



T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN
DOLAYLI - DOLAYSIZ VERGİLER AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ
VE
TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI

Kübra UĞUR
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi UĞUR ÇİÇEK

BURDUR-2019



İç Kapak

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN
DOLAYLI - DOLAYSIZ VERGİLER AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ
VE
TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI

Kübra UĞUR
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN: Dr. Öğr. Üyesi Uğur ÇİÇEK
JÜRİ ÜYESİ: Dr. Öğr. Üyesi Özgür Emre KOÇ
JÜRİ ÜYESİ: Dr. Öğr. Üyesi Hakkı KIYMIK

BURDUR – 2019

Tez Onay Sayfası

 MAKÜ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU
--	--------------------------------------

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 03/05/2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan 1630204010 no'lu Kübra UĞUR'un Avrupa Birliği Ülkelerinin Dolaylı – Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye Karşılaştırması konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE
(TEZ DANIŞMANI) : Dr. Öğr. Üyesi Uğur ÇİÇEK



ÜYE : Dr. Öğr. Üyesi Hakkı KIYMIK



ÜYE : Dr. Öğr. Üyesi Özgür Emre KOÇ


ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “Avrupa Birliği Ülkelerinin Dolaylı - Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye Karşılaştırması” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Kübra UĞUR

03.05.2019

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans eğitimimin başından tez savunma aşamama kadar geçen süreçte benden hiçbir desteğini esirgemeyen, engin bilgi tecrübeleriyle beni aydınlatan saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Uğur ÇİÇEK'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca eğitim hayatımın her aşamasında yanımda olan, benden maddi manevi desteğini esirgemeyen, bana sonsuz güvenen sevgili aileme teşekkürü borç bilirim.



(UĞUR, Kübra, Avrupa Birliği Ülkelerinin Dolaylı - Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye Karşılaştırması, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019)

ÖZET

Devletler, kamu harcamalarını ve uygulayacakları politikaları finanse edebilmek için kanun yoluyla halktan vergi toplamaktadır. Bir devletin ülkesinde uyguladığı vergi politikası, o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Avrupa Topluluğu'nda vergilendirme ve vergi politikaları konusunda ilk düzenlemeler Roma Antlaşması ile başlamıştır. Ancak Lizbon Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle bu antlaşmanın adı değiştirilerek Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma olmuştur. Bu antlaşma ile birlikte vergilendirme konusunda yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler; Birliğe üye ülkelerin ekonomisini güçlendirilmesi, ticarete rekabetin artırılması, haksız rekabetin önlenmesi ve vergilerin yakınlaştırılması konusunda olmuştur. Avrupa Birliği'nde genel olarak dolaylı vergiler konusunda yakınlaştırma gerçekleştirilmiş olup dolaysız vergiler alanında da gerekli olduğu takdirde yakınlaştırmalar yapılmaktadır.

Bu çalışmada; Avrupa Birliği vergi sisteminde dolaylı-dolaysız vergilerin yapısı incelenmekte ve Türk vergi sistemi ile karşılaştırılmaktadır. Çalışmanın amacı; Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan vergi politikaları ile Türkiye'de uygulanan politikaları karşılaştırmak, güçlü ve zayıf yönleri değerlendirmek ve Türkiye'de dolaylı vergiler alanındaki aksaklıkları ortaya koymaktır. Çalışmada Avrupa Birliği ve Türkiye, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gelirleri açısından karşılaştırılmaktadır. Araştırmanın sonucunda, Avrupa Birliği ülkelerinde genel olarak dolaysız vergi gelirlerinin, dolaylı vergi gelirlerine göre daha yüksek olduğu, Türkiye'de ise tam tersi bir durumun var olduğu tespit edilmiştir. Türk vergi sisteminde dolaysız vergilerin daha önemli bir gelir kaynağı haline getirilmesi vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri açısından önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Avrupa Birliği, Vergi Hukuku, Vergi Politikası, Dolaylı Vergiler ve Dolaysız Vergiler*

(UĞUR, Kübra, Evaluation of the European Union and Turkey for in terms of Direct Taxes and Indirect Taxes, Burdur, 2019)

ABSTRACT

States collect taxes from the public through the law in order to finance public spending and policies to be implemented. The tax policy of a state in its country plays an important role in the economic independence of that country. The first regulations on taxation and tax policies in the European Community have begun with the Treaty of Rome. However, with the entry into force of the Treaty of Lisbon, the name of this treaty was changed and the Treaty on the Functioning of the European Union was adopted. Together with this treaty, new regulations on taxation are included. These regulations; It has been about strengthening the economy of the member countries, increasing competition in trade, preventing unfair competition and bringing taxes closer. In the European Union, zooming in on indirect taxes is generally carried out and if necessary in the field of direct taxes, they are brought closer.

In this study; The structure of indirect-direct taxes in the European Union tax system is examined and compared with the Turkish tax system. Purpose of the study; To compare policies and tax policies implemented in Turkey applicable in the European Union countries, it is to assess strengths and weaknesses and reveals shortcomings in the area of indirect taxes in Turkey. In this study, the European Union and Turkey, income tax, corporation tax, are compared in terms of value added tax and excise tax revenues. In the survey, the overall direct tax revenues in European Union countries, which is higher than the indirect tax revenues, while Turkey has been determined that there is an opposite situation. In the Turkish tax system, direct taxes are a more important source of income and are important in terms of fairness and equality principles in taxation.

Keywords: *European Union, Tax Law, Tax Policy, Indirect Taxes and Direct Taxes*

İÇİNDEKİLER

İÇ KAPAK.....	i
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ETİK BEYANI.....	iii
ÖNSÖZ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
TABLolar DİZİNİ	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ OLUŞUM SÜRECİ, VERGİ HUKUKU, VERGİ POLİTİKASI VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ TANIMLANMASI

1.1. Avrupa Birliği Oluşum Aşamaları	4
1.1.1. Avrupa'da İlk Ekonomik Birleşme Hareketi Benelux Topluluğu	6
1.1.2. İkinci Ekonomik Birleşme Hareketi: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu	8
1.1.3. Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerji Topluluğu'nun Kuruluşu	10
1.1.4. Avrupa Ekonomik Topluluğu'ndan (AET) Avrupa Birliği'ne Geçiş	12
1.2. Avrupa Birliği Vergi Hukuku	14
1.2.1. Avrupa Birliği Hukuku.....	14
1.2.2. Avrupa Anayasası	15
1.2.3. Avrupa Vergi Hukuku	18

1.2.3.1.	Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları	18
1.2.3.1.1.	Birincil Kaynaklar	18
1.2.3.1.2.	İkincil Kaynaklar	20
1.2.3.1.2.1.	Tüzükler.....	20
1.2.3.1.2.2.	Direktifler	20
1.2.3.1.2.3.	Kararlar.....	21
1.2.3.1.2.4.	Tavsiye ve Görüşler	21
1.2.3.1.3.	Diğer Kaynaklar	21
1.3.	Avrupa Birliği'nin Ortak Vergi Politikası.....	22
1.3.1.	Gümrük Vergilerinin Kaldırılması, Ortak Gümrük Tarife'sinin Kabulü	22
1.3.2.	Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması	24
1.3.3.	Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı.....	24
1.3.4.	Devlet Yardımları Yasağı.....	25
1.3.5.	Çifte Vergilendirme.....	26
1.4.	Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması.....	27
1.4.1.	Vergi Uyumlaştırmasının Tanımı ve Amacı.....	28
1.4.2.	Vergi Uyumlaştırmasını Gerekli Kılan Nedenler	29
1.4.3.	Vergi Uyumlaştırması Çalışmalarının Getirdiği Zorluklar	29

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ – TÜRKİYE İLİŞKİLERİ VE TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYUMU

2.1.	Türkiye – Avrupa Birliği İlişkilerinin Tarihsel Gelişimi	32
2.1.1.	Ankara Anlaşması	34
2.1.2.	Katma Protokol	35
2.1.3.	Ortaklık Konseyi Kararı	39

2.2.	Avrupa Birliği Vergi Politikası Çerçevesinde Türkiye'nin Yükümlülükleri	43
2.2.1.	Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması Yükümlülüğü.....	43
2.2.2.	Avrupa Birliği Ortak Gümrük Tarifesi Kabulü	44
2.2.3.	Ayrımcı Vergileme Yasağı ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı Yükümlülüğü.....	44
2.2.4.	Devlet Yardımları Yasağı Yükümlülüğü.....	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DE DOLAYLI – DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA

3.1.	Avrupa Birliği Vergi Mevzuatlarının Uyumlaştırması	46
3.2.	Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma.....	49
3.2.1.	Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Alanında Uyumlaştırma	49
3.2.2.	Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Alanında Uyumlaştırma.....	51
3.3.	Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma.....	53
3.3.1.	Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi Alanında Uyumlaştırma	55
3.3.2.	Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Alanında Uyumlaştırma	56
3.3.2.1.	Şirket Kuruluşları ve Sermaye Artırımlarında Alınan Damga Vergisi ile İlgili Direktif (Droit d'Apport)	57
3.3.2.2.	Füzyon Direktifi.....	57
3.3.2.3.	Farklı Üye Ülkelerdeki Yavru İşletmelerden Ana işletmelere Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Ortaya Çıkan Çifte Vergilendirmeyi Önleyen Direktif... 58	
3.3.2.4.	Tahkim Anlaşması (23 Temmuz 1990).....	58
3.4.	Türkiye'nin Dolaylı Vergilerde Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu.....	58
3.4.1.	Türkiye'de Uygulanan KDV'nin AB'ye Uyumu	59
3.4.2.	Türkiye'de Uygulanan ÖTV'nin AB'ye Uyumu.....	60
3.5.	Türkiye'nin Dolaysız Vergilerde Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu.....	61
3.5.1.	Türkiye'de Uygulanan Gelir Vergisi'nin AB'ye Uyumu.....	61

3.5.2.	Türkiye’de Uygulanan Kurumlar Vergisi Alanında AB’ye Uyumu.....	62
3.5.2.1.	Füzyon Direktifi ve Türkiye’de Şirket Birleşmeleri.....	62
3.5.2.2.	Ana Şirket – Yavru Şirket Direktifi (1990).....	62
3.5.2.3.	Tahkim Anlaşması	63

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİLERİN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI

4.1.	Avrupa Birliği ve Türkiye’de Makroekonomik Göstergeler.....	64
4.2.	Avrupa Birliği’nde Dolaylı Vergiler	72
4.2.1.	Avrupa Birliği’nde KDV Uygulaması	75
4.2.2.	Avrupa Birliği Ülkelerinde ÖTV Uygulamaları.....	85
4.3.	Türkiye’de Dolaylı Vergiler	90
4.3.1.	Türkiye’de Katma Değer Vergisi.....	91
4.3.2.	Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi.....	94
4.4.	Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler.....	95
4.4.1.	Avrupa Birliği’nde Gelir Vergisi.....	98
4.4.2.	Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi	104
4.5.	Türkiye’de Dolaysız Vergiler	109
4.5.1.	Türkiye’de Gelir Vergisi	110
4.5.2.	Türkiye’de Kurumlar Vergisi	111
	SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	113
	KAYNAKÇA.....	119
	ÖZGEÇMİŞ	129

KISALTMALAR DİZİNİ

AA	: Ankara Anlaşması
AAET	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABİDA	: Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
AT	: Avrupa Topluluğu
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
ECU	: European Currency Unit (Avrupa Hesap Birimi)
EURATOM	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İKV	: İktisadi Kalkınma Vakfı
JOCE	: Journal Officiel des Communatues Europeennes
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KP	: Katma Protokol
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)

OEEC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
OKK	: Ortaklık Konseyi Kararı
OP	: Ortak Pazar
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RA	: Roma Antlaşması
VUK	: Vergi Usul Kanunu



TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Avrupa Birliği'ni Şekillendiren Antlaşmalar	6
Tablo 2: Maastricht Antlaşması'na Göre Avrupa Birliği'nin Dayandığı Sütunlar.....	13
Tablo 3: Katma Protokol'e Göre Gümrük İndirimleri.....	37
Tablo 4: Katma Protokol'e Göre Ortak Gümrük Tarifesi.....	38
Tablo 5: 2010-2018 Dönemi ABÜlkeleri ve Türkiye GSYH Büyümesi (Milyon Euro)	65
Tablo 6: 2010-2018 Dönemi ABÜlkeleri ve Türkiye'de Reel GSYH Büyüme Oranları (%)	67
Tablo 7: 2010-2018 Dönemi Avrupa Birliği'nde Kişi Başına Düşen GSYH.....	68
Tablo 8: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği'nde Vergi Gelirleri (Milyon Euro).....	69
Tablo 9: 2010-2018 Dönemi Türkiye'de Toplam Gelirler (BİN TL).....	69
Tablo 10: 2010-2017 Dönemi ABÜlkelerinde Vergi Yüğü (%).....	71
Tablo 11: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%).....	73
Tablo 12: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	75
Tablo 13: 2014-2019 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri KDV Oranları	80
Tablo 14: 2010-2018 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri KDV Gelirinin GSYH İçindeki Payı (%).....	83
Tablo 15: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri KDV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	84
Tablo 16: Avrupa Birliği'nde Uygulanması Zorunlu Minimum Tüketim Vergileri	87
Tablo 17: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde ÖTV Gelirinin GSYH İçindeki Payı (%).....	88
Tablo 18: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri ÖTV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	89
Tablo 19: 2010-2018 Dönemi Türkiye'de Dolaylı Vergi Gelirleri (BİN TL,%)	90

Tablo 20: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri Dolaysız Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%).....	96
Tablo 21: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%).....	98
Tablo 22: 2010-2019 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları.....	100
Tablo 23: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisinin GSYH İçindeki Payları (%).....	101
Tablo 24: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%).....	103
Tablo 25: 2010-2019 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranı (%).....	105
Tablo 26: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Payı (%).....	107
Tablo 27: 2010- 2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	108
Tablo 28: 2010-2018 Dönemi Türkiye’de Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (BİN TL, %).....	109
Tablo 29: 2013-2019 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları.....	112

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Türkiye ve Avrupa Gümrük Birliği.....	40
Şekil 2: Serbest Dolaşım Şeması.....	41



GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB), Avrupa kıtasında yer alan dağınık devletlerin bir araya gelerek birleşmesi sonucunda oluşan büyük bir topluluktur. Avrupa kıtasında bulunan bu dağınık devletlerin birleşme fikri 19. yy ünlü felsefi düşünürleri tarafından şekillendirilmiştir. Victor Hugo, William Pen, Saint Simon gibi bu ünlü düşünürler Avrupa'da ekonomik ve siyasi bir birlikteliğin kurulmasını isteyen kişilerdir. Bu düşünce 2. Dünya Savaşı sonrasında oluşmuştur.

Avrupa'da ilk ekonomik birleşme olarak bilinen Benelux Topluluğu 1932 yılında Hollanda, Belçika ve Lüksemburg tarafından imzalanan Ouchy Sözleşmesi ile başlamıştır. Ouchy Sözleşmesi ile bu üç ülke arasında Gümrük Birliği sağlanmıştır. 2. Dünya Savaşından sonra Marshall Planı ile birlikte Avrupa ülkeleri ekonomik işbirliğinin bütünleşme açısından büyük belirleyici olduğunu düşünerek, ekonomik entegrasyon sürecini hızlandırmışlardır. Sırasıyla olarak ekonomik topluluk olan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu adı altında bir uluslararası örgüt kurmuşlar ve bugünkü AB'nin temellerini atmışlardır. Avrupa'da AKÇT ile başlayan bütünleşme hareketi Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerji Topluluğu ile devam etmiştir. Bu iki topluluk AKÇT'den farklı olarak nükleer enerji, ekonominin tamamında entegrasyon, Ortak Pazar ve ortak çıkarlar doğrultusunda birleşmeyi ele almaktadır. Avrupa Topluluğu'nun kurucu ülkeleri ise Fransa, Batı Almanya, Belçika, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda'dır.

Bir ülkenin ekonomik yapı taşlarından biri vergi politikalarıdır. Vergiler sistemleri aracılığıyla üretim ve tüketim olayları yönlendirilebilir, yatırımlar yön değiştirebilir ve belli bölgelere yoğunlaşabilir veya azalabilir hatta işletmelerin karlılık düzeylerinde farklılık yaratılabilmektedir. Avrupa'da Birliğin oluşması ile birlikte ortak ekonomik politikalar benimsenmeye başlanmıştır. AB vergi politikaları topluluğun ortak politikaları arasında en önemlisidir. AB vergi politikasının amacı; Topluluğa üye ülkeler arasındaki vergi sorunlarını çözmek olup çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı ve devlet yardımları gibi haksız rekabeti güçlendirecek koşulları ortadan kaldırmaktır.

AB'nin vergi uyumlaştırması konusunda yavaş ilerlemesinin sebepleri arasında ülkelerin politik yapılarındaki farklılıklar, ekonomik farklılıklar ve vergi yetkisinin el değişmesinden kaynaklı çekinceler bulunmaktadır. Bu yüzden Avrupa ülkeleri

vergileme yetkilerini ulusüstü bir kuruluşa devretmek istememektedir. Roma Antlaşması'nda sadece dolaylı vergiler alanında uyumlaştırılması gerektiği ile ilgili hükümler yer alırken Maastricht Antlaşması ile birlikte dolaysız vergilerinde uyumlaştırması gerektiği yer almıştır. AB ilk olarak Gümrük Birliğinde uyumlaştırmaya gittiğinden dolayı mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanması için dolaylı vergilerde uyumlaştırma yapılması gerekli görülmüştür. Ancak zamanla kişilerin ve sermayenin de serbest dolaşımında olması gerektiği kanısına varılmış olup gelir vergisi ve kurumlar vergisinde gerekli olduğu takdirde uyumlaştırmaya gidilmesi gerektiği anlaşılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde AB'nin oluşum aşamaları, Avrupa Topluluğu'ndan AB'ne geçiş aşamaları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca AB vergi hukuku, vergi hukukunun kaynaklarına değinilmiş olup AB vergi politikası, vergileme ilkeleri ve vergi uyumlaştırmasını gerekli kılan nedenler ve uyumlaştırma aşamasında karşılaşılan sorunlar ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, AB ile Türkiye'nin tarihsel gelişimi ve Türkiye'nin, AB temel vergilendirme ilkelerine uyumu ele alınmıştır. Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında ilk temas Ankara Anlaşması ile gerçekleşmiş olup Türkiye AB ile yaklaşık 56 yıllık bir geçmişe sahiptir. 1987 yılında Türkiye, AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunmuş olsa da ancak 1999 yılında Helsinki Zirvesi'nde tam aday ülke statüsüne erişebilmiştir. Ankara Anlaşması ile başlayan temas Katma Protokol ile devam edip Ortaklık Konseyi Kararı ile Gümrük Birliği tamamlanmıştır. Türkiye, AB'yle etkileşim haline girmesiyle bazı vergi yükümlülükleri de beraberinde getirmiştir. Bu yükümlülükler gümrük vergilerinin kaldırılması, Ortak Gümrük Tarifesi uygulanması, ayrımcı vergileme yasağı ve aşırı vergi iadesi yasağı olup bunlar ayrıntılı incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise AB'nde ve Türkiye'de dolaylı – dolaysız vergiler alanında yapılan uyumlaştırma çalışmalarına yer verilmiştir. Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıklar vergi sistemlerinde ve vergi oranlarında engel teşkil etmekte olduğu görülmüştür. Bu sebepten dolayı Birlik vergi uyumlaştırması ile vergilemedeki farklılıkları ortadan kaldırmayı amaçlayarak Ortak Pazar doğrultusunda haksız rekabeti engellemeyi amaçlamaktadır. Avrupa Birliği'nde

genel olarak dolaylı vergilerde uyumlaştırmaya gidilmiş olup dolaysız vergiler alanında istenilen vergi uyumu gerçekleşmemiştir Türkiye ise vergi sistemini AB vergi politikalarına yakınlaştırmaya çalışmış olsa da bazı farklılıkların olduğu ortaya koyulmuştur.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise; araştırmanın materyali ve yöntemine değinilmiş ve ardından AB ve Türkiye'nin makroekonomik göstergelerine, AB ve Türkiye'de dolaylı-dolaysız vergilere yer verilerek tablolar yardımıyla makroekonomik göstergeler içerisindeki payına bakılmıştır. Ayrıca AB ülkeleri ile Türkiye'de uygulanan vergi sistemlerindeki benzerlik ve farklılıklar ele alınmıştır. Son olarak sonuç ve değerlendirme kısmında yapılan araştırmanın bulgularına dair değerlendirmeler yapılmış ve AB ülkelerinin uyguladıkları dolaylı ve dolaysız vergi politikaları incelendikten sonra makroekonomik göstergeler içerisindeki payı gözetilerek Türkiye ile karşılaştırılıp değerlendirilerek çalışma sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ OLUŞUM SÜRECİ, VERGİ HUKUKU, VERGİ POLİTİKASI VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ TANIMLANMASI

Avrupa kıtasında yer alan dağınık devletlerin birleştirilmesine yönelik siyasi ve felsefi düşünceler 19. yüzyılda şekillenmiştir. Öyle ki La Rochefoucauld, Saint Simon, William Penn, Due de Sully, Victor Hugo gibi düşünürler Avrupa’da ekonomik ve siyasi bir birliğin kurulmasına inanan kişilerdir. Bu düşüncenin hayata geçirilmesinde ise 2. Dünya Savaşı dönüm noktası olmuştur. Savaşı ABD’nin kazanması, Batı Avrupa ülkeleri arasında işbirliğini büyük ölçüde arttırmış ve Avrupa birleşme sürecini hızlandırmıştır. Bugünkü Avrupa Birliği’nin 1951 yılında Paris Antlaşması ile Avrupa’daki altı ülke arasında sektörel olarak düşünülen bir bütünleşme hareketi olarak Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu kurulmuştur. Bu topluluğunun kurulması kısa sürede önemli başarılar elde etmiş, askeri ve siyasi alanlarda da birleşme çabalarını yükseltmiştir. Altı ülke ile başlayıp fakat günümüzde 28 ülkeyi kapsayan AB adı verilen bu büyük topluluk ülkeler arasında ortak siyasal ve ekonomik bütünleşmeyi amaç edinmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde Avrupa Birliği’nin oluşum süreci incelenecek olup, birliğin entegrasyonunun sağlanması için oluşturulan vergi politikaları ve vergi uyumlaştırmasının amacı, sebepleri ve önündeki engeller detaylı olarak ele alınacaktır.

1.1. Avrupa Birliği Oluşum Aşamaları

Avrupa kelimesi etimolojik köken itibariyle ilk olarak Yunan mitolojisinde ortaya çıkmıştır (Akdemir, 2016: 45). Avrupa daha sonra zaman içinde “Batı Ülkesi” olarak anılmaya başlanmıştır. 1992 yılında imzalan Maastricht Antlaşması ile birlikte Avrupa Birliği(AB) tam anlamıyla literatürlerde yerini almaya başlamıştır. Antlaşmanın birinci maddesinde tarafların Avrupa Birliği’ni kurduklarını ve artık Birlik adı altında anılacakları yer almaktadır. Fakat bazı hukukçulara göre Birliğin hukuki bir kişiliğe sahip olmadığı fakat uluslararası bir örgüt olduğunu söylemektedirler (Erdem ve Çetin, 2003: 17).

AB'nin kurucu antlaşmalarında açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte Avrupa'nın bütünleşmesindeki amaç politik bir birlik oluşturmaktır. Avrupa topluluklarının kurucuları bu amacı gerçekleştirmek için ekonomik alanda bütünleşmeye önem veren bir strateji uygulamışlardır. Bu kişilere göre ekonomik alanda bir bütünleşme beraberinde politik bütünleşmeyi de getirecekti. Avrupa bütünleşme sürecinde bu iki alandan ilerlemiştir (Fişne, 2003: 56).

Avrupa ilk birleşme hareketi 1786 yılında İngiltere ve Fransa'nın ticaret antlaşması imzalayarak bu alanda ilk adımı atmalarına rağmen, Fransa'da ortaya çıkan Fransız İhtilali sonucunda serbest ticaret antlaşmasının işlemesine engel olmuştur (Acar ve Dikkaya, 2018: 78). 19. yüzyılın başlarında iki birleşme hareketi gerçekleşmiştir. Bunlardan birincisi 1819 yılında Prusya'da Maasen Tarifesinin kabul edilmesiyle ilk defa iç ticari engeller kaldırılmıştır. İkincisi ise 1834 yılında Alman devletleri arasında Gümrük Birliği kurulmuştur. Sanayi devrimi ile birlikte ekonomik birlik düşüncesi öne çıkarılmıştır (Akdemir, 2016: 49). Daha sonra Fransa ve İngiltere kendi aralarında yapmış oldukları antlaşmalarla gümrükleri indirmişlerdir (Agun,1997: 6). Ancak kendi uluslarının çıkarlarını ön planda tutmak için Almanya, Fransa ve İtalya tekrardan indirmiş oldukları gümrükleri yükseltmişlerdir (Dedeoğlu, 1996: 65). 1920 yıllarında ise bütünleşmenin oluşturulması için büyük çabalar gösterilmiş ve 1922 yılında Kont Kalergi, Pan – Avrupa Hareketi adında bir bildiri hazırlamış olup Alman Dışişleri Bakanı Gustow ve Fransa Dışişleri Bakanı Briand gibi devlet büyükleri bildiriye desteklemişlerdir (İlhan, 2007: 18).

Dolayısıyla Avrupa ülkelerinin birleşmesi oldukça uzun sürmüştür. Avrupa Birliği'ni şekillendiren antlaşmalar Tablo 1'deki çizelgede yer almaktadır (Fişne, 2016: 56).

Tablo 1: Avrupa Birliği'ni Şekillendiren Antlaşmalar

Antlaşmanın Tam Adı	İmza Yeri	İmza Tarihi	Yürürlüğe Girme Tarihi
Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma (Paris Antlaşması)	Paris	18 Nisan 1951	23 Temmuz 1952
Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması)	Roma	25 Mart 1957	1 Ocak 1958
Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması)	Roma	25.Mart 1957	1 Ocak 1958
Avrupa Toplulukları'na Tek Bir Konsey ve Tek Bir Komisyon Kuran Antlaşma (Birleşme Antlaşması)	Brüksel	8.Nisan 1965	1 Temmuz 1967
Avrupa Toplulukları'nı Kuran Antlaşmaları Gözden Geçiren Antlaşma (Avrupa Tek Senedi)	Lüksemburg ve La hey	17 Şubat 1986 28 Şubat 1986	1 Temmuz 1987
Avrupa Birliği Antlaşması (Maastricht Antlaşması)	Maastricht	7 Şubat 1992	1 Kasım 1993
Avrupa Birliği Antlaşması'nı ve Avrupa Toplulukları'nı Kuran Antlaşmaları Değiştiren Amsterdam Antlaşması	Amsterdam	2 Ekim 1997	1 Mayıs 1999
Avrupa Birliği Antlaşması'nı ve Avrupa Toplulukları'nı Kuran Antlaşmaları Değiştiren Nice Antlaşması	Nice	26 Şubat 2001	1 Şubat 2003
Lizbon Antlaşması	Lizbon	13 Aralık 2007	1 Aralık 2009

Kaynak: European Union, EU Law.

Özetleyecek olursak AB düşüncesi çok eskilere gitmekle beraber AB projesinin ilk somut adımları Tablo 1'de görüldüğu üzere 2. Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda atılmıştır. Bugünkü şekliyle Avrupa Birliği'ni ekonomik ve siyasal hedefleri olan ülkelerin bütünleşmiş şekli olarak tanımlamak mümkün olacaktır.

1.1.1. Avrupa'da İlk Ekonomik Birleşme Hareketi Benelüx Topluluğu

Hollanda, Belçika, Lüksemburg arasında 18 Temmuz 1932 tarihinde imzalanan Ouchy Sözleşmesi ile Avrupa'da 20. yüzyılda ilk ekonomik entegrasyon ortaya çıkmıştır. Avrupa kıtası, dünya üzerinde kurulmuş ekonomik entegrasyon kaynağını oluşturmuş ve birleşmeler ile dünya ekonomisinde büyük başarı elde etmiş bulunmaktadır (Karluk, 2005: 7).

Ouchy sözleşmesinin amacı bu üç ülke arasında Gümrük Birliği yaratmaktır. Bu sözleşme ile ortaya çıkan Benelüx 20. Yüzyılda Batı Avrupa'da gerçekleştirilen ilk ekonomik birleşme olması açısından oldukça önemlidir.

Dünya savaşı sürerken 21 Ekim 1943 tarihinde sürgünde olan Hollanda ve Belçika hükümetleri, iki ülkenin paraları arasında sabit kuru öngören bir Para Antlaşması'nı, 5 Eylül 1944 yılında ise Lüksemburg'u da aralarına alarak Gümrük Birliği Sözleşmesi'ni imzalamışlardır. Ekonomik açıdan Gümrük Birliği bu üç ülke

arasında kurulmuş olup Lüksemburg ise bütün uluslararası görüşmelerde Belçika ile birlikte tek bir birim gibi düşünülmüştür. Bu sözleşme ile üç Konsey kurulmuştur. Bunlar Gümrük Vergileri Yönetim Konseyi, Dış Ticaretin Kontrolü Konseyi¹ ve Ticari Anlaşmalar Konseyi'dir. 1944 Gümrük Birliği Sözleşmesi, onaylanması zaman aldığı için yürürlüğe 1 Ocak 1948 yılında girmiştir (Karluk, 2014: 9).

Avrupa ilk ekonomik birleşme olan Benelux yeni görüşleri de yanında getirmiştir. 1946 yılında Amerika Başkanı W. Churchill, Almanya ve Fransa'nın ayrı İngiltere ve İngiliz Uluslar Topluluğu'nun da ayrı birlik oluşturmalarını ve "Avrupa Birleşik Devletleri" adı altında toplanmalarını istemiştir. Fakat bunun üzerine topluluğu meydana getirecek bu iki birliğin ülkelerinin yetkilerini ellerinden alınmasını destekleyen federalist görüş ile bu görüşün zıttı olarak yetkilerin ülkelerinin ellerinde bulunmasını savunan fonksiyonalist görüş ortaya çıkmış ve bu farklı görüşler bir çok değişik örgütü beraberinde doğurmuştur. Bu ortaya çıkan örgütler 1947 yılında birleşip bir komite oluşturmuş ancak görüş farklılıklarında dolayı komite amacına ulaşamamıştır (İlhan, 2007: 19).

Daha sonraki dönemlerde ise özellikle Doğu Avrupa ülkelerinin olduğu kısımlarda güçlenen sosyalistler ABD çıkarlarını tehdit etmeye başladığı için ABD, Avrupa ülkelerine yardımın ne kadar olacağını belirtmeleri, ekonomik program hazırlamaları ve ticaret engellerinin kaldırılması veya indirilmesi vb. şartlar belirleyerek yerine getirmeleri halinde Avrupa devletlerine mali yardım desteği sağlayacağını açıklamıştır. Bu açıklamayı kabul eden Avrupa devletlerine ABD Marshall Planı'na göre mali yardımlar yapılmaya başlanmıştır. 1948 yılında Lahey'de Avrupa Birleşik Devletleri Kongresi gerçekleştirilerek yardımların Avrupa devletlerine ulaştırılması nedeniyle Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) kurulmuştur (Kıraç ve İlhan, 2010: 192). Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Japonya'nın da bu örgüte katılmasıyla Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Örgütü (OECD) olarak adını değiştirmişlerdir (Bilici, 2005: 35).

1948 yılından sonra daha çok üyeler arasındaki faaliyetler miktar kısıtlamalarının kaldırılmasına yöneliktir. Chateau D'ardenne'de düzenlenen konferansta üye ülkelerinin asıl amacının ekonomik entegrasyon olduğu vurgulanmıştır.

¹ Dış Ticaretin Kontrolü Konseyi 1966'da adı Ekonomik Birlik Konseyi olarak değiştirilmiştir.

1 Ekim 1949 yılında üye ülkeler arasında ticaretle ekonomik birleşme sağlanmıştır. 18 Şubat 1950 yılında ise ülkeler üretim, tüketim ve ticaretten toplanan vergilerin de birleştirilmesine yönelik bir Sözleşme imzalamıştır. Bu üç ülke 1958 yılına kadar ekonomik anlamda çeşitli toplantılar gerçekleştirmiş olup geçen bu süre zarfında ekonomisini birbirine yaklaştıran ortak kararlar almışlardır. Bunlardan en önemlisi 7 Haziran 1957 yılında imzalanan İşgücü Sözleşmesi'dir. Bu sözleşmenin amacı Birlik içinde emeğin serbest dolaşımı amaçlanmıştır (Karluk, 2014: 9).

1948 yılında kurulan Gümrük Birliğinden sonra varolan ve ekonomik entegrasyonun gerçekleştirilmesine yönelik kabul edilen sözleşmeler tek bir dokümanda toplanması sebebiyle hazırlanan belge 17 Eylül 1957 yılında imzalanmıştır. 3 Şubat 1958 yılında Hollanda 'da Ekonomik İşbirliği Anlaşması imzalanmış olup tarafların Parlamentoları tarafından onaylandıktan sonra 1 Kasım 1960 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Roma Anlaşması 1 Ocak 1958 tarihinde imzalanmış olup Benelux ülkeleri arasında ekonomik birliğin kurulmasına engel teşkil etmemiştir (Karluk, 2014: 9). (Roma Anlaşması, Md.233)

1.1.2. İkinci Ekonomik Birleşme Hareketi: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu

2. Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan Marshall Planı ile Batı Avrupa ülkeleri arasında daha fazla işbirliği düşüncesi ile birlikte bütünleşme süreçleri hızlandırılmıştır. Özellikle ekonomik işbirliğinin bütünleşme açısından büyük belirleyici olduğunu düşünerek Avrupalı liderler, daha iyi sonuçlar elde edebilmek için ekonomik entegrasyon çalışmalarına hız vermişlerdir.

Avrupa'nın 1950'lilerin başında ekonomisi toparlanmaya başlamış ve Avrupalı federalistlerin ekonomik bütünleşme için uluslarüstü anlayışla daha iyi bir örgütlenme çabaları artmıştır (Akdemir, 2016: 53). 9 Mayıs 1950 yılında bütünleşme konusunda en önemli ve sembolik olanı ise Fransa Dışişleri Bakanı Schuman'ın açıklamış olduğu Schuman Deklarasyonu'dur. Schuman'ın bu planına göre Ruhr bölgesinde yer alan zengin kömür yataklarının ve çelik tesislerinin işletilmesi için Avrupa ülkelerinin üye olacağı uluslarüstü bir örgüt kurulması gerekmektedir (Acar ve Dikkaya, 2018: 84-85).

Aslında Schuman Planı Fransız ve Batı Alman kömür ve çelik endüstrilerini birleştirmelerini önermiştir (Çayhan, 2003: 45). Amaç Fransa ve Almanya'nın bu

topluluğa üye olması ile birlikte iki ülke arasında gerginlik kalkacak ve Avrupa’da buna benzer olayların önüne geçilmiş olacaktır (Acar ve Dikkaya, 2018: 84-85).

Schuman bildirgesinde, Avrupa bütünleşmesiyle ilgili çok önemli unsurları şöyle dile getirilmiştir (European Union, 2018):

“Dünya barışı, kendisini tehdit eden tehlikelerle orantılı çabalar yaratmadan korunamaz.

Örgütlü ve yaşayan bir Avrupa’nın uygarlığa getirebileceği katkı, barışçıl ilişkilerin sürdürülmesi için vazgeçilmezdir. 20 yıldan uzun süredir Birleşik bir Avrupa için Fransa her zaman barışa hizmet etmiştir. Ancak Birleşik Avrupa kurulamadı ve savaşmak zorunda kaldık.

Avrupa tek bir seferde ve tek bir plana göre kurulamaz oluşturulamaz. İlk olarak fiili bir dayanışma yaratılacak ve somut başarılar ile inşa edilecektir. Avrupa uluslarının bir araya gelmeleri, Fransa ve Almanya arasında uzun yıllar süren muhalefetin ortadan kaldırılmasını gerektirmektedir. Yapılacak her türlü girişim bu iki ülke ile ilgilidir.

Bu amaç doğrultusunda Fransız Hükümeti eylemin hemen sınırlı fakat belirleyici bir konuda noktaya getirilmesini önermektedir.

Fransız- Alman kömür üretimi bir bütün olarak, diğer Avrupa ülkelerinin de katılımına açık bir kuruluş çerçevesinde ortak bir yüksek yetkili merci altında bir araya getirilmesini önermektedir.

Kömür ve çelik üretiminin bu şekilde bir arada olması, Avrupa federasyonunun ilk adımı olarak ekonomik kalkınma için ortak temeller derhal atılmış olacak, böylece savaş mühimmatı üretimi yapan ve bundan mağdur olan bölgelerin kaderi değişecektir.

Bu şekilde kurulan üretimdeki dayanışma, Fransa ile Almanya arasındaki herhangi bir savaş çıkma ihtimalini düşünülemez hale getireceği gibi maddi olarak da imkansız hale getirecektir. Bu güçlü üretim biriminin kurulması, tüm üye ülkelere aynı zamanda endüstriyel üretimin temel unsurlarını aynı şartlarla sağlayacak ve nihayetinde katılmaya istekli bütün ülkelere açık olacak bu güçlü üretken birim, ekonomik birleşme için gerçek bir temel oluşturacaktır.

Bu üretim, yaşam standartlarının yükseltilmesine ve barışçıl kazanımların desteklenmesine katkıda bulunmak amacıyla, bir bütün olarak dünyaya ayırım ve istisna olmaksızın sunulacaktır. Artan kaynaklarla Avrupa, Afrika kıtasının gelişimine ulaşmayı başarabilecektir. Böylece ekonomik sistemin kurulması için vazgeçilmez olan çıkar birlikteliği, basit ve süratli bir şekilde gerçekleştirilmiş olacaktır; savaşlar nedeniyle bölünmeler yaşayan ülkeler arasında daha geniş ve daha derin bir topluluğun mayası oluşturulabilir.

Temel üretimin birleştirilerek kararları Fransa, Almanya ve diğer üye ülkeleri bağlayacak olan yeni bir yüksek makam kurulması ile bu teklif barışın korunması için Avrupa federasyonunun oluşturulması ilk somut temelin atıldığını gösterecektir...”

Toparlayacak olursak bir taraftan ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek bir taraftan da Sovyetler Birliği’nden kaynaklanan tehdide karşı altı Batı Avrupa ülkesi olan Fransa, Batı Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg dayanışma içinde olmayı amaçlayarak Fransa ve Almanya arasındaki gerginliğin asıl noktası olan Ruhr bölgesindeki zengin kömür ve çelik tesislerinin ortak işletilmesi için, 18 Nisan 1951 yılında Paris’te imzaladıkları antlaşmayla Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) adı altında uluslararası bir örgüt kurmuşlar ve bugünkü AB’nin temellerini atmışlardır (Acar ve Dikkaya, 2018: 85). Topluluk tarafından belirlenen yatırım projelerinin gerçekleştirilmesi, demir çelik sektöründe çalışan işçilerin konut sahibi olabilmesi için Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu’nun finansman kaynağını kömür çelik üretimi üzerinden alman vergiler ve üye ülkelerden topluluğa verilen krediler ve borçlar oluşturmaktadır (Tekin, 1990: 178).

1.1.3. Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerji Topluluğu’nun Kuruluşu

Avrupa’nın bütünleşmesi, AKÇT ile başlamış ve ardından iki topluluğu beraberinde getirmiştir. AKÇT topluluğu ulusüstü modelin yansıtılmaya çalışıldığı fakat siyasal ve savunma alanında başarılı olamadığı için nükleer enerji ve ekonominin tamamını kapsayan bir alana dönüşmüştür. Bu nedenle AKÇT’ye paralel olarak, Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EURATOM) ve Avrupa Ekonomik Topluluğu kurulmuştur. Bu topluluklar ekonominin genelinde entegrasyonu ve nükleer enerji de bütünleşme,

ortak pazar ve ortak çıkar doğrultusunda birleşmeyi teşkil etmişlerdir (Arat vd., 2016: 61).

1955 yılında Messina Konferansı'nda altı ülke arasında hem Ortak Pazar hem de EURATOM önerileri görüşülmüştür. Konferans sonucunda Belçika Başkanı Paul-Henri Spaak liderliğinde kurulacak bu komitenin kararları incelemesi kararına varılmıştır. 1955 Temmuz ve 1956 Mart tarihlerinde Spaak önderliğindeki komite, ülkelerin tarım, bölgesel ve sanayi ürünlerinde Ortak Pazar alanlarında ödün vererek anlaşmaya varılacak bir rapor hazırlanmıştır. 1956 yılında ortaya çıkan Ortadoğu'da Süveyş Kanalı krizi, Cezayir'in Fransa'ya karşı başlattığı bağımsızlık krizi ve Sovyetler Birliği'nin Macaristan'ı işgal etmesi gibi durumlar özellikle de Fransa'nın görüşlerini değiştirmiştir. 25 Mart 1957 yılında Fransa, Batı Almanya, İtalya ve Benelux ülkeleri tarafından imzalanan Roma Antlaşması ile Ortak Pazar sürecini başlatan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), Orta Doğu'daki savaş neticesinde ortaya çıkan petrol ihtiyacını düzenleyecek topluluk olarak da Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EURATOM) kurulmuştur (Kıraç ve İlhan , 2010: 193; Kaya, vd., 2013: 5). Antlaşmalar ise 1 Ocak 1958 yılında yürürlüğe girmiş olup AET Antlaşması'nın süresi ise sonsuzdur (Karluk, 2005: 16).

Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu kuruluş aşamasında ülkeler arasında görüş ayrılıkları ortaya çıkmıştır. İngiltere ve Fransa arasında ortaya çıkan görüş ayrılığı bunların arasında en önemlisi olarak görülmektedir. Bu anlaşmazlığın sebebi Avrupa'da ortaya çıkacak olan ekonomik entegrasyonun derecesiydi. Çünkü İngiltere o dönemlerde İngiliz Uluslar Topluluğu'nun lideri durumunda olup topluluğa üye ülkeler ile ticari, sosyal ve kültürel ilişkileri bulunmaktadır. Bu sebepten ötürü de İngiltere Batı Avrupa'da Ortak Pazar özelliğinde olmayan daha az bağlayıcı ve serbest ticaret bölgesi ilkesine dayanan bir birleşmeden yana tutum sergilemiştir. Fransa ise İngiltere'nin bu tutumuna karşı gelmiş ve Avrupa'da sıkı bir işbirliğine yönelik bir birlik istemiştir. Bütün olanlar neticesinde İngiltere AET'ye girmeyen Avrupalı ülkeler ile Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi'ni kurmuştur (Karluk, 2005: 16).

Roma Anlaşması tüm Avrupa ülkelerinin AET'ye girebileceğini belirtmiştir. 8 Nisan 1965 tarihinde Belçika'nın Brüksel kentinden imzalanan Birleşme Antlaşması

(Brüksel Antlaşması veya Füzyon Antlaşması olarak bilinmektedir.) ile üç topluluk olan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu bir çatı altında birleştirilmiştir. Bu antlaşma ile bu üç topluluk Avrupa Topluluğu (AT) adıyla anılmıştır. Fakat antlaşma 1997 yılında Amsterdam Antlaşması'nın imzalanması ile birlikte yürürlükten kalkmıştır.

1.1.4. Avrupa Ekonomik Topluluğu'ndan (AET) Avrupa Birliği'ne Geçiş

1950'den itibaren Avrupa'da kalıcı barışı sağlamak için Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile başlayan ekonomik ve politik birleşmeler başlamıştır. Bu birleşmenin altı kurucu ülkesi Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg, Hollanda'dır. Ardından 1957'de Roma Antlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerji Topluluğu kurulmuştur (European Union). 1 Ocak 1958 yılında yürürlüğe giren Roma Antlaşması üye ülkeler arasında Gümrük Birliğinin sağlanmasını üye ülkeler arasında malların serbestçe alınıp satılmasını öngörmüştür (Acar ve Dikmen: 2018: 86). 1959 yılında ise ilk gümrük indirimleri gerçekleşmişti. 1968 yılında ise Gümrük Birliği kurularak üye ülkeler arasında malların giriş çıkışı ve gümrük vergileri ortadan kaldırılmıştır (İlhan, 2007: 21).

17 Şubat 1986 yılında imzalanıp 1 Temmuz 1987 yılında yürürlüğe giren Tek Avrupa Senedi (TAS) ile Avrupa Topluluklarını kuran anlaşmalar ilk defa kapsamlı bir şekilde incelenip ele alınmıştır. Tek Senet ile Ortak Pazar hedefi tekrardan ele alınmış ve bu hedefin önündeki mali, fiziki, teknik engellerin ortadan kalkması için gerekli düzenlemeler yapılmıştır (Acar ve Dikmen, 2018: 88). Ayrıca bu Tek Senet ile "işbirliği usulü" adı verilen sistem ile Avrupa Parlamentosu'na yasa koyma önerileri tekrardan değerlendirilmiş ve yasama süreci yakından inceleme imkânı tanınmıştır (İKV, 2018). Bu senet ile Ortak Gümrük Tarifesinde değişiklikler yapılması, hizmetler, serbest sermaye dolaşımı gibi oy birliğinin gerekli olduğu bu konularda ise alınan kararların nitelikli çoğunluğa dayanarak alınması gerektiği kararlaştırılmıştır.

7 Şubat 1992 imzalanıp, 1 Kasım 1993'te yürürlüğe giren Maastricht Antlaşması ile tek ve ortak para politikası temelleri atılmış olup AT'nin yetki ve faaliyet alanları genişletmiş, AET'nin Avrupa Topluluğu adına dönüştürülmüş ve bu antlaşma ile 3 ilke benimsenmiştir (Acar ve Dikmen, 2018: 88; Erhan, 2001: 809; Karluk, 1996: 82).

- "Rekabet ilkesine dayanan Serbest Piyasa Ekonomisi,"

- “Kamu Maliyesinin idaresi,”
- “İkame etme ilkesi.”

Bu antlaşmanın bir diğer adı ise Avrupa Birliği Antlaşması’dır. Bu antlaşma ile Avrupa ekonomik ve siyasal alanlarda o güne kadar gerçekleştirilenlerden çok daha fazla ve yoğun şekilde önemli adımlar atılmıştır. Ekonomik alanda bir, siyasal alanda ise iki sütuna dayanan bir AB kurulmuştur. Bu üç sütunlu Avrupa Birliği Tablo 2’de yer almaktadır (European Union; Fişne, 2003: 62):

Tablo 2: Maastricht Antlaşması’na Göre Avrupa Birliği’nin Dayandığı Sütunlar

Avrupa Birliği		
Birinci Sütun: Avrupa Toplulukları	İkinci Sütun: Ortak Dışişleri ve Güvenlik	Üçüncü Sütun: Adalet ve İçişleri Alanında İşbirliği
AT	Dış Politika	- Medeni ve cezai hukuk alanında adli makamlar arasındaki işbirliği
- Gümrük Birliği ve Tek Pazar	- İşbirliği, ortak pozisyonlar ve tedbirler	- Polis işbirliği
- Tarım Politikası	- Barışı koruma	- Irkçılığa ve yabancı düşmanlığına karşı savaş
- Yapısal Politika	- İnsan hakları	- Uyuşturucu ve savaş ticaretine karşı savaş
- Ticaret Politikası	- Demokrasi	- Örgütlü suça karşı savaş
Değişen hükümler	- Üye olmayan ülkelere yardım	- Terörizme karşı savaş
- AB Vatandaşlığı	Güvenlik Politikası	- Çocuklara karşı işlenen suçlar, insan ticareti
- Eğitim ve Kültür	- AB'nin güvenliğine ilişkin sorunlar	
- Trans- Avrupa şebekeleri	- Silahsızlanma	
- Tüketici koruma	- Savunmanın mali veçheleri	
- Sağlık	Uzun Vade:	
- Araştırma ve Çevre	Avrupa'nın güvenlik çerçevesi	
- Sosyal Politika		
- İltica Politikası		
- Dış Sınırlar		
- Göç Politikası		
EURATOM		
AKÇT		

Kaynak: Fişne, 2003: 63

AB'nin ekonomik sütununu Ekonomik ve Parasal Birlik oluşturmaktadır. Bu bölümde EURATOM, AKÇT ve Avrupa Ekonomik Topluluğunun adı değiştirilmiş olarak Avrupa Topluluğu bulunmaktadır. Asıl amaç Ekonomik ve Parasal Birlik çerçevesini oluşturmaktır. Maastricht Antlaşması ile Ekonomik ve Parasal Birliğin hukuki çerçevesi çizilmiştir (Tablo 2).

Ekonomik sütun dışında kalan diğer iki sütun ise Avrupa Birliği'nin siyasal alanda bütünleşme çabalarını göstermektedir. Ortak Dış Politika ve Güvenlik Politikası üye ülkeler arasında işbirliğinin sürdürülmesi gerektiği Maastricht Antlaşması ile hukuki çerçeveye taşınmıştır. Adalet ve İçişleri alanında ise Maastricht Antlaşması işbirliği yapılmasını bunun aşamalı ve anlaşmalı olarak ortak politika haline getirilmesini öngörmüştür (Tablo 2).

1.2. Avrupa Birliği Vergi Hukuku

AB Hukuku, AB'ye üye ülkelerin ekonomik durumlarının büyük bir kısmını içine almaktadır. AB hukukunun biri dalı da AB vergi hukukudur (Gheorghiev, 2011: 4). AB'nin bütünleşmeye başladığı tarihten itibaren yapılan antlaşmalara vergi konuları dahil edilmiştir. Bununla birlikte, oy birliği şartı ile korunan vergi tutarı Konsey kontrolünde olan özel bir yasama prosedürü ile üye ülkelerin egemenliğine bırakılmıştır (Remeur, 2015: 4).

1.2.1. Avrupa Birliği Hukuku

AB, ortak politikalar çerçevesinde, Avrupa ülkelerinin bir araya gelerek oluşturdukları ve egemenliği bir merkezde toplayarak buna meşruluk kazandırmak amacıyla ortaya çıkmıştır (Özkan, 2003: 241). AB bir taraftan devletlerarası, diğer taraftan ise uluslararası niteliği sahip bir birlikteliktir. Kurumsal açıdan değerlendirildiğinde sergilediği başarının yanı sıra hukuki açıdan da birliğin kendine özgü nitelikleri bulunmaktadır. AB'nin uluslararası örgüt yapısı üye ülkelere hukuksal sınırlamalar getirmekte olup aynı zamanda da ülkelere entegrasyon için fırsatlar sunmaktadır. Bu Birliğin hukuki yönden başarısı, 28 ülkeyi bir araya getirmesiyle değil; siyasi, sosyal ve ekonomik açıdan konulara bağlayıcı bir perspektifle bakabilmesinden kaynaklanmaktadır (Tzimitras, 2013: 117).

AB hukuk düzeni; Fransa, Almanya, Belçika, İtalya, Hollanda ve Lüksemburg tarafından oluşturulan siyasi bütünleşmeye katkı sağlayacak olan ekonomik bütünleşmeyi gerçekleştirmek için kurdukları örgütlerde yapmış oldukları anlaşmaların, daha sonra yetkili organlar tarafından incelenip kabul edildikten sonra yürürlüğe konularak Topluluğun yargı organı olan İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarından oluşmaktadır. Birliğin hukuk düzeni “Sui Generis” yani kendine özgü bir hukuk sistemi bulunmaktadır. Bu hukuk düzeni Birliğe üye ülkelerin iç hukuklarındaki egemenlik yetkilerinin bir kısmını birliğe devretmeleri sonucunda oluşmaktadır. Bu durum üye ülkelerin hem ulusal hukuklarıyla hem de uluslararası hukuk ile yakından ilişkilidir (Özkan, 2003: 241).

AB, uluslararası antlaşmalara ve hukuk kurallarına dayalı oluşturulan bir topluluktur. Ancak bu topluluk diğer uluslararası topluluklardan farklı olarak, kendi hukukunu kendi oluşturmaktadır (Mezararkalı, 2013: 12). AB bu hukuksal yapısıyla, Birliğe üye ülkeleri küresel hukukta söz sahibi yapmış fakat aynı zamanda bir yönden de devletleri sınırlandırmıştır. Bu sınırlandırma ile Birlik, devletlerin egemenlik alanlarını daraltmış olup uluslarında uyguladıkları hukuku da etkilemiştir (Tzimitras, 2013: 117).

Avrupa hukuk yapısı, AB'ye üye ülkelerin ulusal kanunların üzerindeki üstünlük ilkesi üzerine kurulmuştur. Yani ulusal hukuk ile çelişmesi durumunda Birlik hukuku üstünlüğü kabul edilmektedir. Bu durum “Federal Avrupa” yaklaşımından kaynaklanmaktadır. Birlik kurulduğunda adli, yasal idari yetkilerle kurulmuştur. Bu sebepten ötürü bir nevi ulusal egemenlik devri gerçekleşmiştir. Eğer ki birliğin elinde bulundurduğu bu yetkiler geri çekilebilir veya yetersiz olsaydı AB uluslararası bir faaliyet gösteremezdi (Tzimitras, 2013: 123). Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ekonomik egemenliklerinin büyük bir kısmını birliğe bıraktıkları için “*Federal Devlet*” yaklaşımını benimsemişlerdir. Siyasal ve sosyal alanlarındaki egemenlikleri devretmede çekimser olan üye ülkeler burada ise daha çok “*Hükümetlerarası İşbirliği*” modelini yansıtmaktadır (Mezararkalı, 2013: 12).

1.2.2. Avrupa Anayasası

AB, AKÇT, AAET ve AET üzerine şekillenmiştir. Her geçen gün üye sayısında yaşanan artış ve daha fazla alanda entegrasyona gidilmek istenmesi nedeniyle atılan

adımlar sonucunda yapılan anlaşmalar üzerinde yenilik yapılmak zorunda kalmıştır. Maastricht Antlaşması ile AB'ye dönüşümün temelleri atılmıştır. Fakat bu antlaşma gerekli olan kurumsal reformu gerçekleştirememiş olup Amsterdam (1997) ve Nice (2000) Antlaşmaları izlemiştir. Fakat AB'nin antlaşmalardan çok bir anayasaya ihtiyacı bulunmaktadır (Yanıkdağ, 2010: 117).

AB Anayasası, 1990'lı yıllarda Avrupa'da ve dünyada meydana gelen hızlı gelişmeler ve genişlemeyi de dikkate alınarak hazırlanan Avrupa Birliği'nin ortak amaçlarını, politikalarını tespit etmeye çalışan bir hukuki metindir. Bu hukuki metin uzun ve yoğun tartışmalar neticesinde 29 Ekim 2004 Avrupa liderleri tarafından Roma'da imzalanarak kabul edilmiştir (Acar ve Dikmen, 2018: 92).

AB için anayasanın gerekliliği 1999 yılında hız kazanmıştır. 2000'li yıllara girilirken anayasa arayışı somut önerilerle desteklenmeye başlanmıştır (Erdoğan, 2008: 347). Birliğin bu kapsamda yapmış olduğu Nice Zirvesi'nde yapılması gereken değişiklikler tartışılarak bazı kararlar alınmış olsa da çözüme kavuşturulamayan konular 2004 yılında yapılacak olan Hükümetlerarası Konferans'ta gündeme getirilmiştir. 2001 yılında gerçekleşen Nice Antlaşması'na ekli Birlik 'in Geleceği ile İlgili Deklarasyon 'da yer alan 4 konuda tartışma ve fikir alışverişi yapılacağı belirtilmiştir. Bu konular ise (Özler, 2008: 10):

- Temel Haklar Statüsünün netliği,
- Ulusal parlamentoların Avrupa Birliği'nde karar alma sürecindeki etkinliğinin artırılması,
- Ulusal yetkiler ile Avrupa Birliği'nin yetkilerinin sınırlarının netleştirilmesi,
- Kurucu antlaşmaların ve metinlerin sadeleştirilerek, basite indirgenmesi.

Nice Antlaşması'nda ekli olan "Birliğin Geleceği Üzerine Deklarasyon" da bu sürecin sağlıklı ilerlemesi için üç aşamadan oluşan bir plan öngörülmüştür. Birinci aşamada tartışma ortamı yaratılması ve bu tartışma ortamına her kesimden kişi veya kuruluşların katılımının sağlanmasıdır. İkinci aşama ise 2002-2003 yıllarını kapsamaması ve bu aşamanın uygulama şeklinin 2001 yılında toplanacak olan Laeken Zirvesi'nde belirlenmesi öngörülmüştür. Üçüncü aşama olan son aşama da ise kurucu antlaşmalarda

yapılacak değişikliklere ise 2004 yılında toplanacak olan Hükümetlerarası Konferansta karar verilmesi kesinleştirilmiştir (Erdoğan, 2008: 347-348).

Zirvede alınan bu hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla bir Avrupa Konvansiyonu (Avrupa Kurultayı) oluşturulmuştur. Bu kurultay gerekli araştırmayı yaptıktan sonra Avrupa Anayasasının taslağını oluşturacaktır. 28 Şubat 2002 tarihinde başlayan bu Konvansiyon 105 üyeden oluşmakta olup 16 aylık bir çalışma sonucunda 13 Haziran Selanik Zirvesi'nde ve 10 Temmuz 2003'te bir taslak ortaya çıkarmışlardır (Acar ve Dikmen, 2018: 93; Mezararkalı, 2013: 13). Bu Konvansiyonu'na Türkiye'de dahil edilmiştir. Fakat Zirvede anayasa taslağı kabul edilmemiştir. Ekim ayında Roma Zirvesi'nde tekrar bir araya gelen üye ülkelerin en önemli konusu Anayasa Taslağı olmuştur. Fakat burada da bir neticeye ulaşılamamıştır. 17-18 Haziran 2004 tarihinde Brüksel'de toplanan Birlik Hükümetlerarası Konferansta Anayasa Taslağı üzerinde anlaşma sağlanmıştır. Bu Taslak 29 Ekim 2004 tarihinde AB devlet ve hükümet başkanları ve dışişleri bakanları Latince olarak "*Europea Rei Publicae Status*²" yazılı kalemlerle taslağı imzalayarak onaylamışlardır (Erdoğan, 2008: 349). Türkiye'de bu Anayasa Taslağını imzalamıştır.

Bu anayasa klasik bir anayasa olmaktan çok anayasa özelliğinde bir uluslararası antlaşma niteliğindedir. Bu Anayasa'nın yürürlüğe girmesi ile beraber Avrupa Birliği'nin bugüne kadar imzalamış olduğı bütün antlaşmalar tek bir metin içerisinde birleştirilerek Anayasa Taslağı'nın içinde yer alan AB Temel Haklar Bildirgesi uygulamaya konulacaktır (Mezararkalı, 2013: 13).

Fakat bu taslak kurumsal çerçevede çok fazla değişikliğe ihtiyaç duyan Anayasa, Hollanda ve Fransa'daki ret oyu ile yürürlüğe sokulamamıştır. Topluluğun kurucusu olan bu iki ülkenin hayır demesi; hem ekonomik entegrasyon açısından hem de siyasal alanda da bütünleşme arzusunu amaçlayan Birliği'n umutlarını sekteye uğratmıştır (Yanıkdağ, 2010: 140).

Anayasa Taslağı'nın halk oylamasına sunulması başarısızlıkla sonuçlanınca 21-22 Haziran 2007 tarihinde Avrupa Konseyinde liderlerle uzlaşmaya gidilerek, bir Anayasa değil bu Anayasa yerine geçecek bir Antlaşma metni için görüşmelere başlanmıştır. Bu antlaşma metni Hükümetler arası Konvansiyon hazırlanmış olup 18-19

² Avrupa Cumhuriyeti Anayasası.

Ekim tarihleri arasında Avrupa Konseyi tarafından onaylanmış olup 13 Aralık 2007 tarihinde de Lizbon Antlaşması da üye ülkeler tarafından imzalanmıştır. Bu Lizbon Antlaşması Anayasa Taslağı gibi halk oylamasına sunulmuş olup çoğu ülkede kabul oyu almasına rağmen bu defa da İrlanda'da red oyu aldığı için yürürlüğe konulamamıştır.

Son olarak 2 Ekim 2009 tarihinde de İrlanda da yapılan referandumda Lizbon Antlaşması %67,13 oranında evet oyu ile onay verilmiştir. Bütün Birliğe üye ülkeler onay verdikten sonra prosedür tamamlanıp İtalya'ya gönderilmiştir. 1 Aralık 2009 tarihinde Lizbon Antlaşması yürürlüğe girmiştir (Mezararkalı, 2013: 14).

1.2.3. Avrupa Vergi Hukuku

Vergilendirme, ulusal ekonomilerde egemenliğin en önemli yapı taşlarından biridir. Devletler, harcamalarını finanse etmek için bireylerden vergi toplamaktadır. Vergilendirme AB'de ilk olarak Roma Antlaşması'nda yer almıştır.

1.2.3.1. Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları

AB vergi hukuku, AB hukukunun bir dalı olarak görmek mümkündür. Bu sebepten dolayı AB hukukunun sınıflandırma aşamalarında görünen birincil, ikincil kaynaklar olarak ikiye ayırarak incelenebilir. Birincil kaynaklar; Avrupa Topluluğu'nu ve Birliği'ni Kuran Antlaşmalar, planlar ve bu antlaşmaların ekleri ve protokollerinde yer alan hükümlerdir (Saraçoğlu, 2006: 1; Gheorghiev, 2011: 4).

İkincil kaynaklar ise; Avrupa Topluluğu'nu ve Birliği'ni Kuran Antlaşmalar çerçevesinde hazırlanıp yürürlüğe konulan metinlerdir. Tali ya da türev kaynaklar olarak da bilinen bu kaynaklar, direktifler, tüzükler, kararlar bağlayıcı olup tavsiye ve görüşler ise bağlayıcı nitelik taşımamaktadır (Saraçoğlu, 2006:1).

1.2.3.1.1. Birincil Kaynaklar

Avrupa Birliği'ni Kuran Antlaşmalar, protokoller, ekler gibi Avrupa hukuk düzeninin temel kaynağını oluşturan bu kaynaklar birincil kaynaklardır. Bu yüzden birincil kaynaklar, AB'ye üye ülkeler arasında oy çoğunluğuyla kabul edilen ve ulusal parlamentoların onayladığı mevzuatlardır. Antlaşmalar, karar alma süreçlerini, yasama, yürütme ve hukuk süreçlerinde Avrupa Birliği'nin yapı ve işleyişini, sorumluluklarını açıklamaktadır (İlhan, 2007: 29).

Avrupa Topluluğu’nu ve Avrupa Birliği’ni Kuran Antlaşmalar; Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT), Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EURATOM) anlaşmaları zamanla yapılan 1 Temmuz 1967’de yürürlüğe giren Brüksel Antlaşması, 1 Temmuz 1987’de Tek Avrupa Yasası, 1 Kasım 1993 Maastricht Antlaşması, 1 Mayıs 1999 Amsterdam Antlaşması, 1 Şubat 2003 Nice Antlaşması ve 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması gibi çeşitli anlaşmalar ile bazı değişikliğe uğramış ve birincil kaynakları oluşturmuştur (Bilici, 2005: 40-41).

Vergilendirme ve vergi politikaları konusunda ilk düzenlemeler Avrupa Topluluğu’nu Kuran Roma Antlaşması’nda yer almıştır. Fakat Lizbon Antlaşması’nın yürürlüğe girmesiyle Roma Antlaşması’nın adı Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma olarak değiştirilmiştir. Bu antlaşma beraberinde vergi ile ilgili yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler Birliğe üye ülkeler arasında yapılan ticarete, Gümrük Birliğinin sağlanması, ticarete gümrük vergilerine eş etkili yükümlülüklerin kaldırılması, devlet yardımları yasağı, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve dolaylı dolaysız vergilerin uyumlaştırılması gibi konularda yeni hükümler yer almıştır. (Gheorghiev, 2011: 5).

Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma’nın 110’ncu maddesinde, “*Hiçbir Üye Devlet, doğrudan veya dolaylı olarak, diğer Üye Devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak benzer yerli ürünlere uygulanan herhangi bir türden iç vergilendirme uygulayamaz.*” “*Ayrıca, hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak bir nitelikte iç vergilendirme uygulayamaz*” hükümleri yer almaktadır (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016). Bu madde ile üye ülkeler, diğer üye ülkelerin ürünlerine herhangi bir yerli ürününü korumak amacıyla iç vergilendirme uygulamasını kısıtlamıştır. Bu madde ayrıca üye ülkelerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama ilkesine uymasını sağlamayı öngörmektedir (Karluk, 2005: 418).

Sonuç olarak Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma ’da vergi ile ilgili getirilen hükümlerin amacı Birliğe üye ülkelerin, ekonomisinin daha güçlü olmasını, ticarete adaleti sağlamayı ve ülkelerin birbiriyle ticaretini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır.

1.2.3.1.2. İkincil Kaynaklar

İkincil kaynaklar vergi hukuku kaynakları arasında yer almakta olup bir kısmının zorunlu olarak uyulması gereken bir kısmının da tavsiye niteliği taşıyan kaynaklardır. Avrupa Birliği'nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşması'nın 189. maddesinde yer alan hüküm de Konsey ve Komisyon görevlerini yerine getirmek amacıyla ve antlaşmada yer alan koşullarda tüzükler ve direktifler çıkartabilir, kararlar alabilir ve tavsiyelerde bulunabilir hükmüne yer verilmiştir. Bu maddeye ilaveten Maastricht Antlaşması'nda değişikliğe gidilerek Konsey ve Komisyon'un yanı sıra Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komitesinin de görüşleri alınacaktır (İlhan, 2007: 32).

Ayrıca Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 288. maddesinde *“Birliğin yetkilerini kullanmak için, kurumlar tüzükleri, direktifleri, kararları, öneri ve görüşleri kabul eder”* hükmüne yer verilmiştir (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016).

1.2.3.1.2.1. Tüzükler

Tüzükler genel bir kapsama sahip bağlayıcı nitelik taşıyan ulusal kanunlara eş yazılı metinlerden oluşmuş olup doğrudan doğruya uygulanma zorunluluğu bulunmaktadır. Tüzükler doğrudan etkili olduğu için Birliğe üye ülkelerin ulusal mevzuatlarından önce gelmektedir (Saraçoğlu, 2006: 3).

Tüzükler ile ilgili olarak Avrupa İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 288. maddesinde *“Tüzüklerin genel bir uygulaması olacaktır. Bütünüyle bağlayıcı olup Üye Devletlerde doğrudan uygulanmak zorundadır”* hükmü yer almaktadır (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016).

Hukuki yoldan sakatlığı söz konusu olan tüzükler de Adalet Divanı tarafından geçersiz kabul edilene kadar uygulanması zorunludur.

1.2.3.1.2.2. Direktifler

Direktifler tüm üye ülkelere veya tek bir üye ülkeye yönelik olabilmektedir. Tüzükler de olduğu gibi direktiflerde uyulması zorunlu yazılı metinlerdir. Yalnız direktifler doğrudan yürürlüğe girmemekte olup kanun veya kararname ile yürürlüğe girmektedir. Fakat Adalet Divanı, üye ülkelere takdir yetkisi vermeyen direktifler

açısından, bunların tüzükler gibi doğrudan etkili olacağına, üye ülke veya ülkeler tarafından yürürlüğe konulmamış olsa dahi iç mevzuattan önce uygulanması gerektiği kararına varmıştır (Saraçoğlu, 2006: 3). Direktifler bağlayıcı nitelik taşımaktadır.

1.2.3.1.2.3.Kararlar

Kararlar üçüncü sırada yer almakta olup, uyulması zorunlu olan AB vergi hukuku kaynaklarıdır (Gheorghiev, 2011: 9). Kararlar genellikle bir üye ülkeye, bu üye ülkenin vatandaşı olan gerçek veya tüzel kişilere yönelik çıkarılmaktadır (Saraçoğlu, 2006: 4). Kararlar bağlayıcı nitelikte bir kaynaktır. Çıkarılan bu karar kime hitap ediyorsa sadece ona veya onları bağlayıcıdır (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016).

1.2.3.1.2.4.Tavsiye ve Görüşler

Bu metinler uyulması zorunlu olmayan daha çok temenni niteliğinde olup bağlayıcı olmayan metinlerdir. Tavsiye ve görüşlerin uygulamaya konulup konulmayacağı ya da nasıl konulacağı üye ülkelerce belirlenmektedir (Gheorghiev, 2011: 9). Ayrıca tavsiye ve görüşlerin hukuka uygunluğu konusunda Adalet Divanı herhangi bir inceleme yapmamaktadır (Saraçoğlu, 2006: 4)

1.2.3.1.3. Diğer Kaynaklar

Birincil ve ikincil kaynakların dışında, uluslararası antlaşmalar ve yargı kararları vergi hukuku açısından kaynak niteliği taşımaktadır. Bu uluslararası antlaşmalar, ortaklık antlaşmaları veya işbirliği antlaşması şeklinde olabilmektedir (Saraçoğlu, 2006: 4).

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 351. maddesine göre (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016); *“ 1 Ocak 1958'den önce veya katılım tarihinden önce bir veya daha fazla Üye Ülke arasında veya üçüncü ülkeler arasında yapılan antlaşmalardan kaynaklanan hak veya yükümlülüklerden etkilenmeyecektir”* hükmüne yer verilmiştir. Buna göre yapılan antlaşmalardan kaynaklanan hak ve yükümlülükler AB'nin İşleyişine İlişkin Antlaşması'ndan etkilenmeyecek olup bu tür antlaşmaların uyumlu olmaması durumunda üye ülke veya ilgili ülkeler uyumsuzluğu ortadan kaldırmak için adım atmaları gerekmektedir (Treaty on the Functioning of the

European Union, 2016). Bu maddede yer alan hüküm uluslararası antlaşmaların AB vergi hukukunda kaynak oluşturmaktadır.

Üye ülkeler arasında yapılan antlaşmalar AB vergi hukukunun kaynakları içerisinde yer almaktadır. Bu tür antlaşmalar AB'nin faaliyetleriyle yakından ilişkili olup aynı zamanda AB kurumlarına herhangi bir yetkinin devredilmemiş olduğu konuların çözülmesi yapılmaktadır. Bu konuda vergi konusunu kapsayan, 1990 tarihinde imzalanmış olan "*Ortak İşletmeler Arasında Kar Transferlerinin Ayarlanmasıyla İlgili Olarak Çifte Vergilendirmenin Kaldırılması Üzerine Sözleşme*" örnek gösterilebilir (Gheorghiev, 2011: 10).

1.3.Avrupa Birliği'nin Ortak Vergi Politikası

Bir ülkede uygulanan vergi sistemi, o ülkenin bağımsızlığının oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası, o ülkenin izleyeceği ekonomik politikalarla doğru orantılıdır. Devletler, harcamalarını ve politikalarını finanse edebilmek için halktan vergi toplamaktadır (Karlık, 2005: 418). Vergiler aracılığıyla üretim ve tüketim olayları yönlendirilebilir, işletmelerin karlılığı etkilenebilir, yatırımlar belli bölgelere doğru kaydırılabilir (Bilici, 2018: 46).

AB vergi politikaları, topluluğun ortak politikaları arasında en önemlisidir. Bu ortak politikalar belirlenirken topluluğun ortak çıkarları, amaçları, hedefleri ve ekonomik bütünleşme modelleri büyük rol oynamaktadır (Kıraç ve İlhan, 2010: 196). AB vergi politikasının amacı, Birliğe üye ülkeler arasındaki vergi sorunlarını çözmek olup bu sorunlar çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı ve verginin maliyete dayalı olarak uygulanması şekli olarak tanımlamak mümkün olacaktır (Saraçoğlu, 2006: 4). AB vergi politikalarının temel düşüncesi, vergilerin ülkeler arası malların hareketinde rekabeti bozucu etki etmesi, tarafsız kalma anlayışı oluşturmayı hedeflemektedir. Bu sebepten ötürü Birlik, üye ülkeler arasında vergilerin ticarete tarafsız kalması gerektiği yönünde düzenlemeler getirmişlerdir (Bilici, 2018: 46).

1.3.1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması, Ortak Gümrük Tarife'sinin Kabulü

Gümrük vergileri, üye ülkelerin gümrük mevzuatlarında belirlenen, malların ülke sınırlarından geçmeleri sırasında tarifeye bağlı olarak alınan vergilerdir (Koyutürk, 1996: 4).

01.01.1958 tarihinde yürürlüğe giren Roma Antlaşması (Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma) altı ülkeyi kapsayan ve aralarındaki gümrükleri kaldırarak üçüncü ülkelere karşı Ortak Gümrük Tarifesi uygulamasını öngörmüştür.

Roma Antlaşması'nın 9 ile 28. maddeleri arasında yer alan bu yükümlülük 12 yıl içinde aşamalı olarak gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Gümrük Birliği hedefine tam anlamıyla 01.07.1968 yılında planlanan aksine 18 ay önce ulaşılmıştır. Roma Antlaşması'nda yer alan 9 ile 28. maddelerinde değişikliğe gidilmiş veya kaldırılmıştır (Bilici, 2018: 47). Birliğe üye ülkelerin Ortak Gümrük Tarifesine uymadığının ortaya çıkması durumunda fark giderici vergi uygulaması yaptırımıyla karşılaşacaktır (Ulutürk, 2003: 121). Bu fark giderici vergi, OGT miktarının %100'ü kadardır. Buna göre üye ülkeler OGT'ye uymadıkları takdirde belirtilen miktar kadar ödemeleri öngörülmüştür.

Avrupa Parlamentosu ve Konseyi tarafından 23 Nisan 2008 tarihinde Gümrük Kanunu'nu modernize edilmiştir. Modernize edilmiş bu kanun aşağıdaki maddeleri içermektedir (Modernised Community Customs Code, 2008):

- Gümrük mevzuatının kapsamı, kişilerin gümrük mevzuatı ile ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında genel hükümler,
- İthalat ve ihracat vergileri ile mal ticaretine ilişkin diğer önlemlerin uygulamasına ilişkin faktörler (OGT, Menşe Şahadetnamesi),
- Gümrük borcu ve bu borcun teminatı,
- Topluluğun gümrük bölgesine getirilen malların gümrük işlemleri,
- Malların gümrük prosedürüne tabi tutulup, malların doğrulanması, serbest bırakılması ve elden çıkarılması gibi gümrük statüsüne ilişkin kuralları,
- İhracat vergileri,
- Dört ekonomik fonksiyona ait özel gümrük işlemleri (Transit, depolama, özel kullanım ve işleme),
- Birliği'n gümrük bölgesini terk eden malların gümrük işlemleri.

Bu yeni modernize edilmiş kanun ile Birlik gümrük işlemlerinde bilgi ve teknolojileri kullanımını kural haline getirmiştir (Modernised Community Customs Code, 2008).

Emeğin ve kişilerin serbest dolaşımında ise sınır kontrollerinin kalkması ve yerleşme serbestliği ile ilgili bir durumdur. Emeğin serbest dolaşımı için önemli olan ilke vatandaşlığın hiçbir şekilde ayrımcılık sebebi teşkil etmemesi gerekmektedir. Emeğin serbest dolaşımı konusunda en çok işçilerin serbest dolaşımı için tüzükler çıkarılmıştır. Emeğin serbest dolaşımı sadece işçileri değil ücret karşılığında emek veren herkesi kapsamaktadır (Tekinalp, 1997).

AB gümrük vergilerini kaldırarak OGT uygulamasına geçmesinin amacı; üye ülkelerin birbirleri arasında serbest dolaşımı sağlayarak, ticareti kolaylaştırıp ekonomiyi canlandırarak güçlü hale getirmektir.

1.3.2. Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'nın 25 Mayıs 1977 tarihinde eş etkili vergi kavramını; *“Avrupa Birliği'ne üye ülkeler tarafından tek yanlı olarak ithalat aşamasında veya ithalat yapıldıktan sonra; benzer mallara yapılmayarak sadece ithal edilen ürünlere özel olarak uygulanan ve bu malın fiyatının yükselmesine sebep olan malın serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yaratan vergiler”* olarak tanımlanmıştır (Güngör, 4).

Avrupa Topluluğu Adalet Divanı 314/82, 1984 ve 89/76 1977 tarihli kararlarında, birliğe üye ülkeler tarafından ithal edilen bir mala tek taraflı olarak konularak gümrük vergisi etkisini gösteren her türlü malın mali yükünün anlaşılması gerekmekte olduğunu açıklamıştır (Gheorghiev, 2011: 10). Avrupa Birliği'ne üye ülkeler 1970 yılından itibaren gümrük vergisine benzer olarak alınan eş etkili resim ve harçların ithal edilen mallara konulmasını yasaklamıştır. Eş etkili resim ve harçlar Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşması'nda tanınmamıştır (Karluk, 2007: 281).

Kurucu anlaşma hükümleri gereğince üye ülkeler arasında gümrük vergilerinin kaldırılması sonucunda, var olan eş etkili vergilerde kaldırılması zorunlu hale getirilmiştir (Bilici, 2018: 48).

1.3.3. Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı

Gümrük vergisinin ve eş etkili vergilerinin kaldırılmasının ardından üye ülkeler arasında mal alışverişinde rekabet şartlarının bozulmaması için yeni hükümlerin uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu sebepten ötürü ülke pazarlarında yerli ve

yabancı mallara aynı vergilerin uygulanması gerekli görülmüştür. Dolayısıyla ayrımcı vergilemenin ve aşırı vergi iadesinin yasaklanması gerekmektedir (Saraçoğlu, 2006: 6)

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 110. maddesinde gereğince hiçbir üye ülke doğrudan veya dolaylı olarak, diğer üye ülkelerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak yurtiçinde ürettikleri benzer ürünlere uygulanan herhangi bir türden iç vergilendirme uygulanamaz hükmü yer almaktadır (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016). Bu hüküm incelendiğinde ithal edilen mallara yerli mallardan fazla vergi uygulanmaması gerektiği ve yerli mallarla ithal malların eşit değerlendirilmesi gerektiği anlamı çıkarılabilmektedir (Atunay, 2010: 96).

Roma Antlaşması'nın 90. maddesi, üye ülkelerin diğer üye ülke mallarını, benzer yerli mallardan daha yüksek oranlarda vergilendirilmesini veya yerli ürünlere uygulanan bazı istisnaların ithal ürünlere uygulanmamasını yasaklamaktadır. Antlaşmanın 91. maddesinde ise, aşırı vergi iadesi yoluyla ihracatı teşvik edici yöntemlere gidilmesi yasaklanmıştır. İhracatta yapılacak vergi iadesinin de, aynı ürünün yurt içi satışında alınan vergiden daha fazla olmaması gerekmektedir (Bilici, 2004: 150).

Ayrıca Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 111. maddesine göre (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016);

“Ürünler herhangi bir Üye Devletin ülkesine ihraç edildiğinde, iç vergilendirmenin geri ödemesi, doğrudan veya dolaylı olarak kendilerine uygulanan iç vergilendirmeyi geçemez” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla ihraç edilen üründe yapılacak olan vergi iadesi, aynı ürünün yurtiçi satışından alınan vergiyi geçmemektedir (Bilici, 2004: 150).

1.3.4. Devlet Yardımları Yasağı

Devlet yardımları yasağının dayanağı Roma Antlaşması'nın 87. maddesidir. Bu maddeye göre, üye ülkeler tarafından veya devlet kaynakları vasıtasıyla herhangi bir şekilde belirli malların üretimini kaydırarak rekabeti bozan veya bozacak herhangi bir yardım olarak tanımlanmıştır (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016). Devlet yardımları yasağı Roma Antlaşması'nın 92. ve 94 maddelerinde yer alırken şimdi Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 112. ve 115. maddelerinde yer almaktadır. Bu antlaşmalarla üye ülkelerin haksız vergi rekabeti önlenmek istenmiştir.

Bu maddelerle devletlerin işletmelere, sanayilere, mallara ve bazı bölgelere haksız rekabeti ortaya çıkaracak olan ülkeler arası ticareti olumsuz etkileyecek olan devlet yardımları yasaklanmıştır (Saraçoğlu,2006:7-8).

Diğer taraftan ürünlerin kaynağına bağlı olarak bir ayrıcalık yapılmaksızın tüketicilere verilen sosyal nitelikteki yardımları, doğal afetler sonucunda ortaya çıkan zararı veya olağanüstü olaylar neticesinde karşılaşılan sorunları ortadan kaldırmak adına ayrılan yardımların Ortak Pazar ile bağdaştığı kabul edilerek devlet yardımı yapılabilmektedir (Saraçoğlu, 2006: 8).

Aynı şekilde yaşam düzeyleri anormal derece de düşük olan veya önemli derece de işsizliğin hüküm sürdüğü bölgelerde ekonominin kalkınması adına ayrılan yardımlar, topluluğun yararına olacak ortak bir fayda sağlayacak olan projenin gerçekleştirilmesi veya yapılması yine ortak çıkarlar zarar görmeyecek şekilde belirli bölgeleri veya aktiviteleri geliştirmek amacıyla gerçekleştirilecek yardımlar Ortak Pazar ile bağdaşır sayılmaktadır (Atunay, 2010: 97).

Avrupa Komisyonu uygulamasına ve Avrupa Topluluğu Adalet Divanına göre yardım kavramı dolaylı ve dolaysız tüm yardım türlerini kapsamakta olup vergi avantajları ile birlikte dört gruptan oluşmaktadır. Bunlar (Saraçoğlu, 2006: 8):

- *“Nakdi yardımlar, özkaynak katılımları, tercihli koşullarda mal ve hizmetin sağlanması”*,
- *“Gerekli durumlarda kredi ve faizlerde indirim”*,
- *“Borç garantileri”*,
- *“Vergi indirimleri ve vergi ertelemeleri”* nden oluşmaktadır.

1.3.5. Çifte Vergilendirme

OECD çifte vergilendirme kavramını; *“aynı vergilendirme döneminde bir vergi yükümlüsünü, bir veya daha fazla devletin aynı vergi konusuyla benzer vergilerle vergilendirmesi”* olarak tanımlamıştır (Altunay, 2010: 96).

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ise aynı vergi konusunun farklı vergi mükelleflerinin elinde vergilendirilmesidir (Saraçoğlu, 2006: 8).

Çifte vergilendirme, birliğe üye ülkeler tarafından tek taraflı olarak iç mevzuatlarına koydukları hükümlerle önlenmeye çalışılmaktadır. Bu kanunlar hükmünde yurt dışında ödenmiş olan verginin yurt içinde hesaplanan vergiden mahsup edilerek veya yurt dışında ödenen verginin belirlenen vergi matrahından indirilerek veya düşük vergi oranı uygulayarak çifte vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Fakat bir üye ülke içinde gerçekleşen çifte vergilendirmenin önüne geçilse bile iki üye ülke arasında ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununda bu yöntem yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden birliğe üye ülkeler arasında çifte vergilendirme sorunu için ülkelerarası antlaşma yaparak sorunun çözümü en kullanışlı ve en etkin yöntem olarak görünmektedir. Bu antlaşma ile bir vergi mükellefinin hangi devlete vergi ödeyeceği, bağımsız ve tarafsız olarak karara bağlanmaktadır (Bayar, 2006: 1).

Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'nın 293. maddesi gereğince birliğe üye ülkelerin aralarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için antlaşma yapmalarını öngörmüştür (İlhan, 2007: 40). Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla uluslararası boyutta dört tane antlaşma modeli bulunmaktadır. Bunlar:

1. 1963 tarihli OECD Modeli,
2. 1979 tarihli Birleşmiş Milletler Modeli,
3. ABD'nin Uyguladığı Modeller,
4. Türkiye'nin Uyguladığı Model.

Yukarıda yer alan anlaşmalar genel olarak servet ve gelir vergileri alanındaki çifte vergilendirmeyi önleme amaçlıdır. AB genel olarak yaptığı anlaşmalarda OECD modelini kullanmaktadır. Vergi uyumlaştırmasından arta kalan kısmı çifte vergilendirmenin önlenmesi ile doldurucu bir nitelik taşımaktadır (Bilici, 2005: 152).

1.4. Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması

AB vergi uyumlaştırma konusunda tam anlamıyla istedikleri düzeye ulaşamamıştır. Örnek verecek olursak vergi oranlarında kesin olarak bir uyumlaştırma yapılamamıştır. Fakat KDV, ÖTV gibi vergilerin temel kuralları ile birlikte üye ülkelerin uymak zorunda oldukları düzenlemeler bulunmaktadır (Bilici, 2018: 52).

1.4.1. Vergi Uyumlaştırmasının Tanımı ve Amacı

Vergi uyumlaştırması genel anlamda birliğe üye ülkeler arasında ticarete oluşan haksız rekabetin önüne geçmek için vergi eşitsizliklerini ortadan kaldırılarak vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasıdır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 123).

Vergi uyumlaştırması Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın üçüncü bölümün 7. başlığında yer alan 101 - 118. maddelerini içermekte olup "*rekabet, vergilendirme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili ortak kurallar*" başlığı altında yer almaktadır (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016; Bilici, 2018: 52).

Vergi uyumlaştırmasının diğer bir tanımı da ekonomik entegrasyon kurmak isteyen ülkelerin bir araya gelerek vergi rekabetini ortadan kaldırarak, sermayenin, malların, emeğin ve hizmetin serbest dolaşımını sağlamak amacıyla vergi konusunda ortak noktada buluşmalarıdır. Vergi yakınlaştırması tam olarak vergi oranlarının ve vergi sistemlerinin benzer olmasıdır. Fakat AB ülkeleri sosyal, kültürel ve ekonomik durumlarının birbirlerinden farklı olması nedeniyle rekabetin bozulduğu şartlarda vergileme farklılıklarını gidermeye çalışmaktadır (İlhan, 2007: 47-48).

AB Ortak Pazar temeli üzerine kurulmuş olup serbest ticaret önünde engelleri kaldırarak ekonomik büyümeyi amaçlamaktadır. Tek Pazar uygulaması aşağıdaki temel özgürlükleri garanti altına almaktadır. Bunlar:

- Malların ülke içerisinde serbest dolaşımı,
- Sermayenin serbest dolaşımı,
- Yerleşme özgürlüğü,
- Bireylerin serbest dolaşımı,
- Serbest rekabet koşullarının sağlanmasıdır.

Bu amaçların gerçekleşmesi için üye ülkelerde geçerli olan vergi mevzuatları engel olmaktadır. Üye ülkeler arasında gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılmasının ardından iç vergi mevzuatının uyumu önemli bir rol oynamıştır (Bilici, 2018: 52).

AB vergi uyumlaştırmasının amacı, üretim faktörlerinin dolaşımının serbestleştirilmesi, üye ülkeler arasında rekabeti ve ticareti bozan vergi oranlarında ve

vergi sistemlerinde bulunan farklılıkların ortadan kaldırılarak birlik içerisinde rekabet ve etkinliğe dayalı ilişkinin kurulmasıdır. Yani ülkeler vergiler konusunda tam bir birleşmeye gitmek yerine Ortak Pazar dahilinde arz ve talepte önemli faktör haline gelmelerini engellemek istemektedir (Gheorghiev, 2011: 29-30).

1.4.2. Vergi Uyumlaştırmasını Gerekli Kılan Nedenler

Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma vergi uyumlaştırmaları konusunda sadece dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda düzenlemeye yer vermiştir. Dolaysız vergilerde uyumlaştırma ise Maastricht Antlaşması ile birlikte gündeme gelmiştir. Avrupa Topluluğunun ilk Gümrük Birliği şeklinde kurulması nedeniyle mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanması için dolaylı vergilerde uyumlaştırma amaçlanmıştır. Dolaysız vergilerde uyumlaştırmanın amacı birliğe üye ülkeler arasında kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması içindir. Kişilerin serbest dolaşımı için gelir vergisinde, sermayenin serbest dolaşımı için ise kurumlar vergisinde uyumlaştırmaya gidilmiştir. Fakat söz konusu kurumlar vergisinin uyumlaştırmasında sıkıntılar ortaya çıkmıştır (Mezararkalı, 2013: 30).

Vergi uyumlaştırmasının bir diğer sebebi ise AB özkaynakları bütçesi ile ilgilidir. Bütçenin özkaynakları arasında katma değer vergisi payı ve gümrük vergileri yer almaktadır. AB bütçesi kaynağı olan bu vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi için vergilerde uyumlaştırma gerekli görülmüştür.

Vergi uyumlaştırması Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 113. maddesinde yer alan "...tek pazarın kurulması ve haksız rekabetin önlenmesi için gerekli olduğu ölçüde..." olması gerektiği hükmüne yer verilmiştir (Bilici, 2018: 53; Treaty on the Functioning of the European Union, 2016).

1.4.3. Vergi Uyumlaştırması Çalışmalarının Getirdiği Zorluklar

Devletlerin vergi koyma yetkisi, para basma yetkisi ve savunma yetkisi ile beraber milli egemenlik için vazgeçmesi kolay olmayan unsurlardan sayılmaktadır. Vergiler sosyal ve ekonomik hayatın yönlendirilmesinde kullanılan en önemli araçlardan biri olduğu için devletlerin milli egemenliklerinden taviz vermesi gerekmektedir. Bu sebepten dolayı üye ülkeler milli egemenliklerinden vazgeçmek istememişlerdir (Bilici, 2018: 54).

AB vergi uyumlaştırmasında başlıca zorluklar arasında ülkelerin politik yapılarındaki farklılıklar, ekonomik büyüklüklerde farklılıklar ve vergi yetkisinin el değiştirmesindeki çekinceler yer almaktadır. AB çerçevesinde vergileme konusunda oy birliği kuralı ve AB kurumlarının vergilendirme yetkisini elinde bulundurmaması AB'nin kurumsallaşmasında engelleyici rol oynayacak olup vergi rekabeti AB gündeminde uzun dönem kalacaktır (Öztürk, 2010: 109).

AB ülkeleri, vergi koyma yetkisi konusundaki milli egemenliklerinden taviz vermek istememekte ve vergi yetkisinin devri konusunda çekince davranmaktadır (İlhan, 2007: 51). Ayrıca diğer taraftan vergi siyasal iradenin elinde olan seçmenlere karşı kullanılan bir güç konumunda yer almaktadır (Bilici, 2018: 54). Bu sebepten dolayı devletlerin vergilendirme yetkisinin birliğe bırakmaları mali egemenliklerinde kayıp oluşturacak olup milli egemenliklerinden de taviz vermeleri gerekeceği için uyumlaştırma çalışmaları yavaş ilerlemiştir (İlhan, 2007: 52; Saraçoğlu, 2006: 13).

Her üye ülkede vergi sistemlerinin farklı olması vergi mükellefleri için hem de vergi kurumları için idari zorluk ortaya çıkarmaktadır (Oral, 2005: 269). Birliğe üye ülkelerin vergi sistemlerinde engel oluşturan vergi gelirlerindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlıklı oluşundan kaynaklanmaktadır (İlhan, 2007: 53).

Vergi uyumlaştırmalarının ağır ilerlemesinin ve önündeki engellerden bir diğer nedeni ise üye ülkelerin ortak mevzuatta oy birliğiyle alacağı karar ile mümkün olabilmesi yer almaktadır (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016). Gümrük vergileri dışında diğer tüm vergilerin uyumlaştırmasında oy birliği ile karar alınması mümkün olabilmektedir. Üye ülkelerin herhangi birinin ilgili uyumlaştırmaya karşı çıkması planlanan uyumlaştırmaların hayata geçirilmemesi demektir (Bilici, 2018: 54).

Sonuç olarak vergi uyumlaştırma konusunda gerek Roma Antlaşması'nda gerekse Komisyon ve Konsey kararlarında istenilen yol kat edilememiştir. Bunun sebeplerini dört başlıkta özetleyebiliriz (Ulutürk, 2003: 126; Öztürk, 2010: 130):

1. Üye ülkelerin ulusal egemenliklerinden taviz vermek istememeleri,
2. Siyasal güç kaybına uğramamak için,
3. Oy birliği ilkesinin yarattığı zorluklar,
4. Kamu harcamalarını irade dışı sınırlamama istekleridir.



İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ – TÜRKİYE İLİŞKİLERİ

VE

TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ TEMEL VERGİLENDİRME

İLKELERİNE UYUMU

2.1.Türkiye – Avrupa Birliği İlişkilerinin Tarihsel Gelişimi

Türkiye, AT ile ilk temasını ise 31 Temmuz 1959 yılında gerçekleştirmiştir. Bu iş birliği ortaklık anlaşması çerçevesinde 12 Eylül 1963 yılında Ankara Anlaşması’yla belgelendirilmiştir (Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, 2019). Bu anlaşma 1 Aralık 1964 yılında yürürlüğe girmiştir (Çetinkol, 2013: 29).

Türkiye ve AB’nin tarihsel olayları aşağıdaki gibidir (Acar ve Dikkaya, 2018: 124):

1. Avrupa Birliği’ne üyelik başvurusu (1959)
2. Ortaklık Yaratan Anlaşma: Ankara Anlaşması (1963)
3. Gümrük Birliğinin gerçekleşmesi amaçlanan anlaşma: Katma Protokol Anlaşması (1970)
4. Tam üyelik başvurusu (1987)
5. Tam üyelik başvurusunun olumsuz sonuçlanması (1989)
6. Dış ticarete birleşme: Gümrük Birliği (1995)
7. Siyasi diyalogun kesilmesi: Lüksemburg Zirvesi (1997)
8. Aday ülke statüsü: Helsinki Zirvesi (1999)
9. Müzakere tarihi alınması: Brüksel Zirvesi (2004)
10. Müzakere sürecinin başlangıcı (2005)

31 Temmuz 1959 tarihinde Türkiye AET topluluğuna ortak üyelik başvurusunda bulunmuştur. Türkiye, Avrupa Ekonomi Topluluğu’na Roma Antlaşması’nın 238. maddesine dayanarak üyelik başvurusunu yapmıştır. Yunanistan’ın o tarihte AET

topluluğuna başvurulması Türkiye'nin de üyelik için başvurmuş olmasının en önemli nedenleri arasında gösterilebilir. Ayrıca Yunanistan'ın üye olması Türkiye için güvenlik tehdidi oluşturabilirdi (Acar ve Dikkaya, 2018: 124; Avrupa Birliği Başkanlığı, Türkiye – AB İlişkilerinin Tarihçesi, 2017); .

Ankara anlaşması 12 Eylül 1963 yılında imzalanmış olup 1 Aralık 1964 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma Türkiye ile AET Ortaklık Yaratıcı Anlaşma olarak bilinmektedir. Bununla birlikte Türkiye ile AB arasında hukuki temeller oluşturulmuştur (Acar ve Dikkaya, 2018: 124).

23 Kasım 1970 tarihinde imzalanan Katma Protokol anlaşması ile birlikte Avrupa Topluluğu ve Türkiye arasında karşılıklı tavizler verilerek Gümrük Birliğinin gerçekleşmesi amaçlanmıştır. Bu anlaşma 1 Ocak 1970 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Avrupa Birliği Başkanlığı, Türkiye – AB İlişkilerinin Tarihçesi, 2017).

12 Eylül 1980 yılında TSK'nın yönetime el koymasıyla Türkiye ve Avrupa Topluluğunun ilişkilerinin dondurulmasına neden olmuştur. Avrupa Parlamentosu Türkiye'den demokrasiye geçiş için takvim istemiş olup Türkiye ise 1981 yılının Aralık ayında takvimini açıklamıştır. Fakat Avrupa Parlamentosu 22 Ocak 1982 yılında Türkiye ile ilişkilerini askıya almıştır (Saraçoğlu, 2006: 17).

1987 yılında Türkiye ortaklıktan ziyade topluluğa tam üyelik başvurusunda bulunmuş fakat AT komisyonu yapmış olduğu araştırmalar sonucunda 18 Aralık 1989 tarihinde; Topluluğun 1992 yılına kadar sürecek Tek Pazar hedefini gerçekleştirmeden Türkiye'yi kabul etmeyeceklerini ayrıca Türkiye'nin ekonomik, politik ve sosyal alanlarda da gelişme göstermesi gerektiğini ve Katma Protokol çerçevesinde Gümrük Birliğinin devam edeceği açıklanmıştır (Saraçoğlu, 2006: 17).

Türkiye ile AB yaklaşık olarak 56 yıllık bir geçmişe sahiptir. Türkiye AET'nin kuruluşundan itibaren bu topluluğa ilgi duymuştur. Türkiye 1963 yılında Ankara Anlaşması Avrupa ile bütünleşmeyi başlatmış olup 1987 yılında ise tam üyelik için Avrupa Topluluğuna başvuru da bulunmuştur. 1999 yılında Helsinki Zirvesi ile adaylık statüsünü almıştır (Çetinkol, 2013: 30).

2.1.1. Ankara Anlaşması

Avrupa Topluluğu'nun kurucusu olan altı batı Avrupa ülkesinin bir araya gelerek 1958 yılında Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın (Roma Antlaşması) yürürlüğe girmesi ile birlikte 15 Temmuz 1959 yılında Yunanistan'ın, 31 Temmuz 1959 yılında ise Türkiye Roma Antlaşması'nın 238. maddesine dayanarak birliğe katılmak için müracaat etmiştir. Türkiye'nin Birliğe katılmak istemesinin iki önemli nedeni bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi Avrupa 'da kurulacak olan ekonomik ve siyasal birliğin dışında kalmak istememesidir. Bir diğeri ise Yunanistan'a verilecek olan tavizlerden uzak kalmak istememesidir (Ticaret Bakanlığı, 2018).

Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında görüşmeler dört yıl sürmüş olup taraflar "Ortaklık Yaratan Anlaşma (Ankara Anlaşması)" 'yı 12 Eylül 1963 tarihinde imzalamış ve ilgili anlaşma 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Ticaret Bakanlığı, 2018).

Ankara Anlaşması'nın 1. maddesi gereğince Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Türkiye arasında bir ortaklık kurulmuştur (Official Journal of the European Communities, 1997).

Bu anlaşmada yer alan 2. maddeye göre Türkiye ile AET arasında kurulacak olan Gümrük Birliğinin üç aşamadan gerçekleşeceği yer almaktadır. Ortaklık:

1. Hazırlık dönemi,
2. Geçiş dönemi,
3. Son dönem.

Olmak üzere üç aşamadan oluşacağı ilgili maddede yer almıştır (Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşma, 1963).

Ankara Anlaşması'na göre hazırlık dönemi 5 yıl sürmesi beklenirken görüşmelerin uzaması ile birlikte 8 yıl sürerek 1 Aralık 1964 tarihinden itibaren 31 Aralık 1972 yılında tamamlanmıştır. Anlaşma'nın 3. maddesinde hazırlık döneminde Türkiye'nin ekonomisinin Topluluğun yardımıyla güçlendirmesi gerektiği ve bu dönemde topluluğun yardımına ilişkin usuller ise Geçici Protokol ve Mali Protokol'de yer aldığı belirtilmektedir. Bununla birlikte Anlaşmanın ilgili maddesi Türkiye'nin Gümrük Birliğine geçişe hazır hale geleceğini taahhüt etmiştir (Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşma, 1963; Uysal, 2001: 143).

Geçiş dönemi en fazla 12 yıl olarak kararlaştırılmış olup Akit taraflar arasında sanayi ve hizmet ürünlerinin serbest dolaşımı için Gümrük Birliğinin gerçekleştirilmesi ve AT ile Türkiye arasında mevzuatların uyumlaştırılması amaçlanmıştır. Ayrıca işbirliğinin iyi işlemesi için Türkiye'nin ekonomik durumunun Topluluğun ekonomik konumuna yakınlaştırılması ve bunun için gerekli eylemlerin yapılması öngörülmüştür (İlhan, 2007: 95).

Son dönem ise ilgili Anlaşma'nın 5. maddesinde Gümrük Birliği ve Akit tarafların ekonomik politikalarının koordinasyonunun güçlendirilmesi gerektiği hükmü yer almaktadır (Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşma, 1963; Uysal, 2001: 144).

Ankara Anlaşması 16. maddesinde Türkiye ve Avrupa Topluluğu arasındaki vergilendirme konusu ile ilgili hüküm yer almaktadır. Bu hükmeye göre (Official Journal of the European Communities, 1997):

“Akit Taraflar, Topluluk'u Kuran Antlaşma'nın üçüncü Bölümünün 1. Başlığında yer alan rekabet, vergilendirme ve kanunlara ilişkin hükümlerde belirtilen ilkelerin ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler.”

Ankara Anlaşması'nın 16. maddesinde yer alan hüküm, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın rekabet, mevzuatın uyumlaştırılması ve dolaylı vergiler ile ilgili kısmında yer alan hükümlerdir. Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma' da yer alan vergilendirme ile ilgili hükümler Katma Protokol'de de yer almıştır (Bilici, 2018: 61).

2.1.2. Katma Protokol

Geçici Protokol'ün 1. maddesi gereğince Ankara Anlaşması'nın yürürlüğe girmesinden itibaren 4 yıl sonra Ortaklık Konseyi Türkiye'nin ekonomik durumunu göz önünde bulunduracak olup geçiş döneminin gerçekleşme şartlarını, usul ve sıra ve takvimleriyle ilgili hükümlerin bir Katma Protokol ile belirleneceği belirtilmiştir. 1967 yılında Türkiye daha hazırlık dönemimin bitmesine iki yıl olmasına rağmen Ortaklık Konseyi toplantısında açıkça niyetini belirtmiştir. Fakat Topluluk, Ankara Anlaşması'na göre en erken 1968 yılında başlatılabileceğini ve ülkenin ekonomik şartlarının gerekli olup olmadığının belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu amaçla Topluluk Prof. Baade'e rapor hazırlatmıştır. Bu rapora göre 29 Nisan 1968 tarihinde Türkiye'nin geçiş

dönemine hazır olamadığı sonucu çıkmıştır. Fakat Türkiye'nin yapmış olduğu girişimler sonucunda 9 Aralık 1968 yılında Ortaklık Konseyi toplantısında ikinci döneme geçiş için görüşmelere başlanmıştır (Karluk, 2005: 677).

Katma Protokol ile ilgili müzakereler Temmuz 1970 yılına kadar sürmüştür. 19 Kasım 1970 tarihinde Katma Protokol metni Ortaklık Konseyinde kabul edilmiş olup 23 Kasım tarihinde Brüksel'de imzalanmıştır. Fakat Protokol'ün yürürlüğe girebilmesi için taraf ülkeler tarafından da imzalanması gerekmektedir. Bu yüzden ilgili Protokol'ün işlemlerinin tamamlanması uzun zaman alacağı anlaşılmış olup Geçici Anlaşma hazırlanıp 21 Temmuz 1971 yılında imzalanmış ve 1 Eylül tarihinde yürürlüğe girmiştir (Acar ve Dikkaya, 2018: 127). Böylelikle geçiş dönemi fiilen artık başlamış olmuştur (Karluk, 2005: 677). Bir bütün olarak Protokol onaylandıktan sonra 1 Ocak 1973 yılında yürürlüğe girmiştir (Acar ve Dikkaya, 2018: 127).

Katma protokol anlaşması, Ankara Anlaşması'nda öngörülen çerçevenin içinin doldurulup, Türkiye'nin ekonomik durumuna uygun olarak oradaki hükümlerin uygulamaya yönelik olduğu bir "Uygulama Anlaşması"dır. Protokol de malların serbest dolaşımı, Gümrük Birliği, Ortak Gümrük Tarifesi, kişilerin ve hizmetlerin serbest dolaşımı, yerleşme hakkı, ekonomi ve ticaret politikası konularında önemli hükümler yer almaktadır (Katma Protokol, 1970).

Katma Protokol'ün yürürlüğe girmesiyle Türkiye ve Avrupa Topluluğu ülkeleri arasında Gümrük Birliği aşamalı olarak gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Bu dönemde 22 yılın sonunda tüm mallarda gümrüklerin sıfırlanması ve Türkiye ile Avrupa Gümrük Birliğinde istenilen noktaya gelmesi amaçlanmıştır (Çetinkol, 2013: 30-31). Gümrük Birliği gümrük vergileri ile eş etkili vergilerin ve miktar kısıtlamalarının kaldırılmasını ve Ortak Gümrük Tarifesine ülkemizin uyumunu kapsamaktadır. Protokolde 12 ve 22 yıllık olmak üzere süreye tabi kalınarak ürünlerde gümrük tarifesi indirimleri yer almaktadır.

Tablo 3'te yer alan 12 yıllık gümrük indirimleri listesinde rekabet gücü kazanılması umulan sanayi ürünleri ve Türkiye'de üretimi mümkün olmayan sanayi ürünleri yer almaktadır. 22 yıllık listede ise mevcut sanayi alanlarından rekabet gücü düşük olan sanayi ürünleri, tarım ve elektrik makineleri, taşıt araçları ve makine mühendisliği ürünleri yer almaktadır (Acar ve Dikkaya, 2018: 129).

Tablo 3:Katma Protokol'e Göre Gümrük İndirimleri

12 Yılda İndirilecek Gümrükler			22 Yılda İndirilecek Gümrükler		
Ürünlerde İndirim Oranı (%)			Ürünlerde İndirim Oranı (%)		
Tarih	Yıllık	Toplam	Tarih	Yıllık	Toplam
1.01.1973	10	10	1.01.1973	5	5
1.01.1974	-	10	1.01.1974	-	5
1.01.1975	-	10	1.01.1975	-	5
1.01.1976	10	20	1.01.1976	5	10
1.01.1977	-	20	1.01.1977	-	10
1.01.1978	10	30	1.01.1978	-	10
1.01.1979	10	40	1.01.1979	5	15
1.01.1980	10	50	1.01.1980	-	15
1.01.1981	10	60	1.01.1981	-	15
1.01.1982	10	70	1.01.1982	-	15
1.01.1983	10	80	1.01.1983	5	20
1.01.1984	10	90	1.01.1984	-	20
1.01.1985	10	100	1.01.1985	10	30
			1.01.1986	10	40
			1.01.1987	-	40
			1.01.1988	10	50
			1.01.1989	-	50
			1.01.1990	10	60
			1.01.1991	10	70
			1.01.1992	-	70
			1.01.1993	10	80
			1.01.1994	10	90
			1.01.1995	10	100

Kaynak: Katma Protokol Md.10-11, 1970.

Tablo 3'te görüldüğü üzere 12 yıllık sürede tamamlanması öngörülen gümrük indirimleri 01.01.1973 tarihinde %10 indirim ile başlamakta olup, üç yıl sonra 01.01.1976 tarihinde tekrardan %10 indirim yapılmış ve toplam %20'lik bir gümrük indirimi uygulanmıştır. 1978 tarihinden itibaren ise her yıl %10 indirim uygulanarak 1985 yılında tamamlanmaktadır (Katma Protokol Md. 10, 1970).

22 yıllık sürede tamamlanması gereken gümrük indirimleri ise 1973 yılında %5 ile başlamış olup her üç indirim sırasıyla 1976 yılında, 1979 yılında ve 1983 yıllarında toplamda %20 gümrük indirimi uygulanması amaçlanmıştır. Protokole göre %10 oranında uygulanması gereken diğer indirimler ise 1985, 1986, 1988, 1990,1991, 1993, 1994 ve 1995 yıllarındadır (Katma Protokol Md. 11, 1970).

Tablo 4:Katma Protokol'e Göre Ortak Gümrük Tarifesi

12 Yıllık Listeye Giren Ürünlerde Uyum (%)			22 Yıllık Listeye Giren Ürünlerde Uyum (%)	
	Yıllık	Toplam	Yıllık	Toplam
1973	-	-	-	-
1974	-	-	-	-
1975	-	-	-	-
1976	-	-	-	-
1977	20	20	-	-
1978	-	20	-	-
1979	-	20	-	-
1980	20	40	-	-
1981	-	40	-	-
1982	20	60	-	-
1983	-	60	20	20
1984	-	60	-	20
1985	40	100	-	20
1986			-	20
1987			-	20
1988			30	50
1989			-	50
1990			-	50
1991			20	70
1992			-	70
1993			-	70
1994			-	70
1995			30	100

Kaynak: Katma Protokol Md. 17-18, 1970

Gümrük Birliğinin getirdiği şartlardan birisi de Avrupa Topluluğu'nun Ortak Gümrük Tarifesine uymaktır. Tablo 4'te Katma Protokol'de yer alan Ortak Gümrük Tarifesi yer almaktadır. Bu tabloya göre 12 yıllık listede yer alan mallarda Ortak Gümrük Tarifesi 1977 yılında %20 oranında başlamış olup, 1980 yılında %40, 1982 yılında %60, 1985 yılında ise %100 oranında uyum sağlanmıştır.

Tablo 4'te yer alan 22 yıllık Ortak Gümrük Tarifesi uyum takvimine göre %1983 yılında OGT'ye uyum %20 ile başlanmış ve 1988 yılında OGT uyum %50'ye ulaşmıştır. 1991 yılında %20 oranında artış uygulanarak ve %70'ye ulaşmış olup 1995 yılında ise %30 oranında artış söz konusu olup OGT'ye uyum tamamlanmıştır.

Katma Protokol Anlaşması'nda Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Anlaşma' da yer alan vergi ile ilgili hükümlere benzer hükümler yer almaktadır (Saraçoğlu, 2006:

21). Katma Protokol'ün 43. maddesinin 3. bendinde yer alan devlet yardımları konusu, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 107. maddesinde yer almaktadır. Protokol'ün 44. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde ise dolaylı vergiler ile ilgili olup Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın (ayrımcı vergileme yasağı ve vergi iadesi yasağı ile ilgili) 110. ve 111. maddeleri ile paralel hükümler içermektedir (Saraçoğlu, 2006: 21; Bilici, 2018: 61).

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 112. maddesinde yer alan dolaylı vergiler dışında kalan diğer vergiler ile ilgili konu ise Katma Protokol'ün 45. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre ayrımcı vergileme ve aşırı vergileme yasağı dolaysız vergiler açısından da geçerli olacaktır.

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 113. maddesinde yer alan dolaylı vergilerde uyumlaştırma Katma Protokol'de yer almamıştır. Fakat Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 115. maddesine paralel olan Protokol'ün 48 maddesidir. Bu maddeye göre Ortaklığın İşleyişi ile ilgili konularda konseyin karar alması durumunda uyumlaştırma yapılabilir (Bilici, 2018: 61).

Katma Protokol vergi ile ilgili gerekli düzenlemelerin ve yasakların yanında korunma kanunu da yer almıştır. Protokol'ün 60. maddesinin 1. bendine göre (Katma Protokol, 1970):

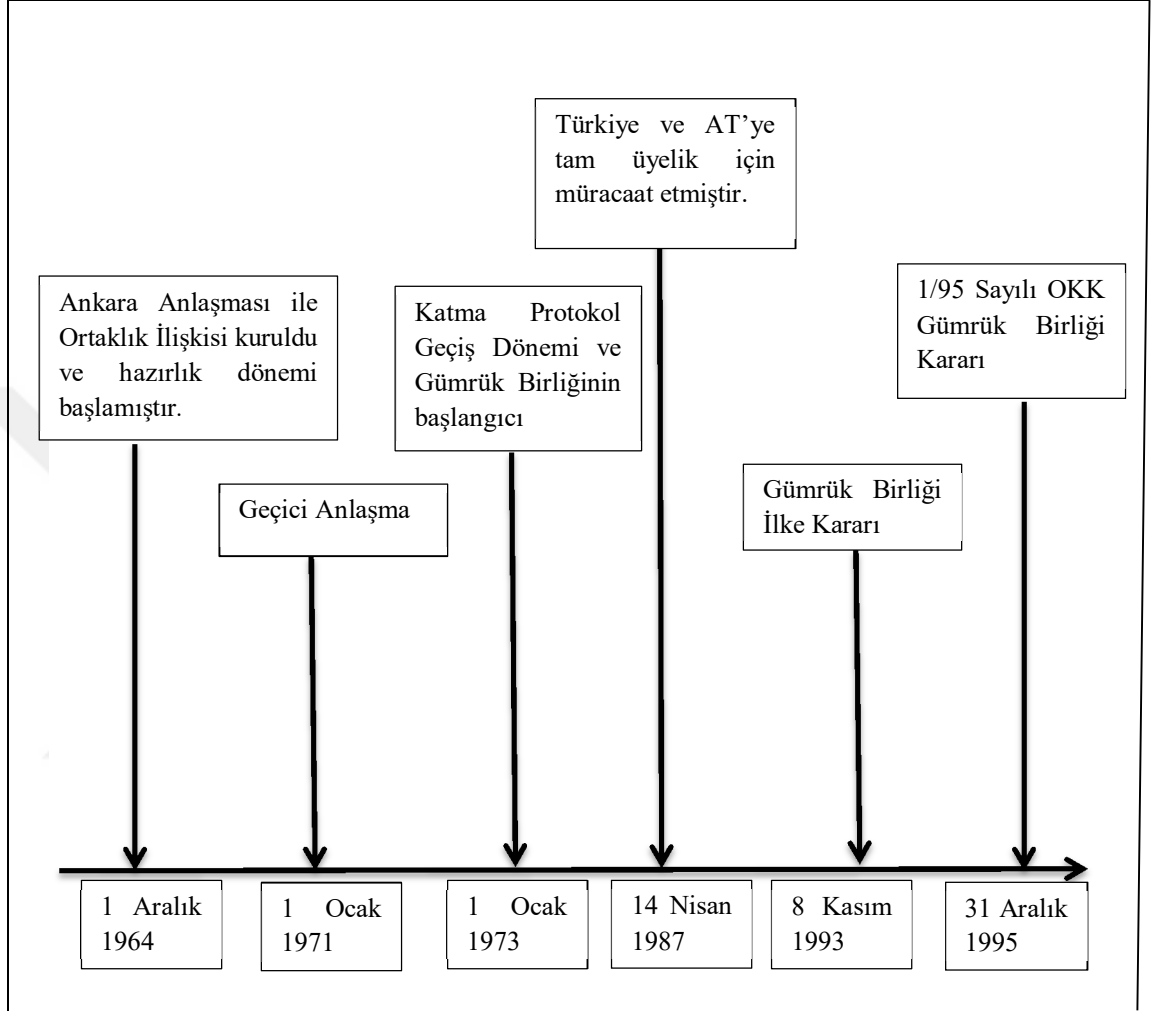
“Türk ekonomisinin bir faaliyet sektörünü veya dış mali istikrarını tehlikeye düşürecek ciddi bozukluklar ortaya çıkar veya Türkiye'nin bir bölgesinin ekonomik durumunun bozulması şeklinde güçlükler belirirse, Türkiye gerekli korunma tedbirlerini alabilir. Bu tedbirler ve bunların uygulama usulleri Ortaklık Konseyi'ne geciktirmeksizin bildirilir.” hükmünü içermektedir.

2.1.3. Ortaklık Konseyi Kararı

6 Mart 1995 yılında uzun süren müzakereler sonucunda AB ve Türkiye Konseyi toplantısı gerçekleştirilmiş olup 1/95 Sayılı Kararla AB ve Türkiye arasında Gümrük Birliği kurulmuştur. Bununla birlikte 22 yıllık geçiş süreci tamamlanmış ve Ankara Anlaşması'nın 2. maddesinde öngörülen son döneme girilmiştir. 1 Ocak 1996 yılında yürürlüğe giren Gümrük Birliği, tarım ürünlerini kapsamayacak olup sadece sanayi ürünlerindeki gümrüklerin karşılıklı olarak sıfırlanmasını ayrıca eş etkili vergilerin ve

kota gibi engellerin kaldırılmasını öngören bir anlaşma niteliği taşımaktadır (Acar ve Dikkaya, 2018: 132).

Şekil 1: Türkiye ve Avrupa Gümrük Birliği



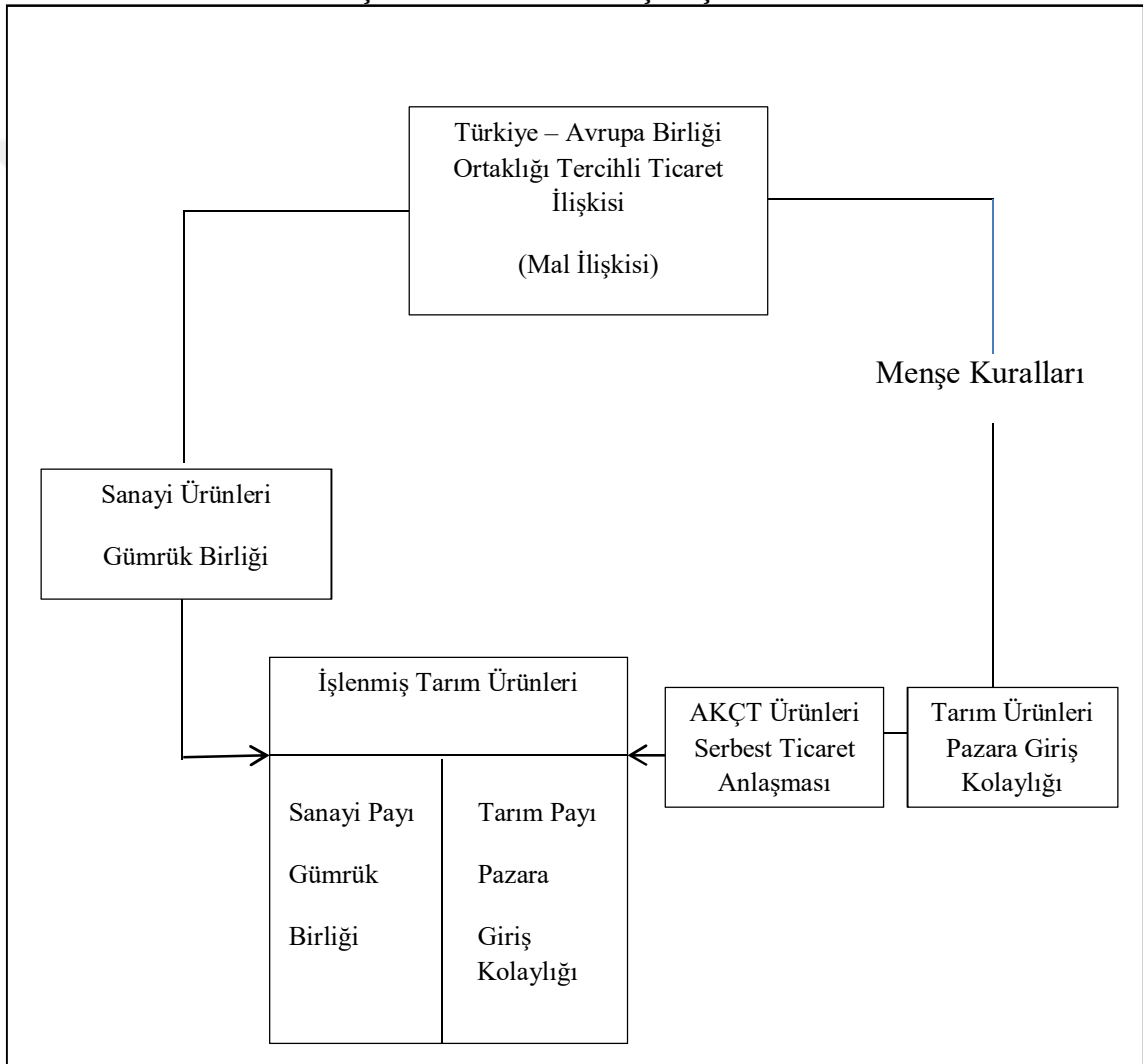
Kaynak: Kaçar, 2003: 390.

Ankara Anlaşması'nın imzalanması ile başta Gümrük Birliği oluşturulmak istenmiş olup Roma Antlaşması'nın esasını oluşturan malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı amaçlanmıştır. Türkiye ile AB arasında Gümrük Birliği ilk olarak Ortaklık Anlaşması'nda ve 1973 yılı Katma Protokol hükümlerinde yer almaktadır (Şekil 1).

Ankara Anlaşması Akit taraflar arasında ortaklığın çerçevesini ve genel prensipleri yer alırken, Katma Protokol'de ise Gümrük Birliğinin ve geçiş döneminin sıra ve usulleri yer almaktadır (Kaçar, 2003: 389).

Türkiye Ankara Anlaşması'ndan bağımsız kalarak ve bu anlaşmada yer alan dönemlerin tamamlanmasını beklemeyerek, 14 Nisan 1987 yılında Avrupa Topluluğu'na tam üyelik için müracaatta bulunmuştur. Ayrıca Türkiye ertelenmiş olan gümrük vergileri uyum ve indirim takvimini 1988 yılından itibaren hızlandırarak yürürlüğe koymuştur. Türkiye ile AB arasında 22 yıl süren entegrasyonun geçiş dönemi tamamlanarak 01.01.1996 yılında tam üyelik sürecinde Son Döneme girilerek sanayi ve işlenmiş tarım ürünlerinde Gümrük Birliğine girilmiştir (Tunçer, 2003: 295).

Şekil 2: Serbest Dolaşım Şeması



Kaynak: Kaçar, 2003: 394.

Gümrük Birliği Türkiye ile AB arasında sanayi ürünleri ile işlenmiş tarım ürünlerini kapsamaktadır. Yani Topluluk anlamında tarım ürünlerini ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ürünleri Gümrük Birliğine girmemektedir. Topluluk anlamında

tarım ürünleri Roma Antlaşması'nın 2 sayılı ekinde yer alan geleneksel tarım ürünleridir. Örneğin; buğday, mısır unu, tavuk eti gibi. Roma Antlaşması'nın 2 sayılı ekinde yer almayan ürünler ise (çikolata, bisküvi, sakız vb.) işlenmiş tarım ürünleri kapsamındadır. Bunlar Gümrük Birliğine girmektedir (Kaçar, 2003: 395).

1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nın 54. maddesi gereğince Gümrük Birliğinin doğrudan ilgili alanları sıralanmıştır. Bunlar (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı):

- Ticaret politikası,
- Üçüncü ülkelerle imzalanan ve sanayi ürünleri itibariyle ticari boyutu olan anlaşmalar,
- Sanayi ürünleri ticaretindeki teknik engellerin kaldırılmasına ilişkin mevzuat,
- Rekabet,
- Sınai ve fikri mülkiyet hukuku,
- Gümrük mevzuatıdır.

AB ve Türkiye tüm bu alanlarda hazırlayacakları mevzuatları yürürlüğe koyarken birbirleri ile iletişime geçmek zorundadırlar (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı, Md.54).

1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile Gümrük Birliği tamamlanmış olup vergi ile ilgili hükümler incelendiğinde ise Katma Protokol'de yer alan hükümlerden farksız olduğu görülmektedir. Ortaklık Konseyi Kararı'nda yer alan vergi maddeleri şunlardır (Bilici, 2018: 62):

İlgili kararın 4. maddesi "Topluluk ve Türkiye arasında ithalat ve ihracatta uygulanan eş etkili vergiler ve gümrük vergilerinin kaldırılmasını" içermektedir (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı Md.4). Yine ilgili kararın 13 - 21. maddeleri gereğince Ortak Gümrük Tarifesi oluşturulması ile ilgili hükümler yer almaktadır (Saraçoğlu, 2006: 22).

49. maddesinde ise iki tarafın dolaysız vergilerde düzenleme yapma serbestliği yer almaktadır. 50. maddede, tarafların dolaylı vergiler kısmında ayrımcı verileme

ve aşırı vergi iadesinin yasaklanması ve bu şekilde yer alan hükümlerin kaldırılması gerektiği öngörülmüştür (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı Md.49-50).

İlgili kararın 32. ve devamı maddeleri gereğince, devlet yardımı yasağı ile ilgili hükümlere yer verilmiştir (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı Md.49-50; Bilici, 2018: 62).

2.2.Avrupa Birliği Vergi Politikası Çerçevesinde Türkiye'nin Yükümlülükleri

AB ile Türkiye arasında ilişkileri düzenleyen Ankara Anlaşması, Katma Protokol ve 06 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı'nda vergi ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler AB vergi politikası çerçevesinde Türkiye'nin vergi yükümlülüklerini içermektedir.

2.2.1. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması Yükümlülüğü

Ankara Anlaşması, Katma Protokol ve Ortaklık Konsey Kararı gereğince gümrük vergileri, eş etkili vergi veya resimler, miktar kısıtlamalarının kaldırılması öngörülmüştür (Ankara Anlaşması Md. 10/2; Katma Protokol Md. 8-15; Ortaklık Konsey Kararı Md.4). Türkiye bu hükümler çerçevesinde:

- AB ülkelerine uygulamakta olduğu gümrük vergilerini kaldırmış,
- Ayrıca gümrük vergileri ile birlikte uygulamakta olduğu Toplu Konut Fonu, Damga Resmi, Maden Fonu, Rıhtım Resmi gibi eş etkili vergi niteliğindeki uygulamaları sıfırlamıştır (Bilici, 2018: 58).

Bu uygulama AB ülkelerinde geçerli hale getirilmiştir. AB ülkelerinde gümrük vergileri geçiş döneminde aşamalı olarak azaltılmış olup 01.01.1996 yılında OKK ile Gümrük Birliği resmen başlatılmıştır (Bilici, 2018: 58). Sadece Gümrük Birliği sanayi ürünlerini ve işlenmiş tarım ürünlerini kapsamakta olup tarım ürünleri ve hizmetler birliğin dışında tutulmuştur (Saraçoğlu, 2006: 25). Tarım ürünlerinin Gümrük Birliği kapsamına girebilmesi için Türkiye'nin AB ortak tarım politikasına uyum sağlamasına bağlı olduğu öngörülmüştür.

Anayasa'mızın 167. maddesinde yer alan hüküm Gümrük Birliğinin getirmiş olduğu yükümlülükler ile çelişir durumdadır. Bu hüküm (T.C. Anayasası):

“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlemesi 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.”

Bu hükme göre Bakanlar Kuruluna dış ticarete eş etkili vergiler koyma yetkisi verilebileceğini düzenleyen bu madde Gümrük Birliğinin başlaması ile AB ülkeleri açısından uygulanabilirliği çelişmektedir (Saraçoğlu, 2006: 25; Bilici, 2018: 59).

2.2.2. Avrupa Birliği Ortak Gümrük Tarifesi Kabulü

Ankara Anlaşması Md. 10/2, Katma Protokol Md. 17-20 ve Ortaklık Konseyi Kararı Md. 13-21'e göre Türkiye üçüncü ülkelere karşı, Avrupa Birliği'nin Ortak Gümrük Tarifesini kabul etmiştir (Ankara Anlaşması; Katma Protokol ve Ortaklık Konseyi Kararı).

Hassas ürün olarak adlandırılan; otomobil, mobilya, ayakkabı gibi bazı ürünlerde Türkiye'nin OGT'ye uyumu daha geç gerçekleştirilmiştir. Ülkemiz bu ürünlerle ilgili son gümrük indirimini 2000 yılında gerçekleştirmiş olup AB OGT'sine tam uyum 2001 yılının başından itibaren yerine getirilmiştir. Türkiye ile AB arasında sanayi ürünlerinde OGT eksiksiz olarak sağlanmıştır (Bilici, 2018: 59).

2.2.3. Ayrımcı Vergileme Yasağı ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı Yükümlülüğü

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma da yer alan 110 ve 111. maddelerine istinaden ülkeler arasında ticaret dengesini bozacak ve haksız rekabete neden olacak ayrımcı vergileme yasağı, Katma Protokol'ün 44 ve 45. maddeleri ile Ortaklık Konseyi Kararı'nın 48. maddesi gereğince; Türkiye ithalatta ayrımcı bir vergileme politikası uygulamayacaktır. Ayrıca Avrupa Birliği'ne ihraç edilen ürünlerde ise iç vergileri aşan vergi iadeleri yapılması yasaklanmıştır (Dışişleri Bakanlığı, 2018). Bu hükümlere uyulmaması durumunda ise Damping Vergisi uygulanacaktır (Katma Protokol, Md.46).

Ayrıca Türkiye Belediye Gelirleri Kanunu'nun 21. maddesi 1 a ve b bendinde yer alan yabancı film gösterimlerinde %25 oranında eğlence vergisi tahsil etmekte olup Türk filmleri için böyle bir eğlence vergisi öngörülmemiştir. Buna göre uygulanan eğlence vergisi ayrımcı vergileme olarak değerlendirilmiştir. Dünya Ticaret

Örgütü'nden (DTÖ) ve Avrupa Birliği'nin ilgili makamlarından gelen ayrımcı vergileme yasağının ihlali uyarıları neticesinde Türkiye, bu konuda değişikliğe gitmiş olup yabancı filmlerde %25 olan oranı %10'a çekmiş ve yerli filmlerde de aynı oranla verginin konusu içerisine almıştır (Bilici, 2018: 59).

Yine aynı çerçevede; AB, Türkiye'ye ithal ürün olan tütüne uygulanan Tütün Fonu ve ithal içkilerin yerli içkilere oranla daha yüksek vergilendirildiği konusunda baskı yapmaktadır. Türkiye ise bu baskılar sonucunda ithalat aşamasında işlenmiş olarak alınan Tütün Fonunu 01.01.2010 tarihinde uygulamadan kaldırmıştır. Ayrıca Türkiye yerli alkollü içkilerle AB'den alınan ithal alkollü içkilerde uygulanan ayrımcı vergilendirmeye son vereceğine dair taahhüt altına girmiştir (Bilici, 2018: 60).

2.2.4. Devlet Yardımları Yasağı Yükümlülüğü

Katma Protokol'ün 43. maddesi ve Ortaklık Konseyi Kararı'nın 32. maddesi ve Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın ise 112 ile 115. maddeleri gereğince devlet yardımları yasağı getirilmiştir. Türkiye, AB'ye üye ülkeler ile arasında gerçekleşen ticareti engelleyen, rekabeti bozan veya bozma tehdidi oluşturan her türlü aynı veya nakdi yardımının yasaklanmasını kabul etmiş ve 07.12.1994 yılında Rekabetin Korunması ile ilgili 4054 Sayılı Kanunu çıkararak Rekabet Kurulu'nu kurmuştur. Bu kurum devlet yardımlarının denetlenmesi amacıyla kurulmuştur (Bilici, 2005: 198).

Ayrıca Türkiye bu alanda finansal piyasalarda güven, istikrar ve rekabeti sağlamak amacıyla 04.12.1999 yılında 4491 sayılı kanunla Bankacılık Kanunu değiştirilerek Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu kurulmuştur (Bilici, 2018: 27). 1994 tarihinde yer alan 94/6401 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile parasal teşvik kaldırılmış olup ihracatı teşvik mevzuatı Avrupa Birliği'ne uyumlu hale getirilmiştir. Hazine Müsteşarlığı, Eximbank, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Halk Bankası ve İller Bankası tarafından devlet yardımları yürütülmektedir (Bilici, 2005: 199).

Katma Protokol ve Ortaklık Konseyi Kararı'nda Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma çerçevesinde devlet yardımları yasağı konusunda hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler gereğince Türkiye'nin geri kalmış yörelerinde devlet teşvikleri uygulanabilmekte olup Gümrük Birliği açısından sorun oluşturmamaktadır (Saraçoğlu, 2006: 27).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE’DE DOLAYLI – DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA

3.1. Avrupa Birliği Vergi Mevzuatlarının Uyumlaştırması

Vergi uyumlaştırma kavramını, Birliğe üye ülkelerin ortak serbest piyasa oluşturması ve işletmesi için vergilendirme alanında kendi istekleri ile engelleri kaldırarak yasal ve idari yollarla önlemler alması şeklinde tanımlamak mümkündür (Yıldız, 2004: 49). Genel olarak kamu politikası hedefleri doğrultusunda vergi uyumlaştırması farklı ülkeler arasında vergi sistemlerinin ayarlanması işlemini ifade etmektedir. Tek Avrupa Senedin de ise vergi uyumlaştırma kavramı, birleşik bir pazarda daha etkin kaynak tahsisini sağlamak amacıyla mal ve faktör hareketlerinin dolaşımını etkileyen vergi uyumsuzluklarının ortadan kaldırılması şeklinde yer almaktadır. Bir başka ifadeyle vergi uyumlaştırması, Birliğe üye ülkelerin güçlü ekonomik ilişkilerin kurulması hatta sürekli ve dengeli bir şekilde gelişmelerin sağlanması için rekabeti önleyici ve vergi eşitsizliklerini önlemek amacıyla vergi mevzuatlarının yakınlaştırılması şeklinde yorumlamak mümkün olacaktır (Özdemir, 2008: 43).

Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıklar, vergi sistemlerinde ve vergi oranlarında tam olarak benzerlik göstermesine engel teşkil etmektedir. Bu nedenle vergi uyumu, çoğunlukla vergilemedeki farklılıkları ortadan kaldırmayı ve Ortak Pazar içerisinde haksız rekabeti ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır (Tunçer ve Sarıkaya, 2003: 176). Bu nedenle vergi uyumlaştırmasının amacı üye ülkelerin vergi sistemlerini ve oranlarını tek ve eşit duruma getirmek değildir. Vergi uyumlaştırmasının asıl amacı üye ülkeler arasında ticareti saptırıcı ve rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılması olup üretim faktörlerinin serbest hareket edebilmesini sağlamaktır (Saraçoğlu, 2006: 11).

AB’ye üye ülkeler arasındaki entegrasyon sürecinde meydana gelen en önemli gelişme üye ülkeler arasında rekabetin her geçen gün artış göstermesidir. Bu sebepten dolayı, Birliğe üye ülkelere herhangi birinin vergi oranlarını diğerlerinden daha yüksek tutmaya çalışması şüphesiz ki rekabet avantajı açısından büyük bir dezavantaja

dönüştürecektir. AB'ye üye ülkeler bu sebeplerden ötürü vergi politikalarını birbirlerinden bağımsız bir şekilde belirleyemeyecektir (Çakır, 2003: 113).

Bu nedenle Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 110. maddesinde *“Hiçbir Üye Devlet, doğrudan veya dolaylı olarak, diğer Üye Devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak benzer yerli ürünlere uygulanan herhangi bir türden iç vergilendirme uygulayamaz”* hükmüne yer verilmiştir (Treaty on the Functioning of the European Union (Consolidated Version 2016)). Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise *“Ayrıca, hiçbir Üye Devlet, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak bir nitelikte herhangi bir iç vergilendirme uygulayamaz”* hükmüne yer almaktadır. Başka bir ifadeyle ulusal sınırlar içerisinde benzer ürünlere farklı vergi uygulaması yasaklanarak piyasanın en uygun şekilde çalışması öngörülmüştür (Pehlivan ve Öz, 2011: 27). Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma 'da yer alan vergi hükümleri ise (Treaty on the Functioning of the European Union (Consolidated Version 2016)):

Madde 30; *“İthalat ve ihracat gümrük vergileri ve eşdeğer etkiye sahip masraflar Üye Devletler arasında yasaktır. Bu yasak, mali nitelikteki gümrük vergileri için de geçerli olacaktır.”*

Madde 31; *“Ortak Gümrük Tarifesi görevleri, Komisyonun teklifi üzerine Konsey tarafından belirlenir.”*

Madde 110; *“Hiçbir Üye Devlet, doğrudan veya dolaylı olarak, diğer Üye Devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak benzer yerli ürünlere uygulanan herhangi bir türden iç vergilendirme uygulayamaz.*

Ayrıca, hiçbir Üye Devlet, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak bir nitelikte herhangi bir iç vergilendirme uygulayamaz.”

Madde 111; *“Ürünler herhangi bir Üye Devletin ülkesine ihraç edildiğinde, iç vergilendirmenin geri ödemesi, doğrudan veya dolaylı olarak kendilerine uygulanan iç vergilendirmeyi geçemez.”*

Madde 112; *“Ciro vergileri dışındaki masraflar için, tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilendirme biçimleri, diğer Üye Devletlere yapılan ihracat ile ilgili remisyon ve geri ödemeler yapılamaz ve Üye Devletlerden yapılan ithalatlarla ilgili olarak telafi*

edici ücretler alınamaz. Düşünülen önlemler, Komisyonun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için onaylanmıştır.”

Madde 113; “Özel bir yasama prosedürüne uygun olarak oybirliğiyle hareket eden ve Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra Konsey, ciro vergileri, tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi biçimleri ile ilgili mevzuat uyumu için hükümler kabul eder. İç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlamak ve rekabetin bozulmasını önlemek için uyumlaştırma gereklidir.”

Madde 200;

“1. Ülkelere ve bölgelere ait malların Üye Devletlerine yapılan ithalattaki gümrük vergileri, Antlaşmalar hükümlerine uygun olarak, Üye Devletler arasındaki gümrük vergilerinin yasaklanmasına uygun olarak yasaktır.

2. Her bir ülkeye veya bölgeye Üye Devletlerden veya diğer ülkelerden veya bölgelerden yapılan ithalat ile ilgili gümrük vergileri Madde 30 hükümlerine uygun olarak yasaktır.

3. Bununla birlikte, ülkeler ve bölgeler, gelişimlerinin ve sanayileşmelerinin ihtiyaçlarını karşılayan veya bütçeleri için gelir üreten gümrük vergilerini kaldırabilir.

Yukarıdaki alt paragrafta belirtilen görevler, her bir ülkenin veya bölgenin özel ilişkilere sahip olduğu Üye Devletten ürünlerin ithalatına uygulananların seviyesini aşamaz.

4. 2. fıkra, bağlı oldukları belirli uluslararası yükümlülükler nedeniyle zaten ayrımcı olmayan bir gümrük tarifesi uygulayan ülkeler ve bölgeler için geçerli değildir.

5. Ülkelere ve bölgelere ithal edilen mallara uygulanan gümrük vergilerinin getirilmesi veya herhangi bir değişiklik yapılması, yasada veya gerçekte, çeşitli Üye Devletlerden yapılan ithalatlar arasında doğrudan veya dolaylı bir ayrımcılığa yol açmayacaktır.”

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın ilgili maddelerinden de anlaşılacağı üzere Avrupa Birliği'ne üye ülkeler birçok konunun yanı sıra vergilendirme ile ilgili konularda da ortak kararlar almaktadır. Ancak, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi yetkileri Birlik tarafından düzenlenmemektedir. Başka bir ifadeyle, tüm üye ülkeler vergi hükümlerini kendileri belirlemekte olup yaptıkları düzenlemelerle Birliğin

çıkarlarını ve kararlarını göz ardı etmemesi gerekmektedir (Buyrukoğlu ve Güler, 2011: 147).

3.2. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma

Vergi egemenliği, ulusal egemenliğin en önemli unsurlarından biri olarak kabul edildiği için Avrupa Birliği'ne üye ülkeler için vergi sisteminde uyumlaşma güçleşmektedir (Saraçoğlu, 2006: 34).

Avrupa Birliği'nde ilk olarak vergilerde uyumlaştırma konusu Roma Antlaşması'nda yer almıştır. Roma Antlaşması'nda vergi uyumlaştırma konusunun yer almasının sebebi ise üye ülkelerin satış vergisinde oynama yapmaları durumunda mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı ve piyasa ekonomisinde adil rekabet ortamını olumsuz yönde etkileyecek olmasıdır (Güngör, 2001: 55). Roma Antlaşması'nda vergi hükümlerine yer verilmesinin nedeni; "Birlik içinde adil rekabet ortamı için olumsuz koşulların ortadan kaldırılmak istenmesidir." olarak yorumlamak mümkündür.

AB'de vergi uyumlaştırmasına ilişkin ilk düzenlemeler, Gümrük Birliği hedefini gerçekleştirmek amacıyla üye ülkeler arasında gümrük vergilerini kaldırarak, mal ve hizmet ticaretinin önündeki engellerin kalkması için dolaylı vergiler alanında yapılmıştır (Yıldız, 2006: 556). Dolaylı vergiler üzerinde yürütülen uyumlaştırma çalışmaları ilk olarak Gümrük Birliğinin sağlanması amaçlanmış olup adil rekabet ortamının gerçekleşmesi istenmiştir.

3.2.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Alanında Uyumlaştırma

AB'de ilk olarak Katma Değer Vergisi (KDV), Alman sanayici Von Siemens tarafından ortaya atılmıştır. Bununla birlikte 1918 yılında Almanya'da uygulanan muamele vergisi kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesi gerektiği fikri oluşmuştur. Fransa'da ise Maurice Laure KDV'ye öncülük etmiş olup verginin temel ilkelerini belirlemiştir. 10 Nisan 1954 yılında ise Maurice Laure Fransız KDV projesini hazırlayarak, KDV'yi uygulayan ilk Avrupa Devleti olmuştur (Bilici, 2005: 202).

Satışların tüm değeri üzerinden alınan ciro vergisi, 1. Dünya Savaşı'ndan sonra başta Fransa ve Almanya'da olmak üzere bazı Avrupa ülkelerinde uygulamaya konulmuştur. Ciro vergisinde başlangıçta oranlar oldukça düşüktür. Almanya'da ciro vergisi oranı %0,5'tir. Üretimin her safhasında alınan bu tür vergiler "*Vergi Piramidi*"

olarak tanımlanmakta ve vergiden vergi alınması durumu söz konusu olduğu için işletmelerin örgütsel yapısında değişikliğe gidilmesi ve daha az vergi yükü için işletmelerin dikey entegrasyona gitmelerine sebep olmuştur. Fakat 1936 yılında Fransa’da bu olumsuz koşullardan uzaklaşmak için verginin sadece üretimin sadece ilk safhasında kullanılan hammadde ve girdiler üzerinden alınacağı fikri doğmuş ancak ara malların üretimde tekrar vergiye tabi olacağından tekrardan “*Vergi Piramitleşmesi*” sorunu ortaya çıkmıştır. Fakat 1948 yılında orantılı olarak vergi alınması ve önceki aşamalarda alınan vergilerde indirimde gidilmesi gerektiği vurgulanmıştır. 1954 yılında da “*Finansal İndirim*” mekanizması dâhil olmuştur. Bu uygulanan son durum ile birlikte KDV ortaya çıkmıştır (Öz, 2012: 13)

İlk olarak Fransa’da uygulanan KDV’nin başarısı diğer ülkelerde de uygulanması sonucunu doğurmuştur. İngiltere 1974 yılında yani yaklaşık Fransa’dan 20 yıl sonra KDV uygulamaya geçmiştir. Fakat İngiltere AB’ye üye olmasıyla KDV’ne geçmiştir. Ülkemizde ise 1984 yılında KDV uygulamasına başlanmıştır. Kanada’da ise genel satış vergisi (GSY) olan %5 oranında uygulanan vergi ile federal eyaletlerde uygulanan benzer vergiler birleştirilerek KDV uygulanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde KDV uygulanmamakta olup KDV uygulamayan yegâne OECD ülkesidir. KDV uygulamasını 130’dan fazla ülke şuanda uygulamakta olup KDV uygulamasının ülkelere getirdiği en önemli sonucu vergi gelirlerindeki artıştır. Genellikle KDV üretim aşamasının başlangıcından perakende aşamasına kadar uygulanmakta olup tüm ekonomik faaliyetleri verginin konusuna dâhil etmekte ve kamu faaliyetlerini verginin dışında bırakmaktadır (Sijbren, 1998: 15).

AB’de KDV’nin bugünkü şeklini almasını aşağıdaki metinler sağlamıştır (Bilici, 2018: 68):

- Neumark Raporu,
- Birinci KDV Direktifi, 67/227/CEE (Katma Değer Vergisi’nin Kabulü),
- İkinci KDV Direktifi, 67/228/CEE (Ortak Katma Değer Vergisi),
- Altıncı KDV Direktifi, 77/388/CEE (İkinci Direktifin yerine geçti: Ortak Katma Değer Vergisi),
- Tek pazarın başlatılmasına yönelik “Beyaz Kitap” (Haziran 1985),

- Cockfield Raporu (21 Ağustos 1987),
- 16 Aralık 1991 tarihli Direktif (91/680/CEE) (AB içindeki vergi sınırlarını kaldıran, dolayısıyla ortak KDV sistemini değiştiren Direktif),
- 2006/112/EC no.lu 28 Kasım 2006 tarihli KDV Çerçeve Direktifi.

Avrupa Birliği'nde KDV'nin temel prensipleri 1967 yılında kabul edilen ikinci Direktif ile 1977 yılında kabul edilen altıncı Direktifte düzenlenmiştir. 16 Aralık 1991 tarihli Konsey Direktifi ile birlikte tek pazarın gerçekleştirilmesi amacıyla önemli bir kaynak niteliği taşımaktadır (Bilici, 2018: 68).

Sayıları giderek artan KDV mevzuatı 2006/112/EC no.lu 28 Kasım 2006 tarihli KDV Çerçeve Direktifi içerisinde toplanmıştır. Bu Çerçeve Direktifinin içerisinde yer alan hususlar kısaca aşağıdaki gibidir (Bilici, 2018: 69):

- Verginin konusu ve kapsamı,
- KDV'nin uygulanacağı alan,
- Vergi mükellefleri,
- Vergiye tabi işlemler: ikinci el mallar, sanat eserleri, antikalar vb.
- Vergiyi doğuran olay, vergi alacağı, matrah, oranlar, istisnalar, indirimler mükellefiyet, derogasyonlar (geçici istisnalar) vb. hükümler...
- Elektronik ortamda fatura verilmesi uygulamasının yaygınlaştırılması.

3.2.2. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Alanında Uyumlaştırma

Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) tarihi bir hayli eskiye dayanmakla birlikte Eski Mısır'a kadar uzanmaktadır. Roma döneminde, köle satışında uygulanan vergiler Özel Tüketim Vergisi olduğu bilinmektedir. Lüks mallar üzerinden alınan vergilerde ÖTV olarak günümüze kadar gelmiştir (Yıldırım, 2015: 227). ÖTV kullanımını kısıtlanmak istenen mallarda kullanılmaktadır.

ÖTV her ülkenin sistemine göre farklılık gösterse de, OECD ÖTV'nin genel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamaktadır (OECD, 2011: 11):

- ÖTV genellikle bazı durumlarda ürünün değeri dikkate alınarak, ürünlerin ağırlığı, hacmi, gücü veya miktarlarına göre hesaplanmaktadır.

- ÖTV, dolaşıma çıkmadıkça vergi ödenmemektedir. Mülkiyet devirleri, mallar kontrollü bir depolama ortamında bulunduğu veya kayıtlı işletmeciler arasında vergilendirilme olmadan gerçekleşmektedir.
- Vergilendirme sistemi, asıl üç ürün grubunun (alkollü içecekler, petrol yağları ve tütün mamulleri) üretiminde veya toptan satışında aktif olan küçük bir miktar vergi mükellefleri ile karakterize edilir.

KDV alanında yapılan uyumlaştırmalara rağmen, AB'ye üye ülkeler, KDV alanında herhangi bir boşluğu ÖTV ile doldurabilmektedir. Bu nedenle AB'de Tek Pazar hedefinin düzenli çalışmasını engellemektedir.

KDV'de olduğu gibi ÖTV'de rekabet koşullarını etkilemektedir. Üye ülkelerin uygulamış olduğu ÖTV ile matrah, oran ve konulardaki farklılıklar bazı üye ülkeler arasında rekabet avantajı elde etmesini sağlayabilir.

Öte yandan petrol ürünleri ve alkollü ürünler gibi uygun maliyetli ürünlerde ÖTV'ye tabi mallar arasındadır. Bu tür mallara düşük oranda vergi uygulayan ülkeler firmalara avantaj sağlayarak rekabet üstünlüğü elde etmelerine sebep olabilirler (Özdemir, 2008: 83).

ÖTV'nin uyumlaştırılması, KDV'nin uyumlaştırma aşamasının tamamlanması içinde önemli bir nitelik taşımaktadır. ÖTV'de uyumlaştırmanın yapılmaması durumunda KDV'deki boşluğu bu vergi ile doldurma ihtimalleri doğacaktır (Bilici, 2018:119).

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma tüm bu hususları göz önünde bulundurarak 113. maddesinde KDV'nin yanında ÖTV'nin de uyumlaştırılması gerektiğinin altı çizilmiştir (Treaty on the Functioning of the European Union (Consolidated Version 2016)).

ÖTV'nin uyumu ile ilgili ilk direktif 19 Aralık 1972'de yürürlüğe girmiştir (72/464/CEE). Bu yönerge ile işlenmiş tütün tüketimi üzerinden KDV haricinde alınan vergiler ile ilgili genel prensipler belirlenmiştir. 18 Aralık 1978 tarihinde ise 2. Direktif ile birlikte işlenmiş tütün kavramı açıklanmıştır (79/32CEE) (Özdemir, 2008: 84).

Bu iki sınırlı çerçeveden sonra uzun zaman ÖTV alanında herhangi bir uyumlaştırma söz konusu olmamıştır.

Fakat 1992 yılında Tek Pazar fikrinin başlatılmasından önce bu aşamada önemli bir adım atılmıştır. 19 Ekim 1992 tarihinde 92/78/ EEC, 92/79/ EEC, 92/80 / EEC, 92/81/ EEC, sayılı direktiflerle ÖTV'nin; konusu, matrahı ve oranların uyumlaştırılmasında önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu direktiflerin uygulanması, 1993 yılında yani Tek Pazar ile birlikte uygulanmaya başlanmıştır (92/79, 92/80, 92/82, 92/83, 92/84 no.lu Direktifler, 1992; Özdemir, 2008: 85).

3.3.Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

AB ortak vergi politikası kapsamında dolaysız vergiler alanında istenilen uyumlaştırmayı gerçekleştirilememiştir. Ancak üye ülkeler Tek Pazar politikasına zarar gelmemesi için mali politikalarda belli bir koordinasyonu sağlamayı taahhüt etmişlerdir (EC, 2000: 18).

Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'da dolaylı vergiler de olduğu gibi dolaysız vergilerin uyumlaştırılması gerekliliği konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat Avrupa Birliği'nin 4 temel özgürlüğüne engel teşkil etmesi durumunda dolaysız vergilerde uyum gerekli hale gelmektedir. Bu 4 temel özgürlük ise:

- Kişilerin,
- Malların,
- Sermayenin ve
- Hizmetlerin serbest dolaşımıdır.

Bu bağlamda ihtiyaç duyulduğu takdirde Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma 'da yer alan 114, 115 ve 352. maddeleri gereğince uyumlaştırma yapılabilmektedir. Ayrıca ilgili Antlaşma'nın çeşitli maddelerinde dolaysız vergilendirme konusunda uyumlaştırma yapılması gerektiği yer almaktadır (Bilici, 2018: 118). Antlaşma'nın 49. maddesi (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016):

“Aşağıda belirtilen hükümler çerçevesinde, bir Üye devlet vatandaşının başka bir Üye Devlet ülkesinde kurulma özgürlüğüne ilişkin kısıtlamalar yasaktır. Bu yasa, Üye Devletlerin topraklarında kurulan Üye Devletlerin vatandaşları tarafından acente,

şube veya yan kuruluşların kurulması konusundaki kısıtlamalar için de geçerli olacaktır.

Kuruluş özgürlüğü, kendileri için öngörülen şartlar altında, 54. maddenin ikinci fıkrası anlamında, özellikle şirketler veya şirketler, teşebbüsleri serbest meslek sahibi kişiler olarak alma ve takip etme hakkını içerecektir. Bu tür bir kuruluşun yürürlükte olduğu ülke yasaları uyarınca, Sermaye ile ilgili Bölüm hükümlerine tabidir.”

Madde 54:

“Bir Üye Ülke yasasına uygun olarak kurulan ve Birlik içindeki tescilli ofisi, merkezi idaresi veya asli iş yeri olan şirketler veya firmalar, bu Bölümün amaçları doğrultusunda, Üye Ülkelerin vatandaşı olan gerçek kişilerle aynı şekilde muamele görürler.

Şirketler veya firmalar, kooperatif toplulukları ve kamu veya özel hukuk tarafından yönetilen diğer tüzel kişiler dâhil olmak üzere, kooperatif toplulukları da dâhil olmak üzere, medeni veya ticari yasalar altında kurulan şirketler veya firmalar anlamına gelmektedir.”

Yukarıda yer alan ilgili Antlaşma'nın 49 ve 54. maddeleri yer almaktadır. Bu maddelerde yerleşme özgürlüğü ile ilgili düzenleme yer almaktadır (Bilici, 2018: 118).

Madde 18'te ise (Treaty on the Functioning of the European Union, 2016):

“Antlaşmaların uygulanması kapsamında ve içerdiği herhangi bir özel hükümlere halel getirmeksizin, milliyet temelinde ayrımcılık yapılmasına izin verilmez.

Avrupa Parlamentosu ve Konsey, olağan yasal prosedür uyarınca hareket ederek, bu tür ayrımcılığı yasaklamak için tasarlanmış kuralları kabul edebilir.”

Yukarıdaki madde milliyet üzerine kurulu ayrımcılık yapılmaması gerektiği konusunu düzenleyen hükümdür.

AB'de doğrudan vergi alanında uyumun yavaş ilerlemesi aşağıdaki nedenlerden kaynaklanmaktadır (Saraçoğlu, 2006: 57; Okumuş ve Erdel, 2002: 131; Öztürk, 2010: 115):

- Finansal egemenlik, ulusal egemenliğin en önemli aracı ve göstergesi olarak görülmektedir; Özellikle uluslararası ticaret alanında çok sayıda finansal araçtan yoksun olan ülkeler, kendi yetki alanlarının daralabileceği endişesiyle vergi uyumunda pasif kalmayı tercih etmektedir.
- Avrupa Birliği'nde, vergilendirme için karar alma süreci yavaş ilerlemektedir. Üye ülkelerin vergi sisteminde değişiklik yapılmasını gerektiren yönerge kararlarının kabulü; Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komite'nin olumlu görüşlerinin bildirilmesi ve Konsey tarafından oybirliğiyle karar verilmesi koşullarına bağlı olup, her üye ülke veto etme hakkına sahiptir. Bu sebepten ötürü vergilendirme konusunda karar alma süreci yavaş ilerlemektedir.
- Halkın vergilere duyarlılığı artış göstermiş ve vergi sistemi yapısı, toplam vergi yükü ve gelir dağılımı, vergiyi kabullenilmesinde, sosyal ve ekonomik yapıdaki farklılıklar etkili olmaktadır.
- Vergilendirmede kaynak ülke ilkesinin uygulanması, doğrudan vergilerin uyumlaştırılmasındaki en önemli engeldir.

Dolaysız vergiler alanında alınan en önemli sonuç 1977 yılında üye ülkelerin vergi otoriteleri arasında işbirliği ile birlikte öngörülen direktifin (99/77) çıkarılmasıdır (Saraçoğlu, 2006: 58).

3.3.1. Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi Alanında Uyumlaştırma

Kişisel gelir vergisi, hem emeğin hem de sermayenin serbest dolaşımını etkileyecek niteliktedir. Söz konusu olan gelir vergisinin uyumlaştırmaya dâhil edilmemesinin nedeni ise, üye ülkelerin buna direnmesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü gelir vergisini devletler, geliri yeniden dağıtmak için kullanmaktadır (Tokatlıoğlu, 2005). Gelir vergisine ilişkin yapılan çalışmalar ise, tasarruf vergileme, emeklilik kesintilerinde vergileme, temettülerin vergilendirilmesi ve çifte vergilendirmeyi engelleme yöneliktir (Altunay, 2010: 102).

AB'ye üye ülkelerin gelir vergisi uygulamaları söz konusu olduğunda, ülkeler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar rekabet bozucu nitelikte olabilmektedir. Bunun sebebi ise dolaylı vergilerin bir hayli çok olması ve ülkelerin vergi gelirlerini azaltmak istememesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum da haksız

rekabet söz konusudur (Cavlak ve İnce 2015: 14). Bu farklılıklara örnek verecek olursak indirim ve istisnaları söyleyebiliriz. Bunlar ülkeden ülkeye farklılık göstereceği için bu alanda uyumlaştırmaya üye ülkeler yanaşmamıştır (Mezararkalı ve Atsan: 2015: 5).

3.3.2. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Alanında Uyumlaştırma

AB'nin doğrudan vergilere ilişkin izlemiş olduğu politikaları 3 dönemde incelemek mümkün olacaktır. Bunlar (Erkan, 2003: 4):

- 1960'lardan 1990'lara kadar olan dönemi kapsamaktadır. Bu dönemde doğrudan vergileme alanındaki farklılıkların, işletmelerin rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyeceği ve bu vergilerin uyumlaştırılması gerektiği amaçlanmaktaydı. Fakat tekliflerin büyük bir çoğunluğu kabul edilmemiştir.
- 1990 yıllarında ise, iç pazarın tamamlanması için sınırlı önem taşıyan sorunlara odaklanılmış olup vergi uyumu ile ilgili öneriler ikinci ilkenin önceliği ile geliştirilmiştir. Bu bağlamda üye ülkelerin, ülke içindeki faaliyetlerin vergilendirilmesi olup uyumlaştırma ancak gerektiği taktirde sınır ötesi gibi konularda yapılabileceği kabul edilmiştir.
- Son dönem ise, 2000 yılının Lizbon Zirvesi'nden itibaren başlayan ve halen süregelen dönemi kapsamaktadır. Zirve'de Birliğin stratejik hedefi, Avrupa Birliği'ni dünyanın en rekabetçi, dinamik ve bilgi tabanlı ekonomik alanı haline getirmek olarak benimsenmiştir.

AB'de ekonomik ve parasal birliğin kurulmasıyla beraber bu ülkelerden herhangi birinde faaliyet sürdüren bir şirket, yalnızca o ülke sınırları içinde değil, AB'nin tamamını faaliyet ve pazar alanı olarak görmektedir. Bu gibi gelişmeler, şirketleri yapısal anlamda değişime girmeye zorlamakta olup AB çapında yeniden yapılandırma yoluna gitmeyi gerektirmektedir. AB firmaları, AB'yi bir bütün olarak ekonomik açıdan algılama eğilimindeyken, vergi sistemi aynı bütünlükte olmadığından Tek Pazarın tam işleyişi gerçekleşmemektedir (Keen, 1996: 191). Çünkü üye ülkeler arasında, bir başka ülkenin ulusal vergi politikasının diğerinin faaliyet yapısı üzerinde yayılması etkisi yaratan finansal dışsallıklar yer almaktadır (Acarkan, 2007: 29). Bu sebepten dolayı üye ülkeler kurumlar vergisi (KV) alanında gerekli uyumlaştırma çalışmalarını başlatmak zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda, şirketlerin kurumlar vergisinde ekonomik çöküntü, faiz harcamaları ve üretim sırasındaki diğer zararların

maliyetini dengelemesine olanak sağlayacak yeni düzenlemeler yapılması gerekecektir (Mintz, 1996: 141).

Birliğe üye ülkelerin kurumlar vergisindeki farklılıklar rekabet koşullarını olumsuz etkilemektedir. Aslında, şirketlerin maruz kaldıkları vergi yüklerinin bir ülkeden diğerine farklılık göstermesi, vergi yükü düşük şirketler lehine rekabet avantajı sağlamaktadır. Kurumlar vergisi uyumu ile ilgili yatırımcıların sadece ülke bazında değil, ekonomik değerlendirmelere göre de karar vermeleri gerektiği hedeflenmektedir. Bu sayede üretim faktörlerinin ve finansal kaynakların daha verimli kullanılacağı düşünülmektedir (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 33).

Bugüne kadar, kurumlar vergisi alanında, 1973 ve 1977'de iki direktif ve 1990'da Tek Pazar uygulamasından önce üç direktif daha yayınlanmıştır (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 33).

3.3.2.1.Şirket Kuruluşları ve Sermaye Artırımlarında Alınan Damga Vergisi ile İlgili Direktif (Droit d'Apport)

9 Nisan 1973 yılında 73/80 sayılı direktif ile bu gibi durumlarda alınacak verginin oranı %1 olarak belirlenmiş olup aşağıdaki durumlarda ödenmesi gerektiği kararına varılmıştır (JOCE L 103/15, 1973: 73/80 No'lu Direktif):

- Sermaye şirketi kuruluşu durumunda,
- Şahıs işletmesinin sermaye şirketine dönüştürülmesinde,
- Sermaye şirketlerinde sermaye artırımını sırasında,
- Herhangi bir şirketin yasal ve fiili olarak iş merkezini Avrupa Birliği'ne üye ülkenin birisine taşınması.

3.3.2.2. Füzyon Direktifi

Dünya'da ve ülkemizde şirket birleşmeleri bir hayli artmış olup küreselleşmeye uyum stratejisi içinde bu tür girişimlerin sürececeği açıktır. Dolayısıyla ülkeler işletme birleşmelerine özendirilecek düzenlemeler yaparak haksız rekabet ortamındaki riskleri en aza indirmeyi amaçlamaktadır (Saraçoğlu, 2006: 63)

Füzyon direktifi farklı ülkelerde bulunan işletmelerin birleşmesi, bölünmesi, iştirak edilmesi veya hisse senedi takası gibi durumlarda ortaya çıkacak çifte

vergilendirmeyi önlemek amacıyla çıkarılmıştır (JOCE, L 255/1, 1990: 90/434 No'lu Direktif).

Topluluk işletme birleşmeleri ile vergi maliyetlerini düşürerek uluslararası boyutta güçlerini arttırmasına teşvik etmektedir. Füzyon direktifi ile birlikte birleşme veya bölünmeden kaynaklı olan değer artışlarında vergi uygulanmaması benimsenmiştir (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 34).

3.3.2.3.Farklı Üye Ülkelerdeki Yavru İşletmelerden Ana İşletmelere Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Ortaya Çıkan Çifte Vergilendirmeyi Önleyen Direktif

1990 yılında yayınlanan Direktife göre yavru şirket (filyal) bir üye ülke şirketinin başka bir ülkede ortak olduğu (ve bu ortaklık payının en az %10 olduğu) şirkettir (Bilici, 2018: 126; JOCE, L 255, 1990: 90/435 No'lu Direktif). Üye ülkeler ayrıca bu rejimin kabul edilmesi için katılım süresinin en az iki yıl olması şartını arama yetkisi verilmiştir. Kabul gören direktifler (Bilici, 2018: 127):

- Vergilemenin yavru şirketin bulunduğu ülkede gerçekleştirilmesi kararlaştırılmıştır.
- Yavru şirket bulunduğu toprakta sadece kurumlar vergisi ödeyecek, dağıtılacak kardan stopaj yapmayacaktır (Md.5 ve Md.7).

Ana şirketin bulunduğu ülkede ise:

- Yavru şirketten gelen gelir hiçbir şekilde vergilendirilmeyecek,
- Veya bunlar matraha dahil edilip diğer ülkede ödenen kurumlar vergisinden düşülerek mahsup edilmesine izin verilecektir (Md. 4).

3.3.2.4.Tahkim Anlaşması (23 Temmuz 1990)

Tahkim Anlaşması ile birlikte AB ülkeleri transfer fiyatlandırma gibi benzer konularda bilgilendirmeye gitmekte ve işbirliği yapma yükümlülüğündedir (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 34).

3.4.Türkiye'nin Dolaylı Vergilerde Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu

Ülkemizde hiçbir yükümlülük olmamasına rağmen vergi uyumlaştırması; 1985 yılının başından itibaren Avrupa Birliği'nin ortak giderlerini vergilendiren KDV'de,

2002 yılında ise ÖTV’de uygulanmaya başlanmıştır (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 41).

3.4.1. Türkiye’de Uygulanan KDV’nin AB’ye Uyumu

Katma Değer Vergisi (KDV) yatırım malları üzerinden ödenen verginin indirimine gidilmesi için 3 tip uygulama bulunmaktadır. Bu uygulamalardan ilki gelir tipi KDV uygulaması olup işlem yatırım mallarının satın alındığı yıl içerisinde değil, varlığın yıpranma payı süresi içerisinde yapılmaktadır. Ülkemizde 1998 yılında kapsamlı olarak yapılan vergi sisteminden önce uygulanmaktaydı. Zira Kanun’un 31. maddesi gereğince amortismanına tabi ekonomik varlıklar, kullanılmaya başlandığı vergi döneminden itibaren 3 yıl içinde ve 3 eşit payda vergi indirimine gidilmekteydi. Bu hükme uygun olarak işletmeler, farklı işletmelerden aldıkları yatırım malları sebebiyle ortaya çıkan KDV, mal ve hizmet satışlarında devlette borçlandıkları KDV’den 3 yıllık amortismanına tabii olarak indirimine gidilebilmekteydi.

Diğer bir KDV türü ise “Gayrisafi Hasıla Tipi KDV’dir”. Yatırım amaçlı mal alımında ödenen KDV’nin hiçbir şekilde borçlanılan vergiden düşülmesine izin verilmemektedir.

KDV’nin üçüncü uygulaması ise “Tüketim Tipi KDV’dir”. Yatırım için malların KDV’si bir defaya mahsus borçlanılan vergiden düşülmesine izin verilmektedir. AB tarafından kabul edilen bu tür yatırımları özendirmek için vergileri hariç tutmaktadır.

1998 yılında yürürlüğe giren yasadan önce, Türk KDV Kanunu gereğince yatırımları teşvik etmek için Bakanlar Kurulu 3 yıllık amortisman sürelerini sektör ve emtia gruplarına göre azaltma yetkisi bulunmaktaydı (Öncel vd., 2010: 401-402).

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu Avrupa Konseyinin 6. Direktifi modellenerek hazırlanmıştır. İlgili kanuna göre banka ve sigorta işlemleri vergisi hariç tutularak sekiz farklı vergi uygulamasına son verilmiş olup yerine tek vergi olan KDV getirilmiştir (Gheorghiev, 2011: 93).

Ülkemizde Tek Pazar ve Birliğe üye ülkeler arasında KDV kontrolleri kaldırılmıştır. Üçüncü ülkelerle gerçekleştirilen ithalatta ise geçmişte olduğu gibi ithalat olduğu anda vergi beyannamesi verilerek ödeme gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda

gümrük kontrollerinden geçen üçüncü ülkelerin malları diğerlerine oranla dezavantajlı konumdadır (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 41-42).

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesi gereğince *“KDV oranı vergiye tabi işlemlerde %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı dört katı kadar arttırmaya ve %1 oranına kadar da indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir (3065 Sayılı KDV Kanunu).”*

3.4.2. Türkiye’de Uygulanan ÖTV’nin AB’ye Uyumu

Ülkemizde Özel Tüketim Vergisi Kanunu’ndan önce uygulanan 13 tane Özel Tüketim vergisi niteliği taşıyan vergi ve fon bulunmaktaydı (Bilici, 2018: 116).

Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Kanun Taslağı, AB vergi uyumu kapsamında 1995 yılında ilk defa Maliye Bakanlığı tarafından kamuoyuna açılmıştır. Bu taslak *“ayrımcı vergileme yasağı”* nedeniyle eleştirilere maruz kalmış olup 1996 yılında ikinci kez hazırlanan Taslak’ta düzeltilmiştir. Ancak bu ikinci Taslak’ın kanunlaşması 2002 yılında olmuştur.

ÖTV’nin kabul edilmesinde aşağıdaki sebepler yatmaktadır. Bunlar(Bilici, 2018: 116):

- IMF’ye verilen taahhüt,
- AB mevzuatına uyum,
- Türk Vergi mevzuatının sadeleştirilmek istenmesi gibi sebepler yer almaktadır.

2002 yılında yürürlüğe giren Türk Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile ÖTV konusu geniş bir yelpazeye tabi olmuştur. İlgili kanunun (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 42; Bilici, 2018: 116):

- I. Sayılı ekinde akaryakıt ürünleri ve mineral yağlar,
- II. Sayılı ekinde motorlu taşıt araçları,
- III. Sayılı ekinde ise alkollü alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri,
- IV. Sayılı ekinde de elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve lüks tüketim ürünleri yer almaktadır (4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu).

Fakat AB’de ÖTV esas olarak; petrol ürünleri, bira, şarap vb. alkollü içecekler ve tütün ürünleri yer almaktadır. Türk ÖTV içerisinde ise olan motorlu taşıtlar, çeşitli tüketim malları ve kolalı içecekler yer alırken AB ÖTV’sinde bunlar yer almamaktadır (Bilici, 2018: 117; Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 42). Genel hatlarla bakıldığında Türk ÖTV’si genel tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür.

3.5.Türkiye’nin Dolaysız Vergilerde Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu

3.5.1. Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi’nin AB’ye Uyumu

Gelir Vergisi Kanunu (GVK), esas itibariyle gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirlerle ilgilenmektedir. Gelir vergisi (GV) mükellefi olmak için ehliyet önemli değildir. Farklı bir ifadeyle hukuki işlem yapmak için hak ve fiil ehliyeti aranırken, vergi mükellefiyeti için ise hak ehliyeti yeterli görülmektedir (Şenyüz vd., 2018: 6).

AB ülkelerinde gelir vergisi uygulamaları aşağıdaki gibidir (Gheorghiev, 2010: 126):

- Vergi oranlarının dilimlerdeki farklılıklar,
- Vergi dilimlerine uygulanan oranlardaki farklılıklar,
- Sosyal güvenlik uygulamalarındaki farklılıklar olmak üzere sınırlandırılabilir.

AB organları genel olarak gelir vergisinde kadın ve erkek eşitliğine dikkat etmektedir. Özellikle evli çiftler arasında tarafsız olunması vergi sistemlerinde gerekli bulmuştur. Gelir vergisi serbest rekabeti çok fazla etkilemediği için AB ilgili verginin mükellefleri, oranları, matrah vb. konularında uyumlaştırmaya pek gerek duymamıştır. Üye ülkeler bu konuları şahsi bütçe ve politikalarına düzenlemekte ve gerektiği takdirde değişikliğe gitmektedir. Fakat sermaye girişlerinde dikkat edilmesi durumu, üye ülkelerin bağımsız hareketlerini bir nevi kısıtlamaktadır. (Erkan, 2003: 7).

Birliğe üye ülkelerde dar mükelleflerde ayrımcı vergilendirme söz konusudur. Bu ayrımcı vergilendirme konusunda gerekli düzenlemelerin yapılması hatta bunlara son verilmesi gerektiği Komisyon Tavsiyeleri ve ATAD tarafından alınan kararlarla vurgulanmaktadır (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 44).

Türk Vergi Sisteminde de yer alan ayrımcı vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Örnek olarak GVK 36. maddesinin 2. fıkrasında

yer alan “*Sakatlık İndirimi*” konusudur (193 Sayılı GVK; Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 44).

3.5.2. Türkiye’de Uygulanan Kurumlar Vergisi Alanında AB’ye Uyumu

AB’ye üye ülkeler arasında Kurumlar Vergisi (KV) alanında uyumlaştırma çabaları çok fazla olmamıştır. Ancak bazı çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar neticesinde ülkeler arasındaki farklılıklar tespit edilerek görüş sağlanmaya çalışılmıştır.

Üye ülkeler şirket kazançlarını vergilendirirken ikamet veya kaynak ilkelerinden birini kullanılmaktadır. Fakat bu durumda da her ülke kendi prensibine uygun seçtiği ilkeler doğrultusunda çifte vergilendirmeye yol açmakta ve birden fazla vergi sorumluluğu yaratmaktadır. Bu durumu engellemek amacıyla ülkeler çifte vergilendirme anlaşmaları yapmaktadır. Türkiye’de bu anlaşmalara katılmaktadır (Öztürk, 2010: 142).

3.5.2.1. Füzyon Direktifi ve Türkiye’de Şirket Birleşmeleri

23 Temmuz 1990’da Konsey, birleşme, bölünme, varlıkların devri ve farklı üye ülkelerin şirketleri ile ilgili hisse alışverişi (Birleşme Direktifi) ile ilgili ortak bir vergilendirme sistemi hakkında 90/434/EEC sayılı Direktifi kabul etmiştir. Birleşme Direktifinin amacı, iki veya daha fazla üye ülkede bulunan şirketleri içeren sınır ötesi yeniden yapılanmalara ilişkin mali engelleri kaldırmak olarak tanımlamak mümkün olacaktır. Birleşme Direktifi, geçerli olduğu yasal formların bir listesini içermektedir. Direktife göre, şirketler muaf tutulmadan kurumlar vergisine tabi olmalı ve bir üye ülkede vergi amaçlı ikamet etmeleri gerekmektedir (Merger Directive, 1990: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/merger-directive_en).

Türkiye’de şirket birleşmeleri Kurumlar Vergisi Kanuna göre vergiye tabidir. Şirket birleşmeleri esnasında ortaya çıkan kar vergiye tabi olacaktır (KVK, Md. 36). Birleşmenin veya katılımın devir şartlarını yerine getirmesi durumunda vergiye tabii tutulmayacaktır (KVK, Md. 37-39).

3.5.2.2. Ana Şirket – Yavru Şirket Direktifi (1990)

Ülkemizde AB’de olduğu gibi ana şirket ve yavru şirket rejimi uygulanmaktadır. Tam mükellef ana şirkete yapılan kar payları stopaja tabi tutulmamakta hem de ana şirket tarafından elde edilen kar payları “*İştirak Kazancı*” olarak görülüp vergiden

istisna edilmektedir. Bu kar paylarının ülke dışında bir yere ödenmesi durumunda stopaj tabidir. Bu durum ise Avrupa Birliği Direktifi ile zıtlamaktadır. Çünkü ilgili direktif işletmenin sınır ötesinde olması durumunda stopaj yapılmaması gerektiği yönündedir (Bilici, 2018: 131; European Commission Parent Companies and Their Subsidiaries in the European Union, 2003).

3.5.2.3.Tahkim Anlaşması

Türkiye dış ülkelerle arasında ortaya çıkan vergilendirme ile ilgili sorunları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde sonuçlandırmak istemektedir. Avrupa Birliği'nde transfer fiyatlandırmasında Tahkim Direktifi devreye girmektedir. Bu direktif ile üye ülkeler vergilendirme ile ilgili sorunu çözemediklerinde tahkime gitmektedir. Türkiye'de Avrupa Birliği Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu'na gözlemci olarak katılmakta ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile transfer fiyatlandırma konusunda AB ortak mevzuatına uyumlu hale getirmiştir (Bilici, 2018: 131; Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007: 44; European Commission, Transfer Pricing in the EU Context).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN DOLAYLI – DOLAYSIZ VERGİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRMESİ VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI

17 Aralık 2004 tarihinde AB Devlet ve Hükümet Başkanları tarafından belirlenen 3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg 'ta gerçekleştirilen Hükümetlerarası Konferans ile birlikte Türkiye, AB katılım müzakerelerine resmen başlamıştır. Bu katılım müzakereleri Türkiye'nin AB Müktesebatını benimsemesi ve uygulaması için Katılım Müzakereleri önemli bir süreç olarak görülmektedir. Söz konusu olan Müktesebat fasılları 35 başlıktan oluşmakta ve 16. Başlıkta vergilendirme faslı bulunmaktadır (Katılım Müzakereleri, 2017: https://www.ab.gov.tr/katilim-muzakereleri_37.html). Avrupa Birliği'nde ortak vergi politikası bulunmamaktadır. Fakat bu fasıl kapsamında gelir vergisi ve kurumlar vergisi yakınlaştırılmakta KDV, ÖTV gibi vergiler ise uyumlaştırılmaya çalışılmaktadır.

Bu çalışmanın materyalini Avrupa Birliği'ne üye 28 ülke ve Türkiye oluşturmaktadır. Bu ülkelerin uyguladıkları vergiler, vergi oranları ve ilgili vergilerin GSYH içindeki payı ve toplam vergi gelirleri içerisindeki oranına bakılmaktadır. Bu bilgiler Avrupa Birliği resmi internet sayfasından ve üye ülkelerin vergi dairelerinden elde edilmiştir. Ayrıca daha önce bu konu ile ilgili yayınlanmış eserler çalışmanın verilerinin hazırlanmasında yardımcı olmuştur.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi politikaları ile Türkiye'de uygulanan vergi sistemleri tablolar yardımıyla karşılaştırma yapılarak farklılıklar ortaya konulmaktadır.

4.1. Avrupa Birliği ve Türkiye'de Makroekonomik Göstergeler

Günümüzde ekonomik performans ölçümünde reel ekonomik büyüme ve enflasyon göstergelerine başvurulmaktadır. Gelişmiş ülkelerde genellikle gelişmekte olan ülkelere oranlara ekonomik büyüme hızının yavaş ve enflasyon oranında düşük olması beklenen durumlardandır. GSYH, ülkelerin ekonomik durumlarının bir göstergesidir (Eurostat, 2018).

Bu söz konusu göstergeler aşağıda tablolar halinde sunulmuştur. Tablo 5'te 2010-2018 dönemi AB ülkeleri ve Türkiye GSYH büyümesi yer almaktadır.

Tablo 5: 2010-2018 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye GSYH Büyümesi (Milyon Euro)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
AB-28	12841531	13217461	13484171	13596778	14072023	14828636	14958292	15382358	15869096
AB-19	9552205	9805599	9846766	9944033	10175176	10534681	10827689	11205248	11569832
Belçika	365100,5	379106,3	387500,1	392339,8	400086,6	411010,2	424660,3	439051,9	450576,8
Bulgaristan	38230,5	41292	41947,2	41858,1	42824,4	45288,5	48128,6	51663	55182,2
Çek Cumhuriyeti	156718,2	164040,5	161434,3	157741,6	156660	168473,3	176370,1	191721,8	206822,9
Danimarka	243165,4	247879,9	254578	258742,7	265757	273017,5	282089,9	292806	297633,6
Almanya	2580060	2703120	2758260	2826240	2938590	3048860	3159750	3277340	3386000
Estonya	14716,5	16667,6	17934,9	18932,3	20061,2	20652	21682,6	23615,1	25656,9
İrlanda	167721,2	171140,2	175216,2	179922,4	195292,8	262466,2	273238,2	294110,1	318459,6
Yunanistan	226031,4	207028,9	191203,9	180654,3	178656,5	177258,4	176487,9	180217,6	184713,6
İspanya	1080935	1070449	1039815	1025693	1037820	1081165	1118743	1166319	1208248
Fransa	1995289	2058369	2088804	2117189	2149765	2198432	2228568	2291697	2348991
Hırvatistan	45155,5	44825,5	43982,7	43779,2	43431	44605,9	46639,5	48989,5	51467,8
İtalya	1604515	1637463	1613265	1604599	1621827	1652085	1689824	1724205	1753949
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	19299,5	19731	19489,7	18140,5	17610	17746	18490,2	19648,7	20730,9
Letonya	17788,6	20202,3	22058,4	22828,9	23618,2	24320,3	25037,7	27033,1	29523,7
Litvanya	28027,7	31275,3	33348,5	34959,6	36568,3	37433,9	38849,4	42190,8	45133,6
Lüksemburg	40177,8	43164,6	44112,1	46499,6	49824,5	51578,9	53303	55299,4	58869,2
Macaristan	98826	101317	99502,4	101890,5	105547	110898,7	113903,8	124050,3	131935,1
Malta	6599,5	6834,8	7169,7	7645,9	8503	9649,9	10344,1	11313,3	12319,8
Hollanda	639187	650359	652966	660463	671560	690008	708337	737048	773373
Avusturya	295896,6	310128,7	318653	323910,2	333146,1	344258,5	356237,6	369899,2	386093,8
Polonya	361803,9	380241,7	389376,8	394733,8	411163,2	430254,5	426547,5	467167	496630,5
Portekiz	179929,8	176166,6	168398	170269,3	173079,1	179809,1	186480,5	194613,5	201605,7
Romanya	125408,8	131925,4	133147,1	143801,6	150458	160297,8	170393,6	187516,8	202079,4
Slovenya	36252,4	36896,3	36076,1	36239,2	37603,3	38863,3	40357,2	42999,7	45947,6
Slovakya	67577,3	70627,2	72703,5	74169,9	76087,8	79138,2	81226,1	84850,9	90201,8
Finlandiya	187100	196869	199793	203338	205474	209952	216073	223892	233555
İsveç	369478,2	405440,1	423808,4	436217,9	433140,1	449194,7	463147,5	475224,2	467011,9
Birleşik Krallık	1850539	1894900	2089628	2073979	2287867	2611924	2403383	2337971	2393693
İzlanda	10332,4	10889	11458,5	12064,1	13389,9	15639,1	18735	21706	-
Norveç	324043,2	358733,7	397086,1	393966,1	376647,6	348408,4	335747,5	354287,4	368546,4
Türkiye	581023,8	596491,2	678483,7	714313,4	703411,6	772978,8	780224,9	753904	-

Kaynak: Eurostat, European Statistics.

2010 yılından 2018 yılına kadar geçen dönemde AB'nin GSYH'sı cari fiyatlarla toplam 12,8 trilyon Euro'dan 15,9 trilyon Euro'ya ulaşmıştır. Bu fark yaklaşık olarak 3 trilyon Euro olduğu ve yıllar itibariyle istikrarlı artış gösterdiği görülmektedir. Tablo incelendiğinde 2010 yılı diğer yıllara göre daha düşük bir GSYH'nin olduğu

görülmektedir. Bunun sebebinin ise 2008 ve 2009 yılları arasında yaşanan dünya ekonomisini etkileyen krizin doğurduğu sonuçlardır. Söz konusu krizin etkilerinin 2012 yılından itibaren azaldığı ve ekonomik toparlanmanın başladığı görülmektedir. Türkiye’de 2008 ve 2009 dünya krizinden etkilenmiş olup 2010 yılından sonra ekonomik olarak toparlanma gösterdiği tablodan anlaşılmaktadır (Tablo 5).

Tablo 6’ta 2010-2018 dönemi AB ülkeleri ve Türkiye’de reel GSYH büyüme oranları yer almaktadır.

2010 yılı itibariyle AB ülkesi olan Yunanistan $-%5,5$, Letonya $-%3,9$, Romanya $-%3,9$ ve Hırvatistan $-%1,5$ negatif ölçekte büyüme göstermiştir. Türkiye ise 2010 yılında $8,5$ oranıyla AB ülkelerine kıyasla en yüksek pozitif ölçekte büyüme göstermiştir.

2012 yılında da Yunanistan ($-%7,3$), İspanya ($-%2,9$), İtalya ($-%2,8$), Güney Kıbrıs Rum Kesimi ($-%2,9$) gibi AB ülkeleri negatif büyüme göstererek 2012 yılı AB-28 ve Euro-19 bölgelerinde de negatif büyümeye sebebiyet vermişlerdir. Türkiye ise pozitif anlamda büyüme yaşamıştır (Tablo 6).

Tablo 6’daki veriler ışığında AB-28 bölgesinde pozitif büyüme 2014 yılından itibaren yaşanmaya başlanmıştır. Yunanistan için bu toparlanma 2017 yılında gerçekleşmiştir.

Tablo 6: 2010-2018 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Reel GSYH Büyüme Oranları (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
AB-28	2,1	1,8	-0,4	0,3	1,8	2,3	2	2,4	1,9
AB-19	2,1	1,6	-0,9	-0,2	1,4	2,1	2	2,4	1,8
Belçika	2,7	1,8	0,2	0,2	1,3	1,7	1,5	1,7	1,4
Bulgaristan	1,3	1,9	0	0,5	1,8	3,5	3,9	3,8	3,1
Çek Cumhuriyeti	2,3	1,8	-0,8	-0,5	2,7	5,3	2,5	4,4	2,9
Danimarka	1,9	1,3	0,2	0,9	1,6	2,3	2,4	2,3	1,4
Almanya	4,1	3,7	0,5	0,5	2,2	1,7	2,2	2,2	1,4
Estonya	2,3	7,6	4,3	1,9	2,9	1,9	3,5	4,9	3,9
İrlanda	1,9	3,7	0,2	1,3	8,8	25,1	5	7,2	6,7
Yunanistan	-5,5	-9,1	-7,3	-3,2	0,7	-0,4	-0,2	1,5	1,9
İspanya	0	-1	-2,9	-1,7	1,4	3,6	3,2	3	2,6
Fransa	1,9	2,2	0,3	0,6	1	1,1	1,2	2,2	1,5
Hırvatistan	-1,5	-0,3	-2,3	-0,5	-0,1	2,4	3,5	2,9	2,6
İtalya	1,7	0,6	-2,8	-1,7	0,1	0,9	1,1	1,6	0,9
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	1,3	0,4	-2,9	-5,8	-1,3	2	4,8	4,5	3,9
Letonya	-3,9	6,4	4	2,4	1,9	3	2,1	4,6	4,8
Litvanya	1,6	6	3,8	3,5	3,5	2	2,4	4,1	3,4
Lüksemburg	4,9	2,5	-0,4	3,7	4,3	3,9	2,4	1,5	2,6
Macaristan	0,7	1,7	-1,6	2,1	4,2	3,5	2,3	4,1	4,9
Malta	3,5	1,3	2,7	4,5	8,5	10,7	5,7	6,7	6,6
Hollanda	1,3	1,6	-1	-0,1	1,4	2	2,2	2,9	2,7
Avusturya	1,8	2,9	0,7	0	0,7	1,1	2	2,6	2,7
Polonya	3,6	5	1,6	1,4	3,3	3,8	3,1	4,8	5,1
Portekiz	1,9	-1,8	-4	-1,1	0,9	1,8	1,9	2,8	2,1
Romanya	-3,9	2	2,1	3,5	3,4	3,9	4,8	7	4,1
Slovenya	1,2	0,6	-2,7	-1,1	3	2,3	3,1	4,9	4,5
Slovakya	5	2,8	1,7	1,5	2,8	4,2	3,1	3,2	4,1
Finlandiya	3	2,6	-1,4	-0,8	-0,6	0,5	2,8	2,7	2,3
İsveç	6	2,7	-0,3	1,2	2,6	4,5	2,7	2,1	2,3
Birleşik Krallık	1,7	1,6	1,4	2	2,9	2,3	1,8	1,8	1,4
İzlanda	-3,4	1,9	1,3	4,1	2,1	4,5	7,4	4	-
Norveç	0,7	1	2,7	1	2	2	1,2	2	1,4
Türkiye	8,5	11,1	4,8	8,5	5,2	6,1	3,2	7,4	-

Kaynak: Eurostat, European Statistics.

Tablo 7’de ise AB ülkelerinin 2010-2018 yılları arasında kişi başına düşen gelir yer almaktadır. Kişi başına düşen gelir, bir yıl içerisinde GSMH veya GSYH’nin o ülke nüfusuna bölünmesi ile bulunmaktadır (Acar ve Dikkaya, 2018: 201). Bu gösterge ile ülkelerin gelişmişlik ve refah düzeyleri konusunda bilgi sağlanmaktadır.

Tablo 7: 2010-2018 Dönemi Avrupa Birliği'nde Kişi Başına Düşen GSYH (Cari, Euro)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
AB-28	25500	26200	26600	26800	27700	29100	29300	30000	30900
AB-19	28500	29200	29300	29500	30100	31100	31800	32900	33900
Belçika	33500	34500	35000	35300	35800	36600	37600	38700	39500
Bulgaristan	5100	5600	5700	5800	5900	6300	6800	7300	7800
Çek Cumhuriyeti	14900	15600	15400	15000	14900	16000	16700	18100	19400
Danimarka	43800	44500	45500	46100	47100	48000	49200	50800	51400
Almanya	32100	33700	34300	35000	36300	37300	38400	39600	40900
Estonya	11000	12500	13500	14300	15200	15700	16500	18000	19500
İrlanda	36800	37400	38100	38900	42000	55900	57500	61200	65500
Yunanistan	20300	18600	17300	16500	16400	16400	16400	16800	17200
İspanya	23200	22900	22200	22000	22300	23300	24100	25100	25900
Fransa	30700	31500	31800	32100	32400	33000	33400	34300	35100
Hırvatistan	10500	10500	10300	10300	10300	10600	11200	11900	-
İtalya	26800	27300	26700	26500	26700	27200	27900	28500	29000
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	23300	23200	22600	21000	20700	20900	21700	22900	23800
Letonya	8500	9800	10800	11300	11800	12300	12800	13900	15300
Litvanya	9000	10300	11200	11800	12500	12900	13500	14900	16100
Lüksemburg	79200	83100	83000	85300	89200	90600	91300	92600	96700
Macaristan	9900	10200	10000	10300	10700	11300	11600	12700	13500
Malta	15900	16400	17100	17900	19600	21700	22700	24100	25600
Hollanda	38500	39000	39000	39300	39800	40700	41600	43000	44900
Avusturya	35400	37000	37800	38200	39000	39900	40800	42100	43700
Polonya	9400	9900	10100	10300	10700	11200	11100	12200	12900
Portekiz	17000	16700	16000	16300	16600	17400	18100	18900	19600
Romanya	6200	6500	6600	7200	7600	8100	8600	9600	10300
Slovenya	17700	18000	17500	17600	18200	18800	19500	20800	22200
Slovakya	12400	13100	13400	13700	14000	14600	15000	15600	16600
Finlandiya	34900	36500	36900	37400	37600	38300	39300	40600	42300
İsveç	39400	42900	44500	45400	44700	45800	46700	47200	45900
Birleşik Krallık	29500	29900	32800	32400	35400	40100	36600	35400	36000

Kaynak: Eurostat, European Statistics.

2018 yılı AB'de kişi başına düşen GSYH'nin en yükseği Lüksemburg'a aittir (96700 Euro). 2018 yılı AB-28 ortalaması ise 30900 Euro'dur. Bu ortalamayı Lüksemburg, Belçika Danimarka gibi 11 ülke aşmaktadır. 2010-2018 yılları arasında Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, İspanya gibi 17 ülke ise AB-28 ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

2010-2018 yıllarında Avrupa ülkeleri ayrıntılı olarak incelendiğinde Yunanistan dışında diğer Avrupa ülkelerinin kişi başına düşen GSYH'nin artış gösterdiği görülmektedir.

Yunanistan'da 2010 yılından sonra kişi başı GSYH'de hızlı bir küçülme olduğu verilerden anlaşılmaktadır. Fakat 2017 ve 2018 yıllarında toparlanma evresine girmiştir (Tablo 7).

28 üye ülkesi bulunan AB'nin dolaylı-dolaysız vergilerinin incelenip değerlendirilmesi için toplam gelirlerine ve bunun içinde yer alan toplam vergi gelirlerinin ne kadar olduğuna bakmak gerekmektedir. Buna göre Tablo 8'de AB'de gerçekleşen toplam gelirlere ve toplam vergi gelirlerine yer verilmiştir. Bu toplam vergi gelirlerinin altında dolaylı-dolaysız vergilerden elde edilen gelirler gösterilmektedir.

Tablo 8: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği'nde Vergi Gelirleri (Milyon Euro)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Toplam Gelir	5.581.502	5.811.699	6.016.602	6.157.734	6.331.256	6.613.507	6.666.392	6.886.739
Toplam Vergi Geliri	3.227.328	3.377.419	3.519.238	3.600.015	3.727.092	3.928.038	3.971.843	4.112.887
-Dolaylı Vergiler	1.644.160	1.721.142	1.786.701	1.811.871	1.884.094	1.978.422	1.992.351	2.083.529
-Dolaysız Vergiler	1.554.094	1.621.267	1.702.557	1.750.438	1.807.562	1.909.793	1.935.227	2.017.864

Kaynak: Government Finance Statistics — Summary Tables, 2018: 16

Tablo 8 incelendiğinde toplam gelirlerin her geçen yıl içerisinde artış gösterdiği görülmektedir. Toplam gelirlerin 2010-2017 yılları arasında ortalama olarak %58 oranında vergi gelirleri oluşturmaktadır. Yukarıda yer alan verilere göre 2012 yılında toplam gelirin %53'ünü vergi gelirleri oluştururken bu oran diğer yıllara göre daha düşük kalmıştır.

Tablo 9'da 2010-2018 dönemi Türkiye'de GSYH, kamu gelirleri ve toplam vergi gelirleri yer almaktadır.

Tablo 9: 2010-2018 Dönemi Türkiye'de Toplam Gelirler (BİN TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
GSYH	1.160.013.978	1.394.477.166	1.569.672.115	1.809.713.087	2.044.465.876	2.338.647.494	2.608.525.749	3.106.536.751	3.740.519.000
Toplam Gelir	280.183.346	328.233.422	371.900.092	431.993.536	475.873.550	541.146.716	626.212.964	720.852.113	876.173.493
Toplam Vergi Geliri	235.714.637	284.490.017	317.218.619	367.517.727	401.683.956	465.229.389	529.607.901	626.082.415	737.954.270

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı.

Bu tabloda yer alan veriler ışığında Türkiye’de 2010-2018 yılları arasında bütün kalemlerde artış olduğu görülmektedir. Ülkemizde toplam kamu gelirin 2010-2018 yılları arasında ortalama olarak %85’ini vergi gelirleri oluşturmaktadır. 2018 yılı toplam gelirin GSYH içerisindeki payı %23,42 olup vergi gelirin ise GSYH’ye oranı %19,73’tür. Oranlar dikkate alındığında vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payının bir hayli yüksek olduğu görülmektedir (Tablo 9).

AB’yi oluşturan 28 ülkenin dolaylı - dolaysız vergilerinin incelenmesi için ilk olarak toplam vergi gelirlerin GSYH içindeki payına bakılmak gerekmektedir. Buradan yola çıkarak Tablo 10’da 2010-2017 yıllarında AB’ye üye ülkelerin toplam vergi gelirlerinin GSYH içinde meydana gelen değişimlerine yer verilmiştir.



Tablo 10: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Yüğü (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	37,2	37,7	38,3	38,7	38,6	38,5	38,7	39,0
AB-19	37,9	38,5	39,5	40,0	40,1	40,0	40,0	40,2
Belçika	43,1	43,7	44,8	45,7	45,5	45,1	44,3	44,9
Bulgaristan	26,0	25,3	26,7	28,3	28,4	29,1	29,0	29,5
Çek Cumhuriyeti	32,7	33,8	34,2	34,8	33,9	34,0	34,8	35,4
Danimarka	45,0	45,0	45,8	46,3	48,9	46,4	45,9	45,7
Almanya	36,7	37,2	37,8	38,2	38,1	38,4	38,8	39,1
Estonya	33,3	31,5	31,7	31,6	32,1	33,2	33,5	32,8
İrlanda	27,8	28,1	28,3	28,8	28,8	23,4	23,5	23,0
Yunanistan	32,0	33,6	35,8	35,7	36,0	36,6	38,7	38,9
İspanya	31,3	31,2	32,2	33,0	33,6	33,7	33,4	33,8
Fransa	42,3	43,4	44,5	45,5	45,7	45,7	45,8	46,5
Hırvatistan	35,9	35,2	35,9	36,3	36,7	37,3	37,8	37,8
İtalya	41,5	41,5	43,5	43,5	43,1	43,0	42,3	42,1
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	31,9	31,9	31,6	31,6	33,4	33,3	32,9	34,0
Letonya	28,5	28,4	29,1	29,3	29,7	30,1	31,1	31,0
Litvanya	28,3	27,2	27,0	27,0	27,5	28,9	29,7	29,5
Lüksemburg	37,6	37,2	38,5	38,4	37,6	37,5	38,1	38,9
Macaristan	37,2	36,6	38,3	37,9	38,1	38,8	39,3	38,3
Malta	31,9	32,2	32,4	32,6	32,4	30,7	31,2	31,9
Hollanda	35,5	35,5	35,6	36,1	37,0	36,9	38,4	38,8
Avusturya	41,1	41,2	41,9	42,7	42,8	43,2	41,9	41,8
Polonya	31,4	31,8	32,1	31,9	31,9	32,3	33,5	34,1
Portekiz	30,4	32,3	31,8	34,1	34,2	34,4	34,1	34,4
Romanya	26,4	28,3	27,8	27,3	27,5	28,0	25,8	24,9
Slovenya	37,1	36,7	37,1	36,7	36,4	36,6	36,7	36,5
Slovakya	28,0	28,5	28,2	30,1	31,0	32,0	32,2	33,0
Finlandiya	40,8	42,0	42,7	43,6	43,8	43,9	44,0	43,3
İsveç	43,2	42,5	42,5	42,9	42,5	43,1	44,2	44,4
Birleşik Krallık	33,5	34,0	33,2	33,0	32,6	33,0	33,5	34,1

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union

Vergi yükü; toplam vergi gelirlerinin GSYH'ye olan oranıdır. Bir ülkede vergi yükünün artması o ülkenin vergi mükelleflerinden daha fazla vergi toplandığı anlamına gelmektedir.

AB ülkelerinde 2017 yılı itibariyle toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payına bakıldığında en yüksek oran %46,5 ile Fransa'ya ait iken, ikinci en yüksek oran ise %45,7 ile Danimarka'ya aittir. Tablo incelendiğinde en düşük oranın ise %23 ile İrlanda'ya ait olduğu görülmektedir. Bir başka ifadeyle İrlanda'nın, diğer Avrupa

ülkeleri arasında toplam vergi yükünün en düşük olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

AB ülkelerinin vergi gelirlerindeki değişim Tablo 8’de yer almaktadır. Buna göre 2010-2017 yıllarında toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı incelendiğinde ülkeler genel itibariyle bir önceki yıla göre artış göstermiştir. 2017 yılı AB-28 ortalaması diğer yıllara oranla daha fazla olup %39 oranına ulaşmış olup diğer yıllara oranla AB-28’te vergi yükü artış göstermiştir.

4.2. Avrupa Birliği’nde Dolaylı Vergiler

AB vergi politikaları ilkeleri 1962 yılında yayınlanan Neumark Raporu ile belirlenmiştir. Bu raporda AB’de tek vergi sisteminin kurulamayacağı açık ve net bir şekilde yer almaktadır. Bu nedenle Birliğe üye ülkeler, Tek Pazar hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek vergi mevzuatlarındaki farklılıkların indirgenmesi ve uyumlaştırılması gerektiği kararına varmışlardır. Bunun doğal sonucu olarak, AB’ye üye ülkelerin vergi mevzuatlarını homojen hale getirmek yerine ulusal mevzuatlarındaki farklılıklarına paralel olarak uyumlaştırma hedeflenmiştir. Neumark Raporu, Roma Antlaşmasının vergi hükümlerine dayanarak, AB’nin refahını artırmak amacıyla vergi farklılıklarının kaldırılmasını veya uyumlaştırılmasını gerekli görmüştür. Bu temel çerçevede belirtilen amaçlar doğrultusunda Neumark Raporu, iki temel kavrama pratik çözümler getirmeyi amaçlamıştır. Bu tavsiyeler, üye ülkelerin vergi politikalarının uyumlaştırılmasını ve vergi otoritesinin belirlenmesini içermektedir. Bununla birlikte, bu kadar geniş bir yelpazeyi içine alan Neumark Komisyonu ilk olarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını ele alarak uygulama ilkelerini ortaya koymuştur (İktisat Akademisi, 2002).

Dolaylı vergiler mal ve hizmetin serbest dolaşımını etkilemektedir. Bu yüzden AB için büyük önem taşımaktadır. Topluluk genel olarak dolaylı vergilerde uyumlaştırmaya gitmiştir. Bunun sebebi ise serbest ticaretin önündeki en büyük engel olan her ülkenin farklı dolaylı vergi uygulamasından kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma’nın 110. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda Birliğe üye olan hiçbir üye ülke diğer üye ülkelerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak yerli ürünlere uyguladığı vergilerden daha yüksek iç vergilendirme

uygulaması yasaklanmıştır. AB vergilendirmeye ilgili yapmış olduğu düzenlemelerle adil rekabet ortamını olumsuz etkileyen gelişmeleri engellemek istemiştir.

AB’de dolaylı vergiler incelenmeden önce dolaylı vergilerin GSYH içindeki gelişimine bakmak gerekir. Buradan hareketle Tablo 11’de AB ülkelerinin 2010-2017 yıllarında dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı gösterilmektedir.

Tablo 11: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	13,0	13,2	13,4	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5
AB-19	12,6	12,7	13,0	13,1	13,2	13,2	13,1	13,2
Belçika	13,1	13,1	13,4	13,4	13,3	13,3	13,5	13,5
Bulgaristan	14,2	13,8	15,0	15,5	14,9	15,5	15,5	15,1
Çek Cumhuriyeti	11,3	12,1	12,5	12,9	12,0	12,4	12,5	12,6
Danimarka	16,4	16,5	16,5	16,6	16,4	16,4	16,3	16,1
Almanya	10,9	11,1	11,1	11,0	10,9	10,9	10,8	10,7
Estonya	13,9	13,6	13,9	13,5	13,9	14,4	14,8	14,4
İrlanda	10,9	10,5	10,6	10,9	11,0	8,7	8,8	8,5
Yunanistan	12,7	13,6	14,0	14,5	15,8	16,3	17,4	17,3
İspanya	10,4	10,1	10,6	11,3	11,7	12,0	11,8	11,8
Fransa	14,8	15,2	15,4	15,6	15,8	15,9	16,1	16,4
Hırvatistan	17,6	17,2	18,1	18,6	18,6	19,2	19,5	19,6
İtalya	14,1	14,3	15,4	15,1	15,5	15,2	14,5	14,6
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	14,5	13,8	14,0	13,7	14,9	15,0	15,1	15,9
Letonya	12,4	12,4	12,7	13,1	13,5	13,8	14,4	14,1
Litvanya	12,0	11,8	11,4	11,2	11,4	11,9	11,9	11,9
Lüksemburg	12,3	12,3	12,9	12,9	13,2	12,1	12,1	12,1
Macaristan	17,5	17,4	18,6	18,5	18,5	18,8	18,3	18,2
Malta	13,9	13,7	13,4	13,1	13,2	12,5	12,4	12,6
Hollanda	11,4	11,1	10,9	11,2	11,6	11,5	12,0	12,0
Avusturya	14,4	14,5	14,7	14,6	14,5	14,5	14,5	14,3
Polonya	13,9	14,0	13,1	13,0	13,0	13,0	13,7	14,0
Portekiz	13,3	14,0	14,0	13,8	14,3	14,6	14,8	15,1
Romanya	11,9	13,1	13,2	12,8	12,8	13,3	11,3	10,4
Slovenya	14,2	14,2	14,6	15,1	15,0	14,9	14,8	14,4
Slovakya	10,2	10,7	10,0	10,4	10,7	10,9	10,8	11,1
Finlandiya	13,0	13,9	14,2	14,5	14,5	14,3	14,5	14,2
İsveç	22,3	22,1	22,3	22,3	22,0	21,9	22,7	22,7
Birleşik Krallık	12,2	12,7	12,7	12,8	12,8	12,9	13,0	13,1

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2017 yılına göre dolaylı vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki en büyük paya sahip olan AB ülkesi İsveç'tir. Hırvatistan ve Macaristan'da dolaylı vergilerden elde edilen gelirlerin GSYH içinde payının çok yüksek olduğu ilgili tablodan anlaşılmaktadır. Yine aynı şekilde 2017 yılı baz alındığında dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı en düşük olan AB ülkesi ise %8,5 ile İrlanda olduğu görülmektedir. Ayrıca dolaylı vergilerin toplam GSYH içerisindeki AB-28 ortalamasının 2010-2017 yılları arasında ortalama olarak %13,39 olduğu görülmektedir. AB-28'in, dolaylı vergilerinin GSYH içindeki payının 2010-2017 yılları arasında en düşük olduğu yılın 2010 yılı olduğu görülmekte ve 2010 yılından itibaren bu payda artışlar gözükmemektedir. 2010 yılının diğer yıllara göre düşük olmasının sebebi dünya ekonomisini etkileyen 2008 krizinin etkileri olduğunu söyleyebiliriz (Tablo 11).

Aşağıda yer alan Tablo 12'de 2010-2017 yılları arasında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmiştir. Bu tabloya göre AB-28 ortalaması %35'lerde olduğu görülmektedir.

2017 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip AB ülkesi %51,3 ile Hırvatistan'dır. İsveç, Bulgaristan ve Macaristan'da dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının bir hayli yüksek olduğu ilgili tabloda yer almaktadır. En düşük pay ise %27,5 ile Almanya'ya aittir (Tablo 12).

Hırvatistan, Bulgaristan, İsveç ve Macaristan'da dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığının bir hayli yüksek ve AB-28 ortalamasından %15'ten fazla olduğu görülmektedir. Bu durumda bu ülkelerde vergide adaletin zedelendiğini ve vergi bilincinin düşük olduğunu söylemek mümkün olacaktır (Tablo 12).

Tablo 12: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	34,9	35,0	35,0	34,8	35,1	35,2	34,9	34,7
AB-19	33,2	33,1	33,0	32,7	33,0	33,1	32,9	32,7
Belçika	30,5	29,9	29,9	29,3	29,3	29,4	30,4	30,0
Bulgaristan	54,9	54,4	56,0	54,7	52,4	53,4	53,6	51,3
Çek Cumhuriyeti	34,6	35,9	36,6	37,0	35,5	36,5	35,9	35,7
Danimarka	36,4	36,6	36,0	35,8	33,5	35,5	35,6	35,3
Almanya	29,7	29,8	29,2	28,7	28,5	28,5	27,9	27,5
Estonya	41,8	43,2	43,9	42,6	43,2	43,2	44,2	43,8
İrlanda	39,3	37,5	37,5	37,8	38,1	37,3	37,5	37,0
Yunanistan	39,7	40,4	39,0	40,4	43,9	44,5	45,0	44,4
İspanya	33,1	32,3	32,9	34,4	34,7	35,7	35,4	35,0
Fransa	35,0	35,0	34,6	34,3	34,5	34,9	35,3	35,3
Hırvatistan	48,9	48,9	50,5	51,2	50,6	51,5	51,4	52,0
İtalya	34,0	34,4	35,5	34,7	35,9	35,5	34,4	34,8
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	45,3	43,3	44,3	43,5	44,6	45,0	45,8	46,7
Letonya	43,6	43,6	43,8	44,6	45,4	46,0	46,4	45,5
Litvanya	42,5	43,4	42,1	41,5	41,5	41,2	40,2	40,3
Lüksemburg	32,7	33,2	33,5	33,6	35,0	32,3	31,8	31,2
Macaristan	47,1	47,5	48,6	48,7	48,5	48,5	46,6	47,4
Malta	43,4	42,5	41,2	40,1	40,7	40,7	39,8	39,5
Hollanda	32,0	31,4	30,6	31,0	31,4	31,2	31,1	30,9
Avusturya	35,1	35,1	35,1	34,2	33,8	33,5	34,6	34,1
Polonya	44,3	43,9	41,0	40,7	40,7	40,2	40,9	40,9
Portekiz	43,8	43,2	43,9	40,5	41,7	42,4	43,5	43,8
Romanya	45,2	46,4	47,6	46,7	46,4	47,6	44,0	41,6
Slovenya	38,3	38,7	39,5	41,2	41,1	40,8	40,2	39,5
Slovakya	36,6	37,4	35,6	34,7	34,7	34,1	33,5	33,6
Finlandiya	31,9	33,1	33,2	33,2	33,0	32,5	33,0	32,8
İsveç	51,8	52,0	52,4	51,9	51,6	51,0	51,2	51,1
Birleşik Krallık	36,5	37,5	38,3	38,7	39,3	39,1	38,7	38,3

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Ülkeler açısından dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığının fazla olması istenmemektedir. Çünkü vergi mükellefi ile vergi yüklenicisi bir değildir. Vergi mükellefi ile vergi yüklenicisinin bir olduğu durumlarda vergi oranındaki ufak bir artış direkt fark edileceğinden daha adaletli bir ortam oluşacaktır. Buna rağmen dolaylı vergilerde ağırlıklı vergileme uygulanmakta ve vergide adaletin az olduğu görülmektedir.

4.2.1. Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması

Genel olarak KDV tüm mal ve hizmetleri vergi konusu içine alan, üretim safhasından tüketim safhasına kadar bütün iktisadi aşamaları kapsayan birden fazla aşaması olan ve her aşamada ortaya çıkan değeri kendine matrah kabul eden bir tür genel tüketim vergisi olarak tanımlamak mümkündür (Şenyüz vd., 2018: 254). Bu vergi türü muamele vergileri içerisinde yer almaktadır. KDV matrahın kapsamına göre (Oktar, 2016: 169; Şenyüz vd., 2018: 254):

- Gayrisafi hâsıla tipi,
- Gelir tipi,
- Tüketim tipi,
- Ücret tipi olmak üzere dört model bulunmaktadır.

KDV, AB vergisi olarak kabul edilmiştir (Şenyüz vd., 2018: 253). AB'de ilk olarak KDV Alman sanayici Von Siemens tarafından ortaya atılmıştır. Alman sanayici Siemens, 1918 yılında muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesi gerektiğini savunmuştur. Fransa'nın Maliye Bakanlığı'nda görev alan Maurice Laure KDV'nin gerektiğini vurgulamış ve ilgili verginin temel esaslarını 1954 yılında KDV projesinde açıklamıştır (Mezararkalı ve Atsan, 2015: 3) .

Avrupa Birliği'nin 2006/112/EC Direktifinin 9. maddesinin 1. fıkrasına göre KDV mükellefini, faaliyetin amacı veya sonucu ne olursa olsun, herhangi bir yerde herhangi bir ekonomik faaliyette bulunan bağımsız bir kişi olarak tanımlamaktadır. Madencilik ve tarımsal faaliyetler dahil olmak üzere üreticilerin, tüccarların veya hizmet sunan kişilerin faaliyetleri ve aynı zamanda maddi veya maddi olmayan malların sürekli olarak bunlardan gelir elde etmek amacıyla kullanılması "*Ekonomik Faaliyet*" olarak kabul edilmektedir (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 9).

AB Ortak KDV sistemi ilkesine göre mal ve hizmetlerin fiyatıyla orantılı olarak genel bir tüketim vergisi olan bu verginin tüm mal ve hizmetlere uygulanması gerektiği yönünde olup üretimden dağıtım sürecine kadar birçok aşamada vergiye tabii tutulması durumu olarak nitelendirmişlerdir (EU Directive on Value Added Tax, 2006).

Aşağıdaki işlemler AB Ortak KDV'ye tabidir (EU Directive on Value Added Tax, 2006):

- Bir üye ülkenin sınırları dahilinde ele alınacak malların vergilendirilebilir bir kişi tarafından tedarik edilmesi (Malların Temini),
- Topluluk içi bir üye ülke sınırları dahilinde değerlendirilmek üzere mal alımı,
- Bir üye ülkenin sınırları dahilinde ele alınacak hizmetlerin, bu şekilde hareket eden vergilendirilebilir bir kişi tarafından sağlanması (Hizmetlerin tedariki),
- Mal ithalatı.

Aşağıdaki işlemler ise AB'nin Ortak KDV kapsamında yer almamaktadır.

Bunlar (Bilici, 2018: 73):

- Küçük işletmeler (yıllık hasılat miktarı belirlenen miktardan düşük olan işletmeler) KDV'den muaftır.
- Hasılatları belirlenen eşğin üstünde dahi olsa KOBİ özelliği taşıyan işletmelere basitleştirilmiş belge düzenine tabi tutulmuş ve yıllık beyanname vermeleri öngörülmüştür.
- İkinci el eşyaları, sanat eserleri, antika gibi ürünlerin özel rejim uygulaması ile vergilendirilmektedir.
- Ziraat sektörü işletmeleri ise götürü vergi indirimi hakkı tanınmıştır.
- Eğitim, sağlık gibi hizmetlerde KDV'den muaf tutulmaktadır (European Union, Taxation VAT Exemptions).

KDV'de muafiyet ve istisnalar Çerçeve Direktifinin (2006/112/EC) 131 – 166. maddelerini kapsamaktadır. AB Çerçeve Direktifinin 132. maddesinde yer alan kamu yararına olan belirli faaliyetler vergiden muaf tutulmuştur. Bunlar (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 132):

- *“Kamu taşımacılığının, yolcu taşımacılığı ve telekomünikasyon hizmetleri dışındaki diğer hizmetlerin tedariki ve buna eşlik eden malların tedariki,*
- *Hastane ve tıbbi bakım ve kamu yasaları tarafından yönetilen organlar veya kamu hukuku tarafından yönetilen kuruluşlar için geçerli olanlarla karşılaştırılabilir sosyal şartlar altında, hastaneler, tıbbi tedavi veya tanı merkezleri ve benzer nitelikte diğer usulüne uygun tanınmış kuruluşlar tarafından yürütülen ilgili faaliyetler,*
- *İlgili üye devlet tarafından belirlenen tıbbi ve paramedikal mesleklerin uygulanmasında tıbbi bakım sağlanması,*

- *İnsan organları, kan ve süt arzı,*
- *Diş teknisyenlerinin mesleki kapasitelerinde hizmet tedariki ve diş hekimleri ve diş teknisyenleri tarafından diş protezlerinin tedariki,*
- *Yaşlıların evleri, kamu hukuku tarafından yönetilen kuruluşlar veya sosyal refah ile ilgili olarak ilgili üye devlet tarafından kabul edilen diğer kuruluşlar tarafından sağlananlar dahil olmak üzere, hizmetlerin ve mal ve sosyal güvenlik çalışmalarıyla yakından bağlantılı hizmetler,*
- *Çocukların veya gençlerin eğitimi, okul veya üniversite eğitimi, mesleki eğitim veya yeniden eğitime katılması, bununla ilgili hizmetler ve malların tedariki dahil olmak üzere, kamu hukuku tarafından yönetilen kuruluşlar veya benzer amaçlarla çalışan özel kuruluşların hizmetleri veya malların tedariki,*
- *Öğretmenler tarafından özel olarak verilen ve okul veya üniversite eğitimini kapsayan öğrenim,*
- *Belirli faaliyetlerin amacı için dini veya felsefi kurumlardan personel tedariki ve manevi refah,*
- *Siyasi, felsefi, sendika, dini vs. gibi kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından verilen hizmetler,*
- *Kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından spora veya beden eğitimine katılan kişilere spor veya beden eğitimi ile yakından ilgili belirli hizmetlerin sağlanması,*
- *Bazı kültürel hizmetlerin tedariki ve bunlarla yakından bağlantılı malların, kamu hukuku tarafından yönetilen organlar veya ilgili Üye Devlet tarafından tanınan diğer kültürel kuruluşlar tarafından verilen hizmetlerle ilgili teslimler,*
- *Hasta veya yaralı kişilere, amaca yönelik olarak tasarlanan araçlarda, usulüne uygun yetkili makamlarca nakliye hizmeti verilmesi,*
- *Kamuya açık radyo ve televizyon organları tarafından yürütülen, ticari nitelikte olanların dışındaki faaliyetler” KDV’den muaftır.*

Diğer istisnalar ise (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 135; Bilici, 2018: 88):

- Sigorta komisyoncuları ve sigorta acenteleri tarafından gerçekleştirilen ilgili hizmetleri içeren sigorta ve reasürans işlemleri,

- Para yatırma – çekme – kredi verme, değerli kağıtlar, döviz, para, hisse senedi ve tahvil işlemleri istisnalar arasındadır.

AB ithalatta ve ihracatta KDV istisnaları uygulamıştır. İlgili direktifin 143-145. maddelerinde ithalatta istisnalar yer almaktadır. Bu hükümler gereğince (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 143-145):

- *“Vergilendirilebilir bir kişi tarafından her koşulda kendi topraklarında muaf tutulacağı malların nihai ithalatı,*
- *Ortak Gümrük Tarifesine göre muafiyet tanınmış malların nihai ithalatı,*
- *Diplomatik ve konsolosluk düzenlemeleri uyarınca, gümrük vergilerinden muaf tutulan malların ithalatı,*
- *Uluslararası anlaşmalar çerçevesinde oluşturulan uluslararası kuruluşlar adına yapılan ithalat,*
- *Altının Merkez Bankası tarafından ithalatı,*
- *Doğalgaz dağıtım sistemi veya elektrik yoluyla gaz ithalatı” KDV’den muaftır.*

İhracat alanında uygulanan istisnalar ise (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 151-152; Bilici, 2018: 89-90):

- *“Diplomatik ve konsolosluk düzenlemeleri altında mal veya hizmet tedariki,*
- *Ülke dışına ihraç edilen mallar,*
- *Üye ülkeler, altın teminini merkez bankalarına muaf tutacaktır.”*

KDV istisnaları ile birlikte ekonomik, sosyal, siyasi, askeri, eğitim vb. amaçlarla bazı konular KDV dışarısında tutulmuştur. Fakat (Bilici, 2018: 87):

- Muafiyet ve istisna uygulayan mal ve hizmetleri fazla olan ülkeler, daha az istisna ve muafiyet uygulayan ülkelere göre avantajlı konuma geçmektedir.
- KDV bir tüketim vergisi olduğuna göre istisna ve muafiyetlerin fazla olması bu özelliğini zedelemektedir.
- KDV AB Bütçesi gelirlerindedir. KDV payı, ülke ülkelerin KDV matrahı üzerinden hesaplanmaktadır. Bu sebepten dolayı KDV matrahında aşırı istisna uygulanması bütçeyi doğrudan etkilemektedir.

AB Ortak KDV'sinde standart oran ve indirilmiş oran ve olmak üzere iki oranlı bir yapı esas alınmıştır. Standart oran 2006/112/EC Direktif'in 96 ve 97. maddelerini kapsamaktadır. Bu hükümler gereğince standart oran aşağıdaki tanımlanmaktadır:

Ülkeler, her üye ülke tarafından vergilendirilebilir tutarın bir yüzdesi olarak belirlenecek olup mal ve hizmet tedariki için aynı olacak olan standart bir KDV oranı uygulayacaktır. Ayrıca uygulanacak standart oran %15'ten az olmayacaktır.

İndirilmiş oran ise ilgili direktifin 98-101. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddeler gereğince indirilmiş oran en az %5 olacaktır ve üye ülkeler bir veya iki tane indirilmiş oran uygulayabileceklerdir. İndirilmiş bu oranlar Çerçeve Direktifinin Ek 3'ünde yer almaktadır. Bu Ek'te yer alan sağlık, barınma, gıda, eğitim, kültür, spor vb. konular üzerinde ülkeler indirilmiş oran uygulamaktadır (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 96-101; Bilici, 2018: 91).

2014 - 2019 yılları arasında AB ülkelerinde uygulanan KDV oranları Tablo 13'te yer almaktadır.

Tablo 13: 2014-2019 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri KDV Oranları

Ülkeler	KDV Oranları	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Belçika	Standart Oranlar	21	21	21	21	21	21
	İndirilmiş Oranlar	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Bulgaristan	Standart Oranlar	20	20	20	20	20	20
	İndirilmiş Oranlar	9	9	9	9	9	9
Çek Cumhuriyeti	Standart Oranlar	21	21	21	21	21	21
	İndirilmiş Oranlar	15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15
Danimarka	Standart Oranlar	25	25	25	25	25	25
	İndirilmiş Oranlar	-	-	-	-	-	-
Almanya	Standart Oranlar	19	19	19	19	19	19
	İndirilmiş Oranlar	7	7	7	7	7	7
Estonya	Standart Oranlar	20	20	20	20	20	20
	İndirilmiş Oranlar	9	9	9	9	9	9
İrlanda	Standart Oranlar	23	23	23	23	23	23
	İndirilmiş Oranlar	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)
Yunanistan	Standart Oranlar	23	23	23	24	24	24
	İndirilmiş Oranlar	6.5/13	6.5/13	6/13	6/13	6/13	6/13
İspanya	Standart Oranlar	21	21	21	21	21	21
	İndirilmiş Oranlar	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)
Fransa	Standart Oranlar	20	20	20	20	20	20
	İndirilmiş Oranlar	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)
Hırvatistan	Standart Oranlar	25	25	25	25	25	25

	İndirilmiş Oranlar	5/13		5/13		5/13		5/13		5/13		5/13	
İtalya	Standart Oranlar	22		22		22		22		22		22	
	İndirilmiş Oranlar	10	(4)	10	(4)	10/5	(4)	10/5	(4)	10/5	(4)	10/5	(4)
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	Standart Oranlar	19		19		19		19		19		19	
	İndirilmiş Oranlar	5/9		5/9		5/9		5/9		5/9		5/9	
Letonya	Standart Oranlar	21		21		21		21		21		21	
	İndirilmiş Oranlar	12		12		12		12		5/12		5/12	
Litvanya	Standart Oranlar	21		21		21		21		21		21	
	İndirilmiş Oranlar	5/9		5/9		5/9		5/9		5/9		5/9	
Lüksemburg	Standart Oranlar	15		17		17		17		17		17	
	İndirilmiş Oranlar	6/12	(3)	8	(3)	8	(3)	8	(3)	8	(3)	8	(3)
Macaristan	Standart Oranlar	27		27		27		27		27		27	
	İndirilmiş Oranlar	5/18		5/18		5/18		5/18		5/18		5/18	
Malta	Standart Oranlar	18		18		18		18		18		18	
	İndirilmiş Oranlar	5/7		5/7		5/7		5/7		5/7		5/7	
Hollanda	Standart Oranlar	21		21		21		21		21		21	
	İndirilmiş Oranlar	6		6		6		6		6		9	
Avusturya	Standart Oranlar	20		20		20		20		20		20	
	İndirilmiş Oranlar	10		10		10/13		10/13		10/13		10/13	
Polonya	Standart Oranlar	23		23		23		23		23		23	
	İndirilmiş Oranlar	5/8		5/8		5/8		5/8		5/8		5/8	
Portekiz	Standart Oranlar	23		23		23		23		23		23	
	İndirilmiş Oranlar	6/13		6/13		6		6		6		6	
Romanya	Standart Oranlar	24		24		20		19		19		19	
	İndirilmiş Oranlar	5/9		5/9		5/9		5/9		5/9		5/9	
Slovenya	Standart Oranlar	22		22		22		22		22		22	
	İndirilmiş Oranlar	9.5		9.5		9.5		9.5		9.5		9.5	
Slovakya	Standart Oranlar	20		20		20		20		20		20	
	İndirilmiş Oranlar	10		10		10		10		10		10	
Finlandiya	Standart Oranlar	24		24		24		24		24		24	
	İndirilmiş Oranlar	10/14		10/14		10/14		10/14		10/14		10/14	
İsveç	Standart Oranlar	25		25		25		25		25		25	
	İndirilmiş Oranlar	6/12		6/12		6/12		6/12		6/12		6/12	
Birleşik Krallık	Standart Oranlar	20		20		20		20		20		20	
	İndirilmiş Oranlar	5		5		5		5		5		5	
AB- 28	Standart Oranlar	21,5		21,6		21,5		21,5		21,5		21,5	
AB- 19	Standart Oranlar	20,7		20,8		20,8		20,8		20,8		20,8	

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 13'te yer alan KDV oranları o yılın 1 Temmuz tarihinden itibaren geçerli olan oranlardır. Fakat 2019 yılı KDV oranları Ocak ayından itibaren geçerli oranları yer almaktadır. (European Union, Taxation VAT Rules and Rates)

Tablo 13'te parantez içerisinde yer alan oranlar süper indirilmiş oranlardır. Bu oranlar %5'in altındadır. Genel olarak %5'in altında olan süper indirilmiş oranlar ekmek, süt yumurta, meyve-sebze gibi temel ihtiyaçlara karşılık gelmektedir. Bu tabloya göre 2014 -2019 yılları arasında beş ülke (İrlanda, İspanya, Fransa, İtalya ve Lüksemburg) süper indirilmiş oran kullanmaktadır. Bu ülkelerden en düşük süper indirilmiş KDV oranı uygulayan 2014-2019 yılları arasında Fransa (2,1) ve Lüksemburg (3)'tur.

AB ülkelerinde standart KDV kuralları bulunmaktadır. Fakat bu kurallar her ülkede farklı uygulanmaktadır. Tablo 13'te 2014-2019 yılları arasında AB ülkelerinde uygulanmış ve uygulanmakta olan KDV oranları yer almaktadır. Bu tabloya göre 2014 yılından itibaren oranlar istikrarlı olduğu görülmektedir. 2014 yılından itibaren en yüksek standart KDV oranı uygulayan %27 ile Macaristan olurken %25 oranı ile Danimarka, İsveç ve Hırvatistan ikinci sırada yer almaktadır. En düşük standart KDV oranı ise 2015 yılından itibaren istikrarlı olarak %17 oranında uygulayan Lüksemburg olurken Malta %18, Almanya ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi %19 oranıyla ikinci ve üçüncü sıralarda yer almaktadır (European Commission, 2018: 23-25).

Üye ülkeler tarafından müzakereler sonucunda %15'in altında uygulanan ve AB Direktifinde istisna tutulan Otopark Ücretleri üzerinden alınan KDV oranı Tablo 13'e dahil edilmemiştir. Fakat beş üye ülke olan Belçika %12, Avusturya %13, Portekiz %13, İrlanda %13,5 ve Lüksemburg %14 oranlarında Otopark Ücretlerinden KDV almaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 14'te 2010-2017 yılları itibariyle AB ülkelerinin KDV gelirinin GSYH içindeki payı yer almaktadır.

Tablo 14: 2010-2018 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri KDV Gelirinin GSYH İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	6,7	6,9	6,9	6,9	6,9	7,0	7,0	7,1
AB-19	6,6	6,6	6,7	6,7	6,8	6,8	6,8	6,9
Belçika	6,9	6,9	6,9	6,9	6,9	6,7	6,8	6,8
Bulgaristan	8,6	8,1	9,0	9,3	8,9	9,0	9,2	9,0
Çek Cumhuriyeti	6,6	6,9	7,0	7,4	7,4	7,3	7,4	7,7
Danimarka	9,5	9,6	9,6	9,4	9,4	9,4	9,5	9,5
Almanya	7,0	7,0	7,0	7,0	6,9	6,9	6,9	6,9
Estonya	8,5	8,2	8,4	8,2	8,5	9,1	9,1	9,1
İrlanda	6,0	5,7	5,8	5,8	5,9	4,6	4,7	4,5
Yunanistan	7,1	7,3	7,2	7,0	7,1	7,3	8,1	8,1
İspanya	5,4	5,3	5,5	6,1	6,3	6,5	6,5	6,5
Fransa	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9	6,9	6,9	7,1
Hırvatistan	11,4	11,3	12,3	12,6	12,6	12,8	12,9	13,2
İtalya	6,1	6,0	6,0	5,9	6,0	6,1	6,1	6,3
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	8,3	7,7	8,1	7,7	8,6	8,5	9,0	9,5
Letonya	6,7	6,8	7,2	7,4	7,6	7,7	8,1	8,0
Litvanya	7,8	7,8	7,6	7,5	7,6	7,7	7,8	7,8
Lüksemburg	6,5	6,7	7,2	7,4	7,6	6,7	6,5	6,3
Macaristan	8,5	8,4	9,1	8,9	9,2	9,6	9,3	9,5
Malta	7,2	7,6	7,5	7,6	7,6	7,0	6,9	7,2
Hollanda	6,5	6,4	6,4	6,4	6,4	6,5	6,8	6,8
Avusturya	7,7	7,5	7,7	7,7	7,6	7,6	7,7	7,7
Polonya	7,6	7,8	7,1	7,0	7,1	7,0	7,2	7,8
Portekiz	7,5	8,1	8,3	8,1	8,5	8,5	8,5	8,6
Romanya	7,6	8,6	8,3	8,1	7,6	8,1	6,4	6,2
Slovenya	8,1	8,1	8,0	8,4	8,4	8,3	8,2	8,1
Slovakya	6,2	6,7	6,0	6,3	6,6	6,8	6,7	7,0
Finlandiya	8,3	8,8	9,0	9,3	9,2	9,1	9,1	9,1
İsveç	9,2	9,0	8,9	9,0	9,0	9,0	9,2	9,3
Birleşik Krallık	6,0	6,8	6,7	6,7	6,7	6,8	6,8	6,8

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB ülkelerinin GSYH içindeki KDV geliri 2010 – 2017 yılları arasında AB-28 ortalamasına göre %6,9'dur. 2017 yılı Avrupa ülkeleri arasında en yüksek GSYH içinde, KDV geliri elde eden %13,2 Hırvatistan olurken Danimarka ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi %9,5 ile ikinci sıradadır. En düşük GSYH içinde KDV gelirine sahip Avrupa ülkeleri; %4,5 oranıyla İrlanda, %6,2 oranıyla Romanya ve %6,3 oranıyla ise İtalya'dır. 2010-2017 yılları arasında Avrupa ülkelerinde KDV gelirinin GSYH içindeki

payının istikrarlı olduğu görülmektedir. Fakat Yunanistan 2010-2015 yıllarında ortalama olarak bu payın %7,1’lerde olduğu görülmekte olup bu oran 2016 yılından itibaren yaklaşık olarak %1 oranında artış göstermiştir (Tablo 14).

Tablo 15’te 2010-2017 dönemi AB ülkeleri KDV tahsilatının toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır.

Tablo 15: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri KDV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	18,1	18,3	18,0	17,9	18,0	18,1	18,0	18,1
AB-19	17,5	17,3	16,9	16,7	16,8	16,9	17,0	17,0
Belçika	16,1	15,7	15,5	15,2	15,1	14,9	15,3	15,1
Bulgaristan	33,3	32,1	33,7	32,9	31,4	30,9	31,7	30,6
Çek Cumhuriyeti	20,4	20,3	20,6	21,3	21,9	21,3	21,3	21,7
Danimarka	21,0	21,2	20,9	20,3	19,2	20,3	20,6	20,9
Almanya	19,0	18,9	18,6	18,2	18,2	18,1	17,9	17,7
Estonya	25,7	26,0	26,6	26,0	26,6	27,3	27,2	27,8
İrlanda	21,6	20,3	20,6	20,0	20,5	19,5	20,0	19,6
Yunanistan	22,0	21,6	20,0	19,5	19,7	19,8	21,0	20,9
İspanya	17,3	17,0	17,2	18,4	18,6	19,2	19,4	19,2
Fransa	16,1	15,7	15,3	15,0	15,1	15,1	15,1	15,2
Hırvatistan	31,8	32,2	34,2	34,6	34,2	34,2	34,1	35,1
İtalya	14,7	14,5	13,7	13,5	13,9	14,2	14,4	14,9
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	25,9	24,1	25,6	24,5	25,7	25,7	27,3	27,8
Letonya	23,5	23,9	24,6	25,3	25,5	25,7	26,1	25,8
Litvanya	27,5	28,7	28,0	27,7	27,5	26,7	26,2	26,6
Lüksemburg	17,3	18,0	18,7	19,2	20,1	17,8	17,0	16,2
Macaristan	23,0	23,0	23,8	23,5	24,3	24,8	23,7	24,7
Malta	22,6	23,7	23,2	23,3	23,3	22,7	22,1	22,5
Hollanda	18,4	18,2	18,0	17,8	17,3	17,6	17,6	17,5
Avusturya	18,7	18,3	18,4	18,0	17,8	17,6	18,3	18,3
Polonya	24,2	24,6	22,2	22,0	22,4	21,6	21,6	22,8
Portekiz	24,7	25,1	26,2	23,6	24,8	24,8	24,8	25,1
Romanya	28,7	30,6	29,7	29,8	27,8	28,8	25,0	24,9
Slovenya	21,7	22,1	21,6	22,9	23,0	22,6	22,4	22,2
Slovakya	22,1	23,4	21,1	21,0	21,3	21,4	20,7	21,2
Finlandiya	20,4	20,9	21,1	21,3	21,0	20,6	20,7	21,0
İsveç	21,2	21,3	21,0	20,9	21,1	20,9	20,9	20,9
Birleşik Krallık	18,0	20,0	20,3	20,3	20,7	20,7	20,3	20,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union

AB-28'in KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %18 olduğu görülmektedir. Bu oranın azımsanmayacak bir seviyede olduğu ilgili tablodan anlaşılmaktadır. Buradan yola çıkacak olursak KDV oranlarındaki (Tablo 13) herhangi bir artış veya azalış toplam vergi hasılatını doğrudan etkileyecektir (Tablo 15).

Tablo 15'te yer alan veriler ışığında 2017 yılı KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki en yüksek paya sahip Avrupa ülkeleri Hırvatistan (%35,1), Bulgaristan (%30,6) ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi (%27,8)'tir. 2017 yılı itibariyle en düşük toplam vergi gelirleri içinde KDV gelinine sahip Avrupa ülkeleri ise İtalya (%14,9), Belçika (%15,1) ve Fransa (%15,2)'dir. 2010-2017 yılları arasında toplam vergi gelirleri içinde KDV gelirlerinin payının istikrarlı olduğu görülmektedir

4.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde ÖTV Uygulamaları

Tüketim vergileri genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olarak sınıflandırılmaktadır. ÖTV, genel tüketim vergilerine oranla daha eski bir geçmişte bulunduğu bilinmektedir. ÖTV tuz, çay, şeker içki, sigara vb. mallar üzerine konulan ve halk tarafından büyük tepkiler gören vergi türü olarak bilinmektedir (Şin, 2016: 279).

Tek Pazar hedefinin oluşumuyla birlikte, ÖTV'nin yapısal uyumlaştırılması gerektiği 1992 yılında kabul edilen bir dizi direktifle kabul edilmiştir. ÖTV'nin yapısı, uygulanma yöntemleri ve uygulanma alanları ile ilgili olarak uygunluk sağlanmış olsa da, oranlar konusunda tam bir uyumlaşma sağlanamamıştır. Burada kabul edilen yaklaşım, AB sınırları içindeki gümrük seviyeleri arasındaki farklılıklar göz önünde tutularak, çeşitli ürünler için minimum vergi seviyeleri belirlenip uygulanan vergi oranlarında tam bir uyumlaştırma yerine, oranların birbirine yakınlaştırılma politikası izlenmiştir (Çetinkol, 2013: 64).

AB'de ise ÖTV 19.10.1992 yılında çıkan direktif ile birlikte üç temel ürün üzerinden vergi alınması kararına varılmıştır. Bunlar (Bilici, 2018: 110):

- Madeni yağlar (petrol ürünleri),
- Alkollü içkiler,
- Tütün'dür.

AB sınıflandırmada kolaylık olması sebebiyle ürünleri beş grupta incelemektedir. Bu gruplar ise aşağıdaki şekildedir (Mezararkalı ve Atsan, 2015: 4):

- *“Sigara,*
- *Sigara dışındaki tütün ürünleri,*
- *Petrol ürünleri, enerji ürünleri,*
- *Bira-şarap,*
- *Bira ve şarap dışarısında kalan alkollü ürünler.”*

AB üye ülkelerinden bazılarında ise bu beş grup dışında kalan ürünlerden ÖTV aldığı görülmektedir. Bunlar (Bilici, 2018: 111):

- *“Almanya’da; tuz, kahve, çay, şeker, aydınlatma cihazları, 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 ve şekerleme ürünleri,*
- *Yunanistan’da malt üzerinden alınan ÖTV gösterilmektedir.”*

AB ülkeleri aşağıdaki durumlarda ÖTV’den muaf tutulmaktadır (European Union, Excise Duty Council Directive 2008/118/EC):

- *“Diplomatik veya konsolosluk ilişkileri bağlamında,*
- *Ev sahibi Üye Ülkenin kamu makamları tarafından tanınmış olan uluslararası kuruluşlar ile ilgili muafiyet,*
- *NATO ülkeleri silahlı kuvvetler üyelerinden başka bir ülkede görev yapan personellere yönelik muafiyet,*
- *16 Ağustos 1960 tarihli Güney Kıbrıs Rum Kesimi Cumhuriyeti ile ilgili Kuruluş Antlaşması uyarınca Güney Kıbrıs Rum Kesimi’nde görev yapan Birleşik Krallığı’n silahlı kuvvetleri ile ilgili muafiyet,*
- *Katma Değer Vergisinden muaf olması durumunda, böyle bir anlaşmaya izin verilmesi veya yetki verilmesi şartıyla, üçüncü ülkeler veya uluslararası kuruluşlarla yapılan bir anlaşma uyarınca yapılan muafiyet.”*

Aşağıda yer alan Tablo 16’da AB ülkelerinin zorunlu olarak uygulamış oldukları ÖTV’leri yer almaktadır

Tablo 16: Avrupa Birliği'nde Uygulanması Zorunlu Minimum Tüketim Vergileri

Ürünler	Verginin Uygulanacağı Değer – Miktar	Minimum Vergi Oranı
Sigara	Perakende Satış Fiyatı	%60 (1000 Sigara İçin En Az 90 Euro)
Sarmalık İnce Tütün	Perakende Satış Fiyatı	%48 (Kilogram Başına 60 Euro)
Purolar	Perakende Satış Fiyatı	%5 (1000'de Veya Kilogram Başına 12 Euro)
Diğer Sigara İçilen Tütünler	Perakende Satış Fiyatı	%20 (Kilogram Başına 22 Euro)
Yakıt		
Kurşunlu Benzin	1000 Litre Başına Euro	421 Euro
Kurşunsuz Benzin	1000 Litre Başına Euro	359 Euro
Gaz Yağı (İtici Güç, Özel)	1000 Litre Başına Euro	330 Euro
Gaz Yağı (Ticari-Sınai)	1000 Litre Başına Euro	21 Euro
LPG (İtici Güç- Özel)	1000 Kilogram Başına Euro	125 Euro
Doğal Gaz (İtici Güç- Özel)	Brig Gros Calori Başına	2,60 Euro
LPG (Ticari- Sınai)	1000 Kilogram Başına Euro	41 Euro
Doğal Gaz (Ticari-Sınai)	Brig Gros Calori Başına	0,3 Euro
Elektrik	KW	0,5 - 1 Euro
Kömür	Brig Gros Calori Başına	0,15 - 0,3 Euro
Bira	Derecesi Başına Hektolitire veya	0.748 Euro
	Derecesi Başına Hektolitire Alkol	1, 87 Euro
Şarap	100 Litre Başına	0 Euro
Saf Alkol	Hektolitire Saf Alkol	550 Euro

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB ÖTV'sinde enerji ve elektrik ürünlerinin, ticari – sınai veya ısınma – ısıtma amaçlı tüketim olarak ayrıştırıldığı görülmektedir. Bu durum karşısında yakıtlar ticari veya sınai kullanımda ısınma veya ısıtma amaçlı kullanılan elektrik veya enerji ürün tüketimi minimum seviyelerden az olmamak kaydıyla ÖTV'ye tabii tutulmaktadır (Güran, 2005: 273). ÖTV ile ilgili çıkartılan direktiflerde minimum vergi oranı veya miktarı belirlenmesinde ise üye ülkeler arasında farklılıkların azaltılması amaçlanmıştır.

Tablo 16 genel itibariyle incelendiğinde şarap üzerinden herhangi bir ÖTV alınmamaktadır. Fakat şarap ithalata dayalı tüketim olduğu için İsveç, İrlanda Finlandiya, İngiltere gibi üye ülkeler şarabın satışları üzerinden ÖTV almaktadır (Bilici, 2018: 113).

Tablo 17’de 2010-2017 dönemi AB ülkelerinde ÖTV gelirin GSYH içindeki payı yer almaktadır.

Tablo 17: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde ÖTV Gelirinin GSYH İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	10,7	10,9	10,9	11,0	11,0	11,0	11,1	11,1
AB-19	10,4	10,5	10,6	10,7	10,8	10,8	10,8	10,8
Belçika	10,6	10,4	10,4	10,5	10,4	10,3	10,5	10,5
Bulgaristan	13,7	13,3	14,2	14,8	14,1	14,7	14,9	14,5
Çek Cumhuriyeti	10,8	11,6	12,0	12,3	11,5	11,8	11,9	12,1
Danimarka	14,6	14,7	14,7	14,4	14,1	14,1	14,2	14,0
Almanya	10,4	10,5	10,4	10,5	10,4	10,4	10,2	10,1
Estonya	13,2	13,0	13,3	12,9	13,3	13,8	14,3	13,8
İrlanda	9,8	9,5	9,5	9,8	9,8	7,7	7,9	7,6
Yunanistan	11,9	12,6	12,7	13,2	13,4	13,5	14,6	14,6
İspanya	8,0	7,9	8,1	8,9	9,2	9,5	9,4	9,4
Fransa	10,6	10,8	10,9	11,0	11,1	11,2	11,4	11,6
Hırvatistan	17,0	16,6	17,6	18,0	18,0	18,5	18,8	19,0
İtalya	10,7	10,8	11,1	10,9	11,2	11,1	11,2	11,2
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	12,3	11,8	12,0	11,8	13,0	12,9	13,2	13,7
Letonya	11,3	11,3	11,6	12,0	12,3	12,7	13,3	13,1
Litvanya	11,3	11,1	10,6	10,6	10,8	11,2	11,4	11,4
Lüksemburg	10,4	10,5	11,0	10,9	11,0	9,7	9,5	9,3
Macaristan	14,2	14,0	15,1	15,7	15,8	16,1	15,8	15,7
Malta	12,3	13,0	12,6	12,4	12,4	11,6	11,4	11,6
Hollanda	11,0	10,9	10,7	10,9	11,0	11,1	11,4	11,4
Avusturya	11,6	11,6	11,7	11,6	11,6	11,5	11,5	11,5
Polonya	12,4	12,4	11,6	11,4	11,5	11,4	11,8	12,2
Portekiz	11,4	11,9	12,0	11,6	12,1	12,3	12,5	12,7
Romanya	11,3	12,5	12,6	12,1	11,9	12,6	10,7	9,9
Slovenya	13,7	13,7	14,0	14,5	14,4	14,4	14,2	13,9
Slovakya	9,7	10,1	9,3	9,6	9,9	10,2	10,1	10,4
Finlandiya	13,0	13,8	14,1	14,4	14,3	14,2	14,4	14,2
İsveç	12,5	12,2	12,1	12,0	11,9	12,0	12,2	12,1
Birleşik Krallık	10,3	11,1	11,0	10,9	10,9	10,9	10,9	10,9

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2017 yılı AB-28’in GSYH içinde ÖTV geliri payının %11,1 olduğu; en düşük oran ise %10,7 ile 2010 yılına ait olduğu görülmektedir. Tablo 17’de yer alan verilere dayanarak 2017 yılına göre GSYH içinde en yüksek ÖTV gelirine sahip Avrupa ülkeleri Hırvatistan (%19), Macaristan (%15,7) ve Yunanistan (%14,6) olduğu görülmektedir.

2017 yılı itibariyle GSYH içindeki ÖTV geliri payının en düşük olduğu ülkeler ise %7,6 ile İrlanda olup 2010-2014 yılları arasında bu oranın %9,7'lerde olduğu dikkat çekmektedir (Tablo 17).

Tablo 18'de 2010-2017 yılları arasında AB ülkelerinin toplam vergi gelirleri içinde ÖTV gelirinin oranı yer almaktadır.

Tablo 18: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri ÖTV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	28,7	28,9	28,6	28,4	28,5	28,7	28,6	28,3
AB-19	27,5	27,4	26,9	26,8	27,0	27,0	27,1	26,9
Belçika	24,5	23,8	23,3	22,9	22,8	22,7	23,7	23,3
Bulgaristan	52,7	52,5	53,2	52,1	49,9	50,7	51,3	49,1
Çek Cumhuriyeti	33,1	34,4	35,1	35,4	33,9	34,8	34,2	34,1
Danimarka	32,5	32,5	32,1	31,1	28,8	30,4	30,9	30,7
Almanya	28,3	28,2	27,6	27,6	27,4	27,0	26,4	25,9
Estonya	39,8	41,3	41,9	40,6	41,4	41,4	42,5	42,2
İrlanda	35,5	33,8	33,5	33,9	34,1	33,1	33,5	33,1
Yunanistan	37,1	37,4	35,6	36,9	37,1	36,7	37,6	37,4
İspanya	25,6	25,2	25,2	27,1	27,4	28,2	28,3	28,0
Fransa	25,1	24,9	24,6	24,2	24,3	24,6	24,8	24,8
Hırvatistan	47,4	47,2	49,0	49,5	49,0	49,7	49,7	50,4
İtalya	25,7	26,1	25,7	25,1	25,9	25,8	26,6	26,6
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	38,6	36,9	37,8	37,3	39,0	38,7	40,0	40,2
Letonya	39,5	39,8	39,7	40,8	41,5	42,3	42,8	42,1
Litvanya	39,8	40,7	39,4	39,3	39,2	38,9	38,3	38,6
Lüksemburg	27,5	28,3	28,6	28,4	29,2	25,8	24,8	23,8
Macaristan	38,1	38,3	39,4	41,4	41,4	41,6	40,2	40,9
Malta	38,6	40,3	39,0	37,9	38,4	37,8	36,6	36,5
Hollanda	31,1	30,8	30,2	30,2	29,8	30,0	29,7	29,3
Avusturya	28,2	28,0	27,8	27,2	27,0	26,7	27,5	27,6
Polonya	39,4	39,0	36,3	35,8	36,0	35,3	35,2	35,8
Portekiz	37,4	36,9	37,7	34,1	35,2	35,6	36,5	37,0
Romanya	42,9	44,3	45,3	44,5	43,3	44,9	41,4	39,7
Slovenya	37,0	37,3	37,9	39,6	39,6	39,4	38,7	38,0
Slovakya	34,6	35,4	32,8	32,0	32,1	31,9	31,3	31,5
Finlandiya	31,8	32,9	33,1	33,0	32,7	32,3	32,7	32,7
İsveç	29,0	28,8	28,5	28,1	28,0	27,8	27,5	27,4
Birleşik Krallık	30,8	32,6	33,1	33,0	33,3	33,2	32,6	32,1

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB-28'in 2017 yılında ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %28,3 olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerden elde edilen vergi gelirlerinin büyük bir kısmını Avrupa ülkeleri ÖTV'den elde etmekte olduğu Tablo 18'den anlaşılmıştır.

2017 yılı en yüksek ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %50,4 ile Hırvatistan ülkesine aittir. Bulgaristan ve Estonya'da ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki yerinin en yüksek olduğu Avrupa ülkeleridir. Bu üç ülke baz alındığında toplam vergi gelirleri içinde ÖTV gelirinin bir hayli yüksek olduğu ve dolaylı vergilerin toplam gelirler içinde büyük bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır. 2017 yılı itibariyle en düşük ÖTV gelirinin vergi gelirleri içindeki payına sahip Avrupa ülkeleri Belçika (%23,3), Lüksemburg (%23,8) ve Fransa (%24,8)'dir (Tablo 18).

4.3. Türkiye'de Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Harcama vergileri; üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınmaktadır.

Ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergiler kamu gelirleri açısından büyük öneme sahiptir. Ülkemizde KDV ve ÖTV'nin tahsilatından elde edilen vergi gelirleri Tablo 19'da yer almakta olup toplam vergi gelirleri içindeki payı görülmektedir.

Tablo 19: 2010-2018 Dönemi Türkiye'de Dolaylı Vergi Gelirleri (BİN TL,%)

	Vergi Gelirleri	ÖTV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı	KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2010	235.714.637	58.038.327	24,62	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	64.263.538	22,59	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	71.793.179	22,63	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	85.770.481	23,34	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	91.657.358	22,82	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	106.646.242	22,92	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	121.221.133	22,89	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	139.370.681	22,26	206.679.678	33
2018	737.954.270	135.128.435	18,31	250.511.421	33,9

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı.

2010-2018 yılları arasında toplanan vergi gelirleri artış göstermektedir. Kamu gelirin büyük bir kısmını oluşturan vergiler, devletlerin ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullandığı en etkili gelir kaynağıdır.

Tablo 19 incelendiğinde KDV gelirinin ÖTV gelirinden fazla olduğu görülmektedir. 2017 yılında KDV'den sağlanan tahsilatın diğer yıllara göre daha fazla olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Ayrıca 2010-2018 yılları arasında KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %33 oranındadır.

ÖTV'de KDV gibi yıllar itibariyle artış göstermektedir. 2010-2018 yıllarında ortalama toplam vergi gelirleri içerisinde ÖTV'nin payı %22,48'dir. 2018 yılında ÖTV toplam vergi gelirleri içerisinde %18,31 ile en düşük paya sahiptir. Bunun sebebi ise devletin ÖTV'de indirim ve istisnalara gitmesinden kaynaklıdır (Tablo 19).

Gelişmiş ülkelerde genel olarak dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payının fazla olduğu, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha ağırlıklı olduğu bilinmektedir. Ülkemizde Tablo 19'da yer alan veriler dikkate alındığında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payının bir hayli yüksek olduğu görülmektedir. 2010-2018 yılları arasında toplam vergi gelirleri içinde KDV ve ÖTV vergileri payının ortalama olarak %55'lerde olduğu ilgili tablodan anlaşılmaktadır. Fakat 2018 yılında KDV ve ÖTV'den elde edilen vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %52'lere düşmüştür.

4.3.1. Türkiye'de Katma Değer Vergisi

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden en önemlisi şüphesiz ki KDV'dir. 3065 Sayılı KDV Kanunu ile sekiz farklı vergi uygulamasına son verilmiştir. Bu kanun genel nitelikli bir tüketim vergisi kanunudur. KDV, ülkemizde 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Şin, 2016: 181).

Ülkemizde uygulanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1. maddesi gereğince Katma Değer Vergisi'nin konusu aşağıdaki gibidir (3065 Sayılı KDV Kanunu):

- *“Ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti kapsamında her türlü yapılan mal teslim ve hizmetleri,”*
- *“Mal ve hizmet ithalatı,”*
- *“Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır.”*

KDVK kapsamında mal teslimi ve hizmeti aşamasından ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri KDV'ye tabii olup kanunların veya resmi makamların

gösterdiği çerçevede yapılması gerektiği, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri Türk tabiiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh adreslerinin, iş merkezlerin vb. durumların Türkiye’de olup olmaması vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Faaliyet konusu alım veya satım olan her türlü mal ve hizmet KDV tabidir (Şin, 2016: 183; Özdemir, 2008: 114). Ülke dışından alınan mal ve hizmetler ülkemize giriş yapmaları durumunda KDVK 1/2 çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Bu durum yurt içinde üretilen aynı nitelikteki mal ve hizmetin vergileme esasına dahil olduğu için tarafsızlık sağlanması amaçlanmıştır (Şin, 2016: 183).

VUK çerçevesinde vergi mükellefi tanımı yapılmış olup Türk Katma Değer Vergisi kapsamında vergi mükellefiyetini doğuran olaylar KDVK’nın 8. maddesinde yer almaktadır. Bu hükme göre (3065 Sayılı KDV Kanunu):

- *“Mal teslimi ve hizmeti yapan kişiler,”*
- *“İthalatı gerçekleştiren kişiler,”*
- *“Transit taşımalarda gümrük ve geçiş aşamasında muhatap olan kişiler,”*
- *“PTT Genel Müdürlüğü, radyo ve televizyon kurumları, verginin mükellefleridir.”*
- *“Şans ve talih oyunlarını düzenleyenler,”*
- *“GVK 70. maddesi gereğince mal ve haklarını kiralayanlar verginin mükellefidir.”*

Türk KDVK, Avrupa Birliği Çerçeve Direktifine kıyasla KDV’de yer alan teslim ve hizmetleri geniş bir şekilde ele almıştır. Çerçeve Direktif ’inde ise “mal teslimi ve hizmet ifası” kısaca tanımlanmıştır.

AB ülkelerinde uygulanan KDV istisnaları genel itibariyle olarak Türkiye’de de uygulanmaktadır. Fakat yine de AB KDV’si ile Türk KDV arasında farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemizde uygulanan KDV istisnaları 7 ayrı grupta ele alınmaktadır. Bunlar 3065 Sayılı KDVK 11-19 maddelerini kapsamaktadır. Topluluk ile Türk KDV istisnalar konusunda karşılaştırıldığında ülkemizde uygulanan tam-kısmi istisna uygulamaları, Topluluğun KDV uygulamasında yer alan ancak ülkemizde yer verilmeyen istisnai durumları veya Türk KDVK yer verilen fakat AB KDV’sinde yer almayan istisnai durumlar; ilgili Direktif ve Kanunlarda yer almaktadır.

AB ülkelerinde KDV’de uygulanan istisnai durumlar genel olarak eğitim, kültürel ve sosyal amaçlı olup Türkiye’den bu istisnai durumlar farklılık yaratmaktadır. Ülkemiz de ise genel itibariyle istisnaya tabi olacak konular ekonomik amaçlı olup belli bir sektörün veya bölgenin ekonomik kalkınmasına yardım amaçlıdır. Türkiye’de uygulanan istisnalar; serbest bölgelere yapılan hizmetler, yap-işlet- devret modeli kapsamında ortaya konulan projelerin mal ve hizmet teslim ifaları, yatırım teşvik belgesine sahip mükellefler makine ve teçhizat yardımı, liman ve hava meydanlarının genişletilmesi gibi durumları yaptırır – yapan mükelleflere mal veya inşaat taahhüt vb. konular KDV’den istisna tutulmuştur. AB’de uygulanan fakat ülkemizde uygulanmayan istisnalar ise; eğitim ve öğretimde istisna, dışçiler tarafından verilen hizmetlerde, dış protezlerinin tesliminde, kamu yararına yapılan müze – hayvanat bahçelerinin kuruluş hizmetleri, kamu yararına çalışan hastaneler vb. konular KDV’den istisna tutulmuştur.

AB ülkelerinde Ortak KDV Direktifinde yer alan ithalatın “*Varış Ülkesinde Vergileme*” ilkesine ülkemizde uygunluk sağlanmıştır. Bu bağlamda ülkeye giren mallar vergilendirilirken ülkeden çıkan malların (ihraç edilen) üzerine düşen KDV iade edilmektedir. KDV Kanunu’nun 11. maddesi gereğince ihraç edilen mallar “*Varış Ülkesinde Vergileme Prensibine*” tabi tutulmuştur (Bilici, 2018: 93; 3065 Sayılı KDV Kanunu).

Türk KDV’si gelir tipi özelliğine sahiptir. Fakat AB Ortak KDV’si ise tüketim tipi kullanılmaktadır. Ülkemizde yatırım mallarına ödenen KDV için Hazine Müsteşarlığı teşvik belgesi vermesi durumunda amortisman tabi bu mallar için KDV istisnaları arasında yer alacaktır. Aynı zamanda teşvik belgesi elinde olmadan yapılan yatırımlar için ise tüketim tipi³ KDV uygulaması yapılmaktadır (Bilici, 2018:100).

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında KDV oranı %10’dur. Cumhurbaşkanı bu oranı 4 katına kadar arttırabilir ve aynı zamanda %1’e kadar da düşürme yetkisi bulunmaktadır (3065 Sayılı KDVK Md. 28). Fakat ülkemizde mal teslim ve hizmet ifasında uygulanmakta olan %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı oran bulunmaktadır. AB’de ise indirilmiş oran %5 ile standart oran %15 olmak üzere ikili oran uygulanmaktadır. Bu durumda ülkemizde uygulanan KDV oranları AB’nin uygulamış olduğu oranlardan fazladır. AB’de gıda ürünlerine uygulanan KDV oranı

³ Tüketim Tipi; Amortisman tabi yatırım malları için ödenen KDV’nin 1 yıl içerisinde indirilmesi durumudur.

%5 iken Türkiye’de ise %8’dir. Yine aynı şekilde AB’de sağlık harcamalarında %5 KDV uygulanırken, ülkemizde %8 oranında KDV’ye tabi tutulmaktadır.

4.3.2. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi

Ülkemizde ÖTV’den önce 13 adet vergi ve fon uygulanmaktaydı. AB ile vergi uyumu sağlamak amacıyla 1995 yılında ilk ÖTV taslağı hazırlanmıştır. Fakat taslak kabul edilmemiştir. 4760 Sayılı ÖTVK ise 12.06.2002 tarihinde Resmi Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. ÖTVK’nın yürürlüğe girmesiyle uygulanan 13 adet vergi vb. uygulamalar ortadan kaldırılmıştır (Bilici, 2018: 161)

ÖTV’nin kabul edilmesinin asıl sebepleri Türkiye’nin IMF’ye vermiş olduğu taahhüt, AB’nin vergi mevzuatına uyum ve vergi sistemimizin anlaşılır olmamasıdır.

ÖTV’nin konusunu oluşturan ürünler ÖTVK 1. maddesinde yer almakta olup 4 ayrı ekte verilmiştir (Bilici, 2018: 162; 4760 Sayılı ÖTVK):

- *“I sayılı listenin A Cetvelinde bulunan benzin, motorin, doğalgaz vb. petrol ürünleri ile yine aynı listenin B Cetvelinde yer alan benzol, ksilol, solvent vb. ürünler,*
- *II sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, yarı römorklar için çekiciler vb. araçlar,*
- *III sayılı listede ise alkollü ve alkolsüz ürünler ile tütün ve tütün benzeri ürünler,*
- *IV sayılı listede ise elektronik ve beyaz eşyaların yanı sıra lüks tüketim ürünleri olarak sayılan havyar, kozmetik ürünler, poşetlenerek satılan kitaplar”* da bu ekte yer almaktadır.

Yukarıda yer alan maddelere bakıldığında Türk ÖTV’sinde motorlu taşıtlar ve alkollü içecekler kısmında yer alan “kolalı içecekler” üzerinden ÖTV alınmakta olduğu fakat AB ÖTV’sinde böyle bir durum olmadığı görülmektedir. Ayrıca ülkemizde doğalgazın sanayide kullanılması durumunda ÖTV alınmakta olup AB ÖTV’sinde alınmamaktadır. Fakat AB ÖTV’sinde kömür ve elektrik kullanımından vergi alınırken, Türk ÖTV’si kapsamında yer almamaktadır. Aynı zamanda Türk ÖTV’sinin IV sayılı ekinde yer alan elektronik ve beyaz eşyaların yanı sıra lüks tüketim ürünleri olarak yer alan havyar, kozmetik ürünler ve poşetlenerek satılan kitaplar üzerinden ÖTV alınırken, AB ÖTV’sinde böyle bir durum söz konusu değildir.

ÖTVK 3. maddesi gereğince vergiyi doğuran olay ise yukarıda yer alan herhangi bir ürünün veya ürünlerin teslimi ve edinimi ile ortaya çıkmaktadır. KDV’de olduğu gibi bu ürünlerin ithalatı vergiye tabidir.

ÖTV’de de KDV’de olduğu gibi; ihracat istisnası, diplomatik istisnalar ve diğer istisnalar bulunmaktadır (Alptekin, 2013: 243-244).

Türk Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında oran yapısı itibariyle ad valorem (değer) esasına dayanmaktadır. I. Sayılı listede yer alan mallar için oranlar maktu olarak (kilogram, litre, metreküp vb.) belirlendiği görülmektedir. III Sayılı listede yer alan ürünler için ise hem nispi hem de maktu vergi alınmaktadır. Yani Türk ÖTVK ad valorem esasına dayalı fakat karma yapıda olduğu görülmektedir. AB’de uygulanan ÖTV ise spesifik (miktar) ölçüye göre belirlenmektedir.

4.4. Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler vergi mükellefi tarafından vergisi ödenen gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler gelir vergisi, kurumlar vergisi (KV) ve yerel bazı vergilerden oluşmaktadır. Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma ’da yer alan hükümlerde dolaysız vergilerin uyumlaştırması konusu açıkça belirtilmemiş olsa da dört temel özgürlüğü engellediği aşama da ülkeler bu vergi türlerinde uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir. Bu temel özgürlükler ise; kişiler, mallar, sermayeler ve hizmetlerden oluşmaktadır. Birlik dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda ilerleme kaydedememiş ancak kurumlar vergisi alanına daha fazla odaklanma yaşamışlardır.

Dolaysız vergiler alanında, gelir ve kurumlar vergisinde her ülke kendi sosyoekonomik koşullarını dikkate alarak vergi tarifelerini düzenlemektedir. Özellikle Birliğe üye ülkeler kurumlar vergisi alanında şirketler ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Bu düzenlemeler ile yerli şirketlerin yabancı şirketlere göre daha avantajlı konuma geçmeleri ayrımcı vergileme yasağı getirilerek engellenmeye çalışılmıştır

Dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının dolaylı vergilere oranla yüksek olması ülkeler açısından istenilen durumdur. Çünkü dolaysız vergilerde bireyin ödeme gücüne göre vergileme ilkesi uygulanmakta ve adil bir vergileme sistemi oluşmaktadır.

Tablo 20’de 2010-2017 yılları arasında AB ülkeleri dolaysız vergi gelirlerinin GSYH içindeki payları yer almaktadır. Bu tabloya göre AB-28’in GSYH içindeki dolaysız vergi geliri payı 2017 yılında %13,4’tür. 2010-2012 yılları arasında ortalama bu oran %12,6 olduğu Tablo 20’de görülmektedir.

Tablo 20: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri Dolaysız Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	12,3	12,5	12,9	13,2	13,1	13,2	13,2	13,4
AB-19	11,7	12,0	12,5	12,9	12,8	12,9	12,9	13,1
Belçika	16,1	16,6	17,1	17,8	17,8	17,5	17,1	17,7
Bulgaristan	5,1	4,8	4,9	5,4	5,7	5,7	5,6	6,0
Çek Cumhuriyeti	6,8	7,0	7,0	7,2	7,3	7,2	7,6	7,7
Danimarka	28,7	28,7	29,4	30,4	33,3	30,8	30,0	29,9
Almanya	10,8	11,2	11,8	12,2	12,2	12,4	12,8	13,0
Estonya	6,6	6,3	6,6	7,2	7,4	7,8	7,5	7,2
İrlanda	11,8	12,3	12,9	12,9	12,9	10,8	10,8	10,6
Yunanistan	8,4	9,3	10,9	10,6	9,8	9,7	10,3	10,1
İspanya	9,7	9,9	10,6	10,8	10,7	10,7	10,5	10,7
Fransa	11,6	12,2	12,9	13,4	13,2	13,2	13,1	13,5
Hırvatistan	6,6	6,4	6,3	6,5	6,3	6,1	6,5	6,3
İtalya	14,3	14,3	15,0	15,3	14,7	14,8	15,0	14,6
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	9,4	10,1	9,9	10,3	10,3	9,9	9,5	9,4
Letonya	7,4	7,3	7,7	7,7	7,8	7,9	8,4	8,5
Litvanya	4,6	4,3	4,8	5,0	5,0	5,4	5,7	5,4
Lüksemburg	14,4	14,0	14,4	14,4	13,8	14,6	15,2	15,6
Macaristan	7,8	6,3	6,8	6,6	6,8	7,0	7,5	7,4
Malta	12,5	12,6	13,3	13,8	13,7	13,0	13,5	14,1
Hollanda	11,2	10,7	10,2	10,2	10,8	11,5	11,8	13,0
Avusturya	12,7	12,8	13,1	13,7	13,8	14,2	12,9	13,0
Polonya	6,7	6,7	7,0	6,7	6,8	6,9	7,1	7,4
Portekiz	8,5	9,5	9,1	11,4	11,0	10,9	10,2	10,1
Romanya	5,8	6,1	5,8	5,9	6,2	6,6	6,4	6,1
Slovenya	8,1	7,9	7,6	7,0	7,2	7,2	7,5	7,6
Slovakya	5,6	5,7	5,8	6,4	6,8	7,3	7,3	7,4
Finlandiya	15,7	16,1	15,9	16,5	16,7	16,9	16,7	17,0
İsveç	18,2	17,6	17,4	17,8	17,8	18,4	18,8	18,9
Birleşik Krallık	15,0	14,9	14,2	14,1	13,7	13,9	14,2	14,5

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB ülkeleri arasında dolaysız vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının en yüksek olduğu ülke %29,9 oranıyla Danimarka'dır. Aynı zamanda İsveç ve Belçika'da GSYH içinde dolaysız vergi payının yüksek olduğu görülmektedir (Tablo 20).

2017 yılı itibariyle dolaysız vergilerin GSYH içerisindeki payının en düşük olduğu Avrupa ülkesi %5,4 ile Litvanya olurken Bulgaristan %6 ve Romanya ise %6,1 oranlarıyla en düşük Avrupa ülkeleri arasındadır (Tablo 20).

Vergi yükümlüsünün dolaysız vergilerde kim olduğunun bilinmesinden ötürü dolaylı vergilere göre daha adaletli bir ortam söz olmaktadır. Buna göre GSYH içinde dolaysız vergilerin payının yüksek olduğu ülkelerde vergide adaletin yüksek olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Aşağıda yer alan Tablo 21'de ise 2010 -2017 yılları arasında AB ülkelerinde toplanan dolaysız vergi hasılatının toplam vergi hasılatları içindeki payları yer almaktadır.

2017 yılında Birliğe üye ülkelerde dolaysız vergilerden elde edilen vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oran %65,4 ile Danimarka'ya aittir. İrlanda %45,8 ile Malta ise %44 oranlarıyla en yüksek paya sahiptirler. Danimarka, İrlanda ve Malta gibi dolaysız vergi hasılatının dolaylı vergi hasılatına göre fazla olan Avrupa ülkelerinde vergide adaletin yüksek olduğu söylenebilmektedir (Tablo 21).

2017 yılında dolaysız vergilerden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içerisinde en düşük paya sahip ülke ise %16,6 oranıyla Hırvatistan'dır. Tablo 11 ve 12 incelendiğinde Hırvatistan'da dolaylı vergilerin GSYH içinde payı ile toplam vergi gelirleri içindeki payının bir hayli yüksek olduğu görülmüştür (Tablo 21).

2010-2017 yılları arasında Birliğe üye ülkelerin dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları incelendiğinde istikrarlı olduğu görülmektedir. AB-28 ortalaması ise 2017 yılında %34,3 oranına sahiptir (Tablo 21).

Tablo 21: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	33,2	33,3	33,6	34,0	33,9	34,2	34,2	34,3
AB-19	30,8	31,2	31,7	32,2	31,9	32,2	32,3	32,6
Belçika	37,3	37,9	38,1	39,1	39,2	38,8	38,5	39,5
Bulgaristan	19,5	19,1	18,4	18,9	19,9	19,5	19,4	20,4
Çek Cumhuriyeti	20,8	20,7	20,3	20,6	21,6	21,2	21,8	21,8
Danimarka	63,8	63,7	64,2	65,7	68,2	66,4	65,3	65,4
Almanya	29,4	30,2	31,1	32,0	32,1	32,4	33,0	33,3
Estonya	19,8	19,9	20,8	22,7	23,0	23,4	22,4	22,1
İrlanda	42,6	43,8	45,5	44,8	44,8	46,0	45,8	46,1
Yunanistan	26,1	27,8	30,4	29,6	27,2	26,6	26,7	26,1
İspanya	31,0	31,7	33,0	32,6	31,9	31,7	31,4	31,6
Fransa	27,4	28,1	28,9	29,3	28,9	29,0	28,7	29,0
Hırvatistan	18,4	18,2	17,6	17,9	17,1	16,4	17,2	16,6
İtalya	34,6	34,4	34,4	35,1	34,1	34,3	35,4	34,8
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	29,5	31,8	31,2	32,7	30,8	29,8	28,8	27,6
Letonya	26,0	25,8	26,4	26,4	26,3	26,2	27,1	27,6
Litvanya	16,3	16,0	17,9	18,4	18,3	18,8	19,0	18,2
Lüksemburg	38,3	37,7	37,4	37,4	36,6	38,9	39,9	40,3
Macaristan	21,1	17,2	17,7	17,4	17,8	18,0	19,0	19,4
Malta	39,0	39,3	40,9	42,3	42,3	42,3	43,4	44,0
Hollanda	31,6	30,3	28,7	28,3	29,1	31,1	30,7	33,4
Avusturya	30,9	31,0	31,3	32,0	32,3	32,9	30,8	31,1
Polonya	21,3	21,2	21,8	21,1	21,3	21,4	21,3	21,5
Portekiz	28,0	29,3	28,8	33,5	32,1	31,5	30,0	29,4
Romanya	21,9	21,5	20,9	21,7	22,6	23,6	24,9	24,4
Slovenya	21,7	21,4	20,4	19,2	19,7	19,8	20,5	20,7
Slovakya	20,1	20,1	20,6	21,1	22,1	22,9	22,7	22,3
Finlandiya	38,4	38,2	37,2	37,9	38,1	38,5	38,0	39,3
İsveç	42,0	41,5	40,9	41,5	41,8	42,6	42,5	42,7
Birleşik Krallık	44,7	43,9	42,7	42,7	42,2	42,3	42,5	42,6

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

4.4.1. Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi

Gelir vergisi ile ilgili genel bir tanım yapmak gerekirse gerçek kişilerin gelirlerini konu alan kişisel, genel ve dolaysız vergi türüdür. Bu vergi türünün kişisel olmasının sebebi mükellefin kişisel ve ailevi durumu ile çeşitli öznel koşullar dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Genel ve dolaysız olması ise vergiye tabi gelir elde eden gerçek kişileri ele almasından kaynaklı olup kanun koyucu tarafından bu verginin

başkasına yansıtılmama durumundan kaynaklanmaktadır. Ayrıca gelir vergisinin kaynağının gelir olmasının yanında diğer vergi türlerinden ayrılmasının asıl sebebi konusu ve matrahının da gelir olmasından kaynaklıdır (Oktar, 2016: 1).

AB'ye üye ülkeler gelir vergisi alanında uyuma gitmemiş olup her ülke kendi kanunu oluşturmuştur. Bunun sebebi ise her ülke gelir vergisini, gelirin tekrardan dağıtımını için kullanmak istemesinden kaynaklanmaktadır. Birlik genel olarak kişisel gelir vergisi konusunda kadın – erkek eşitliği üzerinde durmuş ve evli çiftler arasında tarafsız olunması üzerine yoğunlaşmıştır. Birliğe üye ülkeler kendi bütçe ve vergi politikaları çerçevesinde bu vergi türünü düzenlemekte fakat sermaye akımlarını dikkate alması zorunluluğu bulunmakta olup birbirlerinden çokta fazla bağımsız hareket etmemektedirler (Saraçoğlu, 2006: 59).

Gelir vergisiyle ilgili olarak Topluluk genel anlamda çifte vergilendirme, tasarruf vergilendirme, kar payı vergilendirmesi ve emeklilik kesintileri üzerine çalışmalar yapmıştır.

Tablo 22'de AB ülkelerinde uygulanan kişisel gelir vergisi oranları yer almaktadır.

Tablo 22: 2010-2019 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
AB-28	38,5	38,4	38,7	39,2	39,2	39,0	38,9	39,0	39,0	39,4
AB-19	39,7	40,6	41,1	42,3	42,3	42,0	42,0	42,3	42,6	43,2
Belçika	53,7	53,7	53,7	53,8	53,8	53,7	53,2	53,2	53,2	53,1
Bulgaristan	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Çek Cumhuriyeti	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Danimarka	55,4	55,4	55,4	55,6	55,6	55,8	55,8	55,8	55,9	55,9
Almanya	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Estonya	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İrlanda	47,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0
Yunanistan	49,0	49,0	49,0	46,0	46,0	48,0	48,0	55,0	55,0	55,0
İspanya	43,0	45,0	52,0	52,0	52,0	45,0	45,0	43,5	43,5	43,5
Fransa	45,4	46,6	50,3	50,3	50,3	50,2	50,2	50,2	51,5	51,5
Hırvatistan	50,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	42,5	42,5	42,5
İtalya	45,2	47,3	47,3	47,3	47,8	48,8	48,8	47,2	47,2	47,2
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	30,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Letonya	26,0	25,0	25,0	24,0	24,0	23,0	23,0	23,0	31,4	31,4
Litvanya	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	27,0
Lüksemburg	39,0	42,1	41,3	43,6	43,6	43,6	43,6	45,8	45,8	45,8
Macaristan	40,6	20,3	20,3	16,0	16,0	16,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Hollanda	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	51,8
Avusturya	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Polonya	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0
Portekiz	45,9	50,0	49,0	56,5	56,5	56,5	56,5	56,2	53,0	53,0
Romanya	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	10,0	10,0
Slovenya	41,0	41,0	41,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Slovakya	19,0	19,0	19,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Finlandiya	49,0	49,2	49,0	51,1	51,5	51,6	51,6	51,4	51,1	51,1
İsveç	56,6	56,6	56,6	56,7	56,9	57,0	57,1	57,1	57,1	57,2
Birleşik Krallık	50,0	50,0	50,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB'ye üye 28 ülkenin uygulamış olduğu gelir vergisi oranlarının ortalaması %39'larda olduğu görülmektedir. Refah seviyesi bir hayli yüksek olan İsveç'in 2019 yılında gelir vergisi oranının %57,2 olduğu görülmekte ve en yüksek oranı uygulamaktadır. 2019 yılı itibariyle Danimarka (%55,9) ve Yunanistan (%55) en yüksek gelir vergisi uygulayan Avrupa ülkeleri arasında ikinci ve üçüncü sırada yer almaktadır.

Gelir vergisinde en düşük orana sahip Avrupa ülkeleri ise Bulgaristan ve Romanya'dır. Romanya 2010-2017 yıllarında gelir vergisi oranının %16 olduğu ve bu oranda %6'lık bir düşüş yaparak 2018 yılından itibaren %10 gelir vergisi oranı uygulamakta olduğu görülmektedir. Litvanya'nın ise 2019 yılında gelir vergisi oranını yükselttiği görülmüştür (Tablo 22).

Tablo 23'te 2010-2017 yılları arasında AB ülkelerinde gelir vergisi tahsilatının GSYH içerisindeki payı yer almaktadır.

Tablo 23: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisinin GSYH İçindeki Payları (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	8,9	8,9	9,2	9,4	9,4	9,4	9,3	9,4
AB-19	8,5	8,6	9,0	9,2	9,2	9,2	9,1	9,2
Belçika	12,1	12,3	12,5	13,0	13,0	12,6	12,1	12,1
Bulgaristan	2,8	2,7	2,8	2,9	3,2	3,1	3,0	3,3
Çek Cumhuriyeti	3,3	3,5	3,6	3,7	3,7	3,6	3,8	4,0
Danimarka	24,9	24,9	25,2	26,0	29,0	26,4	25,6	25,4
Almanya	8,1	8,2	8,6	8,9	8,9	9,0	9,1	9,4
Estonya	5,3	5,1	5,2	5,4	5,7	5,7	5,8	5,7
İrlanda	8,7	9,1	9,6	9,4	9,4	7,5	7,5	7,3
Yunanistan	4,0	4,7	6,9	5,9	5,9	5,7	5,8	6,2
İspanya	7,1	7,4	7,6	7,7	7,7	7,3	7,3	7,5
Fransa	7,7	7,9	8,5	8,8	8,8	8,8	8,7	8,7
Hırvatistan	3,5	3,4	3,7	3,8	3,9	3,5	3,6	3,3
İtalya	11,3	11,2	11,9	11,9	11,9	12,1	11,9	11,8
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	3,4	3,5	3,5	2,8	2,7	2,7	2,8	3,1
Letonya	6,2	5,6	5,7	5,8	5,9	5,9	6,3	6,6
Litvanya	3,6	3,5	3,5	3,6	3,6	3,8	4,0	3,9
Lüksemburg	7,9	8,2	8,4	8,7	8,7	9,1	9,4	9,1
Macaristan	6,4	4,8	5,3	5,0	4,9	4,9	4,9	5,1
Malta	5,9	6,4	6,6	6,8	6,6	6,2	6,6	6,9
Hollanda	7,6	7,3	6,8	6,7	6,9	7,4	7,1	8,3
Avusturya	9,6	9,6	9,9	10,1	10,4	10,8	9,3	9,3
Polonya	4,3	4,3	4,5	4,5	4,6	4,7	4,8	5,0
Portekiz	5,4	6,0	5,8	7,7	7,7	7,3	6,8	6,5
Romanya	3,2	3,3	3,4	3,4	3,5	3,7	3,6	3,6
Slovenya	5,6	5,6	5,7	5,1	5,0	5,1	5,2	5,1
Slovakya	2,6	2,8	2,9	2,9	3,0	3,1	3,3	3,4
Finlandiya	12,0	12,3	12,5	12,8	13,4	13,3	13,0	12,6
İsveç	14,8	14,4	14,7	14,9	14,9	15,1	15,7	15,8
Birleşik Krallık	9,6	9,6	9,1	9,0	8,8	9,0	9,1	9,2

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Bu tablo çerçevesinde 2017 yılı AB-28 ortalamasının %9,4 olduğu görülmektedir. Buna göre Tablo 20'de yer alan AB-28 dolaysız vergi gelirlerin GSYH içindeki payının büyük kısmını gelir vergisinden elde edilen vergi gelirleri oluşturmaktadır.

2017 yılına göre gelir vergisinin, GSYH içindeki payının en yüksek olduğu ülkeler Danimarka (%25,4), İsveç (%15,8) ve Finlandiya (12,6)'dır. GSYH içinde gelir vergisinin en düşük paya sahip olduğu Avrupa ülkeleri ise Güney Kıbrıs Rum Kesimi (%3,1), Bulgaristan (%3,3) ve Hırvatistan (%3,3)'dır (Tablo 23).

Aşağıda yer alan Tablo 24'te ise 2010-2017 yılları itibariyle gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. Bu tabloya göre 2010-2017 yılları arasında AB-28'in gelir vergisinden elde ettiği vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içinde payının %24'lerde olduğu görülmektedir.



Tablo 24: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	23,8	23,6	24,0	24,2	24,3	24,3	24,0	24,1
AB-19	22,4	22,3	22,8	23,0	23,0	23,1	22,8	22,9
Belçika	28,0	28,2	27,9	28,5	28,6	27,9	27,4	27,0
Bulgaristan	10,9	10,7	10,7	10,2	11,3	10,7	10,5	11,1
Çek Cumhuriyeti	10,1	10,5	10,4	10,6	11,0	10,5	11,0	11,3
Danimarka	55,3	55,3	55,1	56,3	59,3	57,0	55,8	55,6
Almanya	22,1	21,9	22,7	23,3	23,4	23,5	23,5	23,9
Estonya	15,9	16,1	16,4	17,2	17,6	17,2	17,3	17,4
İrlanda	31,4	32,5	33,9	32,8	32,6	32,0	32,0	31,7
Yunanistan	12,4	14,1	19,3	16,6	16,3	15,5	15,1	15,9
İspanya	22,6	23,6	23,7	23,3	22,9	21,8	21,7	22,1
Fransa	18,2	18,2	19,1	19,4	19,3	19,2	19,1	18,7
Hırvatistan	9,6	9,8	10,3	10,6	10,5	9,5	9,6	8,7
İtalya	27,4	26,9	27,4	27,5	27,7	28,2	28,1	28,0
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	10,8	11,0	11,2	8,8	7,9	8,2	8,6	9,1
Letonya	21,8	19,7	19,7	19,8	19,9	19,8	20,4	21,2
Litvanya	12,7	12,8	12,9	13,3	13,2	13,3	13,4	13,0
Lüksemburg	20,9	22,1	21,8	22,7	23,1	24,4	24,6	23,5
Macaristan	17,1	13,2	13,7	13,1	12,9	12,7	12,3	13,3
Malta	18,5	20,0	20,3	21,0	20,3	20,1	21,0	21,6
Hollanda	21,5	20,6	19,2	18,7	18,6	20,1	18,4	21,5
Avusturya	23,5	23,4	23,7	23,7	24,3	24,9	22,3	22,3
Polonya	13,8	13,6	13,9	14,0	14,3	14,4	14,4	14,6
Portekiz	17,6	18,5	18,3	22,6	22,5	21,2	19,8	18,8
Romanya	12,3	11,7	12,3	12,3	12,8	13,1	14,1	14,3
Slovenya	15,0	15,2	15,3	13,9	13,8	13,9	14,3	14,1
Slovakya	9,5	9,9	10,4	9,7	9,6	9,7	10,3	10,2
Finlandiya	29,5	29,2	29,3	29,3	30,6	30,2	29,6	29,2
İsveç	34,2	33,9	34,6	34,7	35,0	35,1	35,4	35,5
Birleşik Krallık	28,7	28,2	27,4	27,4	27,1	27,4	27,1	27,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2017 yılı gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu Avrupa ülkeleri Danimarka (%55,6), İsveç (%35,5) ve İrlanda (%31,7)'dir. Danimarka en yüksek gelir vergisi tahsilatından vergi geliri elde eden Avrupa ülkesi konumundadır. 2017 yılında en düşük gelir vergisinden, vergi geliri elde eden ülke ise Hırvatistan'dır. Hırvatistan, en yüksek vergi gelirini dolaylı vergiler üzerinden elde etmektedir (Tablo 24).

4.4.2. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi

Dolaylı vergilerin aksine doğrudan vergiler Avrupa Topluluğu kapsamında uyumlaştırmaya gerek duyulmamıştır. Fakat Avrupa Topluluklarının kuruluşundan bu yana şirket vergilendirmesi iç piyasanın tam anlamıyla kurulması ve tamamlanması için önemli bir unsur olduğu dikkat çekmektedir.

1962 yılında Neumark Raporu ile 1970 yılında Tempel Raporu gibi çalışmalarda Kurumlar vergisinin sınırlı da olsa uyumlaştırılması gerektiği ortaya atılmıştır. Bu çalışmalarda kar payları üzerinde çifte vergilendirmenin azaltılması gerektiği sonucuna varılmıştır. 1990 yılında toplanan Avrupa Komisyonu kurumlar vergisindeki farklılıkların iç pazardaki yatırım kararlarını ve rekabeti etkileyip etkilemediğini araştırması için Hollanda Maliye Bakanı Onno Rubing'in başkanlık ettiği bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite kurmuştur. 1992 yılında komite tarafından hazırlan Rubing Raporu'nun yayınlanmasıyla çifte vergilendirme ile vergi kaçakçılığının önlenmesi gerektiğine ve aynı zamanda etkili bir vergilendirmenin sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır. Bu rapor Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmiş ve Rubing raporunda yer alan somut tekliflerin bazılarında çok az da olsa ilerleme kaydedilmiştir.

2001 yılının Ekim ayında toplanan Avrupa Konseyi şirket vergilendirmesi ile ilgili yeni planlar ortaya sunmuş olup iç pazarda ve sınır ötesi ticarete bireysel vergi engellerinin kaldırılması için adımlar atılmıştır. Bununla birlikte Konsey uzun vadede Avrupa Şirketlerinin AB çapında karları üzerinden tek bir konsolide taban kullanılması gerektiğine karar kırmıştır (European Union, Company Tax).

Tablo 25'te AB ülkelerinde 2010-2019 yılları arasında uygulanan kurumlar vergisi oranları yer almaktadır.

Tablo 25: 2010-2019 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
AB-28	23,2	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	22,2	21,9	21,7
AB-19	24,5	24,3	24,3	25,0	24,7	24,6	24,3	24,6	24,1	23,9
Belçika	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	29,6	29,6
Bulgaristan	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Çek Cumhuriyeti	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Danimarka	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5	22,0	22,0	22,0	22,0
Almanya	29,5	29,6	29,6	29,6	29,7	29,8	29,8	29,9	29,9	29,9
Estonya	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İrlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Yunanistan	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0	29,0	28,0
İspanya	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Fransa	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0	34,4	44,4	34,4	32,0
Hırvatistan	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0	18,0	18,0
İtalya	31,4	31,4	31,3	31,3	31,3	31,3	31,3	27,8	27,8	27,8
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Letonya	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	20,0	20,0
Litvanya	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Lüksemburg	28,6	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2	29,2	27,1	26,0	24,9
Macaristan	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	10,8	10,8	10,8
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Hollanda	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Avusturya	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Polonya	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portekiz	29,0	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	29,5	31,5	31,5
Romanya	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Slovenya	20,0	20,0	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	19,0	19,0	19,0
Slovakya	19,0	19,0	19,0	23,0	22,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0
Finlandiya	26,0	26,0	24,5	24,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İsveç	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	21,4
Birleşik Krallık	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0	19,0	19,0	19,0

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

AB’de yer alan ülkelerin her birinin sermaye hareketleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu sebepten dolayı Tablo 25’te yer alan kurumlar vergisi oranları her ülkenin farklıdır. Buna göre 2019 yılı itibariyle %35 ile en yüksek kurumlar vergisi oranı uygulayan Avrupa ülkesi Malta’dır. Fransa ise %32 ile en yüksek kurumlar vergisi oranı uygulayan bir diğer Avrupa ülkesidir. Ayrıca tablo incelendiğinde Fransa’da 2010-2019 yılları arasında kurumlar vergisi oranlarında ciddi değişiklikler olduğu görülmekte ve 2017 yılında %44 kurumlar vergisi oranıyla en yüksek şirket vergilendirmesini gerçekleştirmiştir. 2018 yılı itibariyle Fransa kurumlar vergisi oranını %10 azaltmış olsa da Birlik içinde farklı kurumlar vergisi uygulamasına engel olamamıştır. Bulgaristan %10 ve Macaristan %10,8 oranıyla en düşük kurumlar vergisi oranı uygulayan Avrupa ülkeleridir. (Tablo 25).

2019 yılı AB-28 ortalaması incelendiğinde %21,7 olduğu görülmektedir. 2010 yılındaki ortalama oran %23, 2 iken bu seviye %1,5 oranında azalma göstermiştir.

AB ülkelerinin Tek Pazar hedefinin gerçekleşmesi için sermayenin serbest dolaşımının sağlanması gerekmektedir. Bunun sonucunda kurumlar vergisinde yakınlaştırma çalışmaları hız kazanmıştır. 1985 yıllarından bu yana %10-%50'lerde olan kurumlar vergisi oranları 2000 yılında Lizbon Stratejisi ile Avrupa ülkeleri kurumlar vergisi oranlarını birbirlerine yakınlaştırmışlardır.

Aşağıda yer alan Tablo 26'da 2010-2017 dönemi AB ülkelerinde kurumlar vergisi tahsilatının GSYH içindeki payı yer almaktadır.

Buna göre AB-28'in 2017 yılı kurumlar vergisi ortalamasının GSYH içindeki payı %2,7 olduğu görülmektedir. Bu oran 2010-2017 yılları arasında istikrarlı olduğu ilgili tablodan anlaşılmaktadır. Buna göre Tablo 20'de yer alan AB 28 ortalamasının dolaysız vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının küçük bir kısmını, kurumlar vergisinden elden edilen vergi gelirlerinin oluşturduğu görülmektedir (Tablo 26).

2017 yılına göre kurumlar vergisinin GSYH içindeki payının en yüksek olduğu AB ülkeleri sırasıyla Malta (%6,5), Güney Kıbrıs Rum Kesimi (%5,7) ve Lüksemburg (%5,2)'tur. GSYH içinde 2017 yılı itibariyle en düşük kurumlar vergisi payına sahip Avrupa ülkeleri ise Litvanya (%1,5), Estonya (%1,5) ve Letonya (%1,6)'dır (Tablo 26).

Tablo 26: 2010-2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	2,4	2,4	2,5	2,5	2,4	2,5	2,6	2,7
AB-19	2,2	2,4	2,4	2,5	2,4	2,5	2,6	2,7
Belçika	2,5	2,8	3,0	3,1	3,1	3,3	3,4	4,1
Bulgaristan	1,9	1,8	1,7	2,1	2,0	2,1	2,1	2,3
Çek Cumhuriyeti	3,2	3,2	3,1	3,2	3,3	3,4	3,5	3,5
Danimarka	2,3	2,2	2,6	2,8	2,8	2,8	2,9	3,0
Almanya	2,1	2,4	2,5	2,4	2,4	2,3	2,6	2,7
Estonya	1,3	1,2	1,4	1,7	1,7	2,1	1,7	1,5
İrlanda	2,4	2,2	2,3	2,4	2,4	2,6	2,7	2,8
Yunanistan	2,5	2,1	1,1	1,1	1,9	2,1	2,5	1,9
İspanya	2,0	1,9	2,3	2,2	2,1	2,4	2,3	2,3
Fransa	2,3	2,6	2,7	2,8	2,7	2,6	2,6	2,9
Hırvatistan	1,9	2,3	2,0	2,0	1,8	1,9	2,2	2,3
İtalya	2,3	2,2	2,3	2,5	2,2	2,0	2,1	2,1
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	5,6	6,2	5,7	6,5	6,3	5,9	5,7	5,7
Letonya	1,0	1,4	1,6	1,6	1,5	1,6	1,7	1,6
Litvanya	1,0	0,8	1,3	1,4	1,4	1,5	1,6	1,5
Lüksemburg	5,8	5,0	5,1	4,8	4,3	4,4	4,6	5,2
Macaristan	1,1	1,1	1,3	1,2	1,5	1,7	2,2	1,9
Malta	5,7	5,4	5,9	6,2	6,0	6,1	6,3	6,5
Hollanda	2,3	2,2	2,1	2,1	2,5	2,7	3,3	3,3
Avusturya	2,0	2,1	2,1	2,2	2,2	2,3	2,4	2,5
Polonya	1,9	2,0	2,1	1,8	1,7	1,8	1,8	1,9
Portekiz	2,7	3,1	2,7	3,3	2,8	3,1	3,0	3,2
Romanya	2,1	2,3	1,9	2,0	2,1	2,3	2,2	2,0
Slovenya	1,8	1,7	1,2	1,2	1,4	1,5	1,6	1,8
Slovakya	2,5	2,4	2,4	2,9	3,3	3,7	3,5	3,5
Finlandiya	2,4	2,6	2,1	2,4	1,9	2,2	2,2	2,7
İsveç	3,1	3,0	2,5	2,7	2,6	2,9	2,9	2,9
Birleşik Krallık	3,0	2,9	2,7	2,6	2,5	2,4	2,7	2,9

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 27’de ise 2010-2017 yılları itibariyle kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payına yer verilmiştir. Buna göre 2010-2017 yılları arasında AB-28’in kurumlar vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içinde %6,51’lerde olduğu görülmektedir.

Tablo 27: 2010- 2017 Dönemi Avrupa Birliği Ülkeleri Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AB-28	6,3	6,5	6,5	6,4	6,3	6,4	6,7	7,0
AB-19	5,9	6,2	6,2	6,2	6,0	6,2	6,5	6,7
Belçika	5,9	6,4	6,7	6,8	6,9	7,4	7,8	9,2
Bulgaristan	7,4	6,9	6,3	7,3	7,1	7,4	7,3	7,7
Çek Cumhuriyeti	9,8	9,5	9,2	9,3	9,8	10,0	10,1	9,8
Danimarka	5,0	4,8	5,7	6,1	5,8	6,1	6,3	6,6
Almanya	5,6	6,5	6,7	6,3	6,2	6,1	6,8	6,9
Estonya	4,0	3,8	4,4	5,5	5,4	6,2	5,1	4,7
İrlanda	8,5	7,9	8,1	8,3	8,3	11,3	11,6	12,2
Yunanistan	7,9	6,1	3,0	3,2	5,2	5,9	6,4	5,0
İspanya	6,4	6,1	7,0	6,6	6,3	7,1	6,9	6,9
Fransa	5,5	6,1	6,0	6,1	5,8	5,8	5,6	6,3
Hırvatistan	5,4	6,6	5,6	5,6	4,8	5,0	5,9	6,2
İtalya	5,5	5,3	5,4	5,8	5,0	4,7	5,0	4,9
Güney Kıbrıs Rum Kesimi	17,4	19,5	18,1	20,4	18,9	17,7	17,2	16,7
Letonya	3,4	4,9	5,6	5,5	5,2	5,3	5,4	5,1
Litvanya	3,5	3,0	4,8	5,1	5,0	5,3	5,4	5,1
Lüksemburg	15,3	13,4	13,3	12,4	11,4	11,9	12,1	13,5
Macaristan	3,1	3,1	3,3	3,2	4,0	4,3	5,6	5,1
Malta	18,0	16,8	18,1	19,1	18,6	19,8	20,1	20,3
Hollanda	6,4	6,1	5,9	5,9	6,9	7,4	8,7	8,5
Avusturya	4,8	5,1	5,0	5,2	5,1	5,3	5,8	6,0
Polonya	6,2	6,3	6,5	5,5	5,5	5,7	5,5	5,6
Portekiz	9,0	9,7	8,6	9,6	8,3	9,1	8,9	9,4
Romanya	7,8	8,1	6,8	7,4	7,7	8,4	8,6	8,1
Slovenya	5,0	4,5	3,3	3,3	3,9	4,0	4,3	4,9
Slovakya	8,8	8,4	8,4	9,5	10,6	11,5	10,8	10,5
Finlandiya	6,0	6,2	4,9	5,4	4,4	4,9	5,0	6,3
İsveç	7,2	7,0	5,8	6,2	6,2	6,8	6,5	6,6
Birleşik Krallık	8,9	8,4	8,1	7,8	7,6	7,4	8,1	8,4

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2017 yılı itibariyle kurumlar vergisi tahsilatının toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu Avrupa ülkeleri, Tablo 26'da yer alan kurumlar vergisinin GSYH içindeki payının yüksek olduğu ülkeler ile aynı olduğu görülmüştür. Toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisi payının en düşük olduğu Avrupa ülkeleri ise Estonya (%4,7), Slovenya (%4,9) ve İtalya (%4,9) 'dır (Tablo 27).

AB sermaye yatırımlarını sınırları içerisine çekmek amacıyla vergi indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarına gitmektedir. Bu durum toplam vergi gelirleri açısından dolaysız vergilerin payının düşmesine sebebiyet vermektedir.

4.5. Türkiye’de Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Dolaysız vergilerde vergi yükümlüsünün kim olduğu bilindiği için adaletli bir ortam söz konusu olacaktır. Bu sebepten ötürü gelişmiş ülkeler dolaysız vergileri dolaylı vergilere göre daha ağırlıklı olmasını istemektedir.

Ülkemizde ise dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru geçiş olduğu bilinmektedir. Bu da ülkemiz açısından istenilen bir durum değildir. Aşağıda yer alan Tablo 28’de 2010-2018 yılları arasında dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır.

Tablo 28: 2010-2018 Dönemi Türkiye’de Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (BİN TL, %)

	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2010	235.714.637	49.385.289	21	22.854.846	9,7
2011	284.490.017	59.885.000	21	29.233.725	10,3
2012	317.218.619	69.671.645	22	32.111.820	10,1
2013	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6
2014	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8
2015	465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8
2016	529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9
2017	626.082.415	143.962.939	23	57.868.208	9,2
2018	737.954.270	175.413.615	23,8	84.131.335	11,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı.

Tablo 28’deki kalemler incelendiğinde yıllar itibariyle bir artış söz konusudur. 2018 yılında gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen tahsilat, toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek orana ulaşmıştır. Bunun sebebinin gelir ve kurumlar vergisinde uygulanan oranların artış göstermesinin etkisi olduğu söylenebilir.

Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde 2017 yılında AB-28’in ortalama payı %34,3’tür. Türkiye’de ise bu oran %32,2 olup Avrupa Birliği’ne yakındır.

AB'ye göre ülkemizde kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüksektir. Bu ülkemiz için dezavantaj oluşturabilmektedir. Çünkü Avrupa ülkeleri dış yatırımları sınırları içine çekmek için vergilerde muafiyet, indirim ve istisna uygulamakta olup vergi yükünü düşürmektedir. Bu durumda Avrupa ülkelerinin dolaysız vergilerde payının düşük olmasına sebebiyet vermektedir.

4.5.1. Türkiye'de Gelir Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde geliri; kişilerin belli bir zaman dilimi içerisinde elde ettiği ekonomik kazançlar olarak tanımlamak mümkündür. Buna göre geliri; belli bir dönemde kişinin yapmış olduğu tüketim ile yine aynı dönemde elde etmiş olduğu servetinde meydana gelen artışları olarak görebiliriz. Geliri formüle edecek olursak (Şenyüz vd., 2018:4):

$$\text{Gelir} = \text{Tüketim} + \text{veya} - \text{Servetteki Değişimdir.}$$

Ülkemizde uygulanan Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında gelir vergisi mükellefiyet kavramını Kanunun 1. maddesinde şu şekilde açıklamaktadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Md. 1):

“Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirler gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca geliri; gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safî tutarıdır.”

Türkiye ile AB arasında dolaysız vergilerin uygulanış biçimleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Türk Vergi Sisteminde yer alan şahsîlik ilkesi gereğince adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerin pay sahiplerinin kar payları gelir vergisine tabidir. Fakat AB'ye üye ülkelerde, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

GVK'nın 2. maddesinde yer alan hükümde gelire tabi kazanç ve iratlar yer almaktadır. Bunlar; *“ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar”* 'dır.

GVK 1-2. maddelerinde yer alan hükümler gereğince Türkiye Avrupa Birliği'nde uygulanan bütün kaynaklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi gerekliliği ilkesine uyulmak istenmiştir. Ayrıca AB ülkelerinde, gelir vergisinde indirim

ve istisnalar uzun tutulmuş olup ülkeden ülkeye vergi politikalarına göre farklılık göstermektedir. Fakat ülkemizde gelir vergisi mükelleflerinin bazı giderleri indirim konusu yapılmakta ve bu durum üye ülkeler ile çelişmektedir.

AB ülkelerinde uygulanan gelir vergisi oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ülkemizde ise uygulanan gelir vergisi oranları ise aşağıdaki gibidir (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Md. 103; GİB):

<i>“18.000 TL'ye kadar</i>	<i>% 15”</i>
<i>“40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası</i>	<i>% 20”</i>
<i>“98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası</i>	<i>% 27”</i>
<i>“98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, fazlası</i>	<i>% 35”</i>

Yukarıda yer alan oranlar incelendiğinde AB’de uygulanan gelir vergisi oranlarının alt ve üst sınırları arasında ortalamalarda yer aldığı görülmektedir.

4.5.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisi

Ülkemizde kurumların farklı bir kanunla vergilendirilmesi için 1949 yılında Alman Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan yararlanılarak 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) hazırlanmıştır. Fakat 5422 Sayılı KVK 55 yıl kullanıldıktan sonra 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 5520 Sayılı yeni KVK ile yürürlükten kaldırılmıştır (Bilici, 2018: 95).

Kurumlar Vergisi’nin konusunu KVK 1. maddesinde yer alan kurumların kazançları oluşturmaktadır. Bu kurumlar (5520 Sayılı KVK):

- *“Sermaye şirketleri”,*
- *“Kooperatifler”,*
- *“İktisadî kamu kuruluşları”,*
- *“Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları” ‘dır.*

Aynı maddenin 2. fıkrası gereğince kurum kazançları gelir vergisini oluşturan unsurlardan oluşmaktadır.

Türkiye, AB ile kurumlar vergisi alanında 2006 yılında 5520 Sayılı KVK ile uyum yakalamayı amaçlamıştır. Bu yasa ile ülkemizde KVK daha anlaşılır, sade kolaylaştırılmasının yanı sıra AB ile uyumu artırmak amacıyla şirket birleşmeleri-

bölünmeleri, tasfiyeler, istisna, muafiyetler, yurtdışı iştirak kazançları vb. konularla ilgili maddelerde önemli değişiklikler yapılmıştır.

Ülkemizde gelir vergisinde uygulanan dar mükellef ve tam mükellef kavramları kurumlar vergisinde de uygulanmaktadır. Bu mükellefiyet türlerinde önemli nokta coğrafi sınırlardır. Dar mükellef; kanuni ve iş merkezinin Türkiye dışarısında bulunan fakat elde ettikleri kazanç Türkiye’de olması durumunda elde ettikleri kazanç dâhilinde vergilendirmeleridir. Ülkemizde dar mükellefler kurumlar vergisinde muaf sayılabilmektedir Tam mükellef ise tüzel kişiliğe sahip olanlardan kanuni ve iş merkezlerinden herhangi birinin Türkiye sınırları içerisinde bulunma durumunda tam mükellefiyete dayandırılarak vergilendirme durumudur.

2013 -2019 yılları arasında Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranları Tablo 29’da yer almaktadır.

Tablo 29:2013-2019 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları

Hesap Dönemi	Oran	Dayanağı
2019 Yılı	%22	K.V.K. Geçici Madde 10
2018 Yılı	%22	K.V.K. Geçici Madde 10
2017 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2016 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2015 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2014 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2013 Yılı	%20	K.V.K Mad.32

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı.

Tablo 29’da yer alan verilere göre 2013’ten 2017 yılına kadar Türkiye %20 oranında kurumlar vergisi uygulamıştır. 2018 ve 2019 yılında KVK 10. Geçici Madde kapsamında bu %2’lik bir artış ile %22 oranı uygulanmaktadır. Türkiye, AB’nin uygulamakta olduğu kurumlar vergisi oranları (Tablo 8) dikkate alındığında alt üst sınırlar dâhilinde ortalamalarda yer aldığı görülmektedir. Devletler için uygulanan kurumlar vergisi oranları bir hayli önem arz etmektedir. Çünkü kurumlar vergisi oranı ile ülkeler sermaye ve yatırımları ülkesine çekmektedir. Ülkemizde de bu oranın düşük olması Avrupa’da ülkemizin rekabet gücünün azımsanmayacak nitelikte olduğu görülmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

AB düşüncesi 19. Yüzyıla kadar uzatmakta olup AB projesinin ilk adımları ise 2. Dünya Savaşı'ndan sonra atılmıştır. Hollanda, Belçika ve Lüksemburg arasında 1932 yılında imzalanan Ouchy Sözleşmesi'nin imzalanması ile bu üç ülke arasında Gümrük Birliği başlamış ve 20. Yüzyılda Avrupa'da ekonomik entegrasyon ortaya çıkmıştır. 2. Dünya Savaşı'ndan ABD'nin galip gelmesiyle ekonomik buhran yaşayan Avrupa ülkeleri bu durumun ekonomik birleşmeye gidilerek çözüme kavuşturulacağını düşünerek ekonomik bütünleşme hareketlerini hızlandırmışlardır. Benelux Topluluğu'nun ardından sırasıyla Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Atom Enerji Topluluğu ve Avrupa Ekonomik Topluluğu kurulmuştur. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile bugünkü AB'nin temelleri atılmıştır. AET ve EUROATOM ile ise Ortak Pazar süreci başlatılmış olup bu üç topluluk birleştirilerek Roma Antlaşması çerçevesinde Avrupa Ekonomik Topluluğu olarak anılmaya başlanmıştır. Roma Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle Gümrük Birliği kurularak AET'ye üye ülkeler arasında malların giriş ve çıkışlarında alınan gümrük vergileri kaldırılmıştır. 1993 yılında ise imzalanan Maastricht Antlaşması bugünkü adıyla Avrupa Birliği Antlaşması olarak bilinen bu antlaşma ile tek ve ortak paranın politikaları atılmıştır.

Avrupa hukuku, AB'ye üye ülkelerin ekonomik ve siyasal durumlarının büyük bir kısmını içine alırken vergi hukuku da bu hukukunun bir dalıdır. Bir ülkede uygulanan vergi politikası o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında etkili olup en önemli yapı taşlarından biridir. Yani bir ülkenin uygulamış olduğu vergi politikası o ülkenin ekonomik politikalarıyla doğru orantılıdır. AB'nin ortak politikaları arasında en önemlisi şüphesiz ki vergi politikalarıdır. Fakat AB ortak bir vergi politikası uygulanmamakta olup o ülkenin yetki sınırlarına bırakılmaktadır. AB'nin bütünleşmeye başladığı andan itibaren kabul edilen antlaşmalarda vergi konuları dahil edilmiştir. AB'nin vergi politikaları ve vergilendirme ile ilgili hükümler AT'yi kuran Roma Antlaşması'nda yer almıştır. Lizbon Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle Roma Antlaşması'nda yer alan bazı hükümler değiştirilerek Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma olarak yeniden adlandırılmış ve vergi ile ilgili yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Bu antlaşma ile dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının yanı sıra dolaysız vergilerde de uyumlaştırmanın şart olduğu, çifte vergilendirmenin önlenmesi gerektiği, gümrük vergilerinin kaldırılıp ortak gümrük tarifesi uygulanmasını ve eş etkili

vergilerin kaldırılması gibi konulara yer verilmiştir. Bu antlaşma çerçevesinde vergilendirme konusunda getirilen hükümlerle Birliğe üye ülkelerin, ekonomisini güçlendirmek, ticarete adaleti sağlamak ve Birlik ülkelerinin birbiriyle ticaretini kolaylaştırmak amaçlanmaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği, 2002 yılında tek para sistemini benimseyerek AB Ekonomik ve Parasal Birlik hedeflerini de içine alarak, bu hedeflere ulaşmada vergilendirme alanında gerekli uyumlaştırmaların yapılması ile çözüleceği kanaatine varmışlardır.

Türkiye, AB ile ilk temasını 1959 yılında üyelik başvurusunda bulunmuş ve ortaklık anlaşması çerçevesinde Ankara Anlaşması ile belgelendirilmiştir. Bu antlaşma kapsamında Türkiye ile AET arasında Gümrük Birliğinin sağlanması hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç aşamadan gerçekleşeceği yer almaktadır. Ankara Anlaşması ile hazırlık dönemine girilmiş ve 5 yıl sürmesi beklenen bu durumun 8 yıl sürmesi dönemin uzamasına sebebiyet vermiştir. Hazırlık dönemi 1972 yılında sona ererek geçiş dönemi başlamış ve Katma Protokol imzalanmıştır. Protokol Gümrük Birliği, Ortak Gümrük Tarifesi, malların serbest dolaşımı gibi ticari konularda önemli hükümleri içermektedir. 22 yıllık geçiş sürecinin tamamlanmasıyla son döneme girilmiş olup Ortaklık Konseyi Kararı ile Gümrük Birliği tamamlanmıştır. AB ile Türkiye arasında gerçekleşen bu olaylar kapsamında Türkiye, AB vergi politikası çerçevesinde bazı yükümlülükler altına girmiştir. Bu yükümlülükleri Topluluk ve Türkiye karşılıklı olarak uygulayacaktır. Topluluk ve Türkiye; ithalatta veya ihracatta eş etkili vergileri, gümrük vergilerini, aşırı vergi iadesini, devlet yardımlarını kaldırmışlardır. Ayrıca çifte vergilendirmenin önlenmesi için gerekli düzenlemeleri yapmışlardır.

Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıklar vergi politikalarında ve vergi oranlarında tam benzerlik göstermelerini engellemektedir. Bu nedenle Birlik vergi uyumuna gidilmesi gerektiği kanısına varmıştır. AB vergi uyumu ile genellikle vergilemedeki farklılıkları ortadan kaldırarak Tek Pazar içerisinde haksız rekabeti engellemeyi amaçlamıştır. Buna göre vergi uyumlaştırması Birliğe üye ülkelerin vergi sistemlerini ve vergi oranlarını tek ve eşit duruma getirmek değil; ticareti saptırıcı ve haksız rekabet ortamını oluşturacak vergi oranlarını kaldırarak mal, hizmet, kişi ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamak amacıyla gidilen bir çeşit politika olarak yorumlamak mümkün olacaktır. Ayrıca AB ülkeleri vergi politikalarını birbirlerinden bağımsız belirleyemeyecektir.

AB'ye üye ülkeler vergilendirme alanında uyumlaştırma faaliyetlerini dolaylı vergiler alanında yoğunlaştırmıştır. Bunun sebebi ise dolaylı vergilerin mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesidir. Dolaylı vergilerde uyum çalışmaları çoğunlukla KDV üzerinde olduğu görülmektedir. Dolaysız vergileme alanında ise çok fazla uyumlaştırma yoluna gidilmemiştir. Dolaysız vergilerin bazı yönleri uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. Bunlar içerisinde yer alan çifte vergilendirme ve uluslararası ekonomik faaliyetler örnek gösterilebilir. Ayrıca dolaysız vergilerde şirket vergilendirmesi alanında gelir vergisine oranla daha fazla uyum sağlanmıştır. Ayrıca Türkiye'nin hiçbir yükümlülüğü olmamasına rağmen AB ile vergi uyumlaştırmasına 1985 yılında dolaylı vergiler alanında uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'nin dolaysız vergiler alanında çok fazla uyumsuzluğunun olmadığını özellikle bu alanda bir uyumlaştırmaya gidilmediği görülmüştür.

Bu çalışma ile AB ülkelerinde uygulanan dolaylı ve dolaysız vergiler incelenerek Türkiye'de uygulanmakta olan vergi sistemleri ile karşılaştırılması amaçlanmıştır. Bu bağlamda AB ülkelerinde ve Türkiye'de makroekonomik göstergelere, vergi oranlarına ve vergi sistemlerine yer verilmiştir. Bu makroekonomik göstergelere günümüzde ülkelerin ekonomik performansının ölçülmesinde başvurulmaktadır. Gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere göre ekonomik büyüme hızının yavaş ve enflasyon oranının düşük olması beklenen olası durumdur. Türkiye'nin GSYH büyümesinin AB-28 ortalamasından bir hayli düşük olduğu ancak 2017 yılı GSYH büyüme oranının %7,4 olmasıyla AB-28 ortalama oranından bir hayli yüksek olması dikkat çekmektedir. Avrupa Birliği'nde 2010-2017 yılları arasında toplam kamu gelirinین ortalama olarak %58'ini vergi gelirlerinin oluşturduğu görülmektedir. Türkiye'de ise 2010-2017 yılları itibariyle toplam kamu gelirinین %85'inden fazlasını vergi gelirleri oluşturmakta ve bu oranın AB ülkelerine göre çok yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

AB toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki 2017 yılı itibariyle payı %39'dur. AB mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkileyen dolaylı vergiler alanında vergi uyumuna gitmiştir. Avrupa Birliği'nde dolaylı vergilerin 2017 yılı GSYH içindeki payı %13,5 ve toplam vergi gelirleri içindeki payının da %34,7 olduğu görülmüştür. Bu oranlar azımsanmayacak kadar fazladır.

AB'nin en fazla dolaylı vergilerden uyumlaştırmaya gittiği vergi türü KDV'dir. AB-28, KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2017 yılında %18,1 olup Türk KDV'nin ise %33,9 olduğu görülmektedir. Türkiye'de KDV gelirinin bir hayli fazla olduğu bu oranla anlaşılmaktadır. Türk Katma Değer Vergisi Kanunu, KDV'ye konu olan teslim ve hizmetleri AB Çerçeve Direktifine göre daha geniş olarak ele almıştır. Türk KDV'si ile AB KDV'si arasında indirim ve istisnalarda farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar AB KDV istisnaları sosyal ve kültürel alanlarda yoğunlaşırken Türk KDV istisnaları ekonomik ve askeri amaçlarda yoğunlaşmıştır. Ayrıca Türk KDV uygulamasındaki istisnalar ağırlıklı olarak kamu kuruluşlarına yöneliktir. AB KDV Direktifinde yer alan ithalatta varış ülkesinde vergileme ilkesi ülkemizde de tabii tutulmuştur. Türk KDV'si gelir tipi özelliğine sahipken AB KDV'si tüketim tipi modelini benimsemiştir. Ülkemizde KDV oranı %10 olarak kabul görmüş olup mal ve hizmet ifasında %1, %8, %18 olmak üzere üç farklı oran kullanılmaktadır. AB KDV'sinde ise indirilmiş oran %5 ve standart oran %15 olmak üzere ikili oran yapısına sahiptir. Bu durumda Türkiye'de uygulanan KDV oranları AB KDV oranlarına kıyasla daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği'nde gıda, sağlık harcamalarında uygulanan KDV oranı %5 iken, ülkemizde bu oran %8 olarak uygulanmaktadır.

AB ÖTV 2017 yılında GSYH içindeki payı %11,1 ve toplam vergi gelirleri içindeki payı da %28,3'tür. Türk ÖTV'sinin ise toplam vergi gelirleri içindeki payı %18,31 olup bu oranın diğer yıllara göre düşük olduğu görülmektedir. Bunun sebebinin ülkemizde yaşanan ekonomik sıkıntılardan kaynaklı olarak devletin indirim, istisna, muafiyet gibi vergi harcamalarına gitmesidir. Türk ÖTV konusuna giren ürünler AB ÖTV konusuna giren ürünlere göre uzun tutulmuş olup 4 ayrı listede sayılmıştır. AB ÖTV'sinde ve Türk ÖTV'sinde ihracat istisnaları, diplomatik istisnalar ve diğer istisnalar bulunmaktadır. Türkiye'de ÖTVK kapsamında oran yapısı ad valorem (değer) esasına dayanırken AB ÖTV ise spesifik (miktar) esasına dayanmaktadır. Ayrıca Türk ÖTV kapsamında motorlu taşıtlar ve alkollü içecekler kısmında yer alan "kolalı içecekler" üzerinden ÖTV alınmakta olduğu fakat AB ÖTV'sinde böyle bir durumun olmadığı görülmektedir. Aynı zamanda Türk ÖTV'sinin IV sayılı ekinde bulunan elektronik ve beyaz eşyaların yanı sıra lüks tüketim ürünleri olarak yer alan havyar, kozmetik ürünler ve poşetlenerek satılan kitaplar üzerinden ÖTV alınırken, AB ÖTV'sinde böyle bir durumun söz konusu olmadığını görülmüştür.

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının giderek artış göstermesi vergilemede adaletsizliği yaratmaktadır. Dolaysız vergilerde vergi yükümlüsünün kim olduğunun bilinmesi ve mükelleflerin gelir düzeyine göre vergi alınması, dolaylı vergilere oranla daha adaetli olduğu bilinmektedir. Bu sebepten ötürü gelişmiş ülkeler dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha ağırlıklı olmasını istemektedir. Ülkemizde ise dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru geçiş söz konusudur. Bu da ülkemiz açısından istenilen bir durum değildir. AB-28'in GSYH içindeki dolaysız vergi geliri payı 2017 yılında %13,4'tür. 2017 yılında AB-28 ortalaması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı %34,3 oranındadır. 2010-2017 yılları arasında Birliğe üye ülkelerin dolaysız vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları incelendiğinde istikrarlı olduğu görülmektedir. Türkiye'de ise gelir vergisi hasılatı toplam vergi gelirleri içerisinde 2017 yılı itibariyle payının %23,8 olduğu, kurumlar vergisi hasılatının ise toplam vergi gelirleri içerisinde %11,4 oranında olduğu görülmüştür. Türkiye'de gelir üzerinden alınan bu iki vergi türünün toplam vergi gelirleri içinde %32 oranında paya sahiptir. Türkiye ile AB arasında dolaysız vergilerin uygulanış biçimleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Türk Vergi Sisteminde yer alan şahsılık ilkesi gereğince adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerin pay sahiplerinin kar payları gelir vergisine tabidir. Fakat AB'ye üye ülkelerde, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca AB ülkelerinde gelir vergisi alanında indirim ve istisnalar uzun tutulmuş olup ülkeden ülkeye vergi politikalarına göre farklılık gösterdiği görülmüştür. Fakat ülkemizde gelir vergisi mükelleflerinin bazı giderleri indirim konusu yapılmakta ve bu durum üye ülkeler ile çelişmektedir. Ülkemizde uygulanan gelir vergisi oranlarının AB gelir vergisi oranları arasında alt ve üst sınırlar içerisinde ortalarda yer almaktadır.

Türkiye, AB ile kurumlar vergisi alanında 2006 yılında 5520 Sayılı KVK ile uyum yakalamayı amaçlamıştır. Bu yasa ile ülkemizde KVK daha anlaşılır, sade kolaylaştırılmasının yanı sıra AB ile uyumu artırmak amacıyla şirket birleşmeleri-bölünmeleri, tasfiyeler, istisna, muafiyetler, yurtdışı iştirak kazançları vb. konularla ilgili maddelerde önemli değişiklikler yapılmıştır. AB ülkelerini uygulamakta olduğu kurumlar vergisi oranları dikkate alındığında alt üst sınırlar dâhilinde ortalamalarda yer aldığı görülmektedir. Devletler için uygulanan kurumlar vergisi oranları bir hayli önem arz etmektedir. Çünkü kurumlar vergisi oranı ile ülkeler sermaye ve yatırımları ülkesi

sınırları içine çekmektedir. Ülkemizde de bu oranın düşük olması Avrupa'da ülkemizin rekabet gücünün azımsanmayacak nitelikte olduğunu göstermektedir.

Çalışma bütün olarak ele alındığında AB ülkelerinde uygulanan dolaylı-dolaysız vergiler ile Türk Vergi Sisteminde uygulanan vergiler karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. AB ülkelerinin vergi politikalarında uyumlaştırmaya gittiğini ve bu durumun dolaylı vergiler alanında daha fazla olduğu görülmüştür. Türkiye ise AB'ye aday ülke statüsünde yer aldığından dolayı vergi sistemini AB vergi yapısına yakınlaştırmaya çalışmaktadır. Türkiye ile AB arasında dolaylı vergiler alanında uyum çalışması yapıldığını ve bu bağlamda KDV'de uyumun ÖTV'ye oranla daha fazla olduğu anlaşılmıştır. Dolaysız vergilerde ise AB ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de ulusal çıkarlara göre hareket edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, M., ve Dikkaya, M., (2018), *Ekonomik Entegrasyon Avrupa Birliği ve Türkiye*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Acarkan, İ., (2007), “Avrupa Topluluklarında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Agun, B. H., (1997), “Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Modeline Yaklaştırılması”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Akdemir, E., (2016), “Avrupa Bütünleşmesi: 1957 Öncesi”, Edt. Belgin Akçay ve İlke Göçmen, *Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., Ankara.
- Alptekin, V., (2013), *Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Altunay, E., (2010), “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye'nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, C2, S.34, (93-110).
- Arat, vd., (2016), “Avrupa Bütünleşmesi 1957-1993 Arası”, Edt. Belgin Akçay ve İlke Göçmen, *Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., Ankara.
- Ankara Anlaşması, (1963), Dışişleri Bakanlığı, Ankara.
- Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, <https://www.avrupa.info.tr/tr/ab-ve-turkiye-iliskileri-tarihi-711#> (Erişim Tarihi: 10.01.2019).
- Avrupa Birliği Başkanlığı, (2017), “Türkiye ve AB İlişkilerinin Tarihçesi”, <https://www.ab.gov.tr/4.html> (Erişim Tarihi: 20.01.2019).
- Avrupa Birliği Başkanlığı, (2017), “Katılım Müzakereleri”, https://www.ab.gov.tr/katilim-muzakereleri_37.html (26.03.2019).
- Bayar, İ., N., (2006), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi. Türkiye – İngiltere Antlaşması*, Mali ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- Bilici, N., (2004), *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Bilici, N., (2005), *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Bilici, N., (2018), *Avrupa Birliği ve Türkiye 2*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bilici, N., (2018), *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Borchardt, K. D., (2016), *The ABC of EU Law*, European Commission, Luxembourg.
- Buyrukoğlu, S., ve Güler, A., (2011), “AB Ülkelerinde Ve ABD’de Vergileme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, C. 3, N.2, (143-154).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2018), “Vatandaş ve Bütçe Rehberi 2018-Vergi Gelirleri”.
- Çakır, T., (2003), “AB Vergi Uyumlaştırması Açısından Bazı Üye Ülkelerdeki Vergiler”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C:5, S.1., (97-122).
- Cavlak, H., ve İnce, B., (2015), “AB Rekabet Politikasının Vergi Uyumlaştırmasına Etkisi”, *IAAOJ Social Science*, S.3(1), (1-18).
- Çayhan, B., E., (2003), “Kuruluşundan Günümüze Avrupa Birliği”, Edt. M. Şükrü Erdem ve Sibel Mehter Aykın, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Çetinkol, G., (2013), “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Dedeoğlu, B., (1996), *Adım Adım Avrupa Birliği*, Çınar Yayınları, İstanbul.
- Dışişleri Bakanlığı, (2018), AB ile İlişkiler / Türkiye – AB ilişkilerinin Tarihçesi, <https://www.ab.gov.tr/111.html> (Erişim Tarihi: 29.01.2019).
- Dokuzuncu Kalkınma Planı, (2007), “*Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*”, DPT, Ankara.

- Erdem, M. Ş., ve Çetin, M. K., (2003), “Avrupa Birliği: Tarihçe, Genişleme, Temel Göstergeler”, Edt. M. Şükrü Erdem ve Sibel Mehter Aykın, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Erdoğan, H., (2008), “Avrupa Birliği’nde Anayasa Hazırlık ve Onay Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.13, S.3, (341-368).
- Erkan, F., (2003), “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’nin Uyumu”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S.4, (1-10).
- European Commission, (2000), *Tax Policy in the European Union*, Office for Official Publication of the EC, Luxembourg.
- European Commission, (2001), Communication from the Commission, Tax Policy in the European Union-Priorities For the Years Ahead, Com, 260 Final.
- European Commission, Taxation and Customs Union, *Merger Directive – 23 July 1990*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/merger-directive_en (25.03.2019).
- European Commission, Company Tax, *Parent Companies and Their Subsidiaries in the European Union*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/parent-companies-their-subsidiaries-eu-union_en (25.03.2019).
- European Commission, Company Tax, *Transfer Pricing in the EU Context*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en (25.03.2019).
- European Commission, Taxation and Customs, Economic Analysis of Taxation, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (Erişim Tarihi: 03.04.2019).
- European Commission, (2018), *Taxation Trends in the European Union*, Data for the EU Member States, Iceland and Norway.
- European Union, Company Tax, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/overview_en (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

European Union, Taxation VAT Rules and Rates, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm (03.04.2019).

European Union, (2006), On The Common System of Value Added Tax, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32006L0112> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

European Union (2008), Excise Duty Council Directive 2008/118/EC, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1456138665149&uri=CELEX:02008L0118-20140101> (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

European Union, *EU Law* , https://europa.eu/european-union/law/treaties_en (Erişim Tarihi: 22.11.2018).

European Union, Taxation VAT Exemptions, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_en.htm#shortcut-2-vat-exemptions-for-small-enterprises, (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

European Union, About the EU, *The Schuman Declaration – 9 May 1950*, https://europa.eu/european-union/about-eu/symbols/europe-day/schuman-declaration_en (Erişim Tarihi: 24.11.2018).

European Union, About the EU, https://europa.eu/european-union/about-eu/history_en#1960-1969 (Erişim Tarihi: 06.12.2018).

Eurostat, <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tec00001> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

Eurostat, (2018), *Government Finance Statistics — Summary Tables*, Luxembourg.

Erhan, Ç., (2001), *Türk Dış Politikası*, İletişim Yayınları, İstanbul.

İktisat Akademisi, (2002), “AB Bütçe Vergi Reformu Ve Türkiye’nin Birlik Bütçesine Etkisi”, http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm , (Erişim Tarihi: 13.05.2019).

- Fişne, M., (2003), “Avrupa Birliği’nin Doğuşu ve Gelişimi”, Edt. Muhsin Kar ve Harun Arıkan, *Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Gheorghiev, P., (2011), “Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Üçüncü Devletlerin Vergi Hukukuna Etkisi: Türkiye Örneği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Güran, M., C., (2005), “Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C., 23, S., 1, (261-286).
- Güngör, K., “Avrupa Birliği Ortak Vergi Politikasının Çerçevesi”, https://www.academia.edu/22127839/AVRUPA_B%C4%B0RL%C4%B0%C4%9E%C4%B0_ORTAK_VERG%C4%B0_POL%C4%B0T%C4%B0KASININ_HUKUK%C4%B0_%C3%87ER%C3%87EVES%C4%B0 , (Erişim Tarihi: 07.01.2019).
- Güngör, K., (2008), *Avrupa Birliği Ortak Vergi Politikasının Çerçevesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara.
- Güngör, K., (2001), “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, *Maliye Dergisi*, S. 136, (55).
- İktisadi Kalkınma Vakfı, <https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?id=28> (Erişim Tarihi: 17.12.2018).
- İlhan, G., (2007), “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumunu”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- JOCE, L 103/15, (1973), 73/80 No’lu Direktif.
- JOCE, L 255/1, (1990), 90/434 No’lu Direktif.
- JOCE, L 255, (1990), 90/435 No’lu Direktif.
- JOCE, L 316, (1992), 92/79, 92/80, 92/82, 92/83, 92/84, No’lu Direktifler.
- Kaçar, B., (2003), “Türkiye – AB Gümrük Birliği”, Edt. M. Şükrü Erdem ve Sibel Mehter Aykın, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Ezgi Kitabevi, Bursa.

- Karluk, R., (1996), *Avrupa Topluluğu Ve Türkiye*, Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, İstanbul.
- Karluk, R., (2005), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Karluk, R., (2007), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Karluk, R., (2014), *Avrupa Birliği Kuruluşu Genişlemesi, Kurumları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Katma Protokol ve Mali Protokol, (1970), Dışişleri Bakanlığı, Ankara.
- Kaya, A. – Aydın, S. – Gürsoy, Y. – Beşgül, O., Ö., (2013), *Avrupa Birliği'ne Giriş Tarih, Kurumlar ve Politikalar*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Keen M., (1996), “The Welfare Economics of Tax Coordination in the European Community”, *The Economics of Tax Policy*, ed. Michael P. Devereux, Oxford, *Oxford University Press*, (189-214).
- Kıraç, S., ve İlhan, B.,(2010), “Avrupa Birliği Oluşum Süreci Ve Ortak Politikalar” *Milli Eğitim Dergisi*, S.188, (191-201).
- Koyutürk, S., (1996), *Avrupa Birliğinde Vergilendirme*, Ankara Basım Evi, Ankara.
- Mezararkalı, P., (2013), “Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Üzerine Bir Çalışma”, Atatürk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Mezararkalı, P., ve Atsan, T., (2015), “Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler”, *The Second International Conference in Economics (EconWorld 2015)*, (1-10).
- Mintz, J., (1996), “The Corporation Tax”, *The Economics of Tax Policy*, ed. Michael P. Devereux, Oxford, *Oxford University Press*, (137-187).
- OECD, (2012), “Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues”, *OECD Publishing*.
- Official Journal of the European Communities,(1977), No. L. 361/1.

- Official Journal of the European Union, (2006), EU Directive on Value Added Tax, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=en#d1e1605-1-1> , (Erişim Tarihi: 02.04.2019).
- Okumuş, S., ve Erdel, V., (2002), Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çalışmaları, *Yaklaşım Dergisi*, S.113, (131-132.).
- Oktar, A., (2016), *Türk Vergi Sistemi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ortaklık Konseyi Kararı, (1965), Dışişleri Bakanlığı, Ankara.
- Oral, H., (2005), Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları Ve Türkiye, *TBB Dergisi*, S. 56, (261-280).
- Öncel, M., Kumrulu A., ve Çağan, N., (2010), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Öz, S., (2012), "AB KDV Sisteminde Çıkış ya da Varış Yerinde Vergilendirme İkilemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 35, S.281, (9-20).
- Özdemir, O., (2008), "Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminden Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Özkan, G., (2003), "Avrupa Birliği Hukuku Ve Milli Egemenliğin Devri", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 3-4, (229-263).
- Özler, Z., ve Mindek, C., (2008), "AB'de Anayasa Süreci ve Lizbon Antlaşması", İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, N. 218.
- Öztürk, A., (2010), "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Ulutürk, S., (2003), "Avrupa Birliği Vergi Politikaları", Edt. M. Şükrü Erdem ve Sibel Mehter Aykın, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Pehlivan, O., ve Öz, E., (2011), *Uluslararası Vergilendirme*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Remeur, C., (2015), "Tax Policy in the EU Issues and Challenges", European Parliamentary Research Service, European Union.

Resmi Gazete, 31.12.1960 Tarih ve 193 Sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”.

Resmi Gazete, 09.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası”.

Resmi Gazete, 02.11.1984 Tarih ve 3065 Sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu”.

Resmi Gazete, 06.06.2002 Tarih ve 4760 Sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu”.

Resmi Gazete, 21.06.2006 Tarih ve 5520 Sayılı, “Kurumlar Vergisi Kanunu”.

Saraçoğlu, F., ve Ejder, H., (2002), “Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 164, (122–132).

Saraçoğlu, F., (2006), *Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A., (2018), *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Dağıtım Yayınları, Bursa.

Sijbren, C., (1998), *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, International Tax and Public Finance, Holland.

Şin, S., (2016), *Türk Vergi Sistemi*, DORA Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Bursa.

Summaries of EU Legislation, (2008), “Modernised Community Customs Code”.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

Tekin, F., (1990), *Uluslararası Maliye*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Tekinalp, Ünal (1997), *Avrupa Birliği Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.

Ticaret Bakanlığı, (2018), Türkiye- AB Ortaklık İlişkisinin Kurulması, Ankara Anlaşması ve Katma Protokol, <https://www.ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/avrupa-birligi/turkiye-ab-ortaklik-iliskisinin-kurulmasi-ankara-anlasmasi-ve-katma-protokol> (Erişim Tarihi: 11.01.2019).

Treaty on the Functioning of the European Union, 2016.

Treaty on the Functioning of the European Union, (Consolidated version 2016).

- Tunçer, M., (2003), “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırma Politikası”, Edt. Muhsin Kar ve Harun Arıkan, *Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Tunçer, M. ve Sarıkaya, M., (2003), “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.177.
- Türkiye - AB Arasında Gümrük Birliğini Tesis Eden 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı, (1996), https://ticaret.gov.tr/data/5b87240b13b8761450e18eea/1_95%20OKKtr.pdf, (Erişim Tarihi: 28.01.2019).
- Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşma, (1963), https://www.ab.gov.tr/files/ardb/ankara_anlasmasi.pdf, (Erişim Tarihi: 11.01.2019).
- Tokatlıoğlu, Y., (2005), “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, S.10, (46-72).
- Tzimitras, H., (2013), “Avrupa Birliği Hukuku”, Der. Ayhan Kaya, Senem Aydın Düzgit, Yaprak Gürsoy, Özge Onursal Beşgül, *Avrupa Birliği’ne Giriş Tarih, Kurumlar ve Politikalar*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Ulutürk, S., (2003), “Avrupa Birliği Vergi Politikası”, Edt. M. Şükrü Erdem ve Sibel Mehter Aykın, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Uysal, C., (2001), “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkilerinin Tarihsel Süreci ve Son Gelişmeler”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 1, (140-153).
- Yanıkdağ, T., (2010), “Anayasallaşma Sürecinde Avrupa: Temel Haklar Şartı’ndan Lizbon Antlaşması’na”, *Bilge Strateji Dergisi*, C. 2, S. 3, (115-144).
- Yıldırım, A., E., (2015), “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XIX, S. 1, (219-252).
- Yıldız, M., (2004), *Avrupa Birliğinde Maliye Politikası Ve Türkiye Açısından Değerlendirme*, Alfa Aktüel Kitabevi, Bursa.

Yıldız, H., (2006), “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.10, S. 3-4, (549-569).



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Kübra UĞUR
Doğum Yeri : Boyabat/SİNOP
Medeni Hali : Bekar

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksek Okulu/Muhasebe ve Finansal Yönetim

Yabancı Diller ve Düzeyi :

İngilizce Orta Düzey

İş Denevimi :

Abbas Şenel Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ön Muhasebe

Bilimsel Çalışmalar :

Türkiye’de Vergi Harcamalarının Makroekonomik Göstergeler İçindeki Payının Analizi / 3. Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kongresi ISRC 2018

Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi / International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, Vol 4, I.8, (353-364)