre üye devletler, bu hesaba borçlanacaklar ya da hesaptan alacaklandırılacaklardır³⁵¹. Komisyon bu mekanizmayı önerirken çeşitli amaçların gerçekleşmesini hedeflemiştir³⁵²:

- Birinci amaç, vergi sınırları kaldırıldıktan sonra, Topluluk içi satışlardan toplanan KDV'yi uygun üye devlete vermek için güvenilir bir sistemin oluşturulmasıdır.
- Sistemin tüccarlar ve işletmeler üzerine en düşük düzeyde idari yük getirmesini sağlamaktır.

³⁴⁹ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 157.

³⁵⁰ BİLİCİ, 1995, a.g.m., s. 99.

³⁵¹ KİRAZCI, a.g.m.

³⁵² BAKKAL, a.g.e., s. 91.

- Sistemin üye devletlerin idari yapılarına iyi entegre olmasını sağlamaktır. Yani istenen bu sistemin, üye devletlerdeki mevcut KDV idaresine, fazla değişikliğe yol açmadan entegre olmasını sağlamaktır. Amaç, milli vergi idarelerine düşen ilave iş yükünü sınırlamaktır.
- Bu sistemin kendi kendini finanse etmesini sağlamaktır. Yani uzun dönemde sisteme yapılan ödemelerin, sisteme giren fon tutarlarını aşmamları gerekir.

Sistemin işleyiş mekanizmasını bir örnek yardımıyla açıklayabiliriz³⁵³:

- A şirketi X Üye Devletinde, B şirketi Y Üye Devletinde kayıtlı mükelleflerdir.
- X Üye Devletinde KDV oranı % 10, Y Üye Devletinde % 15'dir.
- A,B'ye 1000 ECU değerinde mal satar (ihracat),
- Bu malın üretimi için aldığı girdilere A 750 ECU ödemiştir.
- B, A'dan satın aldığı (ithalat) malı 1200 ECU'ya nihai tüketiciye satar.
- A ve B'nin dönem içi işlemleri yukarıda verilenlerden ibarettir.

X Üye Devletinde A mükellefinin vereceği KDV beyannamesinde aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Dönem içinde tahsil edilen KDV (ihracat) $1000 \times \% 10 = 100$ ECU
- İndirilecek KDV $750 \times \% 10 = 75$ ECU
- Ödenecek KDV = 25 ECU
- Topluluk içi ticaret nedeniyle tahsil edilen KDV = 100 ECU
- Topluluk içi ticaret nedeniyle indirilen KDV = 0 ECU

X Üye Devletinde $(75+25=)$ 100 ECU KDV tahsil edilmiştir. Bugünkü uygulama altında A mükellefi ihracat da doğan 25 ECU KDV'yi ödemez ve daha önce ödediği 75 ECU KDV'yi geri alır.

³⁵³ Deniz KİRAZCI, AT'ında Vergi Sınırlarının Kaldırılmasına Doğru Clearing System, *HUD Yayınları*, Sayı 87, Kasım 1988, Vergi Dünyası CD'si (CD-ROM).

Üye Devletinde B mükellefinin vereceği KDV beyannamesinde aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Dönem içinde tahsil edilen KDV = $11200 \times \% 15 = 180$ ECU
- İndirilecek KDV (ithalat) = $1000 \times \% 10 = 100$ ECU
- Ödenecek KDV = 80 ECU
- Topluluk içi ticaret nedeniyle tahsil edilen KDV = 0 ECU
- Topluluk içi ticaret nedeniyle indirilen KDV = 100 ECU

Y Üye Devletinde 80 ECU KDV tahsil edilmiştir. Ancak söz konusu mal nihai olarak Y Üye Devletinde tüketilmesine rağmen, malın üstündeki 180 ECU tutarındaki toplam KDV'nin 100 ECU tutarındaki kısmı, X Üye Devletinin hazinesine girmiştir. 100 ECU KDV X Üye Devletinde ödenmiş olmasına rağmen, indirilmiştir. Bugünkü uygulama altında B mükellefi malın ithalatında $1000 \times \% 15 = 150$ ECU ödeyecek ve takip eden aşamada bunu indirme hakkı doğacaktır.

Söz konusu işlemler sonucunda X ve Y Üye Devletlerinin "merkezi hesap"a gönderecekleri ilgili dönem bildirimlerinde aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

X Üye Devleti

Topluluk içi ticarete ilişkin toplam KDV tahsilâtı	(-) 100 ECU
Topluluk içi ticarete ilişkin toplam indirilecek KDV	(+) 0 ECU
Net Tutar	(-) 100 ECU

Y Üye Devleti

Topluluk içi ticarete ilişkin toplam KDV tahsilâtı	(-) 0 ECU
Topluluk içi ticaret ilişkin toplam indirilecek KDV	(+) 100 ECU
Net Tutar	(+) 100 ECU

Sonuç olarak X Üye Devleti "merkezi hesap"a 100 ECU ödeyecek, Y Devleti ise 100 ECU tahsil edecektir. Böylece malın nihai olarak tüketildiği Y Devleti Hazi-

nesine ait olan KDV "Clearing System" aracılığıyla X Devletinden alınıp Y Devleti-ne transfer edilmiş olacaktır.

Clearing Sisteminin eleştirilen yönleri şunlardır;

- Vergi iadelerinin hesaplanması ve ödenmesi zaman almaktadır. Yukarıdaki örneğimizde, X ülkesinin merkezi hesap vasıtasıyla tahsil ettiği 100 ECU'yü Y ülkesine iade etmesi zaman alacaktır.
- Ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklar, vergi oranının yüksek olduğu ülkede bir gelir kaybı oluşturmaktadır.

3.1.1.1.4. AB'ye üye olmayan ülkelerle olan mal hareketlerinde KDV

AB'nin üçüncü ülkelerle olan ticareti kendi üye ülkeleriyle olan ticaretinden farklıdır. Burada uygulanan işlemler sınırlarda kontrol edilmektedir. Yani AB dışına ihracat yapan mükellefe bu ürünle ilgili olarak ödediği KDV, gümrük işlemlerinden sonra iade edilmektedir. Tersisi durumda yani AB ülkesinin birlik dışındaki üçüncü ülkelerden mal ithal etmesi durumunda ise KDV gümrüklerde tahsil edilmektedir.

Üçüncü ülkelerden AB'ye yapılan yolcu beraberindeki mallarla ilgili düzenlemeler 14 Şubat 1994 tarihli 94/5/CEE sayılı direktifte yer almıştır. Buna göre, üçüncü ülkelerden AB'ye yapılan yolculuklarda yolcu beraberindeki mallara belli sınırı aşması durumunda gümrükte vergi ödeme mükellefiyeti getirmiştir. Eğer yolcu beraberindeki mallar 175 Euro üzerinde ise KDV ödeme yükümlülüğü vardır. Aynı direktifte AB'den çıkış yaparken havalimanlarında veya limanlarda alışveriş yapan mükellefler içinde bu tutar sınır olarak uygulanmaktadır.

3.1.1.2. Türkiye'de uygulanan KDV'nin temel özellikleri

Türkiye'de KDV konusunda çalışmalar 1969 yılında başlamış ve 1984 yılında hazırlanan tasarı kabul edilip 01.01.1985 yılında yürürlüğe girmiştir³⁵⁴. Türkiye KDV sistemini kabul ederken AB konseyinin çıkardığı 6.direktifi temel model olarak

³⁵⁴ PEHLİVAN, a.g.e., s.169.

kullanmıştır.³⁵⁵ Bu şekilde üye olmamamıza rağmen, Topluluğun KDV sisteminden yararlanmış, yani spontane uyumlaştırma yoluna gidilmiştir³⁵⁶. Kanunun kabul edilmesiyle Banka Sigorta Muameleleri Dergisi(BSMV) hariç sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan vergiler şunlardır;

- Dâhilde alınan istihsal vergisi,
- İthalden alınan istihsal vergisi,
- Nakliyat vergisi,
- PTT hizmetleri vergisi,
- İlan ve reklâm hizmetleri vergisi,
- 2456 sayılı işletme vergisi kanunu,
- 1318 sayılı finansman kanununun spor toto vergisine ilişkin hükümleri,
- 6747 sayılı kanunun şeker istihlak vergisine ilişkin hükümleri.

3.1.1.3. KDV'nin temel özellikleri bakımından karşılaştırma

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)'nda KDV'nin konusuna giren teslim ve hizmetlerin kapsamı detaylı şekilde yer almıştır. Oysa AB'de KDV'sini şekillendiren 6. direktifte teslim ve hizmetlerin kapsamı detaylı şekilde belirtilmemiş, sadece tanımlamakla yetinilmiştir.

AB'ye üye ülkelerde yatırım mallarının tümünü vergi dışında bırakan tüketim tipi KDV benimsenmiştir (77/388/AET, m.17). Türkiye de uygulanan KDV ise bir yönüyle gelir tipi, bir yönüyle de tüketim tipi KDV'si uygulaması şeklindedir. Ülkemizde, yatırım malları üzerinden ödenen KDV amortisman süresi içerisinde indirimine konu edilmektedir. Bu yönüyle ülkemizde uygulanan KDV, gelir tipi KDV türüne girmektedir. Ancak teşvik edilen yatırımlar üzerinden ödenen KDV bir yılda bir defada tümünden indirimine konu edilmektedir. Bu yönüyle ülkemizde uygulanan KDV, tüketim tipi KDV'dir³⁵⁷.

³⁵⁵ GÖKTAŞ, a.g.m.

³⁵⁶ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.159.

³⁵⁷ AYDIN, a.g.m..

KDV indirimi ile ilgili olarak tahsil edilen vergi, ödenen vergiden daha az olması durumunda, aradaki farkın iade edilmesinde AB ile Türkiye’de uygulama arasında fark vardır. AB uygulamasında mükellefin isteğine göre, ya mükellefe hemen iade edilmekte ya da bir sonraki döneme devredilebilmektedir. Türkiye uygulamasında ise mükellefe bu seçim imkânı tanınmamış ve aradaki farkın mükellefe iade edilmeyip sonraki dönemlere aktarılacağı hüküm altına alınmıştır³⁵⁸.

KDVK (m.11, 1/b)’ye göre Türkiye’de ikamet etmeyen kişilerin KDV’li olarak satın aldığı malları Türkiye dışına getirmesi durumunda, gümrüklerde KDV’yi ödediğine dair belgeyi gösterdiğinde ödedikleri KDV’yi geri almaktadırlar. Yani ihracat istisnasından yararlanmaktadırlar. AB’de de buna benzer uygulama yapılmaktadır.

AB ve Türkiye de KDV, dolaylı hesaplama yönetim olan vergiden indirim yoluyla hesaplanmaktadır³⁵⁹. Yani, satışlar dolayısıyla tahsil edilen KDV’den, alımlar dolayısıyla ödenen KDV indirilerek ödenecek KDV bulunur.

3.1.2. KDV’de istisnalar konusunda Türkiye’nin AB ile uyumu

İstisnaya tabi tutulan mal ve hizmetleri daha fazla olan ülkeler, daha az istisna uygulamasına tabi ülkelere göre avantajlı olabilirler. İstisna uygulaması KDV’nin genel tüketim vergisi olma özelliğini zedeler. Avrupa Topluluğu’nun genel bütçe kalemlerinden bir tanesi de, üye ülkelerin KDV matrahı üzerinden alınan KDV payıdır. KDV üzerine aşırı istisna uygulanması durumunda AB bütçesi bundan doğrudan etkilenir. Bu nedenler dolayısıyla KDV’de oranların yanı sıra istisnalarında uyumlaştırılması gerekir.

3.1.2.1. Ülke içi mal ve hizmet teslimlerinde uygulanan istisnalar

Altıncı direktifin 13. maddesinde, üye ülkeler içinde uygulanacak istisnaları düzenlemektedir. Bu istisnalar, sağlık, sosyal yardım, eğitim, kültürel faaliyetler, ihracat ve ithalat ile ilgili olarak düzenlenmiştir. Ancak bu istisnaların uygulanabil-

³⁵⁸ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.161.

³⁵⁹ AYDIN, a.g.m.

mesi için basit, anlaşılır olması, kaçakçılığa, kötü kullanıma yol açmaması ve birliğin ortak politikalarıyla uyumlu olması gerekir.

Altıncı direktifin 13A maddesinde kamuya yararlı istisnalar düzenlenmiştir.

3.1.2.1.1. Sağlıkla ilgili istisnalar

Hastane ve sağlık merkezleri istisnası (m.13(A)/1-b: Kamu hukukuna bağlı veya bunlara benzer sosyal koşullarda faaliyette bulunan kuruluşların hastane, tedavi ve bunlara yakından bağlı hizmetleri ile hastaneler, tedavi ve teşhis merkezleri ve bunlara benzer diğer kamu menfaatine yararlı sağlık kurumlarının hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

KDVK (17/1) de sayılan kamu kuruluşları: “genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar” şeklinde belirtilmiştir. Bu kurum ve kuruluşların hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.(m.17/2-a)

Sağlık hizmetleri istisnası (m.13(A)/1-c): sağlık hizmeti sunanların (Üye Devletlere tanımlanan) yani serbest meslek faaliyeti şeklinde sürdürülen tedavi hizmetleri, vergiden istisnadır. Bunlar, hastane ve benzer kuruluşlar dışında kalan doktor ve diş hekimlerinin muayenehanelerinde verdikleri hizmetlerdir. KDVK’da bu şekilde bir düzenleme yoktur.

İnsan organı, kan, süt istisnası (m.13(A)/1-d): Vücut organları, kan ve süt teslimleri vergiden istisnadır. KDVK’nun 17. maddesinin 1. bendinde sayılan kurum ve kuruluşların... kan bankası ve organ nakline mahsus bankaları... işletmek veya yö-

netmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna etmiştir.

Diş teknisyenleri ve diş protezcileri istisnası (m.13(A)/1-e): Diş teknisyenlerinin mesleki sınırları içinde kalan hizmetleri ve diş doktoru ve teknisyenlerince yapılan protez teslimleri vergiden istisna edilmiştir. KDVK' unda buna benzer bir düzenleme yoktur.

3.1.2.1.2. Sosyal yardımla ilgili istisnalar;

Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik istisnası (m.13(A)/1-g): Yaşlı bakımevleri de dâhil olmak üzere, refah ve sosyal güvenlik çalışmalarına yakından bağlı olarak kamu ya da kamu yararına sayılan kuruluşlarca sunulan mal ve hizmetleri içerir.

KDVK 17/1 de sayılan kurum ve kuruluşların, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir (KDVK 17/2-a).

Çocuk ve gençleri koruma istisnası (m.13(A)/1-h): Çocukların ve gençlerin korunmasına yönelik olarak kamu kuruluşları ile Üye Devletlerce kamu menfaatine yararlı sayılan kuruluşlar tarafından sunulan mal ve hizmetleri kapsamaktadır.

KDVK(17/1) de sayılan kurum ve kuruluşların öğrenci ve yetiştirme yurtları ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir (KDVK 17/2-a).

3.1.2.1.3. Eğitim ile ilgili istisnalar

Eğitim istisnası (m.13(A)/1-i): eğitim ve kültür amacıyla faaliyette bulunan kamu kuruluşları ili aynı amacı taşıdığı devletçe kabul edilen kuruluşlarca yapılan, çocukların ve gençlerin eğitimine, okul ve yüksek okul öğrenimine, mesleki öğretime yönelik faaliyetler ile bu faaliyetlere bağlı olarak sunulan mal ve hizmetleri kapsa-

maktadır. KDVK(17/1) de sayılan kurum ve kuruluşların, ilim, fen ve güzel sanatları yaymak amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

Özel ders istisnası (m.13(A)/1-j): Öğretmenlerce özel ders verme hizmetleri ile okul ve yüksek okul öğrenimine ilişkin ders verme hizmetleri bu kapsamda değerlendirilmektedir. KDVK’ unda buna benzer bir düzenleme yoktur.

3.1.2.1.4. Sosyal grup ile ilgili istisnalar

Spor ve fiziksel eğitim istisnası (m.13(A)/1-m): Kar amacı taşımayan kuruluşlarca spor ve beden eğitimi faaliyetlerine ilişkin olarak, bu faaliyetlere katılanlara sunulan belirli hizmetler; KDVK(17/1) de sayılan kurum ve kuruluşların... spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri istisna edilmiştir (KDVK 17/2-b).

Spor faaliyetlerine giriş ücretleri istisnası (F Eki 1): geçiş dönemi çerçevesinde, F ekinde spor faaliyetlerine giriş bedellerinin üye devletlerce istisna edilmesi mümkündür. KDVK(17/1) de sayılan kurum ve kuruluşların,... spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri istisna edilmiştir (KDVK 17/2-b).

Hasta ve özürlü taşıma istisnası (m.13(A)/1-p): Yetki verilen kuruluşlarca hasta ve yaralıların bu amaca uygun araçlarla taşınması hizmetleri, KDVK’unda buna benzer bir uygulama bulunmamaktadır.

Sivil toplum örgütlerine yönelik istisna (m.13(A)/1-l): Kar amacı taşımayan, politik, sendikal, dini, milli, felsefi, hayır, insani amaçlı kuruluşların üyelerine belirli bir aidat karşılığında sundukları mal ve hizmetler (haksız rekabete yol açmaması kaydıyla);

Dini ve felsefi kuruluşlara yönelik istisna (m.13(A)/1-k): Dini kuruluşlar görevlilerince sunulan ve yukarıda (b), (g), (h) ve (i) paragraflarında sözü edilen amaçlara uygun ve ruhani gelişmeye yönelik belirli mal ve hizmetler istisna edilmiştir.

3.1.2.1.5. Kültürel faaliyet grubu

Kültürel faaliyet istisnası (m.13(A)/1-n): Kamu kuruluşları ile Üye Devletlerce kamu menfaatine yararlı sayılan kültürel kuruluşların belirli kültür hizmetleri ile faaliyetleriyle yakın ilişkin mal teslimleri istisnadır. KDVK(17/1) de sayılan kurum ve kuruluşların, Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir (KDVK 17/2-b) ve aynı kurum ve kuruluşların, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar.... işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir (KDVK 17/2-a)

Kamu radyo ve TV kültürel faaliyetleri istisnası (m.13(A)/1-q): Devlet radyo ve televizyon kurumlarının ticari nitelikte olmayan faaliyetleri istisnadır. KDVK'nda doğrudan bir düzenleme yoktur.

Serbest meslek istisnası (F Eki 2): 11 Nisan 1967 tarihli ikinci Konsey Direktifinin B ekinde belirtilen hizmetlerden olmamak kaydıyla, tıbbi ve paramedikal mesleklerin dışında kalan, yazar sanatçı, avukat ve diğer serbest meslek erbabınca verilen hizmetler istisnadır. KDVK' unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

3.1.2.1.6. Diğer istisnalar

Kamusal posta hizmetleri istisnası (m.13(A)/1-a): Kamu posta hizmetleri (Yolcu taşımacılığı ve telekomünikasyon hizmetleri hariç) ve bu hizmetlere bağlı olarak yapılan mal teslimlerini kapsamaktadır. KDVK' unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

Fon toplama istisnası (m.13(A)/1-o): Yukarıda (b), (g), (h), (i), (m) ve (n) ile işlemlerine istisna tanınan kuruluşların münhasıran amaçlarına hizmet etmek maksadıyla yardım toplamak için düzenledikleri faaliyetlerine ilişkin olarak sundukları mal ve hizmetler (haksız rekabete yol açmamak kaydıyla ve Üye Devletlerin koyabilecekleri sınırlar içinde) istisnadır. KDVK' unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

Bağımsız grup istisnası (m.13(A)/1-f): Faaliyetleri vergiden müstesna olan veya vergi konusuna girmeyen ve faaliyetleri nedeniyle yaptıkları ortak harcamaları üyelerine tam olarak dağıtan kuruluşların faaliyetlerini yürütmek için üyelerine sunmak zorunda oldukları hizmetler (haksız rekabete yol açmaması kaydıyla) istisnadır. KDVK’unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

3.1.2.1.7. Ülke içi diğer istisnalar (m.13/B)

Sigorta ve Reasürans istisnası (m.13B/a): Sigorta ve reasürans işlemleri (sigorta komisyoncusu ve acenteleri tarafından yapılan ilgili hizmetler dahil) vergiden istisna edilmiştir. KDVK (17/4-e) de, “Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dâhil sigorta acente ve üretörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama” işlemlerini vergiden istisna ederek bu maddeye uyum sağlamıştır.

Taşınmaz varlık kirası istisnası (m.13B/b): otelcilik ya da benzer sektörlerde sunulan ve Üye Devletlerce tanımlanan konaklama hizmetleri (tatil yerlerinde ve kampinglerde sunulanlar dâhil), Park yeri işletmeciliği, Sabit teçhizat ve makinelerin kiralanması ve Kasaların kiralanması hariç, gayrimenkullerin kiraya verilmesi vergiden istisna edilmiştir. KDVK (17/4-d) de, “İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerini” vergiden istisna ederek bu maddeye uyum sağlanmıştır.

Bankacılık ve Finanssal hizmetler istisnası (m.13B/d), KDVK (17/4-e) de düzenlenmiştir. Ayrıca KDVK (17/4-g) de geçen döviz, para, değerli kâğıt, hisse senedi ve tahvil teslimlerine ilişkin istisna ile KDVK (17/4-c) de ve KDVK (17/4-f) de yer alan istisnalar bu kapsamdadır.

Arsa, bina teslimleri istisnası (13B/g-h), KDV (17/4-k) maddesi bu kapsamda değerlendirilebilir.

3.1.2.1.8. Geçiş dönemi ile ilgili olarak düzenlenen f ekinde yer alan istisnalar

Cenaze hizmetleri istisnası (F Eki 6,8): Cenaze hizmetleri ile bağılı olarak yapılan mal teslimleri ve Savaş şehitlerine ait mezarlar, mezarlık ve anıtların inşası ve bakımıyla sorumlu olan kamu kuruluşlarına yapılan mal teslimleri ve hizmetleri istisnadır. KDVK' unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

Körlere yönelik istisnalar (F Eki 7): Ama kişiler veya bunlar için hizmet veren atölyeler tarafından yürütölen faaliyetler (önemli ölçüde haksız rekabete yol açmaması kaydıyla) istisnadır. KDVK' unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

Resmi kurumların su teslimleri istisnası (F Eki 12): Kamu kuruluşlarınca yapılan su dağıtımını istisnadır. KDVK (17/4-h) de, Ziraat amaçlı su teslimleri ile köy tüzeli kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler, vergiden istisna edilmiştir.

Bina ve arsa teslimleri istisnası (F Eki 16): Madde 4 (3)'te sözü edilen bina ve arsalar istisnadır. 4 (3)'te ise, binaların veya bunlara ait kısımların ve bunların üstünde durdukları arsanın ilk yerleşim öncesi teslimini yapan kişi mükellef saymıştır. Üye Devletler, bu kriterin binalar veya üstünde durdukları arsalarda yapılacak değişikliklere uygulama koşullarını belirleyebilirler. Üye Devletler, binaların bitiş tarihi ve ilk yerleşim arasında geçen süre veya ilk yerleşim tarihi ve sonraki teslim arasındaki süre gibi ilki 5, diğeri 2 yılı geçmeyecek şekilde, ilk yerleşimden başka kriterleri uygulayabilirler. Bina, arsada ya da arsaya raptedilmiş herhangi bir yapı anlamında kullanılmaktadır. KDVK' unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

Uçaklara yönelik istisna (F Eki 23): Devlet kuruluşlarınca kullanılan uçakların teslimi, tadili, tamiri, bakımı, kiraya verilmesi ve kiralanması (bu amaçla kullanılan teçhizat dâhil) istisnadır.

Savaş gemilerine yönelik istisna (F Eki 25): Savaş gemilerinin teslimi, tadili, tamiri, bakımı, kiraya verilmesi ve kiralanması vergiden istisnadır.

Altın istisnası (F Eki 26): Altınla ilgili işlemler (sanayide kullanılan altın hariç) vergiden istisnadır. KDVK' unda bu şekilde bir madde bulunmamaktadır.

Seyahat acenteleri istisnası (F Eki 27): 26'ncı maddede değinilen seyahat acentelerinin hizmetleri ile Topluluk içindeki seyahatlerdeki yolcu adına işlem yapana seyahat acentelerinin hizmetleri vergiden istisnadır.

AB'deki istisnalarla ilgili düzenlemelerin çoğu eğitim, sağlık, kültürel faaliyetler ile cenaze ve su hizmetleri gibi sosyal amaçlı olup mali nitelik taşımazlar. Ancak mali nitelik taşıyan istisnalarda mevcuttur.

3.1.2.2.Dış ticarete uygulanan istisnalar

Dış ticarete uygulanan istisnalar, üye ülkelerdeki kişilerin, kurumların ve 6. direktifin 14. maddesinde yer alan mükelleflerin, gerek birlik içinde gerekse üçüncü ülkelere karşı uygulayacakları ticari kuralları düzenlemeye yönelik olup uluslar arası ticarete oluşabilecek sapmaları gidermeyi amaçlamaktadır.

3.1.2.2.1. İthalatta uygulanan istisnalar

AB'de ithalatta uygulanan istisnalar 6. direktifin 14. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddelerden bazıları şunlardır:

Ülke dâhilinde mükellef tarafından tesliminin her koşulda KDV'den istisna edileceği malların kesin olarak ithali vergiden istisnadır (m.14/1-a). KDVK (m.16/1-a) da "... teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali" vergiden istisna edilerek uyum sağlanmıştır.

İhraç edildikleri ülkede gümrük vergisinden muaf olan veya üçüncü bir ülkeden ithal edildiği takdirde gümrük vergisinden muaf tutulacak olan malların bunların ihracatçısı tarafından yeniden ithali vergiden istisna edilmiştir (m.14/1-e). KDVK (16/1-b) de "...hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali,..." vergiden istisna edilmiştir.

Gümrük vergisinden muaf olarak veya üçüncü bir ülkeden ithal edildiği takdirde gümrük vergisinden muaf tutulacak diplomatik rejime tabi mallar vergiden istisnadır (m.14/1-g). KDVK (15/1-a,b) de buna paralele olarak “Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler” vergiden istisna edilmiştir.

3.1.2.2.2. İhracatta uygulanan istisnalar

İhracatta uygulanan istisnalar 6. direktifin 15. maddesinde düzenlenmiştir. Türkiye de ise ihracat istisnası KDVK’ unun 11. ve 12 maddelerinde düzenlenmiştir.

3.1.2.2.2.1. Mal ihracatı

Türk KDVK’ ununda; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDVK’ den istisnadır (KDVK 11/1-a). Türkiye’ de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur (KDVK 11/1-b). İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur (KDVK 11/1-c).

Altıncı KDV direktifinde, satıcı tarafından ülke dâhili dışında bir varış yerine nakledilen malların teslimi istisnadır (m.15/1–2). Topluluk içinde ikametgâhı veya daimi oturduğu yeri bulunmayan yolcuların beraberinde taşıdıkları mallar üç ay içinde Topluluk dışına çıkarılmak ve 175 EURO’yu³⁶⁰ aşmak kaydıyla vergiden istisnadır. KDVK (11/1-b)’de öngörülen yolcu beraberindeki mal istisnası, söz konusu mal-

³⁶⁰ Bu istisnanın sınırı 45 Euro iken, konseyin 14 Şubat 1994 tarihli direktifi ile 175 Euro’ya çıkarılmıştır (Bilici, 1995, a.g.m. s. 158).

lar üç ay içinde yurtdışına çıkarılmak ve belli bir meblağın üzerinde kalmak kaydıyla uygulanmaktadır. Bu açıdan sistem AB ile uyumludur.³⁶¹

3.1.2.2.2. Hizmet ihracatı

KDVK (6/b) maddesi, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, KDV kapsamına almaktadır. Bir hizmetin nerede gerçekleştirildiği ise hizmet çeşidine göre değerlendirilmiştir³⁶². GVK'nın 7. maddesinin son fıkrasında ise hizmetin Türkiye de değerlendirilmesinin ne anlama geldiği açıklanmıştır. Bu hükme göre, ödemenin serbest meslek kazancı çerçevesinde verilen bir hizmet karşılığında yapılması durumunda; ödeme Türkiye de yapıldığı için, KDV'nin de Türkiye de alınması gerekli olduğu sonucu çıkmaktadır. Hizmetin ticari kazanç çerçevesinde verilmesi durumunda ise, KDVK'nın 12. maddesi ihracat istisnasını iki şarta bağlamıştır: Birincisi, hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmalıdır, ikincisi ise hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır³⁶³. Bunun yanında hizmet bedeli olan döviz Türkiye'ye getirilmelidir³⁶⁴.

Ne zaman hizmetten yurt dışında faydalanıldığının kabul edileceği konusunda ise Maliye Bakanlığı 26 ve 30 no.lu KDV genel tebliğlerinde açıklama yapmıştır. Buna göre, Türkiye'ye yapılan mal ihracatı ile ilgili olarak alınan ihracat komisyonları istisna kapsamında kabul edilmiştir. Buna karşılık, mal ithalatı için alınan komisyonlar malın Türkiye de tüketilmesi gerekçe gösterilerek istisna dışında değerlendirilmiştir³⁶⁵.

AB'de ise hizmet ihracatı ile ilgili düzenleme 6. direktifin 6. maddesinden hizmet ifası, 9. maddesinde ise hizmetlerin teslimi ile ilgili durumlar açıklanmıştır. Bu maddelere göre genel olarak, hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti ifa edenin bulunduğu yer olmaktadır. Ancak bazı hizmetlerin Topluluk dışındaki müşterilere veya

³⁶¹ Billur Yatlı SOYDAN, Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum Katılım Ortaklığı Belgesi Ulusal Program ve Mevzuat, *Vergi Sorunları*, Temmuz 2001, s. 154.

³⁶² SOYDAN, a.g.m., s. 154.

³⁶³ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 176.

³⁶⁴ Erkan ATEŞLİ, Hizmet İhracatında Faydalanma Kriteri Uygulamasında Karşılaşılan Güçlükler, *E-Yaklaşım*, Sayı 114, Haziran 2002, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (25.02.2005).

³⁶⁵ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 176.

Topluluk içinde olmakla birlikte hizmeti ifa edenle aynı ülkede olmayan mükelleflere ifa edilmesi halinde, hizmetin ifa edildiği yer müşterinin bulunduğu yer olmaktadır. Yani hizmetten müşterinin bulunduğu ülkede faydalandığı kabul edilecektir. Altıncı direktifin (9/2-e) maddesindeki hizmetler, hizmeti sunan tarafın bulunduğu ülkede KDV'ye tabi tutulmaz. Yani bu hizmetler ihracat sayılıp, KDV'den istisna tutulur.

Hizmet ihracatında, AB deki uygulanan sistemin Türkiye de uygulanan sistemden farkı şudur: Ülkemizde KDV sistemine göre hizmetten faydalanılan yerin tespitinde müşterinin işyerinin bulunduğu yerden ziyade müşterinin faaliyetlerini yürüttüğü yere önem vermektedir. Türkiye'nin yabancı kişilerin faaliyetlerini yürüttüğü yer konusundaki yorumu nedeniyle yurtdışındaki müşteriye sunulan bazı hizmetleri KDV'ye tabi tutması, Türk hizmet sunucularının hizmet maliyetlerini artırmakta, dolayısıyla uluslar arası rekabette Türkiye'nin aleyhine sonuçlar doğurmakta ve bazen de çifte vergilendirme problemi haline gelmektedir³⁶⁶. Bu olumsuzlukları gidermek amacıyla 4503 sayılı kanunun 3. maddesi ile KDVK, m.6'da yer alan "hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır³⁶⁷. Yapılan bu düzenlemeyle hizmet ihracat istisnası açısından AB ile uyumun sağlandığı söylenebilir.

3.1.2.2.3. Kumanya yakıt istisnası

Türk KDV sisteminde yabancı bayraklı deniz ve hava taşıtları ile uluslar arası taşıtlara yapılan kumanya, yakıt ve benzeri teslimler ihracat istisnası kapsamında vergiden istisna edilir³⁶⁸. Altıncı direktif (m.15/4-7) de belirtilen taşıt araçlarına yapılan yakıt ve kumanya teslimleri vergiden istisna edilir. Aynı direktifin (15/2) maddesinde, alıcının yat ve özel uçağın teçhizat, yakıt ve bakımı için taşıdığı mallar ihracat istisnası kapsamı dışında tutulmuştur. Bu konuya ilişkin istisnanın kapsamı Türk KDV sistemiyle uyumludur.

³⁶⁶ ATEŞLİ, 2002, a.g.m.

³⁶⁷ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 177.

³⁶⁸ Şükrü KIZILOĞLU, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları Cilt I, Ankara 1988, s. 767-768.

3.1.2.2.3. Deniz hava ve demiryolu araçları istisnası

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların inşaatı, tadili, onarımı ve bakımına ilişkin teslim ve hizmetler, Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından yapılan hizmetler vergiden istisnadır. Buradaki istisnalar belli bazı gemi ve uçaklara tanınmıştır. Mesela bu istisna sadece uluslar arası nitelik taşıyan gemi ve uçaklara verilen hizmetlere uygulanabilir (KDVK, m.12). Altıncı direktifin (m.15/5-6) ile karşılaştırıldığında Türk KDV sisteminde istisnaların kapsamının daha geniş olduğu sonucuna varılabilir.

3.1.2.2.4. Uluslar arası taşımacılık istisnası

KDVK' unun 14. maddesinde, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden istisna edildiği hükme bağlanmıştır. İlgili kararname uyarınca, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir. Altıncı KDV direktifinde hem yük hem de yolcu taşımacılığını içeren münhasır bir istisna yer almamaktadır³⁶⁹.

3.1.2.2.5. Diplomatik istisnalar

KDVK' unun 15. maddesinde diplomatik istisnalar düzenlenmiştir. Buna göre karşılıklı olmak şartıyla, yabancı ülkelerin yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine ve bunların diplomatik haklarına sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergi dışında tutulmuştur. Bu düzenleme, 6. direktifin 15/10 maddesinde düzenlenen hükümlere paraleldir yani uyumludur.

3.1.2.2.6. Külçe altın istisnası

KDVK (17/g)'de külçe altın ve külçe gümüş vergiden istisnadır. Altıncı yönergeye bakıldığında, Merkez bankalarına yapılan altın teslimlerinin vergiden istisna edildiği (m.15/11) ve özel rejim uygulanan sınaî altın teslimlerinin istisnaya tabi olduğu, ayrıca (F) eki gereğince de üye devletlerin sınaî teslimler dışında kalan altın

³⁶⁹ SOYDAN, a.g.m., s. 154.

teslimlerini vergiden istisnaya devam edebileceğini belirlenmektedir. KDVK' unun da sadece külçe altın teslimi vergiden istisnadır. Bu boyutuyla istisnanın kapsamı dardır. Ancak yönergede külçe gümüşle ilgili bir hüküm yer olmadığından, bu yönüyle de kapsamı geniştir³⁷⁰.

3.1.2.3. Türk ve AB KDV sisteminin istisnalar konusunda karşılaştırılması

AB KDV sistemi ile Türk KDV sistemini karşılaştırırken iki şekilde karşılaştırmaya gidilecektir;

- Türk KDV sisteminde yer almayan ancak Avrupa KDV sisteminde yer alan uygulamalar
- Türk KDV sisteminde yer alan ancak Avrupa KDV sisteminde yer almayan uygulamalar

3.1.2.3.1. Sadece Türk KDV sisteminde yer alan istisnalar

Türk KDV sisteminde yer alan ancak Avrupa KDV sisteminde yer almayan uygulamalar şunlardır:

- Demiryolu taşıma araçları teslimleri (KDVK, m.13/a),
- Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler istisnası (KDVK m.17/3-a),
- (KDVK m.17/1-a) maddede sayılı kurum ve kuruluşların tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler,
- (KDVK m.17/2-a) madde de sayılan kurum ve kuruluşların, bakteriyoloji ve seroloji ve distofajin laboratuvarları... İşletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,
- Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna (KDVK m.17/3-c),
- Deniz ve hava taşıma teslimleri istisnasında özel spor teknelerinin ve uçakların istisnası (KDVK, m.13/a,b).

³⁷⁰ SOYDAN, a.g.m., s. 154.

3.1.2.3.2. Sadece Avrupa KDV sisteminde yer alan istisnalar

Avrupa Birliği KDV uygulamasında yer alan, ancak Türkiye uygulamasında yer almayan bazı istisnalar aşağıda verilmiřtir³⁷¹;

- Resmi posta idarelerinin hizmetleri ve kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Oysa aynı teslim ve hizmetler Türk KDV sisteminde KDV'nin konusu içine girmektedir.
- Kamu yararına çalışan hastaneler ve benzeri kuruluşlar tarafından ifa edilen tıbbi teşhis ve tedaviler, bunlara bağlı bakım, ameliyat ve diğer hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.
- Műřterek bahis ve piyango tertiplenmesi, Türk KDVK' ununda vergiye tabi kılınmıştır. Bu tip faaliyetler AB'de, üye devletlerin belirleyecekleri şartlarda ve sınırlarda vergiden istisna edilmiştir.
- Kamu yararının ön planda olduğu; müze, hayvanat bahçesi gibi kuruluşların hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Son olarak AB'ye üye ülkelerin çoğunda örneğin, İngiltere, İtalya, Hollanda, Yunanistan, Fransa, Danimarka, Portekiz, Danimarka'da bankacılık işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. KDV dışında bırakılan bankacılık işlemleri başka bir vergiye konu olmamaktadır³⁷².Türk KDVK'da ise banka ve sigorta işlemleri KDV dışında tutulmuştur ancak Gider Vergisi Kanunu ile dűzenlenen banka sigorta muameleleri vergisinin konusu içine alınmıştır.

3.1.3. KDV oranları konusunda uyum

AB'ye üye her ülkede farklı KDV oranları mevcuttur. AB'nin hedeflerine ulaşabilmesi için oranların uyumlaştırılması gerekmektedir. Ancak KDV oranlarının uyumlaştırılması oldukça zor bir olaydır. Çünkü KDV oranlarını yükseltmek zorunda

³⁷¹ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 177-178.

³⁷² Ahmet KIRMAN, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Cem Web Ofset, 2.baskı, Ankara 2001, s.40-41.

olan ülke de bütçe kayıpları oluşmakta ya da bu oranları yükseltmek isteyen ülkelerde toplumsal tepkiler oluşmaktadır.

Bir mal üzerine düşük oran uygulayan üye ülke aynı mala yüksek oran uygulayan diğer ülkeler karşısında rekabet üstünlüğü elde ederler³⁷³. Bu açıdan ülkeler arasında haksız rekabeti önlemek için KDV oranlarının zor da olsa uyumlaştırılması gerekmektedir.

3.1.3.1. AB’de KDV oranlarının uyumlaştırılması ile ilgili direktifler

AB’de KDV oranlarının uyumlaştırılması konusunda düzenlediği iki adet direktif aşağıda verilmiştir. Bu direktiflerden ilki yasalaşamamıştır. Ancak bu direktifte benimsenen sistem 1992’de çıkarılan ve yasalaşan direktifte benimsenmiştir.

3.1.3.1.1. 18.09.1987 Tarihli direktif önerisi

Avrupa Komisyon’unun hazırladığı bir direktif önerisi ile oranların iki yönlü uyumlaştırılmasını önermiştir. Bu öneriye göre, birinci grupta yer alan sağlık ürünleri gibi zorunlu ihtiyaç maddelerine uygulanacak indirilmiş oranın %4 ile %9 arasında uygulanması planlanmıştır. Bunların dışında kalan mal ve hizmetlere standart oran olarak %14 ile %20 arasında uygulanması planlanmış ancak uygulama imkânı bulamamıştır.

3.1.3.1.2. 19 Ekim 1992 Tarihli konsey direktif ve mevcut durum

Bu direktifle 17 Mayıs 1977 tarihli 77/388/AET sayılı direktifin 12. maddesinin 3. fıkrasını “1 Ocak 1993’ten başlayarak üye ülkeler % 15’in altında olmayan normal oranı 31 Aralık 1996’ ya kadar uygulayacaklardır.” şeklinde değiştirmiştir. Bu direktifle kabul edilen hükümler 01.01.1993 ile 31.12.1996 tarihleri arasında uygulanacaktır. Yani bu direktifle kabul edilen rejim geçici bir rejimdir.

³⁷³ SUER, a.g.e., s. 197-198.

Bu direktifte de 1987 yılında önerilen direktife paralel olarak iki oranlı bir rejim kabul edilmiştir³⁷⁴. Bu direktifle şekillenen mevcut rejim, geçici olma özelliğini korumaktadır, yani bu alanda kesin sınırları olan bir uygulama henüz başlatılamamıştır³⁷⁵. Geçici rejim uygulamasında³⁷⁶;

- İndirilmiş oran en az %5 olacaktır,
- Standart oran en az %15 olacaktır,
- Yükseltilmiş oran uygulamasına son verilecektir,
- Sürekli rejimin kabulüne kadar, üye devletlerde mevcut olan %5'in altındaki oranların (%3, %0) gibi korunabilmesine imkân sağlamıştır.

3.1.3.1.2.1.İndirilmiş oran

19 Ekim 1992 Tarihli Konsey Direktifine göre, indirilmiş oran en az %5 olacaktır ve üye ülkeler bir veya iki tane indirilmiş orana sahip olabileceklerdir(12/3-a). İndirilmiş oranın uygulanacağı konular, bu sonunda yer alan (H) ekinde 17. madde halinde belirlenmiştir. Bu liste aşağıdaki gibidir;

- İnsan ve hayvan tüketimine ilişkin gıda maddeleri (içecekler dâhil fakat alkollü içkiler hariç) ; canlı hayvanlar, tohumlar, bitkiler ve gıda maddelerinin hazırlanmasında kullanılan karışımlar; gıda maddelerinin yerine geçen ürünler,
- Su dağıtımı,
- Hastalıktan korunma ve tedavide kullanılan ilaçlar, veterinerlik ve tıptaki tedaviler, gebeliği önleme ve kadın sağlığını korumaya yönelik ürünler,
- Tıbbi cihazlar, sakatların kullandığı araçlar ve bu araçların onarımı,
- Yolcu taşımacılığı,
- Kütüphanelerde ödünç verilen kitaplar dâhil olmak üzere kitap satışları (broşürler ve benzeri yayınlar, albümler, çocuklar için resimli ve boyalı kitaplar, müzikle ilgili yayınlar, haritalar, hidrografya çizelgeleri ve benzerleri), gazeteler ve periyodik yayınlar,

³⁷⁴ SUER, a.g.e., s. 198.

³⁷⁵ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 152.

³⁷⁶ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s. 152.

- Gösteriler, tiyatrolar, sirk gösterileri, fuarlar, lunaparklar, konserler, müzeler, hayvanat bahçeleri, sinemalar, sergiler ve benzeri kültürel faaliyetlerden alınan giriş ücretleri. Televizyon ve radyo yayın hizmetleri.
- Yazarlar, besteciler ve yorumcuların hizmetleri ve bunlara ödenen telif hakları.
- Sosyal politika çerçevesinde oluşturulan lojmanların inşası, teslimi, değiştirilmesi ve yenilenmesi,
- Zirai üretimle ilgili hizmet ifaları ve mal teslimleri fakat makineler ve binalar gibi sermaye malları hariç tutulmaktadır.
- Oteller ve benzer kurumlardaki konaklamalar, karavan ve kamp yerlerinin kiralanması,
- Spor gösterilerine giriş ücreti,
- Spor tesislerinin kullanımı,
- Üye ülkeler tarafından sosyal nitelikli olarak kabul edilen teşkilatların mal teslim ve hizmet ifaları,
- Cenaze törenlerinde yapılan hizmetlerle bu törenlerde yapılan mal teslimleri, .
- 13. maddeye göre muaf tutulmamış olan kaplıca tedavileri, tıp doktoru ve diş hekimlerinin sunduğu hizmetler,
- 4. maddenin 5. fıkrasında adı geçen kuruluşlar dışında, artıkların temizlenmesi, çöplerin toplanması ve karayollarının temizlenmesi çerçevesinde yapılan hizmetler.

Yukarıda ayrıntısıyla verdiğimiz (H) listesi dışındaki mallara normal olarak indirilmiş oran uygulanması yasaklanmıştır.

3.1.3.1.2.2. Standart oran

Altıncı direktifin 12/3-a maddesine göre, normal KDV oranı, her üye devlet tarafından vergi matrahının belli bir yüzdesi olarak tespit edilecek ve mal teslimleri ve hizmet ifaları için aynı oran uygulanacaktır. Normal oran, 01 Ocak 2001'den 31 Aralık 2005'e kadar %15'ten az olamayacaktır. Konsey komisyondan gelecek öneri üzerine ve Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Konsey'e danıştıktan sonra,

31 Aralık 2005'ten sonra uygulanacak normal oranı oybirliği ile karara bağlayacaklardır³⁷⁷. Standart oran 19 Ekim 1992 Tarihli Konsey Direktifinin (H) ekinde yer alanlar dışında kalan, mal ve hizmet teslimlerini kapsamaktadır.

Uygulanacak KDV oranları için herhangi bir sabit oran belirlemesi yoktur. Üye devletler direktifler çerçevesinde belirlenen oranlara azami özen göstermeye çalışmışlardır, oran uyumlaştırılması tam olarak gerçekleştirilmiş olmamasına rağmen bu konuda önemli bir yol alındığı açıkça görülmektedir³⁷⁸.

Aşağıda 1 Mayıs 2003'ten buyana üye ülkelerin uyguladıkları KDV oranları verilmiştir:

Tablo 3.1. AB'ye 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	4,3/13,5	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

Kaynak: European Commission, DOC/2908/2003-EN, Stiation at 1st May 2003

Tablo 3.1'de görüleceği üzere indirilmiş ve standart oranlar AB'ye üye ülkeler arasında farklıdır. KDV'yi uyumlaştırma çalışmalarının uzun yıllardan beri devam ettiği düşünülecek olursa, günümüzde varılan aşamada, idari ve iktisadi güçlükler nedeniyle hala oranlar konusunda uyumun tamamlanmış olduğunu söyleyemeyiz.

³⁷⁷ SOYDAN, a.g.m., s. 153-154.

³⁷⁸ TOBB, *AB ve Türk Vergi Sistemi*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, s. 115-117.

3.1.3.2. Türkiye’de KDV oranları

KDVK’ unun 28.maddesine göre yasal oran %10’dur ve Bakanlar Kurulu bu oranı dört katına kadar artırmak ve %1’e kadar indirmeğe yetkilidir. Bu yetki 22.12.1992 tarih ve 92/3896 sayılı bakanlar kurulu kararı ile kullanılmıştır. Bu kararnamede oran yapısı %1, %6, %12, %13, %20 olmuştur. Bu oranlar 27.10.1993 tarih ve 93/4932 sayılı kararname ile değişikliğe uğrayarak %12 oranı kaldırılarak oran sayısı dörde düşürülmüştür. 01.01.1996 tarihinden itibaren yürürlüğe giren %40 oranıyla, oran sayısı tekrar beşe çıkmıştır. ÖTV’nin kabul edilmesi ile %26 ve %40 oranına tabi mallar ÖTV’nin kapsamına kaydırılmıştır. Son olarak KDV oranı çeşidi %1, %8 ve %18 olmak üzere üç tanedir.

Tablo 3.2. Türkiye de yürürlükte olan KDV oranları

İndirilmiş Oranlar	Standart Oranlar
%1 ve %8	%18

3.1.3.2.1. %1 Oranı uygulanan mal ve hizmetlerden bazıları

- Kuru Üzüm, kuru incir, kuru kayısı, (12.1.1995 tarih ve 95/6431 sayılı Kararname ile eklenen ibare) ceviz, fındık, Antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, ayçiçeği çekirdeği, (12.1.1995 tarih ve 95/6431 sayılı Kararname ile eklenen ibare) kabak çekirdeği, (3.4.1998 tarih ve 98/10884 sayılı Kararname ile eklenen ibare) leblebi,
- Buğday unu, ekmekler (katkı maddeli veya yağlı, sütlü, haşhaşlı ve üzümlü gibi yaygın olarak tüketilmeyen ekmekler hariç) ve Tost, sandviç ve hamburger ekmeği (2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile KDV oranlarında yapılan son değişiklik ile bu kapsama alınmıştır),
- Gazete ve dergiler (Poşetlenmemiş olanlar),
- Finanssal kiralama işlemleri,
- Net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimleri.

3.1.3.2.2. %8 Oranı uygulanan mal ve hizmetlerden bazıları

- Süt Tozu, Peynir Altı Suyu Tozu, Reçel, Pekmez, Pestil, Tahin, Helva, Su, Maden Suyu,

- Manti, Erişte, Simit, Poğaç, Galeta, Kadayıf, Hububat (Buğday Hariç) - Bakliyat-Pirinç ve Bulgurdan Elde Edilen un,
- Taze Sebze ve Meyvelerin Konserve, Turşu, Salamura ve Kurutulmuşlarının (Dondurulmuş Olanlar Hariç)
- Kurşun Kalem, Boya Kalemleri, Sulu Boya ve Pastel Boyalar, Okul Defterleri, Silgi, Kalemıraş, Cetvel, Pergel, Gönye, İletki,
- Sağlık Hizmetleri,
- Tıbbi Cihaz Teslimleri ve Kiralanması,
- Atık Su Hizmetleri,
- Sinema, tiyatro, opera, bale giriş ücretleri, doğalgaz teslimleri, yazarkasa, takigraf cihazı teslimleri,
- Kitap ve benzeri yayın teslimleri,

3.1.3.2.3. %18 Oranı uygulanan mal ve hizmetler

İlk iki listede olmayan; ilaç teslimleri, akaryakıt ürünleri, mobilya ürünleri, plastik çöp torbası, beyaz ve kahverengi eşya teslimleri vs mal ve hizmetler bu grupta değerlendirilir.

3.1.3.3. Türkiye ile AB KDV oranlarının karşılaştırılması

AB, ye uyum çerçevesinde Türkiye de KDV oranlarının sayısını azaltarak %1, %8 ve %18 olmak üzere üç orana indirmiştir. Oranların azaltılması mükellefler ve devlet açısından iş yükünü ve maliyetleri azaltmıştır.

AB'ye üye ülkelerde indirilmiş ve normal oranlar çerçevesinde iki veya üç oran uygulanmaktadır. AB aşamalı olarak oranlar %5 ve %15'ten oluşan iki oranlı yapıya kavuşturmayı amaçlamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğimizde oran çokluğu bakımından Türkiye'nin AB'nin ulaşmak istediği oran yapısına yakın olduğu görülür.

Ancak oranların yüksekliği açısından baktığımızda Türk KDV oranlarının AB KDV oranından yüksek olduğu görülmektedir. Örneğin AB, verginin sosyal amacına uygun olarak gıda maddelerinde %5 oranını uygun görmüşken(19 Ekim

1992 Tarihli Konsey direktifinin (H) ekindeki mal ve hizmetler), Türkiye de gıda maddelerine %8 oranı uygulanmaktadır. Bu tür oran farklılıklarını bazı ayarlamalara giderek AB ye uyumun sağlanması mümkündür. Bu ayarlamaları ise KDVK' unun 28. maddesinin verdiği yetkiyle Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılabilir.

3.2. Özel Tüketim Vergisinde AB ile Uyum Çalışmaları

Özel Tüketim Vergisi(ÖTV), üreticisi ve dağıtıcısı az olan ancak yaygın olarak kullanılan (tüketilen) mallar üzerine konan ve tek tek belirlenen bazı ürünlerden alınan bir tüketim vergisidir. ÖTV akaryakıt ürünleri, alkollü içkiler, tütün mamulleri gibi tüketim maddeleri üzerinden alınan vergileri ifade etmek için kullanılır.

ÖTV kapsamına giren şeker, madeni yağlar, alkol gibi maddeler özel tüketim konu olmakta, hem de sanayi hammaddesi olarak kullanılmaktadır. Sanayide kullanıldıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi tüketim vergisi olmaktan çıkıp üretim vergisine dönüşür³⁷⁹. Bu tür yapısında ÖTV barındıran hammaddeler, kullanılarak üretilen nihai malların ithal edilmesi durumunda, farklı ÖTV oranları uygulayan ülkeler arasında rekabet açısından bazı olumsuzluklar oluşturabilir. Bu açıdan özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması, mali alanda pazarların kaynaştırılması bakımından önem taşır³⁸⁰. Bunun yanında mali açıdan ÖTV, devletin yeni kaynak sağlamasına imkân vermektedir. ÖTV, insan ve toplum sağlığının korunmasına yardımcı olmaktadır.

ÖTV, aynı zamanda üye ülkelerin vergi sistemlerin uyumlaştırılması, AB'nin genel amacı olan ortak pazarın kurulması ve ekonomik politikaların birbirlerine yakınlaştırılmasında bir araç olarak kullanılmaktadır³⁸¹.

³⁷⁹ Mualla ONCEL, *Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1989, s. 22.

³⁸⁰ Pierre GUIEU, AET'de Vergi Politikası, *Vergi Reform Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, İstanbul 1981, p. 304.

³⁸¹ Soner ÜLGEN, Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 237, Mayıs 2001, s.104.

3.2.1. ÖTV'yi uyumlaştırmanın güçlüğü

Vergi sınırlarının ÖTV açısından geçerli olduğu bir sistemde, bu sınırları KDV açısından kaldırmanın hiçbir anlamı yoktur. ÖTV'nin uyumlaştırılması, KDV uyumlaştırılmasına göre daha zordur. Çünkü alkol, madeni yağlar, şeker gibi özel tüketime tabi malların bir kısmı özel tüketime konu olurken bir kısmı ise sanayi üretiminde kullanılmaktadır. İşte bu ürünlerin sanayide kullanılması, bunalar üzerine konulacak ÖTV'yi, üretim vergisine dönüştürür ki, bu da oran farklılıkları nedeniyle birlik içerisindeki rekabet eşitliğini olumsuz etkileyecektir. Bu eşitsizliği KDV'de olduğu gibi malların ihracatı sırasında vergi iadesi ile gidermek mümkün değildir. Çünkü ÖTV, nihai aşamadan daha önceki bir üretim aşamasından alınan toplu bir gider vergisi olduğu için, mamul ve yarı mamul mallar üzerindeki yükü kesin olarak bilinemez.

ÖTV'nin KDV'ye göre uyumlaştırmasının güç olmasının yanında, uyumlaştırmayı başarmanın zorluğu da KDV'den daha fazladır. Çünkü ÖTV daha fazla gelir elde etme amacına yönelik olduğu için bu vergiler arasındaki oran farklılıkları KDV'den daha fazladır. Örneğin, İtalya'da şarabın vergisi (0) iken İsveç'te hektolitre üzerinden 345,26 dolar ÖTV tahsilâtı yapılmaktadır³⁸². Bunun yanında, ÖTV'ye konu olan mallar hakkındaki değer hükümleri de ülkeden ülkeye değişmektedir. Mesela biranın veya şarabın lüks mal sayılıp sayılmayacağı veya sigaranın ağır bir vergiyle insan ve toplum sağlığının korunmasını sağlayıp sağlamayacağı ülkeden ülkeye değişmektedir.

3.2.2. Avrupa Birliğinde özel tüketim vergileri

AB'de dolaylı vergiler alanında uyumlaştırılması öngörülen ikinci vergi türü ÖTV'dir. ÖTV, mali amacı ön planda olan yüksek oranlı bir vergidir. Bu vergilerin sayıları ve oranları açısından AB'ye üye ülkeler arasında önemli farklılıklar söz konusudur. Bunun üye ülkeler arasındaki ticarete saptırıcı oluşturmaması için ÖTV'nin uyumlaştırılması AB'nin öncelikli hedefleri arasında yer almıştır.

³⁸² OECD, *OECD Ülkelerinde Tüketim Vergisi Trendleri*, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Tarafından Yayınlanan "Consumption Tax Trends-1999" Eserin Türkçeye Tercümesi, , Ankara Mayıs 2000, s.30.

3.2.2.1. Yasal dayanaklar

Avrupa Topluluğunu Kuran Anlaşma(ATKA)'nın 93. maddesinde KDV'nin yanında ÖTV'nin de uyumlaştırılması gerektiğini vurgulamıştır. ÖTV uyumlaştırılması, KDV de olduğu gibi bu konudaki çalışmalar direktifler aracılığıyla yürütülmektedir.

19 Aralık 1972 tarih ve 72/464/CEE sayılı direktif ÖTV konusunda çıkarılan ilk direktiftir. Bu direktifte, ÖTV'nin temel işleyiş kuralları ve vergi yapısı belirtilmiştir. Daha sonra çıkarılan ikinci direktifte ise işlenmiş tütün kavramı açıklanmıştır(79/32/CEE). Tek Pazarın kurulmasına kadar ÖTV uyumlaştırılması ile ilgili kayda değer bir gelişme yaşanmamıştır.

1993 yılında GB' ye geçilmesiyle birlikte sınırların kaldırılması sonucu gelişen rekabet ortamının farklı ÖTV oranı uygulamasından etkilenmemesi için bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Çünkü petrol ürünleri gibi maliyetleri etkileyen ürünlerin ÖTV'nin konusu içinde yer alması ve bu ürünleri düşük vergi uygulayan ülkelerde bir rekabet avantajı elde etmesi söz konusu olabilir.

ÖTV'nin genel yapısını veren 92/12/ECC sayılı "Yatay Direktif"; ÖTV ve diğer dolaylı vergilerle vergilendirilen ürünler hakkında düzenlemeleri kapsamaktadır.

3.2.2.2. ÖTV'de verginin konusu ve vergiyi doğuran olay

Yatay direktifin 3. maddesinde ÖTV kapsamına giren ürünler ve bunlarla ilgili olarak daha sonra çıkarılan direktifler şu şekildedir;

Petrol Ürünleri, 92/81/AET sayılı direktif petrol ürünlerinde oranların yakınlaştırılması ile ilgili düzenlemeler getirirken, 92/82/AET sayılı direktif ise aynı ürünlere ilişkin bazı yeni düzenlemeler getirmiştir.

Alkol ve alkollü içecekler, 92/83/AET sayılı direktifle bira, şarap gibi içkilerle bunlar dışında kalan alkollü içkilerin yapısal uyumunu düzenlerken, 92/84/AET sayı-

lı direktif ise bu ürünlerin oranlarındaki uyumun sağlanmasına ilişkin düzenlemeler getirmiştir.

İşlenmiş tütün, 92/79/AET sayılı direktifle sigaralarda oran yakınlaştırılması ile ilgili bir takım düzenlemeler getirirken, 92/80/AET sayılı direktif ise sigara dışındaki tütün mamulleri ile ilgili vergilerin yakınlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler içermektedir.

İşte ÖTV'nin konusunu bu malların üretimi veya Topluluk içine ithali oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay özel tüketime konu olan ürünlerin üretilmesi ve ithalidir. (92/12/ECC Sayılı ÖTV Direktifi m.5). Kısaca vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için ürünlerin tüketime sunulması yeterlidir. Ürünler üretildiği ülkede tüketilmeye sunulmayıp, ihraç edilmek üzere elde bulunduruluyorsa vergiyi doğuran olay ürünlerin tüketime sunulduğu yani ithalatı yapan ülkede meydana gelir ve ÖTV doğar. Ürünlerin ihraç edilmesi sırasında, yurtiçinde ödenen ÖTV, çifte vergilendirmeye neden olmaması için, ihracatta vergi iadesi getirilmiştir.

KDV'de vergiyi doğuran olay genel kural olarak ürünlerin teslimine bağlanmıştır. KDV'nin konusu içinde yer alan hizmet teslimleri ise, ÖTV kapsamı dışında tutulmuştur³⁸³. Uluslar arası ticarete, vergiyi doğuran olay ithalattır³⁸⁴. Buradaki ithalat klasik anlayışla ürünlerin bir ülkeden diğer bir ülke sınırlarına geçmesi olarak algılanırken, Avrupa ülkelerinden birisinden diğerine ÖTV'ye konu ürünlerin geçmesi klasik anlamda ithalat tanımına girmemektedir³⁸⁵.

3.2.2.3. Uluslar arası ticarete ÖTV'nin ödenmesi

AB ÖTV hukukuna göre, bir üye ülkede tüketime sunulmuş bulunan ÖTV konusu ürünlerin, ticari amaçlarla bir başka üye ülkede elde tutulması durumunda, ikinci üye devlette yani malı ithal eden ülkede vergilendirilecektir. Ancak kişisel kullanıma yönelik ve yolcu beraberinde olan mallar için ise bu malların satın alma

³⁸³ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.189.

³⁸⁴ Ülker MAVRAL, Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulamaları, *Vergi Sorunları*, Sayı; 166, Temmuz 2002, s.117.

³⁸⁵ M. Bahattin KULU, Özel Tüketim Vergisine Geçilirken AB ÖTV Uygulamasından nasıl yararlanmalıdır?, *Yaklaşım Yayınları*, Nisan 2002, Sayı 112, s.25.

işleminin gerçekleştirildiği ülkede ödenecektir. Burada ürünlerin değiştirilmesinin ticari amaçla yapıp yapılmaması büyük önem taşımaktadır.

AB, ÖTV kapsamına giren malların yolcu beraberinde veya ticari amaçla yapıldığını tespit etmek için bazı düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu malların yapısına, miktarına, ürünleri elinde bulunduranın ticari durumuna ve taşıma türüne bakarak hangi amaçla yapıldığını tespit etmeye çalışmaktadır. Örneğin sigaralarda, eğer sigara sayısı 800 adedin üstündeyse, bu ürünün ticari maksatla yapıldığı kanısına varılır. Alkollü içeceklerde ise üst sınır 10 lt'dir. Madeni, yağlarda ise taşıma şekline bakılır. Eğer madeni yağ arabanın deposunda yâda yedek olarak taşınıyorsa ticari amaçlı olarak kabul edilmeyecek ve vergilendirme söz konusu ürünü aldığı ülkede yani menşe ülkede yapılacaktır. Eğer taşıma işlemi bunun dışında yapılıyorsa vergilendirme söz konusu ürünün tüketildiği ülkede yani varış ülkesinde yapılacaktır. Varış ülkesi de vergi idaresinin yapacağı kontrollere izin verecektir(92/12/ECC,m.7/5-c.).

Havaalanlarında ve limanlarda geçerli olan vergisiz alışveriş imkânı 30 Haziran 1999 tarihi itibarıyla sona ermiştir. Belirlenen sınırlarda vergisiz alışveriş imkânından, artık sadece AB'ye giriş veya AB'den çıkış yapan yolcular yararlanabilmektedir³⁸⁶.

3.2.2.4. AB ÖTV uygulamasında erteleme düzenlemeleri

ÖTV genel olarak 92/12/ECC sayılı direktifte belirlenen malların tüketimine yönelik bir vergilemedir. Bu noktada vergiyi doğuran olay olan malların üretimi ve ithali ile söz konusu malların tüketime yönelmesi arasında bir gecikme oluşmaktadır. Bu tür gecikmenin önlenmesi yani, vergiyi doğuran olayı tüketim safhasına yakınlaştırmak için belli şartlarda vergiyi doğuran olayı ertelemiştir. Ancak vergiyi doğuran olay hakkında erteleme düzenlemesinden yararlanıldığı durumda, yeni bir belirleme yapılmakta ve vergi ödeme mükellefiyeti ÖTV konusu ürünlerin erteleme düzenlemesinden ayrı olarak belirlenmektedir³⁸⁷.

³⁸⁶ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.197.

³⁸⁷ MAVRAL, a.g.m., s.118.

Erteleme düzenlemelerinde yetkili antrepo sahibi, kayıtlı tüccar ve kayıtsız tüccar olmak üzere üç mükellef gurubu belirlenmiştir³⁸⁸. Bunlar içinde en önemli mükellef grubu yetkili antrepo sahipleridir. Yatay direktifin üçüncü maddesine göre antrepolar sadece ulusal anlamda yetkilendirilmemiş, aynı zamanda Topluluk içi hareketlerde de yetkilendirilmiştir. Topluluk içi hareketlerde ortaya çıkabilecek riskler antreponun daha önceden göstermiş olduğu garantiler tarafından karşılanır. İşletmelerde üretilen ürünler, toptancıya veya tüketiciye ulaşmaya kadar antrepolarda bekletilmektedir. Yani ürünler işletmeden üretildikten sonra öncelikle antrepolarda girmekte oradan toptancılara ve tüccarlara satılmaktadır. İşte antrepolarda bekletilen ürünlerin ÖTV'si hemen tahsil edilmeyerek ertelenmektedir. Ancak ürünler tüccara veya tüketicilere satılması durumunda ÖTV tahsil edilmektedir. Ürünlerin üretilmesi ve elde bulundurulması vergiye tabi değildir. Bu açıdan bu işlemlerin sıkı şekilde takibi ve kayıt altına alınması gerekmektedir.

ÖTV konusu malların Topluluk içi hareketi, 2719/92 sayılı tüzük ile belirlenmiştir. Buna göre, bu işlemlerde dörtlü belge uygulamasına gidilir. Bu belge, yetkili antrepo tarafından, bir kopyası malı sevk edene, bir kopyası malı teslim alacak olana, bir kopyası malın sevk edileceği ülke vergi yetkilisine ve son kopyası da malın telse alınmasından sonra iade edilmek üzere malı sevk edene olmak üzere dört adet olarak düzenlenmiştir. Talep edilmesi halinde, malın sevk edileceği üye ülke vergi yetkililerine de bir kopya verilebilir.

Kayıtlı tüccarlar olarak adlandırılan mükellefler, ÖTV konusu ürünleri bir başka üye devletten vergi ödemeksizin alma hakkına sahip olmakta, ancak bu malları sevk ve ellerinde bulundurma haklarına sahip değildirler. Kayıtsız tüccar ise, erteleme düzenlemesi altında başka bir üye ülkeden ticari faaliyetleri gereği ara sıra mal alan gerçek ya da tüzel kişidir. Kayıtlı tüccardan farkı, malları sevkinden önce varış ülkesi makamlarından ÖTV ödemesi konusunda garanti vermesi gerekmektedir. Yetki sahibi mükelleflerden kayıtlı ve kayıtsız tüccarlar kendi ülkesinde ÖTV konusu malın sevk ve elinde bulundurma konusunda bir erteleme düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu iki mükellef grubu ithalat sırasında bir başka üye devletten ÖTV

³⁸⁸ KULU, 2002, a.g.m., s.23.

konusu ürünleri alırken, aldığı ülkede ürünlerle ilgili olarak ÖTV ödemesinde bulunmayacaktır³⁸⁹.

3.2.2.5. ÖTV konusuna giren mallara diğer vergilerin uygulanması

AB’de ÖTV hukukuna göre 92/12/ECC sayılı “Yatay Direktif” de belirtilen ürünlerin dışındaki ürünler de ÖTV dışındaki diğer dolaylı vergilere konu olabilmektedir³⁹⁰. Yani üye ülkelerdeki akaryakıt, sigara ve içki dışındaki ürünlere de ÖTV uygulanabilir. Kısaca AB ÖTV hukukunda, ÖTV’ye tabi olan bir ürünün başka bir dolaylı vergiye tabi tutulamayacağı şeklinde bir hüküm yoktur. Dolayısıyla her üye ülke ek bir başka vergi uygulama hakkına sahiptir. Örneğin olarak³⁹¹:

- Almanya’da tuz, kahve, çay şeker, aydınlatma aletleri, ampuller,
- İtalya’da; kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları,
- Fransa’da ve Hollanda’da şeker,
- Belçika’da kahve ve şeker,
- Lüksemburg’da kahve,
- Danimarka’da; kahve, çay, çikolata, şekerleme ürünleri ÖTV’ye tabidir.

Yatay direktifle ÖTV kapsamına alınan petrol, alkol ve alkollü ürünler ile işlenmiş tütün uyumlaştırma kapsamı içerisinde değerlendirilmiştir. Onun dışında kalan ve üye ülkeler tarafından ÖTV’ye tabi tutulan ürünler uyumlaştırma kapsamı dışında değerlendirilmiştir.

3.2.2.6. İstisnalar

Yatay direktifin beşinci bölümünde ÖTV’de yer alan istisnalar belirtilmiştir. Bu istisnalar:

- Diplomatik ya da konsolosluk istisnası,
- Ev sahibi üye devlet kamu yetkililerince tanınmış olan uluslar arası organizasyonların düzenlenmesinden doğan istisna,

³⁸⁹ KULU, 2002, a.g.m., s.23-24.

³⁹⁰ KULU, 2002, a.g.m., s.22.

³⁹¹ BİLİCİ, 2004, a.g.e., s.191.

- NATO ülkeleri silahlı kuvvetler üyeleri başka ülkede görev yapanlar istisnası,
- İmha edilen tütün istisnası,
- Topluluğa üye olmayan devletler ya da uluslar arası kuruluşlarla akdedilen ve KDV istisnasını öngören antlaşmalardan doğan istisnalar, olarak belirtilebilir.

Bu istisnalar, ev sahibi üye devlette değişmez vergi hükümlerinin kabul edilmesine kadar, belirli sınırdan ve durumlarda uygulanabilecektir.

3.2.2.7. AB’de ÖTV oranları

ÖTV kapsamı içerisinde yer alan alkol, alkollü içkiler ve işlenmiş tütün için çeşitlerine göre farklı asgari ÖTV tutarları ve oranları belirlenmiştir. Tutarlar belirlenirken asgari (en az) olarak belirlenmiştir. Yani üye ülkelerin söz konusu ürünlere uygulayacağı ÖTV tutarları asgari tutarın altında olamaz. AB’nin bu şekilde bir uygulamaya gitmesinin nedeni ise üye ülkelerin kesin oranları kabul etmemeleridir. Dolayısıyla bu şekilde bir çözüm yolu getirilerek bütün ülkeler tarafından kabul edilmesi sağlanmıştır.

3.2.2.7.1. Madeni yağlar için belirlenen asgari tutarlar

Madeni yağlar üzerinden alınan ÖTV’nin doğuracağı sonuçlar alkollü içecekler ile tütün üzerinden alınan ÖTV’nin doğuracağı sonuçlar arasında fark vardır. Çünkü madeni yağlar direkt reel sektörü etkilediği için üretim ve istihdam üzerinde önemli sonuçlar doğurabilir. Ancak tütün ve alkollü içkiler üzerinden alınan vergiler tüketimi etkilediği için reel kesimi etkilemez.

AB’de üye ülkeler direktiflerle belirlenen asgari tutarları dikkate alarak vergilendirme yapmaktadır. Yani vergilendirme yetkisi kısmen üye ülkelerin elindedir. Temel akaryakıt ürünlerinin ÖTV’si belirlenirken diğer türlerden farklı olarak tespit edilmiştir. Ayrıca kurşunsuz benzin için belirlenen vergi tutarını, diğer benzin cinslerinden daha düşük sağlamak zorundadır(92/82/ECC, m.4.). Tablo 3.3’teki oranlar incelendiğinde, akaryakıt ürünlerinin itici güç olarak yani araçlarda kullanılması du-

rumunda daha fazla vergilendirildiği görülmektedir. Bunun yanında aynı ürünlerin ticari veya ısınma amaçlı kullanılması durumunda ise vergi tutarları daha küçüktür. Bu durum mazot, LPG ve benzin içinde aynıdır.

3.2.2.7.2. Alkollü içkilerde belirlenen asgari tutarlar

Alkollü içkilerin kapsamına bira, şarap ve diğer fermente içkiler (köpüklü ve köpüksüz içki), etil alkol girmektedir. Alkollü içkiler kapsamına giren her ürün için ÖTV ayrı ayrı açıklanmıştır. Ancak bu tür ürünler vergilendirilirken uygulanacak olan asgari tutarlar işletmelerin büyüklüğüne göre değişebilmektedir. Buna göre, geleneksel şekilde üretim yapan ve bağımsız olan küçük işletmeler daha az bir asgari vergilemeye tabi tutulabilir.

3.2.2.7.3. İşlenmiş tütünlerle ilgili asgari tutarlar

19 Ekim 1992 tarihli ve 92/79 sayılı ve 27 Ekim 1995 tarihli ve 95/59 sayılı direktiflerde AB’de satılan sigaralar üzerinden alınacak vergi miktarına ve vergileme ekline yönelik düzenlemeler ön görülmüştür. Söz konusu direktifler kapsamında ÖTV’nin sigaranın satış fiyatının en az %57’sini oluşturması ve advalorem ve spesifik olmak üzere iki farklı yapıda uygulanması kararlaştırılmıştır. Advalorem ve spesifik vergi yükünün toplamının sigaranın perakende satış fiyatının %57’sinden az olmamasının yani spesifik verginin, tüm vergi yükünün en az %5’i en fazla %55’i olması gerektiği hüküm altına alınmıştır³⁹².

Tablo 3.3’te görüleceği gibi AB’de uygulanan ÖTV’nin alt ve üst sınırları belirlenmiştir. Bu sınırlar içerisinde oranları belirlemek üye ülkelerin egemenlik yetkileri kapsamına bırakılmıştır.

92/12/ECC sayılı “Yatay Direktif” ten hareketle ÖTV kapsamına alınan ürünler için ÖTV oranlarını tablo 3.3’te gösterebiliriz;

³⁹² Mehmet ATEŞ, Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Sigaranın Vergilendirmesi ve Vergi Sisteminin AB ile Uyumlaştırılması, *Vergi Sorunları*, Sayı 155, Ağustos 2001, s.140-141.

Tablo 3.3. Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar

Ürünler	Verginin Uygulanacağı Değer	Asgari vergi oranı ve miktarı	İlgili kanun ve Maddesi
Madeni Yağlar			
Normal Petrol	1000 lt için	337 Euro	92/82/ECC, m.3.
Kurşunsuz Petrol	1000 lt için	287 Euro	92/82/ECC, m.4.
Mazot(ticari)	1000 lt için	18 Euro	92/82/ECC, m.5/2. ve m.8/3.
Mazot(itici güç)	1000 lt için	245 Euro	92/82/ECC, m.5/1.
Mazot(ısınma)	1000 lt için	18 Euro	92/82/ECC, m.5/3.
LPG(itici güç)	1000 kg için	100 Euro	92/82/ECC, m.7/1.
LPG(ticari)	1000 kg için	36 Euro	92/82/ECC, m.7/2 ve m.8/3.
LPG(ısınma)	1000 kg için	0 Euro	92/82/ECC, m.7/3.
Ağır Fueloil	1000 lt için	13 Euro	92/82/ECC, m.5/1.
Gaz Yağı (ticari ve ısınma)	1000 lt için	18 Euro	92/82/ECC, m.8/2.
Alkol ve Alkollü İçecekler			
Bira(Plato)	100 lt için	0,748 Euro	92/84/ECC, m.6.
Bir(mamul ürün)	100 lt için	1,87 Euro	92/84/ECC, m.6.
Şarap(still)	100 lt için	0 Euro	92/84/ECC, m.5.
Şarap(sparkling)	100 lt için	0 Euro	92/84/ECC, m.5.
Alkol(standart oran)	100 lt için	550 Euro	92/84/ECC, m.3/1.
Sigara*			
Sigara*	Perakende satış fiyatı veya 1000 adet	%57 veya 60 Euro	-
Puro*	Perakende satış fiyatı veya 1000 adet	%5 ya da 11 Euro	-
Sarmalık İnce Tütün*	Perakende satış fiyatı veya kg başına	%33 veya 29 Euro	-
Diğer içmelik Tütün*	Perakende satış fiyatı veya kg başına	%20 veya 20 Euro	-

*BİLİCİ, a.g.e., s.195

Günümüzde AB'ye üye ülkelerde uygulanan ÖTV oranları ve miktarları arasındaki büyük farklılıklar devam etmektedir. Örneğin şarabın vergisi Portekiz, Yunanistan, İtalya ve Almanya'da hektolitre başına sıfır olarak uygulanmaktadır. Ancak hektolitre üzerinden İsveç'te 345.26, İrlanda'da 307,60 Dolar ÖTV tahsilatı yapılmaktadır³⁹³.

³⁹³ OECD, a.g.e., s.30.

3.2.2.8. ÖTV komitesi

Avrupa Birliği ÖTV komitesi üye devlet temsilcilerinden oluşmaktadır ve komitenin başkanlığını Topluluk Komisyonundan gelen bir temsilci yapmaktadır. Komitenin en önemli görevleri, yatay direktifin öngördüğü uygulama tedbirleri, tas-laklarını hazırlamak ve ÖTV kurallarının uygulanmasını denetlemektir³⁹⁴.

3.2.3. Türkiye de özel tüketim vergileri

ÖTV ilk kez 1996 yılında hem GB'den kaynaklanan gelir kayıplarını telafi etmek ve AB'nin bu konuda uyguladığı mevzuata uyum sağlamak hem de çeşitli adlar altında alınan vergi, fon, pay vb. yükleri tek bir ad altında birleştirerek uygulama-mada basitliği sağlamak üzere gündeme gelmiştir. 2001 yılında AB müktesebatına uyum çerçevesinde yerine getirmesi gereken kısa ve orta vadeli öncelikler içerisinde ÖTV yasası çıkarılması yer alıyordu. Bu doğrultuda, TBMM'de 06.06.2002 tarihin-de kabul edilen 4760 sayılı ÖTV kanunu 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

3.2.3.1. Türkiye'de ÖTV çalışmaları

Türkiye'de ÖTV ile ilgili çalışmalar 1980'li yıllara kadar inmektedir. 1985 yılında KDV'ye geçilirken tek tek uygulanmakta olan tütün mamulleri, alkollü ve bazı alkolsüz içkiler, ispirotalar ve oyun kâğıtları gibi özel tüketim vergileri kaldırılarak tümü KDV yasası içine "ek vergi" adıyla yerleştirilmiştir(KDV, m.60). Haziran 2002 tarihine kadar KDV sistemi dışında varlığını sürdüren akaryakıt tüketim vergi-si³⁹⁵ ve taşıt alım vergisi³⁹⁶ olmak üzere iki ÖTV bulunmaktaydı. Ancak Ek Vergi adıyla anılan ÖTV üzerine çok çeşitli isimler altında, vergi ya da fon şeklinde eklen-en mali yükümlülükler de ayrı birer ÖTV etkisine sahip vergilerdi³⁹⁷.

³⁹⁴ Gürcan ÖNOL, *Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Vergi Sistemine Uyumu Sorunu*, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: 2482, Ekim 1997, s.37.

³⁹⁵ 20.11.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3074 sayılı kanun.

³⁹⁶ 10.08.1970 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1318 sayılı Finansman Kanunu ile getirilmiştir.

³⁹⁷ DPT, *Vergileme, Türkiye – AT mevzuat Uyumu*, Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları, Cilt 2, Ankara 1995, s.31.

1996 yılında hem AB ile GB'ye girmenin gümrük vergisi ve eş etkili vergi gelirlerinde yol açacağı hâsılat kaybını telafi etmek, hem AB'nin mevzuatına uyum sağlamak, hem de özel tüketim vergilerinde basitliği sağlamak için özel bir tüketim vergisi kanun tasarısı hazırlanmıştı³⁹⁸. Bu tasarının hazırlandığı dönemde, yapılacak düzenlemeyle ÖTV'nin kapsamına giren mallar üzerindeki vergi yükünde önemli bir değişiklik yapılmayacağı, dolayısıyla, bu verginin yatırım ve üretime olumsuz yansımaları olmayacağı, sadece değişik adlarla tahsil edilen çeşitli vergi, fon ve paylar tek bir vergi altında birleştirmek suretiyle uygulama ve kontrol kolaylığı sağlayacağı ifade edilmekteydi³⁹⁹.

1996 yılında hazırlanan tasarının hemen yasalaşmaması üzerine Maliye Bakanlığı ÖTV kanunu çıkana kadar kamu gelirlerinde meydana gelecek kaybı telafi etmek üzere, verginin konusunu oluşturan akaryakıt ürünleri, binek otomobilleri ve alkollü içeceklerde ve halen alınmakta olan vergilerde yeni düzenlemelere giderek; akaryakıt tüketim vergisi, KDV, ek taşıt alım vergisi, ek vergi, diğer maktu vergiler ve fonlarda ÖTV oranında geçici artışlar yapmıştır⁴⁰⁰.

12.06.2002 tarihinde ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle çeşitli vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır. Bunlar;

- Trafik tescil harcı,
- Taşıt alım vergisi,
- Motorlu taşıtların, kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi,
- Motorlu taşıtların, kayıt, tescil ve devirlerinde alınan eğitime katkı payı,
- Ek taşıt alım vergisi,
- Ek vergi,
- Akaryakıt tüketim vergisi,
- Akaryakıt fiyat istikrar fonu,

³⁹⁸ Müjdat BOZKIR, AB Adaylığı ve Özel Tüketim Vergisi, *Vergi Sorunları*, Sayı 137, Şubat 2000, s.83-86.

³⁹⁹ Hakan ÜZELTÜRK, Özel Tüketim Vergileri Bitmeyen Tepki, Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu, *17. Maliye Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi*, TÜRMÖB Yayınları, Ankara 2002, s.403.

⁴⁰⁰ Yusuf KİLDİŞ, Türkiye'de ve Dünya'da Özel Tüketim Vergisi, *Banka Mali Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Cilt 39, Ekim 2002, s.57.

- Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal ve satışlarından alınan savunma sanayi destekleme fonu,
- Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerden alınan mera payı,
- Çevre kirliliğini önleme fonu,
- Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışından alınan tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler düzenleme kurumu payı,
- Malul, dul ve yetimler payı,
- Federasyonlar fonu,
- Toplu konut payı,
- Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, gibi vergi ve fonlardır.

3.2.4. Türk ÖTV'si ile AB ÖTV'nin karşılaştırılması

AB'de ÖTV'nin konusuna işlemiş tütün, alkollü içkiler ve madeni yağlar girmektedir. Türkiye'de AB'de de olduğu gibi ÖTV'de aynı ürünler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ancak Türkiye'de ÖTV'nin kapsamı daha geniş tutulmuştur. Kanuna ekli I sayılı listede 70 ürün, II sayılı listede 13 ürün, III sayılı listede 13 ürün ve IV sayılı listede 114 ürün olmak üzere toplam 210 kalem olarak sayılmıştır. Bu bakımdan ÖTV Türkiye'de genel tüketim vergisi niteliğindedir⁴⁰¹. AB mevzuatı, KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını yasaklamaktadır(6. Direktif, m.33).

Oranlar açısından Türkiye ile AB arasında karşılaştırma yapacak olursak; I sayılı listede yer alan petrol ürünleriyle ilgili olarak her iki tarafta akaryakıt ürünlerinin vergisini maktu esasa göre belirlemiştir. III sayılı listede yer alan tütün mamulleri ile ilgili oranlar iki tarafta da advalorem(değer) esasına göre belirlenmiştir. Tütün mamullerinde AB ÖTV'si %5 ile %57 arasında değişirken bir yapıya sahiptir. Türk ÖTV'si tütün mamullerinin tamamı için %55,3'lük vergi oranı uygulanmaktadır. Ancak alkollü içkilerde AB spesifik esas (miktar esas) tercih etmesine rağmen Türkiye advalorem esas tercih etmiştir. Dolayısıyla vergileme tekniğinin farklı olması uymalaştırmayı güçleştirmektedir.

⁴⁰¹ Ekrem KARAYILMAZLAR, Türkiye'de Özel Tüketim Vergisinin Optimal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve AB ile Uyum Sorunu, *Vergi Sorunları*, Sayı 175, Nisan 2003, s.111.

AB’de ÖTV’ye tabi mallar Topluluk içinde vergi antreposu uygulaması çerçevesinde nihai tüketim aşamasına kadar vergisi ertelenmek suretiyle dolaşımına imkân tanınmaktadır. Türkiye’de ise söz konusu ürünlerin dolaşımında verginin nihai tüketim aşamasına kadar ertelenmesi şeklinde bir uygulama yoktur⁴⁰².

Ortaklık konseyinin 50. maddesine göre tarafların biri, diğer tarafın mallarına karşı dolaylı olarak koruyacak nitelikte bir iç vergi uygulayamaz. Oysa ÖTVK’nun Ek-2 listesinde yer alan otomobillerin silindir hacmi itibarıyla verilen vergi oranları incelendiğinde, silindir hacmi 1600 cm³ geçmeyenler %27, silindir hacmi 1600 m³ ile 2000 cm³ arasında kalanlar %46 ve silindir hacmi 2000 cm³ geçenler için %50 ÖV uygulanmaktadır. Türkiye de silindir hacmi 2000 cm³ geçen binek otomobiller üretilmemektedir. Bu açıdan Türkiye’de uygulanan ÖTV’de yerli otomobil sektörü korunmaktadır.

⁴⁰² MAVRAL, a.g.e., s.116.

SONUÇ

Türkiye’de Cumhuriyetin kurulmasından bu yana izlenen batılılaşma politikaları modernleşmenin gerçekleşebilmesi için gerekli görülmüş, özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra Avrupa’nın içinde yer aldığı siyasi ve güvenlik oluşumlarının tümünün içerisinde yer almaya çalışmıştır. Türkiye 1958 yılında Roma Anlaşması ile kurulan AET’ye Temmuz 1959 tam üyelik için başvurmuştur. AET, Türkiye’nin kalkınma düzeyinin yetersiz olduğu ifade etmiş ve tam üyelik şartlarını gerçekleştirinceye kadar çeşitli ortaklık anlaşmaları imzalanmasını öngörmüştür. Türkiye bu doğrultuda 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Anlaşmasını imzalamıştır. Bu anlaşma, Türkiye – AB arasında malların, hizmetlerin, emek ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamayı ve Türkiye’nin AB tek pazarına entegrasyonunu hedeflemektedir.

Türkiye’nin AB tek pazarına entegrasyonun sağlanabilmesi için en önemli şartlardan birisi ise, serbest dolaşımı istenen üretim faktörleri üzerindeki vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıdır. Özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılması çalışmaları, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına göre öncelikli olarak ele alınmaktadır. Çünkü. Uluslar arası ticarete rekabeti olumsuz yönde en fazla etkileyen vergiler mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerdir. Ayrıca üye ülkelerin vergilendirme ile ilgili yetkilerini uluslara üstü bir kuruma devretmelerindeki isteksizliği uyumlaştırmayı içinden çıkılması güç duruma getirmektedir.

Topluluk içerisindeki üretim kaynaklarının harekete geçirilebilmesi ve kaynakların etkin kullanılabilmesi için nispi fiyat farklılıklarını ortadan kaldırmak gerekir. Çünkü üye ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, uluslar arası rekabet eşitliğini bozup kaynak dağılımında etkinsizliğe neden olur. Bu olumsuzlukların giderilebilmesi için vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gerekir.

Türkiye ekonomisinin güç kazanması, ihracat yapması, teknolojiyi yenilemesi, yabancı sermayeyi kendine çekmesi ve turizm gelirlerini artırması için AB’nin yanında olması gerekir. AB’de, Türkiye’nin büyük pazarından, stratejik konumundan özellikle başka ülke pazarına ulaşmak için kullanılması, askeri gücü ve yüksek ekonomik potansiyelinden yararlanmak için Türkiye’ye ihtiyacı vardır.

Günümüzde Türkiye AB'ye tam üye değildir. Ancak tam üyelik müzakerelerine ve pazarlıklarına başlama aşamasındadır. Türkiye – AB ilişkilerinde hedef tam üyelik olduğuna göre, ileri aşamalarda problemler çıkmaması için uyumlaştırma çalışmalarının özellikle vergi uyumlaştırmasının ivedilikle yapılıp ileride çıkacak yaptırımlardan kurtulabilir. Bu açıdan vergi sistemleri arasındaki farklılıkların minimum düzeye indirilmesi gerekir.

Bu çalışmada dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ele alınmış, KDV ve ÖTV'nin AB ve Türkiye'deki uygulamaları karşılaştırmalı olarak temel özellikleri, istisnalar ve oranlar açısından incelenmiştir. AB'nin vergi uyumlaştırması alanında en fazla mesafe kat ettiği KDV konusunda, Türkiye'nin önemli aşamalar kaydetmesine rağmen hala yapılması gerekenler vardır.

Türkiye, AB'ye uyum çerçevesinde KDV'yi, vergi uyumlaştırma yükümlülüğü olmamasına rağmen, vergi mevzuatına 01.01.1985 yılında dâhil etmiştir. Türk KDV'si AB KDV'sine genel özellikleri itibarıyla uyum içerisindedir. Ancak uygulamada bazı farklılıklar vardır. Önemli olan, Birliğin hukuk düzeninin, bugün vardığı aşamayı üstlenilmesinin ötesinde, yarın varacağı aşamanın algılanması ve onun öngörülmesi önemli bir konudur.

Türk KDV'si gelir tipi ile tüketim tipi arasında karma bir nitelik taşır. AB KDV'si ise tüketim tipi KDV'yi benimsemiştir. Türkiye'deki KDV uygulaması direkt olarak tüketimi hedeflemekte, yatırımları da vergi kapsamına almaktadır. Ancak 4369 sayılı kanunda yapılan son değişikliklerle gelir tipi uygulamasından tüketim tipi uygulamasına geçilmesi ile AB modeline uyum sağlanmıştır.

AB tek pazara geçmesiyle birlikte üye ülkeler arasındaki mal hareketlerinde, sınırlarda uygulanan kontrollerden vazgeçilip, üye ülkeler arasındaki ticarete idari maliyetlere ve gereksiz formalitelere son verilmiştir. Ancak AB kendine üye olmayan üçüncü ülkelere karşı daha önce uygulanan sistemden vazgeçmeyerek sınırlarda KDV kontrolüne devam etmektedir. Türkiye de AB açısından diğer ülkeler kategorisinde değerlendirilmektedir. Bunun sonucu olarak KDV, ithalat sırasında beyanname verilerek ödenmektedir. Türkiye bu yeni sisteme dahil edilebilmek için idari ve siyasi

girişimlerde bulunmalı ve yatırımcılarımızın, ticaret yapanların bu durumdan zarar görmesi engellenmelidir.

Türk KDV sisteminde genel kural olarak satışlar üzerinden hesaplanan KDV'nden, bu satışların girdilerine ilişkin olarak ödenen KDV indirilir. AB ve Türk KDV mevzuatına göre bu indirim her ikisinde de uygulanmaktadır. Ancak uygulamada bazı farklılıklar vardır. AB mevzuatına göre tahsil edilen vergi ödenen vergiden fazla ise, aradaki fark mükellefin isteğine göre ya mükellefe hemen iade edilmekte veya bir sonraki döneme devredilmektedir. Türk KDV mevzuatına göre, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve istisnalar dışında iade edilmez. Türk üreticilerinin aleyhine olan bu durum özellikle enflasyonist dönemlerde gelir kaybıyla sonuçlanabilmektedir.

AB mevzuatı ile Türk mevzuatının KDV'nde uygulanan istisnalar konusunda karşılaştığımızda ise, Birlik mevzuatında istisna kapsamında olan konuların Türk vergi isteminde vergiye tabi olduğu ya da Birlik mevzuatında istisna kapsamında olmayan konuların Türk vergi sisteminde vergiye tabi olmadığı görülmektedir. Örneğin, demiryolu taşıma araçları teslimleri (KDVK, m.13/a), Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler istisnası (KDVK m.17/3-a) ve petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna (KDVK m.17/3-c) gibi istisnalar Birlik mevzuatında istisna kapsamında değerlendirilmemiştir. Bunun yanında Birlik mevzuatında müze, hayvanat bahçesi gibi kuruluşların hizmetleri, resmi posta idarelerinin hizmetleri ve kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri istisna kapsamında yer almasına rağmen Türk vergi mevzuatında istisna kapsamında yer almamıştır. Buradan çıkarılan sonuç AB KDV istisnalarının daha çok sosyal amaçlara yönelik olduğudur.

Günümüzde KDV'den önemli gelir elde eden Topluluk, kendi içerisinde üye ülkeler de KDV oranları ve oran sayıları birbirinden farklıdır. Örneğin, İngiltere'de indirilmiş KDV oranı %5 iken Portekiz'de %12 olabilmektedir. İrlanda, Avusturya, Belçika, İsveç, Lüksemburg ve Portekiz iki indirilmiş oran uygularken Almanya,

Hollanda, İngiltere gibi ülkeler tek indirilmiş oran uygulamaktadır. Topluluk vergilendirme konusunda üye ülkelere özerklik vermesine rağmen, ilerde %5 olarak belirlenen düşük oran ile %15 olarak tespit edilen standart oranlı sisteme geçmeyi hedeflemektedir. Türkiye KDV sistemi oran yapısının AB'nin hedeflediği oran yapısına yakın olduğunu söyleyebiliriz. Özellikle KDV kapsamındaki bazı mal ve hizmetlerin ÖTV kapsamına alınması AB ile olan uyumlaştırma çalışmalarının sonucudur.

AB mevzuatına uyum çalışmalarından biri olan ÖTV kanununu ile tüketim vergilerindeki reform çalışmaları hala devam etmektedir. 2002 yılında çıkarılan 4760 ÖTV uyumu ile dağıntık halde bulunan ve KDV içinde "ek vergi" adı altında alınan taşıt alım vergisi, akaryakıt tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerin kaldırılması sayesinde mevzuatımızın sadeleşmesi sağlanmıştır. Ayrı ayrı uygulanan dolaylı vergilerin ÖTV kapsamına alınmasından sonra, bu vergi dışında kalan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi(BSMV)'nin bu vergi kapsamına alınması faydalı olacaktır.

Türk ÖTV'nde kamunun gelir ihtiyacına bağlı olarak kapsamı AB'ye göre çok geniş tutulmuştur. AB'de tütün, petrol ürünleri, alkollü içkiler, sigara ve diğer tütünlü mamuller olmak üzere beş gurup ürün ÖTV kapsamına alınırken Türkiye'de ise AB'nin kapsamında olan beş ürünün yanında otomobil, beyaz eşya gibi çok sayıda mal yer almıştır. Bu nedenle Türk ÖTV'si genel bir tüketim vergisi görüntüsü vermektedir.

AB'de vergi genel olarak sağlığa zararlı maddelerden alınırken, Türkiye'de kapsam geniş tutulduğundan, sağlığa zararlı olmayan çok sayıda malda ÖTV'ye tabi tutulmaktadır. Bu durum AB'de sosyal amacın, Türkiye'de ise mali amacın ön plana çıktığını göstermektedir.

ÖTV kapsamına giren mallarda uygulanan ÖTV oranlarına baktığımızda ise AB mevzuatında oran konusunda asgari tutarlar belirlenmiş, üye ülkelerin bu asgari tutarların altına düşmemek kaydıyla oranları kendileri belirlemektedir. Ancak Türkiye de uygulanan oranlar bakımında bazı farklar mevcuttur. Türk ÖTV oranları daha yüksektir. Örneğin Tütün mamullerinde AB'de ÖTV %5 ile % 57 arasında değişirken Türkiye'de bütün tütün mamullerine %55,3'lük vergi oranı uygulanmaktadır.

Oranlardaki büyük farklılıklar uyumlaştırma çalışmalarını güçleştirecektir. Türk üreticilerinin AB’de rekabet edebilmesi için bu oranların AB’nin minimum oranlarına yaklaştırılması gerekmektedir.

AB’de ÖTV oranlarının tespit edilmesinde esas alınan değerler, Türk ÖTV’nin tespit edilirken esas alınan değerlerden farklıdır. İçkilerde AB spesifik esası (miktar esası) tercih etmesine rağmen Türkiye advalorem esası tercih etmiştir. Dolayısıyla vergileme tekniğinin farklı olması uyumlaştırmayı güçleştirmektedir.

AB aday ülke statüsünde olduğumuz ve tam üyelik müzakerelerine başlayacağımız bir dönemde diğer alanlarda olduğu gibi vergi alanında da uyumlaşma çalışmalarımız açısından AB’deki KDV ve ÖTV uygulaması birinci derecede kılavuz durumundadır. Üye ülkelerin uymak zorunda olduğu dolaylı vergilerle ilgili temel özellikler, oranlar ve istisnalar açısından, Türkiye’de uygulanan KDV ve ÖTV uygulamalarının temel özellikler, oranlar ve istisnalar bakımından AB’ye yaklaşabildiğimiz ölçüde, AB tarafından uyumlaştırma çalışmaları konusunda ilerleme gösterilmesi şeklinde değerlendirilecektir. Bu açıdan, AB’ye tam üye olmadan önce özellikle vergi tekniğine yönelik uyumlaşmalara öncelik verilmesi ve milli çıkarlarımızla paralel olması halinde AB vergi oran ve tutarları ile yakınlaşmamız temel prensip olarak benimsenmelidir.

KAYNAKLAR

- AÇIKGOZ Bernur, (2001), *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- AKALIN Güneri, (2000), *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınları, Ankara 2000.
- AKDİŞ Muhammet, (1985), AET Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması Çalışmaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 52, Aralık.
- AKTAN C.Can, *Türkiye Avrupa Birliği'nin Neresinde*. EĞİAD Yayını, İzmir 2000, <http://www.canaktan.org/ekonomi/avrupa-birligi/amsterdam.htm>, (19.02.2005)
- ALPAR Cem ve ONGUN Tuba, (1987), *Dünya Ekonomisi ve Uluslar Arası Kuruluşlar. Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Değerlendirme*, Türkiye Ekonomi Kurumu Yayınları, Ankara.
- ANAL Bumin ve TOKUCOĞLU M.Bülent, (1989), Avrupa Topluluğu Hukuku ve 1982 Anayasası'nda Egemenlik, *İzmir Barosu Dergisi*, Sayı: 2, Nisan.
- ATEŞLİ Erkan, (2002), Özel Tüketim Vergisi İndirimi, *Yaklaşım*, Sayı 117, Eylül.
- ATEŞLİ Erkan, (2002), Hizmet İhracatında Faydalanma Kriteri Uygulamasında Karşılaşılan Güçlükler, *E-Yaklaşım*, Sayı 114, Haziran.
- ATEŞ Mehmet, (2001) Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Sigaranın Vergilendirmesi ve Vergi Sisteminin AB ile Uyumlaştırılması, *Vergi Sorunları*, Sayı 155, Ağustos.
- AYDIN Fazıl, (1993), Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Avrupa Topluluğu Açısından Karşılaştırmalı İncelemesi, *E-Yaklaşım*, Sayı 10, Ekim.
- AYHAN Emin Haluk, (1983), *Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi*, DPT Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ankara.
- BAKKAL Ufuk, (1991), *Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- BALASSA Bela, (1978), *Types of Economic Integration, Economic Integration World Wide Regional Sectoral*, The Mcmillan Pres Ltd, London.

- BALCI Beyazıt, (1995) Avrupa Topluluğunda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu, HUD Yayınları, Sayı 168, Haziran, *Vergi Dünyası CD'si(CD-ROM)*.
- BALKIR Canan ve DEMİRCİ Muzaffer, (1989), *Uluslar arası Ekonomik Bütünleşme ve Avrupa Topluluğu*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- BİLİCİ Nurettin., (1990), Avrupa Topluluğunda Vergileme, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Dergisi*, Cilt:8, Sayı:2, Ankara.
- BİLİCİ Nurettin, (1995), Avrupa Birliği'nde Ülkelerarası Mal Hareketleri ve KDV, *Vergi Dünyası*, Sayı 169, Eylül.
- BİLİCİ Nurettin, (1997) *Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye*, Akçağ Yayınları, Ekonomik ve Mali Araştırmalar, Ankara.
- BİLİCİ Nurettin, (2004), *Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler İktisadi Mali Konular Vergilendirme*, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- BOLAT Ömer, (1987), Avrupa Topluluğunda Mali Ahenkleştirmeyi Sağlamada Ulaşılan Boyut ve Hedefler, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Cilt 24, N.3, Ankara.
- BORCHARD Klaus Dieter, (1995), *Avrupa Bütünleşmesi, AB'nin Kökenleri ve Büyümesi*, Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, Ankara.
- BORCHARD Klaus Dieter, *The ABC of Community Law*, <http://www.europa.eu.int/eur.lex/en/abaut/abc/index.html>, (20.02.2005).
- BOZKIR Müjdat, (2000), AB Adaylığı ve Özel Tüketim Vergisi, *Vergi Sorunları*, Sayı 137, Şubat.
- BUCHANAN M. James ve MUSGRAVE Richard A., (1999), *Public Finance and Public Choice: Two Constrasting Visions of the State*, The MIT Press, Cmbridge.
- BUCHANAN M. James, (1994), *On a Fiscal Constition fort he European Union*, *Journal des Economistes et des Etudes Humanies..*
- BULUTOĞLU Kenan, (2003), *Kamu Ekonomisine Giriş*, YKY Yayınları, İstanbul
- BÜYÜKTAŞKIN Şener, (1979), Türkiye-AET İlişkileri ve Seçenekler, *Maliye Dergisi*, Kasım-Aralık.
- CANBOLAT İbrahim, (1994), *Uluslar üstü Siyasal Sistem Avrupa Topluluğu – Avrupa Birliği Örneği*, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa.

- CHEVAUCHEZ Benoit, (1999), *Les Effets de la Construction Européenne sur Notre Système de Finances Publiques*, Revue Française de Finances Publiques, N.68.
- COŞKUN Neslihan, (1998), *Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- ÇAĞAN Nami, (1995), *Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerine Etkileri Avrupa Birliği El Kitabı*, TC. Merkez Bankası, Ankara.
- ÇAĞAN Nami, (1990), *Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi*, Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, Ankara.
- ÇAĞAN Nami, (1991), *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*, Ankara Üniversitesi Basımevi, 2. Baskı, Ankara.
- ÇİMEN Ahmet, (1996), *Gümrük Birliği ve Avrupa Topluluğu Türkiye İlişkileri*, Merkez Bankası Yayınları, Ankara.
- DALYANCI Numan, Avrupa Birliğinin Türkiye'nin Egemenliğine Olan Etkileri Ve Bu Konuda Anayasada Yapılması Gereken Değişiklikler, http://www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/doc/2004_2/1_Numan_AvrupaBirliigi.doc, (27.02.2005).
- DEMİRDAŞ Ömer, (2004), Avrupa Birliği'nde Geçici Katma Değer Rejimi Uygulaması, *E-Yaklaşım*, Sayı 139, Temmuz.
- DEMİREL Vedat, (1985), *Ekonomik Entegrasyon ve Politika Harmonizasyonu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, N. 265, Ankara, 1985.
- DOBOZ Marie L. ve NICOT Benadette, (1998), *Fédéralisme Budgétaire et Union Monétaire Européenne: Les Enseignements de l'Expérience Allemande*, *Revue d'Economie Politique*, Vol.108, N.1.
- DOĞAN Uğur, (2002), Özel Tüketim Vergisinin Katma Değer Vergisine Etkisi, *E-Yaklaşım*, Sayı 116, Ağustos.
- DOĞAN Uğur, (2002), 100 Soruda ÖTV, *Vergi Soruları Dergisi*, Özel Ek, Sayı 167, Ankara.
- DPT, (1995), *Vergileme, Türkiye – AT mevzuat Uyumu*, Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları, Cilt 2, Ankara.
- DPT, (1995), *Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu*, VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No:2377, Ankara.

- DPT, *Avrupa Ekonomik Birliği'ni Kuran Anlaşma*, www.dpt.gov.tr/abigm/Yayinlar/AETKA.pdf, (24.02.2005).
- DPT, (1993), *Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar*, Cilt 1, Ağustos.
- DTM, (1999), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Ankara:Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 4.b., Ekim-1999, Ankara.
- DUE John F., (1954), *Government Finance*, Homewood, ILL: Richard D. Irwin.
- ECHINARD Yanin., (1996), *Stabilisation Conjoncturelle et Union Montaire Europenne*, *Revue Française de Finances Publiques*, N.55.
- EDWARDS Chris, Veronique de RUGY, *International Tax Competition-A 21th Century Restraint on Government*, Policy Analysis, 12 Nisan 2002, No.421, <http://www.cato.org/pubs/pas/pa431.pdf>, (17.02.2005).
- EICHENGREEN Barry, (1993), *European Monetary Unification*, *Journal of Economic Literature*, Vol.31, September.
- ERİŞ İbrahim, (1993), *Avrupa ve Asya'daki Ekonomik Bütünleşmeler*, *Hazine ve Dış Ticaret Dergisi*, Sayı:18, Ankara.
- EROğLU Feyzullah, (1998), *Küreselleşme Sürecinde Yönetim Krizi ve zm Yolları*, Berikan Yayıncılık, Ankara.
- ERTÜRK Emin, (1991), *Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye'nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar*, Ezgi Yayınları, Bursa.
- ERLAT Güzin, (1980), *İktisadi Birleşmelerin Dış Ticaret Etkileri*, Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No:136. Ankara.
- GAUDİLLAT Anne ve RIMBAUX Eric, (1997), *Import Direct et Politique Fiscale Europenne*, *Revue d'Economie Politique*, Vol.207, N.2
- GEDİKKAYA Türkan ve Cihangl GÜRLER, *Avrupa Birliğinde Parasal Birlik, Türkiye Bankalar Birliği*, *Bankacılar Dergisi*, Sayı:24.
- GUIEU Pierre, (1981), *AET'de Vergi Politikası*, *Vergi Reform Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, İstanbul.
- GÜÇBİLMEZ Tandoğan, (1974), *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Yönünden Bir Değerlendirme*, DPT., İPD, Ankara.
- GNUğUR Haluk, (1995), *Avrupa Birliği Bütünleşmesinin Tarihi Gelişimi*, T.C. Merkez Bankası Yayını, Ankara, s.13.

- GÜNUĞUR Haluk, (2000), *Helsinki Zirvesi Ardından Türkiye-AB İlişkileri*, Türkiye-AB Derneği, Ankara.
- GÜLÇÜR Tuncay, (1980), *Vergi Harmonizasyonu ve İngiltere’de Vergi Sisteminin Durumu*, DSİ Basım ve Foto Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara.
- GÜNGÖR Kamil, (2001), (2001), AB’de Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası, *Maliye Dergisi*, Sayı:136, Ankara.
- GÜRAN Nevzat, (1999), *Uluslararası Ekonomik Bütünleşmeler ve Avrupa Birliği*, İzmir:Anadolu Matbaacılık, 1.b., İzmir.
- GÜRAN Nevzat ve AKTÜRK İsmail, (1997), *Uluslararası İktisadi Kuruluşlar*, İzmir:Anadolu Matbaacılık, 3.b., İzmir.
- GODHART Charles, (1996), European Monetary Integration, *European Economic Review*, Vol.40, N.3-4, April.
- GOODSPEED Timothy J, Tax Competition Benefit Taxes and Fiscal Federalizm, *National Tax Journal*, v.LI, n.3., pp. 579-586.
- GÖKBEL Doğan, (1996), *Vergilendirme Yetkisinin Uluslar arası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1996
- GÖKTAŞ Abdulkadir, (2000), Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Ekonomik ve Vergisel Uyum-1, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 96, Aralık.
- GÖL Gül, (1996), Gümrük Birliğine Geçişte Rekabet Gücünün Belirlenmesi ve Rekabetçi Pazarlama Stratejileri, İstanbul: Genç İşadamları Derneği Yayınları, İstanbul.
- HANBAY Şeyda, (2002), Lüksemburg Zirvesi’nden Günümüze Türkiye ve Avrupa Birliği İlişkileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:165, Ankara.
- HAWKSWORTH John, Business Tax Harmonisation in the New Europe, <http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/emu/harmonization.pdf>, (17.02.2005).
- HAYDAR Akyazı, (1998) Avrupa Birliği Aday Ülkeler ve Türkiye: İktisadi Bir Karşılaştırma, *İktisat, işletme ve Finans*, Sayı 147.
- HEPER Fethi, AK Ahmet, (2003), Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Oransal Ve Sosyal Düzenlemelerin Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sistemi İle Karşılaştırılması-I, *E-Yaklaşım*, Sayı 123, Mart.

- HERSCHEL Marie-Luise., (1993), L'Economie de la Communauté Européenne, Armand Colin, Paris.
- HÜVEZ İbrahim ve UYAR Adnan, (1996), Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları, Vergi Dünyası, Sayı 183, Kasım, *Vergi Dünyası Dergisi CD'si(CDROM)*
- İTO, (1997), *Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar*, Yayın No: 1997-7, İstanbul.
- KARACAM Yüksel, OECD Alanında Vergi Yüküne İlişkin Değerlendirmeler, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001122880.htm>, (23.02.2005).
- KARAYILMAZLAR Ekrem, (2003), Türkiye'de Özel Tüketim Vergisinin Optimal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve AB ile Uyum Sorunu, *Vergi Sorunları*, Sayı 175, Nisan.
- KARAKAŞ Ercan, (1996), AB Üyesi Ülkelerde Kamu Kesimi Finansman Açıkları, X. Türkiye Maliye Sempozyumu, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını*, İstanbul.
- KARLUK Rıdvan, (1996), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, İMKB Yayınları, İstanbul.
- KARLUK Rıdvan, (2001), Türkiye Avrupa Birliği'nin Neresindedir? Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, *Türk Ocakları Genel Merkezi ve Ankara Ticaret Odası*, Ankara.
- KARLUK Rıdvan, (1997), *Türkiye Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- KARLUK Rıdvan, (1990), *Avrupa Toplulukları ve Türkiye*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- KAZGAN Gülten, (1975), *100 Soruda Ortak Pazar ve Türkiye*, Gerçek Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul.
- KIZILOĞLU Şükrü, (1988), *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları Cilt I, Ankara.
- KİLDİŞ Yusuf, (2002), Türkiye'de ve Dünya'da Özel Tüketim Vergisi, *Banka Mali Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Cilt 39, Ekim.
- KİRAZCI Deniz, (1989), AT'de Dolaylı Vergilerin Uyum ve KDV, *Gelişmelerin Ekonomik Yönü Üzerine*, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul.
- KİRAZCI Deniz, (1988), AT'ında Vergi Sınırlarının Kaldırılmasına Doğru Clearing System, Sayı 87, Kasım, *Vergi Dünyası Dergisi CD'si (CD-ROM)*

- KULU M. Bahattin, (2002), Özel Tüketim Vergisine Geçilirken AB ÖTV Uygulamasından nasıl yararlanmalıdır?, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı 112, Nisan.
- KULU M. Bahattin, (2001), AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Ortak Vergi Hukuku, *E-Yaklaşım*, Sayı 99, Mart.
- KOBİNET, AB Kurumları, <http://www.kobinet.org.tr/kosgebabm/yayinlar/docs/AB-Kurumlari.pdf>, (27.02.2005).
- MAVRAL Ülker, (2002), Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulamaları, *Vergi Sorunları*, Sayı; 166, Temmuz.
- MERİH Kutlu, Bir Federatif Süper Devlet Olarak AB, <http://www.eylem.com/ab/-wabpr012.htm>, (24.02.2005).
- METHİBAY Yaşar, (1996), *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- MUET Pierre-Alain, (1995), *Ajustement Macroéconomiques Stabilisation et Constitutionnelle*, *Revue d'Economie Politique*, N.5. Septembre Octobre.
- MUSGRAVE R. ve MUSGRAVE P., (1989), *Public Finance in Theory and Practice, Fifth Edition*, New York.
- MUTLU Ayşegül, (2002), Özel Tüketim Vergisi, *E-Yaklaşım*, Sayı 115, Temmuz.
- NASSİNİ Pietro, (1972), *Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Ahenkleştirmesi*, Çev. Türkan Öncel, Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara.
- NOHUT Mürüfet, (2002), Özel Tüketim Vergilerinin Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Uygulanma Biçimi ve Bu Alanda Meydana Gelen Son Gelişmeler-II, *E-Yaklaşım*, Sayı 114, Haziran.
- OĞUZ Orhan, (1969), *Avrupa Ekonomik Topluluğu Ortak Pazar*, Eskişehir, İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara.
- OECD, (2000), *Ülkelerinde Tüketim Vergisi Trendleri*, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Tarafından Yayınlanan "Consumption Tax Trends-1999" Eserin Türkçeye Tercümesi, , Ankara Mayıs.
- OKTAYER Nagihan, (1996), Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Modeline Uyumu, *Gümrük Birliği Dergisi*, Eylül – Aralık.
- ÖNCEL Mualla, (1989), *Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

- ÖNDER İzzettin, (1987), Vergi Ahenkleştirme Sorunu Üzerine Düşünceler, *Maliye Yazıları*, Sayı: 7, Temmuz.
- ÖNER M.Yavuz, (2004), Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti, *E-Yaklaşım*, Sayı: 11, Haziran.
- ÖNOL Gürcan, (1997), *Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Vergi Sistemine Uyumu Sorunu*, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: 2482, Ekim.
- ÖZDEŞER Hüseyin ve ŞAFAKLI Okan, (2001), Avrupa Birliğinde Yeni Vergi Politikaları, *Maliye Dergisi*, Sayı.138, Eylül –Aralık.
- ÖZENÇ Berke, Anayasanın 6. ve 90. Maddeleri Çerçevesinde Uluslar Arası Normların ve Ulusal Egemenlik İlkelerinin Hiyerarşik Mukayesesi, http://www.muhammedbalci.com/doc/misafir/ulusal_ve_uluslararası.doc, (17.02.2005).
- PALAMUT Mehmet E., (2002), Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısında ki Konumu, AB'ye Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, *17. Maliye Sempozyumu*, TÜRMÖB Yayınları, No: 185,
- PEHLİVAN Osman, (2000), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- PLIHON Dominique, (1996), *L'Autonomie de la Politique Budgétaire Dans Une Espace Economique Intégré: Le Cas Européen*, *Revue Française de Finances Publiques*, N.55.
- REGALIA Marty, (2002), *Globalization, The Internet and Taxes*, US. Chamber of Commerce, Washington D.C.
- RING Diane M., (2002), *One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage*, Boston College Law Review, Vol. 44, No: 1.
- SCRIEVENER Christiane, (1990), European Communities: Harmonization of Tax Law within the Community, *International Bureau of Fiscal Documentation*, December.
- SEYİDOĞLU Halil, (1999), *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Can Yayınları, İstanbul.
- SEYİDOĞLU Halil, (1999), *Uluslararası İktisat, Teori Politika ve Uygulama*, Kurtiş Matbaası, Geliştirilmiş 13.b., İstanbul.

- SODAN Ramazan, (1988), Türkiye'nin Avrupa Toplumuna Tam Üyeliği Halinde; Avrupa Toplulukları Hukuku ile Anayasa Hukukumuzun Uyumu Sorunu, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:381, Aralık.
- SOYDAN Billur Yaltı, (2001), Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum Katılım Ortaklığı Belgesi Ulusal Program ve Mevzuat, *Vergi Sorunları*, Temmuz.
- ŞENER Orhan, (1987), Avrupa Topluluğu'nda Vergi Harmonizasyonu, *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Sayı 257, İstanbul.
- ŞENYÜZ Doğan, (2003), *Türk Vergi Sistemi*, 9. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- TAVŞANCI Aykut, (2005), Vergilendirme Yetkisi Açısından Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Avrupa Birliği'ne Uyumu, *E-Yaklaşım*, Sayı 145, Ocak.
- T.C. Merkez Bankası, (1995), *Avrupa Birliği El Kitabı*, Ankara.
- TEKELİ İlhan ve İLKİN Selim, (1993), *Türkiye ve Avrupa Topluluğu I: Ulus Devletini Aşma Çabasındaki Avrupa'ya Türkiye'nin Yaklaşımı*, Ümit Yayıncılık, Ankara.
- TEKİNALP Gülören ve TEKİNALP Ünal, (2000), *Avrupa Birliği Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- TEKİNEL Osman, (1995), *AT-Türkiye ve Gümrük Birliği, Avrupa Gümrük Birliği ve Türk Ekonomisine Muhtemel Etkileri*, Sütçü İmam Üniversitesi Rektörlüğü, Yayın No:10. Kahramanmaraş.
- TOROSLU Vefa, (2000), *Serbest Bölgeler*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- TOKATLIOĞLU Mircan Yıldız., (2004), *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Alfa/Aktüel Kitabevi, İstanbul.
- TOSUN Hakan, (1996), *Türkiye ve Avrupa Birliği'nde KOBİ'ler, GB'nin Türkiye KOBİ'lerine Muhtemel Etkileri ve Otomotiv Yan Sanayi Üzerine Bir Çalışma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- TOBB, (2001), *AB ve Türk Vergi Sistemi*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- TOBB, (1992), *Vergi Özel ihtisas Komisyonu Raporu*, TOBB Yayını, Ankara.
- TOLU Abdullah ve SEZER Yılmaz, (2005), KDV Hizmet İhracatı İstisnasında Döviz Alım Belgesi Aranılmaması Gerekliği, *E-Yaklaşım*, Sayı 145, Ocak..

- TONUS Özgür ve BAYKAL Sanem, Avrupa Birliği Anayasal Antlaşma Taslağı Üzerine Değerlendirmeler, http://www.ceterisparibus.net/arsiv/tonus_baykal.doc, (25.02.2005).
- TÖRE Nahit, (1995), *Ekonomik Bütünleşme Kuramı*, Avrupa Birliği El Kitabı içinde, T.C. Merkez Bankası Yayını, Ankara.
- TURAN Salih, (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜĞİAD, (1994), *2000'li Yıllara Doğru Türkiye'nin Önde Gelen Sorunlarına Yaklaşımlar: VII-Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği*, Sime Yayıncılık, İstanbul.
- TÜRMOB, (2002), *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Örnekler ve Açıklamalar*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Yayın No 183, Haziran.
- ULUATAM Özhan, (1988), *Kamu Maliyesi*, Ankara.
- ULUDAĞ Ramazan, (1982), *Katma Değer Vergisi Sistemi ile Ekonomide Fiyat-Maliyet Oluşumuna Etkileri ve Geçiş Dönemindeki Sorunları*, İzmir, Ege Sanayi Odası Yayını, İzmir.
- ULUDAĞ Ramazan, (1988), *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara.
- UYAR Süleyman, (2000), *Gümrük Birliği'nin Türkiye ekonomisi ve Antalya Sanayi Üzerine Etkileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- UYAR Süleyman, (2001), Gümrük Birliği'nin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri, *Dış Ticaret Dergisi*, Yıl:6, Sayı:20, Ocak, Ankara.;
- ÜLGEN Soner, (2001), Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması, *Vergi Dünyası*, Sayı:237, Mayıs.
- ÜLGER İrfan Kaya, (2003), *Avrupa Birliği'nin ABC'si*, Sinemis Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- ÜZELTÜRK Hakan, (2002), Özel Tüketim Vergileri Bitmeyen Tepki, Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, *17. Maliye Sempozyumu*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- SUIÇMEZ Halit, *Gümrük Birliğinde Rekabet ve İstihdam*, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Yayın No: 579, 1996, s. 13.

YILMAZ Beytullah, (2002), *Avrupa Birliği Sürecinde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Ekonomideki Yeri ile Finansman Sorunları ve Denizli Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

YÜCEOL Hüseyin Mualla, Optimal Para Alanı Teorisi Üzerine Bir Değerlendirme: Teori, Uygulama ve Politika, <http://www.elyadal.org/pivolka/12/optimal.htm>, (25.02.2005).

ÖZGEÇMİŞ

01.05.1978 tarihinde Sakarya'nın Akyazı ilçesinde doğdum. İlk ve orta öğrenimimi aynı ilçede tamamladım.

1996 yılında ek kontenjan ile Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümüne kayıt oldum. Maddi nedenler nedeniyle 1 yıl kayıt dondurdum. Lisans eğitimimi 2001 yılında fakülte dördüncüsü olarak bitirdim. 2002 yılında özel bir dershanede KPSS ve Açık Öğretim derslerine usta öğretici olarak girdim. Halen aynı kurumda çalışmalarımı sürdürmekteyim. Bildiğim yabancı dil İngilizcedir.