

**T.C.  
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İKTİSAT ANABİLİM DALI**

**AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESABATI ÇERÇEVESİNDE  
TÜRKİYE'DE MALİ UYGULAMALAR: KATMA DEĞER  
VERGİSİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Gökçe GENCEROĞLU**

**Tez Danışmanı  
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet OĞUZ**

**Karabük  
TEMMUZ/2019**

**T.C.  
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İKTİSAT ANABİLİM DALI**

**AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESABATI ÇERÇEVESİNDE  
TÜRKİYE'DE MALİ UYGULAMALAR: KATMA DEĞER  
VERGİSİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Gökçe GENCEROĞLU**

**Tez Danışmanı  
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet OĞUZ**

**Karabük  
TEMMUZ/2019**

# İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	5
DOĞRULUK BEYANI .....	6
ÖNSÖZ .....	7
ÖZ.....	8
ABSTRACT.....	9
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	10
ARCHIVE RECORD INFORMATION .....	11
KISALTMALAR .....	12
ARAŞTIRMANIN KONUSU .....	13
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	13
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	13
GİRİŞ .....	14
1. BÖLÜM .....	15
KAVRAMSAL TANIMLAMALAR.....	15
1.1. Vergi .....	15
1.2. Verginin Konusu .....	15
1.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	15
1.4.Vergi Matrahı .....	15
1.5. Vergi Sorumlusu.....	15
1.6. Vergi Muafiyeti.....	16
1.7. Vergi İstisnası .....	16
1.8. Vergi Harcaması.....	16
1.9. Vergilerin Sınıflandırılması.....	16
1.9.1. Dolaylı - Dolaysız Vergiler .....	16
1.9.1.3. Dolaylı–Dolaysız Vergilerin karşılaştırması .....	17

1.9.2. Spesifik –Ad Valorem Vergi .....	17
1.9.3. Sedüler – Üniter – Birleşik Gelir Vergileri .....	18
<b>2. BÖLÜM .....</b>	<b>19</b>
<b>AVRUPA BİRLİĞİ.....</b>	<b>19</b>
2.1. Avrupa Topluluğu Gelişim Süreci .....	19
2.2. Toplulukların Birleştirilmesine Dair Olan Bazı Önemli Anlaşmalar .....	22
2.2.1. Füzyon anlaşması: .....	22
2.2.2. Avrupa Tek Senedi :.....	22
2.2.3.Maastricht Zirvesi (Üç Sütunlu Yapıya Giden Yol).....	23
2.2.4. Amsterdam Anlaşması .....	24
2.2.5. Lizbon Anlaşması .....	26
2.2.6. Gümrük Birliği .....	27
2.3. Avrupa Birliğine Üyelikler ve Genişlemeleri.....	27
2.4. Kurumsal Yapısı.....	28
2.4.1. Devlet Başkanları Konseyi.....	28
2.4.2. Bakanlar Konseyi .....	29
2.4.3. Avrupa Komisyonu .....	29
2.4.4. Avrupa Parlamentosu .....	29
2.4.5. Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) .....	30
2.4.6. Ekonomik Ve Sosyal Komite .....	31
2.4.7. Bölgeler Komitesi.....	31
2.4.8. Avrupa Yatırım Bankası.....	31
2.4.9. Sayıştay .....	32
2.4.10. Avrupa Merkez Bankası .....	32
2.5. Müzakere Fasılları .....	33
2.5.1. Vergilendirme( 16.Fasıl) .....	38
<b>3. BÖLÜM .....</b>	<b>40</b>




<b>TÜRKİYE'DE ve AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MALİ UYGULAMALAR .....</b>	<b>40</b>
<b>3.1. Türkiye'de Katma Değer Vergisi .....</b>	<b>40</b>
3.1.1. Katma Değer Vergisi.....	40
3.1.2. Katma Değer Vergisi Türleri Ve Hesaplama Yöntemleri .....	41
3.1.3. Katma Değer Vergisi Hesaplanma Yöntemleri .....	42
3.1.4. Katma Değer Vergisinin Avantajları.....	43
3.1.5. Katma Değer Vergisi'nin Dezavantajları.....	44
3.1.6. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Uygulanma Nedenleri .....	44
3.1.7. Katma Değer Vergisinin Konusu .....	45
3.1.8. Türkiye Katma Değer Vergisi .....	45
3.1.9. Katma Değer Vergisinde Oran.....	48
3.1.10. Türkiye'de Uygulanmakta Olan İstisnalar .....	49
<b>3.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi .....</b>	<b>50</b>
3.2.1. AB KDV Uygulamasının Temel Özellikleri .....	50
3.2.2. Katma Değer Vergisine Şekil Veren Rapor ve Direktifler .....	52
3.2.3. Avrupa Birliği'nde KDV Oranları.....	53
3.2.4. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Uygulamasında İstisnalar .....	54
<b>3.3 Literatür.....</b>	<b>55</b>
<b>4. BÖLÜM .....</b>	<b>63</b>
<b>MALİ UYGULAMALARDA KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN UYUMLAŞTIRILMASI .....</b>	<b>63</b>
4.1. Vergi Uyumlaştırılması.....	63
4.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi'nin Uyumlaştırılması.....	63
4.3. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Uyumlaştırılması .....	67
4.4. Avrupa Birliği ve Türkiye Katma Değer Vergisi Rejimlerinin Karşılaştırılması .....	68
4.4.1. Katma Değer Vergisi Oranları Karşılaştırılması .....	68

4.4.2. Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi İadesi .....	69
4.4.3. Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi İstisnaları ....	70
4.5. Türkiye’nin Vergi Uyumunu Konusunda Yaptığı alışmalar .....	74
4.6. Avrupa Komisyonu Değerlendirmeleri.....	78
<b>SONUÇ .....</b>	<b>82</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>84</b>
<b>TABLolar LİSTESİ .....</b>	<b>92</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ .....</b>	<b>93</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>94</b>

## TEZ ONAY SAYFASI

**Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne**

**Gökçe GENCEROĞLU'na** ait “Avrupa Birliği Müktesebatı Çerçevesinde Türkiye’de Mali Uygulamalar: Katma Değer Vergisi Örneği” adlı bu tez çalışması Tez Kurulumuz tarafından İktisat A.B.D Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

	<b>Akademik Unvanı, Adı ve Soyadı</b>	<b>İmzası</b>
<b>Tez Kurulu Başkanı ve Danışmanı</b>	: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet OĞUZ	
<b>Üye</b>	: Dr. Öğr. Üyesi Ali KONAK	
<b>Üye</b>	:Doç. Dr. Oğuz KARA	

**Tez Sınavı Tarihi: 04/07/2019**

## DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntılarım intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yaptığımı beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

Adı Soyadı: Gökçe GENCEROĞLU

İmza :





## ÖNSÖZ

Bu tez çalışmam boyunca katkı ve desteklerinin yanında bana karşı göstermiş olduğu anlayış ve sabrından dolayı kıymetli tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Oğuz'a teşekkürlerimi sunarım.

Yakın zaman önce hakka yürümüş olmalarına rağmen gerek bu tez çalışmam da gerek eğitim hayatım boyunca yanımda olup beni azimlendiren ve desteklerini hiçbir zaman benden esirgemeyen canım dayım Ersin GÜNGÖRDÜ ve biricik babam Nazif GENCEROĞLU'na tüm kalbimle teşekkür ederim.



## ÖZ

Bugün dünyanın en gelişmiş bütünleşme hareketi Avrupa birliğidir. Birliğin kurulduğu günden bugüne kadar asıl amacı üye ülkeler arasında ortak pazarın kurulması ve sağlıklı bir şekilde işlemesi için önündeki engellerin kaldırılmasıdır. Bugün amacın önünde ki en önemli engellerden biri de ülkelerin uygulamış olduğu farklı vergi politikalarıdır. Çünkü vergi politikaları serbest piyasayı etkiler ve haksız rekabete yol açar. Bu sebeple vergi farklılıklarını minimum düzeye getirebilmek için vergi uyumlaştırması ve vergi yakınlaştırması kavramı birlik hukukunda oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu çalışmada da ülkemizde uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi'nin Avrupa Birliği Müktesebatı çerçevesinde uyumlaştırma çalışmaları ele alınmıştır. Katma Değer Vergisi Uyumlaştırmasında yaşanan gelişmeler, gelinen nokta ve birlik müktesebatıyla olan benzerlik ve farklılıklarına dikkat çekilmek istenmiştir.

Ülkemizin uygulamış olduğu % 1' lik Katma Değer Vergisi birlik müktesebatına uygun olmadığı için eleştirilere sebep olurken birlik üyesi ülkelerde uygulanan standart oranın ortalaması % 21,6 iken ülkemizin uygulamış olduğu standart oran% 18 olması dikkat çekici olmasına rağmen uygulamış olduğumuz %8'lik ve % 18'lik oran birlik müktesebatına uygunluk gösterir. Bununla beraber özellikle istisnalar üzerinde incelenmiş çalışmalar göstermiştir ki Avrupa Birliği'nde olup ülkemizde mevcut olmayan istisnalar da söz konusudur. Kısaca Avrupa Birliği müktesebatı ile Türkiye' de uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi arasında tam bir uyum söz konusu olmasa da bazı farklılıkların mevcut olduğu aşikârdır.

**Anahtar Kelimeler:** Katma Değer Vergisi, Vergi Uyumlaştırması, Avrupa Birliği.

## ABSTRACT

Today's European Union is the world's most advanced integration movement. Since the day the Union was founded, the main purpose of the establishment of a common market among member countries, and in a healthy way is the removal of obstacles to the functioning. Today, one of the most important obstacles to the goal is the different tax policies implemented by countries because tax policies affect the free market and lead to unfair competition. Therefore, the concept of tax harmonization and tax convergence has a very important place for minimizing tax differences. In this study, harmonization studies of the Value Added Tax, which is applied in our country, within the framework of the EU Acquis are discussed. It was aimed to draw attention to the developments in the Value Added Tax Harmonization, the similarities and differences with the current point and the *acquis communautaire*.

The 1% Value Added Tax applied by our country causes criticism because it is not in compliance with the *acquis*. The average standard rate applied in the member states of the Union is 21.6%. The ratio of 8% and 18%, which we have implemented, conforms to the *acquis communautaire* although it is remarkable that the standard rate applied by our country is 18%. At the same time, especially studies on exceptions have shown that there are exceptions in the European Union which do not exist in our country. In shortly, although there is no full compliance, there are some differences between the European Union's *acquis* and in Turkey with the Value Added Tax

**Keywords:** Value Added Tax, Tax Harmonization, European Union.

## ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

<b>Tezin Adı</b>	Avrupa Birliği Müktesebatı Çerçevesinde Türkiye’de Mali Uygulamalar: Katma Değer Vergisi Örneği
<b>Tezin Yazarı</b>	Gökçe GENCEROĞLU
<b>Tezin Danışmanı</b>	Dr. Öğr. Üyesi Ahmet OĞUZ
<b>Tezin Derecesi</b>	Yüksek Lisans
<b>Tezin Tarihi</b>	04.07.2019
<b>Tezin Alanı</b>	İktisat
<b>Tezin Yeri</b>	KBÜ SBE / KARABÜK
<b>Tezin Sayfa Sayısı</b>	95
<b>Anahtar Kelimeler</b>	Katma Değer Vergisi, Vergi Uyumlaştırması, Avrupa Birliği

## ARCHIVE RECORD INFORMATION

<b>Name of the Thesis</b>	Financial Application In Turkey Within The Framework Of The European Union Acquis: Example Of Value Added Tax
<b>Author of the Thesis</b>	Gökçe GENCEROĞLU
<b>Advisor of the Thesis</b>	Assist. Prof. Ahmet OĞUZ
<b>Status of the Thesis</b>	Master
<b>Date of the Thesis</b>	04.07.2019
<b>Field of the Thesis</b>	Economics
<b>Place of the Thesis</b>	KBU SBE / KARABUK
<b>Total Page Number</b>	95
<b>Keywords</b>	Value Added Tax, Tax Harmonization, European Union.

## KISALTMALAR

- AAET:** Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
- AB:** Avrupa Birliği
- ABAD:** Avrupa Birliği Adalet Divanı
- ABİDM:** Avrupa Birliği İlk Derece Mahkemesi
- ABİDA:** Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma
- ABKHM:** Avrupa Birliği Kamu Hizmet Mahkemesi
- AET:** Avrupa Ekonomik Topluluğu
- AKÇT:** Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
- AMBS:** Avrupa Merkez Bankaları Sistemi
- ASB:** Avrupa Siyasi Birliği
- AST:** Avrupa Savunma Topluluğu
- AT:** Avrupa Topluluğu
- ATKA:** Avrupa topluluğunu Kuran Antlaşma
- ECB:** European Central Bank
- GSYİH:** Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla
- HAK:** Hükümetler Arası Konferans
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- OEEC:** Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
- OGT:** Ortak Gümrük Tarifesi
- TBMM:** Türkiye Büyük Millet Meclisi
- VAT:** Value Added Tax

## **ARAŞTIRMANIN KONUSU**

Bu alıŐmada Avrupa Birliği Müktesebatı erevesinde Avrupa Birliği üye ülkeleri ve Türkiye’de ki Katma Değer Vergisi mevzuatları karŐılaŐtırılmıŐtır.

## **ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Ülkemiz kuruluşundan itibaren aĐdaŐ medeniyetler seviyesine ulaŐmak amacı doğrultusunda uluslararası gelişmeler yakından takip etmiş ve uluslararası örgütlerin etkin yeleri arasında yer almıştır. Bu sebeptendir ki OECD, NATO yeliklerimizin yanında bugün hala en gelişmiş ekonomik entegrasyon olan Avrupa Birliğine yelik sürecimizde 1959 yılında ortaklık başvurumuz ile başlamıştır. Avrupa birliğinin üye ülkeler arasında hep beraber kazanmak ülküsüne karşılıklı Türkiye- AB iliŐkisi karşılıklı kazanç veya kazan-kazan prensibi doğrultusunda aday ülke statmzle devam etmektedir. 2005 yılında resmen katılım müzakereleri başlamıştır. Tam yelik için müzakere fasıllarının tamamlaması gerekmektedir. Ülkemiz için uyumlaştırma sürecimiz hala devam etmektedir. AB yesi olabilmek için müktesebata ile tam uyumlaştırma sağlanması zorunludur. Bu çalışmada da müktesebata uyumlaştırma fasıllarından biri olan vergilendirme fasıllarının içinde yer alan Katma Değer Vergisinin uyumlaştırması ele alınmış ve Türkiye’de uygulanan KDV ile AB’de uygulanan KDV arasında ki benzerlik ve farklılıkların ele alınması amaçlanmıştır.

## **ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Türkiye’de ve Avrupa Birliğinde uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi ve Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması zerine yapılmış alıŐmalar Literatür Taraması Yöntemi ve Betimsel İktisat Yöntemi kullanılarak incelenmiŐtir.

## GİRİŞ

1950 tarihinde açıklanan “Schuman Planı” ile ilk adımı atılan Avrupa Birliği Dünya üzerinde hala en gelişmiş bütünleşme hareketi olma özelliği taşımaktadır. 6 üye ülke ile çıkılan bugün 28 üye ülke ile devam böylesine başarılı bir ekonomik entegrasyonun devamı için birlik içinde ki uygulama farklılıkları giderilmeye çalışılmaktadır. Vergi uyumlaştırması başlığı da üye ülkelerde ki vergi mevzuatı ve vergi sistemlerinin birlik mevzuatına olabildiği en büyük ölçüde yakınlaştırılmasıdır.

Farklı şekillerde olsa bile bugün dünya üzerinde 166 ülkede uygulanan ve en çağdaş, en gelişmiş vergi olarak adlandırılan Katma Değer Vergisi de Ülkemizde de 1985 senesinde yürürlüğe girmiş, bugüne kadar da birçok kez değişikliğe uğramıştır ve Avrupa Birliği ile vergi uyumlaştırmalarına paralel gelişmeler göstermiştir. (Merter ve Diğerleri, 2007, s.26).

Bu çalışmada da, Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Uyumlaştırma politikası ve Türkiye'nin bu uyumlaştırma politikasındaki durumu ele alınmıştır. Bu amaçla ilk bölümde konumuzun temelini oluşturan kavramlar tanımlanmış, ikinci bölümde Avrupa Birliği oluşumu, kurumları ve aday ülke olarak müktesebata uyumun en önemli göstergesi olan fasıllardan özellikle vergilendirme fasıllı ve mevcut durumu hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra Türkiye'de ve Avrupa Birliği'ndeki Katma Değer Vergisi'nin temel özelliklerinden bahsedilmiş olup konusu, oranı ve istisnalarına değinilmiştir.

Son bölüm de ise Müktesebat ile Türkiye'nin Katma Değer Vergisi Uyumlaştırma sürecinde kat ettiği adımlarlar ve Türkiye-Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Rejimleri karşılaştırılacaktır.



# 1. BÖLÜM

## KAVRAMSAL TANIMLAMALAR

### 1.1. Vergi

Vergi, devletin kamu harcamalarını finanse etmek için hükümlerlik yetkisine dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre karşılıksız aldığı ekonomik değerdir. 1982 anayasasının 73. Maddesinde, tüm vergi mükelleflerinin ödeme güçleriyle doğru orantılı olarak kamu harcamalarını karşılamak için vergi ödemekle mükellef oldukları hususu belirtilmiştir.

### 1.2. Verginin Konusu

Devletin kanunla üzerine vergi koyduğu ve buna dayanarak tüm vergilerin (dolaylı-dolaysız) kaynağını teşkil eden unsurlardır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde verginin konusu ayrıntılı olarak sıralanarak belirtilmiştir.

### 1.3. Vergiyi Doğuran Olay

Devletin vergi kanunlarıyla üzerine vergi koyduğu olay ve hukuki durumların meydana gelmesi ile vergi doğmuş olur. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ve diğer vergi kanunlarında vergiyi doğuran olaylar tek tek sıralanmıştır. İlgili maddelere bakılarak bir vergi alacağı-borcunun doğup doğmadığı tespit edilebilir.

### 1.4. Vergi Matrahı

Verginin üzerinden hesaplandığı değere ya da miktara vergi matrahı denir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda matrahlar; Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, İthalatta matrah, Uluslararası yük ve yolcu taşı maları nda matrah ve Özel Matrah Şekilleri başlı kları altı nda ayrı ntılı olarak düzenlenmiştir.

### 1.5. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumluluğu kavramı Vergi Usul Kanununun 8. Maddesinde “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir.” şeklinde tanımlanmış olup bu kişi vergi kanunlarına göre mükellef olmamakla birlikte, ilgili verginin alacaklı vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişidir.

## **1.6. Vergi Muafiyeti**

Vergi kanunlarında mükellef olduğu belirtilen gerçek veya tüzel kişilerin, sürekli ya da geçici süre ile ve kısmen veya tamamen vergi mükellefiyeti dışında bırakılması durumu olup burada önemli olan husus kişi ya da grupların vergi yükümlülüğü dışında bırakılmasıdır.

## **1.7. Vergi İstisnası**

Vergi kanunlarında vergilendirileceğı belirtilen konuların, sürekli ya da geçici süre ile ve kısmen veya tamamen vergi mükellefiyeti dışında bırakılmasıdır. Burada karıştırılmaması gereken husus vergi muafiyetinde kişi ve grupların dikkate alındığı, vergi istisnasında ise vergi konularının dikkate alınmasıdır.

## **1.8. Vergi Harcaması**

Muafiyet, indirim, istisna vb. uygulamalar nedeniyle devletin tahsilinden vazgeçtiğı kamu gelirlerine vergi harcaması denir. Örneğın Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bulunan İhracat İstisnası, Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar birer vergi harcamasıdır.

## **1.9. Vergilerin Sınıflandırılması**

### **1.9.1. Dolaylı - Dolaysız Vergiler**

Vergilerin dolaylı-dolaysız olarak ayırma tabi tutulmasında genel olarak kabul görmüş iki ayrı kriter bulunmakta olup bunlar:

#### **1.9.1.1 Yansıma Kriteri**

Vergi kanunlarına göre mükellef olan taraf ödediğı vergiyi başka kişi ya da kurumlara devredebiliyorsa bu tür vergilere Dolaylı Vergi, devredemiyorsa Dolaysız Vergi denir. Örneğın Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kolaylıkla başkalarına aktarılabildiğı için dolaylı vergidir. Fakat Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisinde olduğı gibi vergi yükü kimseye devredilemiyorsa dolaysız vergidir.

#### **1.9.1.2. Tahakkuk Kriteri**

Tahakkuk ölçütüne göre bir vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, verginin tahakkuk etmesi ve vergi dairesince tahsil edilmesi takvim yılına yayılıyorsa bu tür vergilere Dolaysız Vergi denir. Bunun yanında vergileme sürecindeki aşamalar hemen gerçekleşiyorsa bu vergilere Dolaylı Vergi denir. Örneğin Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi gibi vergi türlerinde verginin tahakkuk etmesi ve tahsil edilmesi vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşen vergiler Dolaylı Vergilerdir. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisinde ise vergileme süreci arasında zaman farkı olduğu için Dolaysız Vergilerdir.

### **1.9.1.3. Dolaylı–Dolaysız Vergilerin karşılaştırması**

Dolaylı ve Dolaysız Vergiler arasındaki farkları şöyle sıralayabiliriz. (Orhaner,2000, s.689).

- Dolaysız vergilerde mükellefin temel özellikleri dikkate alınırken dolaylı vergilerde bu özellikler dikkate alınmaz bu da herkesin aynı vergiyi ödemesine neden olarak vergilemede adalet ilkesine aykırılık teşkil eder.
- Dolaylı vergilerde verginin gerçek yüklenicisini belirlemek yansımanın birden fazla olabilmesi nedeniyle pek mümkün değildir, fakat dolaysız vergilerde verginin yüklenicisi belirlenebilir.
- Dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin fiyatı içine yedirilmiş olduğundan mükellef bunların farkına varmaz dolaysız vergilerde ise bu mümkün olmadığından mükellef tepkisi kaçınılmazdır.

### **1.9.2. Spesifik –Ad Valorem Vergi**

Vergileme sürecinde matrah belirlenirken iktisadi varlıkların değeri dikkate alınıp belirli bir oran uygulanmak suretiyle vergi hesaplanıyorsa buna Ad Valorem Vergi denir. Örneğin Gelir ve Kurumlar Vergisi Ad Valorem vergidir.

Vergileme sürecinde iktisadi unsurların hacim, ağırlık, uzunluk, motor hacmi, yaş vb. özellikleri dikkate alınarak vergi hesaplanıyorsa buna Spesifik Vergi denir. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi aracın yaşı ve motor hacmini dikkate aldığı için Spesifik Vergidir.

### **1.9.3. Sedüler – Üniter – Birleşik Gelir Vergileri**

Sedüler vergiler, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi esasına dayanır ve tek oranlıdır. Üniter vergilendirme ise mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplanıp şahsi vb. durumlarla ilgili indirimler düşüldükten sonra vergilendirme yapılmasıdır. Birleşik vergilendirme usulünde gelir unsurları önce sedüler vergilendirmeye tabi tutulmakta sonra gelir unsurları toplamı belli bir tutarı aşması halinde ek olarak üniter vergilendirme yapılmaktadır.



## 2. BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİ

#### 2.1. Avrupa Topluluğu Gelişim Süreci

Yüzyıllar boyunca Avrupa kıtası devletlerin çetin savaşlarına sahne olmuştur. İtalyaya sahip olmak için neredeyse bir asır boyunca süren Fransa- Habsburg imparatorluğu arasında ki savaş on altıncı yüzyıl siyasetinde de etkisini göstermiş daha sonrasında gerçekleşen otuz yıl savaşları ve büyük salgın Avrupa kıtasında büyük izler bırakarak etkisini göstermiştir. On dokuzuncu yüzyılda ise Fransa imparatoru Napolyon'un Avrupa'yı birleştirmek için için çıktığı seferleri dünya tarihinde Napolyon seferleri olarak yerini almıştır. (Palabıyık ve Yıldız, t.y, s.3). Napolyon savaşlarının (1805-1815) Napolyonun yenilgisiyle sonuçlanmasının ardından Avrupa da bozulmuş sınırları yeniden revize etmek amacıyla 1815 senesinde viyada Avrupalı devletler kongre düzenlemişlerdir. kongrede din, dil ve ırk faktörleri göz önüne alınmamış siyasi emeller önemsenmiştir bu sebeple yine barış ve huzur sağlamakta başarılı olunamamıştır. (Karluk,2014, s.2).

1815-1827 yılları arası geçen dönem “yeniden kurmak, düzenlemek” anlamına gelen restorasyon devri denilmiş bugün Avrupa birliğinin marşı olan Beethoven tarafından bestelenmiş olan 9'ncu senfoni restorasyon devri içinde 1823-1824 yılları arasında bestelenmiştir.

Gerek Napolyon savaşları sonrası Fransa'nın yenilgisi ile eski topraklarına dönen hükümet ve krallar gerek bu kıtada devletlerin ortaya çıkmasıyla gerekse ülkelerin birbirleri arasında imzaladıkları anlaşmalar Avrupa'da birlik yaratma düşüncesini doğurmuştur. Fikir on yedinci yüzyılda dönemin düşünürleri arasında olan Immanuel Kant tarafından “Avrupa birleşik devletleri” olarak ortaya atılmış Sanayi Devrimi sonucu fikir diğer düşünüler tarafından kabul görüp benimsense bile Fransız devriminin araya girmesi ile Fransa- İngiltere arasında büyüyen üretime paralel gümrük tarifelerinin indirilmesini kapsayan anlaşma engellerle karşılaşmıştır.

Çıkar çatışmaları sonucu savaşlarla çalkalanan dünya da 5 Eylül 1944 tarihinde Belçika, Hollanda ve Lüksemburg aralarında ekonomik bir birlik kurulmasının gerekli olduğunu kabul etmiştir.

1946 yılında İngiltere başbakanı Winston Churchill de ikinci dünya savaşının ardından doğal gruplaşmanın olduğunu Avrupa Birleşik Devletlerinin Fransa ve Almanya'nın önderliğinde kurulması için harekete geçilmesi gerektiğini belirtmiştir. Fransa Planlama Teşkilatı'nın başbakanı Jean Monnet Avrupa'da birlik olmak için dönemin savaş sanayisinin iki ham maddesinin- kömür ve çeliğin - tek elde toplanması gerektiğini böylece Avrupa'da bir daha savaş olmayacağını belirtmiş “Avrupa federasyonu” için Alman profesör Walter Hallsterin ile uluslar üstü yetkilerle donatılmış Avrupa Kömür çelik topluluğu fikrini beraber çalışarak geliştirmişlerdir. (Karluk, 2005, s.1-3).

İkinci dünya savaşı sonrası Rusya'nın Avrupa topraklarının büyük çoğunluğuna egemen olması ve Sovyet-Amerikan mücadelesinde 1930 öncesinde olduğu gibi dünyanın en güçlü devleti olarak devam edebilmesi adına bu nokta da Avrupa birliği ile alakalı bir teklif 1947 yılında ABD'den gelmiştir. (Sander, 1994, s.221).

Amerika Dışişleri bakanı Marshall bozulan Avrupa ekonomisini toparlamak ve demokrasi, özgürlük ve serbest ticaret için destek vermeye hazır olduklarını, bunun için belirli bir program üzerinde anlaşmak gerektiğini belirtmeleri üzerine nisan 1948 de Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü(OEEC) 16 Batı Avrupa Ülkesi ile kuruldu. Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütünün kuruluşundan iki yıl sonra Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg kurumun uluslar üstü yetkilerinin bulunmaması yetersizliğini farkettiler. (Sander, 2003,s.344; Bilici,2013a,s. 28).

Fransa Planlama Teşkilatı'nın başbakanı Jean Monnet ve Walter Hallsterin çalışmasından etkilenen Fransız Dışişleri bakanı Robert Schuman 9 Mayıs 1950Yılında bugünün Avrupa Birliği sistemini oluşumunun ilk adımı sayılacak olan bir bildiri okumuştur, okuduğu bildiride İkinci Dünya Savaşı sırasında savaşın en önemli sebebi olan kömür ve çelik üretiminde birleşmeye gidilerek 3. Dünya savaş tehdidinden kurtulunabileceğini dile getirmiş ve Avrupa ülkelerini birleşmeye çağırmıştır. OEEC 'nin yetersiz olduğunu fark etmiş olan ülkeler Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg (kurucu altılı) 18 Nisan 1951 yılında Paris'te Schuman planı doğrultusunda Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT) için Paris Anlaşmasını imzalamıştır. Anlaşma 23 Temmuz 1952 de yürürlüğe girmiştir. İmzalanan anlaşma günümüzde varlığını sürdüren Avrupa Birliğinin temel unsurlarından biridir. ( Bilici, 2013a, s.33).

Avrupa bütünleşme hareketine giden her adımın temel sebeplerini kısaca özetleyecek olursak bunların üç ana nedeni vardır; İlki tarih boyunca süre gelen Alman- Fransız gerginliği, ikincisi Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin Avrupa kıtası için “acaba sıra bize ne zaman gelecek?” endişesi ile hem siyasal hem askeri tehdit oluşturması, üçüncüsü ise Amerika Birleşik Devletlerin dünya gücünü elinde bulundurma isteği ile oluşturduğu ekonomik tehdittir. (Günoğur, 1995a, s.14). *“Avrupa'nın Birliği, türbülanslı bir dünyada herkesin güvenliğini arttıracaktı: Rusya karşısında ortak bir şekilde altuların, Almanya karşısında ise diğer beş ülkenin güvenliği artacaktı.”* (Middelaar, 2014, s.180).

Paris anlaşması kurucu altılı diye anılan Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg ‘un elli yılına kömür ve çelik üretiminin tamamını ortak kurallara ve Uluslar üstü bir kurum olan Avrupa Kömür Çelik Topluluğuna bağlamışlardır. Uzun yıllar birbirleri ile çetin savaşlar içinde olan ülkeler şimdi birbirlerine o güne değin hiç olmadığı kadar yaklaşmışlardır bu sebeptendir ki kurumun ekonomik rolünden öte siyasi işlevinden dolayı Avrupa Kömür Çelik Topluluğundan sonra hiçbir siyasi birlik bu kadar öteye taşınamamıştır. (Mathieu, 2006, s.14).

Avrupa Kömür Çelik Topluluğunda sağlanmış olan başarıyı takiben kurucu altılı yine 25 Mayıs 1952 yılında “ Avrupa Savunma Topluluğu” (AST) ,10 Mart 1953 yılında ise “Avrupa Siyasi Birliği” (ASB) anlaşmalarını imzalamışlardır. Avrupa Savunma Topluluğu anlaşmasında İngiltere bu anlaşmanın dışında kalmıştır ayrıca 30 Ağustos 1954 yılında Fransa Parlamentosu ulusal bağımsızlığı tehliyeye attığı sebebi ile veto etmiştir. Süreç içerisinde yaşanan bu gelişmelerin ışında iki anlaşma da umulan başarı sağlanamamıştır. Tüm bu yaşananların ışığında başarılı bir şekilde devam eden Avrupa Kömür Çelik Topluluğun üzerinde sağlanmış başarı ile ilerlemek için kurucu altılı 1955 yılında İtalya’da tekrar bir araya gelmişler bu buluşma “Avrupa Atılımı” (Relance Europeenne) olarak anılır ki buluşmada kurulan komisyon kömür ve çelik sektörlerinde sağlanan başarının ekonominin tüm sektörlerini kapsayacak şekilde olması için bir taslak hazırlayacaktır. 21 Haziran 1956 yılında tamamlanan taslak çalışmaları bu kez İtalya’nın Başkenti olan Roma ‘da 25 Mart 1957 de imzalanmıştır. İlerleyen bölümler de sıklıkla bahsedilecek olan Bu iki Roma anlaşması ile iki farklı örgüt kurulmuş olacaktır. Birincisi Avrupa Ekonomi Topluluğu (AET), diğeri ise Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) ‘dur. Ülke parlamentolarının

onaylamasından sonra 1 Ocak 1958’ de yürürlüğe girmişlerdir. (Günuğur, 1995a, s.15-16).

Roma anlaşmaları ile kurucu altılı üç temel alanda; Enerji, tarım ve ulaşırmada ortak Pazar geliştirmeyi hedeflemişlerdir. Bunun için öncelikli olarak gümrük birliğinin oluşturulması ile ortak Pazar gerçekleştirilecektir. Bu yüzden anlaşmalar bu gaye doğrultusunda düzenlenmiştir. Öyle ki ekonomik birlik, parasal birlik, çevre, eğitim ve sağlık gibi politikalar anlaşmalarda ön görülmemiş sadece ortak tarım, ortak ulaştırma politikası, fiyat uyumu gibi konulara yoğunlaşmıştır. Çünkü topluluk üyelerinin daha çok ortak pazarın tarım üzerinden başlaması ve tek ve büyük bir pazarın oluşturulması hedeflenmiştir. ( Dedeoğlu, 2003, s.51). Avrupa birliği olma yolunda ilerlerken zamanla kurucu anlaşmalarda çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

## **2.2. Toplulukların Birleştirilmesine Dair Olan Bazı Önemli Anlaşmalar**

Avrupa birliği olma yolunda ilerlerken zamanla kurucu anlaşmalarda çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

### **2.2.1. Füzyon anlaşması:**

Avrupa Kömür çelik Topluluğu, Avrupa atom Enerjisi Topluluğu ve Avrupa Ekonomik Topluluğu olarak anılan ve hukuki olarak devam eden üç ayrı topluluk 1 temmuz 1967 yılında yürürlüğe giren Füzyon anlaşması ile artık Avrupa Toplulukları (AT) olarak anılacaktır. (Bilici. 2013a, s.34-35; Dedeoğlu, 2003, s.52).

Artık Avrupa Topluluklarını olarak anacağımız bu üç topluluğun füzyon anlaşmasına kadar yürütme ve karar organları her birinde kendi içinde varken artık tek komisyon, tek parlamento ve tek konsey çatısı altında toplanmıştır. (Bilici, 2013a, s.35).

### **2.2.2. Avrupa Tek Senedi :**

1970 sonlarından 1980’lerin başında Avrupa entegrasyonunda 1973 ve 1978 petrol krizleri, İngiltere’nin birlik bütçesine olan fazla katkısının gündeme gelmesi olaylarının cereyan etmesi ile tıkanmalar yaşanmış olsa da 1986 yılında malların kişilerin ve hizmetlerin tüm engellerin kaldırılmış olarak birleşmiş bir Avrupa pazarı oluşumunu sağlayan “Tek Senet” uygulamasıdır. (Soutou, 2014, s.338).

Avrupa tek senedi Roma Antlaşması’nın tam entegrasyon yolunda günün şartlarına uymayan ve sağlıklı uygulama önündeki engeller olarak görülen maddelerin



değiştirerek dönemin gereksinimlerine uygun hale getirilmesidir. Altında yatan temel sebep ise ekonomik faktörlerdir. Roma anlaşmasına eklenen madde 8A'nın 1992 yılı sonunda tamamlanması hedeflenmiştir. Avrupa Tek Senedi 01.01.1993 tarihinde üye ülkeler arasında tek Pazar uygulamasını başlatmıştır. (Dura ve Diğerleri. , 2015, s.45; Bilici. 2013a, s.35).

Türkiye'nin tam üyelik başvurusuna denk gelen bu uygulama ekonomik ve parasal birliğe geçişi ön görünürken bütünleşme yolunda kat edeceği yolun en önemli göstergelerinden olmuştur. ( Dedeoğlu, 2003, s.56).

### **2.2.3.Maastricht Zirvesi (Üç Sütunlu Yapıya Giden Yol)**

9-10 Aralık 1991 Hollanda'nın Maastricht şehrinde yapılmış zirvedir. Burada alınmış kararlar 7 Şubat 1992 tarihinde Avrupa birliği anlaşması (Maastricht anlaşması) ile imza altına alınmıştır.

Avrupa birliği anlaşması 01.11.1993 de yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma ile ;

- Avrupa ekonomik topluluğu anlaşmasının adı Avrupa topluluğu kurucu anlaşması şeklinde değiştirilmiştir.
- Avrupa kömür çelik topluluğu antlaşması ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu Antlaşması'nda çeşitli değişiklikler yapılmıştır.
- Avrupa Topluluklarına ek olarak Avrupa Birliğinin kurulması esas olarak en dikkat çekici tarafı olmuştur. (Bilici, 2013a, s.35).

Tüm bunlara ek olarak, Avrupa Birliğinin üç en önemli ögesi de bu anlaşma ile belirlenmiştir. Bunlar;

- Avrupa Topluluğu
- Ortak dış politika ve güvenlik politikası
- Adalet ve içişleridir. (Dura vd. , 2015,s.47).

Yukarıda sayılmış olan üç alan ile aslında topluluk birliğe taşınmıştır. Var olan yapıya yani AKÇT, AET ve AAET –ana sütun- üye ülkelerin nitelikli çoğunluk ile karar aldığı alanı ifade ediyorken yeni gelen iki sütun hükümetler arası nitelikte ki alanları işaret etmektedir. Yeni eklenen ilk sütun olan ortak dış politika ve güvenlik ile birliği güçlendirilip canlandırılması yanında NATO ile ortak hareket edilmesi ilke edinilmiştir.

Yeni eklenen ikinci sütun ise adalet ve içişleri sütunu ile de kişilerin serbest dolaşımı, Avrupa vatandaşlığı ve Avrupa polis gücünün oluşturulması süreçlerini kapsamaktadır. (Dedeoğlu, 2003, s.59).

O güne kadar ekonomik amaçlı ilerleyen entegrasyona asıl amaç dışında iki yeni alan ilave olmuştur fakat Maastricht hepsinden öte bir ortak para: Avro'nun yaratılmasıdır. (Mathieu,2006, s.18).

#### **2.2.4. Amsterdam Anlaşması**

16-17 Ekim 1997 de toplanan Amsterdam zirvesinde alınan kararlar 2 Ekim 1997 imzalanan Amsterdam antlaşmasına ile yasal hale gelmiş 1 Mayıs 1999 tarihinde yürürlüğe sokulmuştur.

Bu antlaşma ile roma antlaşması, Avrupa tek senedi ve Maastricht antlaşması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Amsterdam anlaşması onaylanmadan bile komisyon “ajanda 2000” başlıklı bir belge hazırlamıştır bunun sebebi ise antlaşma yürürlüğe girdiğinde bile bazı önemli sorunların çözümünde yeterli olmayacağını düşünmeleridir. Bu belge ile aslında sorunların çözümünün 2000’li yıllara kaldığını gösteren bir ayrıntı niteliğindedir. Ayrıca bu antlaşma ile mevcut anlaşmalarda sadeleştirme yapılmış madde numaralarının hepsi yeniden belirlenmiştir. Anlaşma doğrultusunda ise 1 Ocak 2002 üye ülkelerden Almanya, Fransa, İtalya, İspanya, Avusturya, Belçika, Finlandiya, İrlanda, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve Yunanistan (İngiltere, İsveç ve Danimarka hariç) ekonomik bütünleşme yolunda büyük bir adım sayılan ortak para birimi Avro’ya geçmiş ve para politikası alanında ki ulusal yetkilerini bağımsız ve özerk bir Avrupa birliği kurumu olan Avrupa Merkez bankasına devretmişlerdir. (Bilici,2013a, s.39; Dedeoğlu,2003, s.61).

Birliğin ortak para birimi olan “Avro” ‘ya geçiş yapmayı kabul eden birlik üyesi ülkelerin yerel para birimlerinin 1 Avro karşısındaki değeri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1.** Birlik Üyesi Ülkelerin Yerel Para Birimlerinin Avro Karşısındaki Değeri

Ülke	Para Birimi	Değeri
Almanya	Deutsche Mark	1,955
Avusturya	Şilin	13,760
Belçika	Belçika frangı	40,339
Finlandiya	Markka	5,946
Fransa	Fransız frangı	6,559
Hollanda	Florin/guldeni	2,204
Lüksemburg	Lüksemburg Frangı	40,339
İrlanda	İrlanda lirası	0,787
İspanya	Peseta	166,386
İtalya	İtalyan Lireti	1936,27
Portekiz	Escudo	200,482
Yunanistan	Drahmi	340,750
Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	Kıbrıs Lirası	0,585
Estonya	Kroon	15,646
Letonya	Lat	0,703
Litvanya	Lita	3,452
Malta	Malta lirası	0,429
Slovenya	Slovenya toları	239,640
Slovakya	Slovak Korunası	30,126

**Kaynak:** <https://www.ecb.europa.eu/euro/intro/html/map.en.html> European Central Bank (ECB) sitesinden faydalanarak yazar tarafından oluşturulmuştur. (erişim: 28.06.2019)

Yukarda gösterilmiş olan 19 Avrupa Birliği üye ülkesi ortak para birimi olan Euro'yu kullanmalarına rağmen aşağıda yer alan üye ülkeler ortak para birimi olan Euro'yu henüz kullanmaya başlamamışlardır.

- Bulgaristan
- Hırvatistan
- Çekya
- Danimarka

- Macaristan
- Romanya
- Birleşik Krallık
- İsveç
- Polonya

Antlaşmanın getirdiği bir diğer önemli gelişme ise tek pazarın gerçekleştirilebilmesi için kişilerin serbest dolaşımına olanak sağlayan ortak vize uygulaması Schengen Anlaşmasının topluluk hukukunun bir parçası haline getirilmesi olmuştur. 1985 yılında Fransa, Almanya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg tek pazarı gerçekleştirebilmek için Schengen sözleşmesini imzalamışlardır. Sözleşmeyi imzalayan ülkeler arasında sınır kontrolleri kaldırılmış üçüncü ülkelere karşı sınır ve gümrük kontrolleri varlığını sürdürmüştür. Bu sözleşme 1990 da onaylanmış 26 Mart 1995’ yürürlüğe girmiştir. İşte bu sözleşme Amsterdam antlaşmasına ekli bir protokolle topluluk hukukunun bir parçası haline getirilmiştir. (Dura vd., 2015, s.96-97).

Schengen anlaşması protokol no:19 madde:1 ‘ de belirtildiği gibi Schengen alanını oluşturan ülkeler olan Belçika krallığı, Bulgaristan, Çekya, Danimarka, Almanya, Estonya, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Hollanda, Avusturya, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovenya, Slovakya, Finlandiya, İsveç kendi aralarında işbirliği kurmaya yetkili olmuşlardır. Bu alan elbette ki aşamalı olarak genişlemiştir. İrlanda ve birleşik krallık Schengen alanının bütün düzenlemelerinin dışında kalmıştır.(Reçber, 2010, s.647).

### **2.2.5. Lizbon Anlaşması**

Aralık 2001 yılında Avrupa birliği anayasası çıkarmak için Laeken zirvesinde toplanan üye ülkelerin çoğunun kabul etmesine rağmen Fransa ve Hollanda ‘da yapılan referandumlarda hayır cevabı alınması üzerine hayata geçirilmemiştir. Bunun üzerine reform anlaşması olarak nitelendirilen Lizbon anlaşması ortaya çıkmıştır. Bu anlaşma 13 aralık 2007 de imzalanmış 1 Aralık 2009 da yürürlüğe girmiştir. İçerik olarak daha önce çıkarılmak istenen anayasal anlaşma ile %90 benzerlik göstermektedir. Fakat devletsel yapıya çağrışım yapan önceki anayasal çalışmada yer verilmiş öğelerden olan

Avrupa Birliği Marşı, Avrupa Birliği sloganı, Avrupa Birliği Bayrağı gibi kavramlar anlaşma ekindeki deklarasyonda belirtilmiştir. Bu anlaşma ile Avrupa birliği anlaşması, roma antlaşmalarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca Avrupa topluluğunu kuran antlaşma –kurucu antlaşma- (ATKA)’nın ismi Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Antlaşma (ABİDA) olarak değiştirilmiştir. Yine bu antlaşma ile AB “Avrupa Birliği” olarak tek bir tüzel kişilik kazanmış Maastricht Antlaşmasında hayat bulmuş üç sütunlu yapı bu tek tüzel kişiliğin altında toplanmıştır. (Dura vd. , 2015, s.99; Bilici, 2013a, s.41-43).

### **2.2.6. Gümrük Birliği**

Kurucu altılı tarafında 1968 yılında gerçekleştirilmiş olan Gümrük Birliği topluluğun temel amaçlarından biridir. 25 Mart 1957 de imzalanmış olan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)' nu Kurucu Antlaşma olan Roma Antlaşması'nın ilkeler bölümünde madde 2 topluluğun kurulma amacı olan ortak bir pazarın kurulması üye devletlerin ekonomi politikalarının giderek yaklaştırılarak sürekli ve dengeli büyümek için daha sıkı ilişkiler kurulması gerektiği belirtir tüm bunların da nasıl gerçekleştirileceği yine roma anlaşmasının malların serbest dolaşımı başlığı olan kısım 2 de Gümrük Birliği temeli üzerine kurulu olduğundan bahseder. (Günoğur, 1995b,s.74).

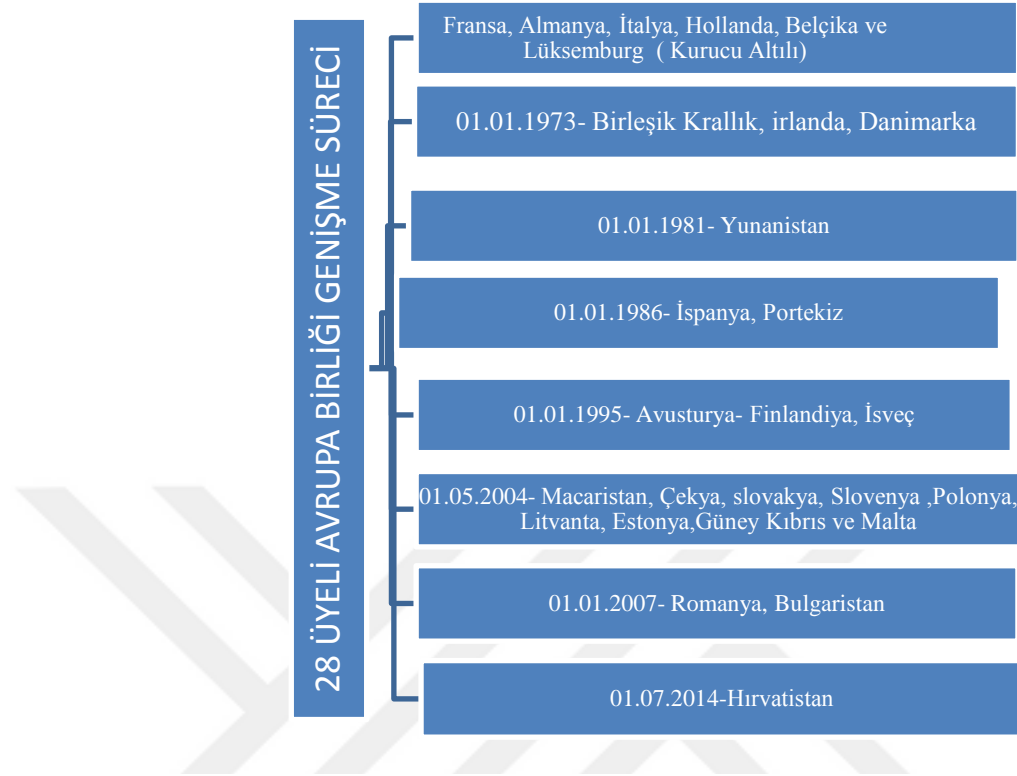
Bu antlaşma ile Gümrük Birliği: birliğe dahil üye ülkeler arasında eş etkili vergilerin kaldırılmasını, ithalat ve ihracatta gümrük vergilerinin kaldırılmasını ve üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanması olarak tanımlanmıştır.

Ortak ticaret politikasının en temel gerekliliği olan Gümrük Birliği içinde en gerekli uygulama Ortak Gümrük tarifesi( OGT)'dir. OGT'ye ilişkin hükümlerde roma anlaşmasında 18-29 maddeleri arasında ayrıntılı olarak belirtilmiştir geçiş dönemi sonunda 1 temmuz 1968 de üye ülkeler OGT'yi tümüyle uygulamaya başlamıştır. (DTM,2007, s.71).

### **2.3. Avrupa Birliğine Üyelikler ve Genişlemeleri**

18 Nisan 1951 yılında Avrupa Kömür Çelik Topluluğu akabinde 25 mart 1957 yılında Avrupa Ekonomi Topluluğu ve Avrupa Atom Enerji Topluluğunun devamı olan entegrasyon bugün 28 üye ülke ile “Farklılıklar İçinde Birlik” Sloganıyla yoluna devam etmektedir.

## Şekil 1. Avrupa Birliği Genişleme Süreci



**Kaynak:** Yazar tarafından Bilici, 2013a kaynağından faydalanarak oluşturulmuştur.

Avrupa birliğinin kuruluşunun her bir mihenk taşı olacak adımın da bile bilinen en önemli gerçek uluslarüstülük kavramıydı bu kavram aslında üye devletlerin ulusal egemenliklerinin bir bölümünü devredilmesini zorunlu kılıyordu ki bu durum R.schuman 'ın açıkladığı birlik çağrısından beri ulusal egemenliklerin bir bölümünün devredilmesi İngilterenin rahatsız olması ve geç üyeliğine sebep olmuştur. EFTA'yı kurmuş olan İngiltere EFTA'nın sınırlı kabiliyetinin yetersiz gelmesi bir diğer ifade ile Avrupa toplulukları ile başatmasının mümkün olmamasından öte yandan ise toplulukları frenlemek içinde olsa 1963 ve 1967 yıllarında tam üyelik başvurusunda bulunmuş fakat red olunmuştur. Fransa da başkanlık seçimlerinin yenilenmesi ardından 1972 yılında katılma anlaşması imzalanmıştır. (Günüğür, 1995a, s.15-16).

## 2.4. Kurumsal Yapısı

### 2.4.1. Devlet Başkanları Konseyi

Yılda en az bir kere toplanan topluluk politikalarının genel ilkelerini belirleyen konseydir. Diğer bilinen adı ise Avrupa konseyidir. Kurucu anlaşmada ön görülmemiş 1986 Avrupa tek senedi ile resmen onaylanan topluluk organıdır. (Canbolat, 1998, s.135).

#### **2.4.2. Bakanlar Konseyi**

Üye ülkelerin hükümet temsilcilerinin katıldığı- genellikle dışişleri bakanları ya da ekonomik işlerden sorumlu bakanların-kurumdur. Konsey Brüksel’de toplanır ayrıca her yıl üç ayda bir Lüksemburg’da da gerçekleştirilir. Konseyin daimi temsilciler komitesi mevcuttur ki bu komite üyeleri ise üye ülkelerin büyükelçilerinden oluşur ve konsey toplantılarına ön hazırlık yapan çalışmalar gerçekleştirirler. Konseyin toplanma amacı ise üye ülkeler arası çalışma yaratan, yaratabilecek konulara ortak çözümler sunmaya çalışmaktır. Kararlar nitelikli çoğunluk ve oybirliği ile alınır. Oy ağırlığı ise nüfuslarına orantılıdır. (Canbolat,1998, s.135-137).

#### **2.4.3. Avrupa Komisyonu**

Avrupa birliği kurumları içerisinde en önemli yürütme organıdır. Almanya, İtalya, Fransa, İngiltere ve İspanya iki diğer üye ülke hükümetleri ise bu komisyona birer temsilci atar. Bu temsilciler komiser olarak adlandırılır ve ne ulusal hükümetlerine ne de konseye karşı sorumlu olursa sadece Avrupa parlamentosuna karşı sorumlulukları vardır. Aslında birlik olma yolunda ki entegrasyon sürecinin daha da hızlanması için en önemli görevini üstlenirler üye ülkelerin ortak çıkarları için yasa önerisinde bulunur ve yürütmeden sorumludurlar. Topluluk yasalarının uygulanması için yılda binlerce hüküm yayınlamanın yanında yasa tasarısı da önerirler. (Canbolat,1998, s.136-137).

#### **2.4.4. Avrupa Parlamentosu**

Avrupa parlamentosu milletvekilleri üye ülke vatandaşları tarafından beş yıl için genel oyla seçilirler, kendilerini seçip Avrupa birliği parlamentosuna gönderen ülkelerini değil Avrupa birliği halkını temsil için orada bulunurlar ve politik yönelimlerine göre gruplar oluştururlar. Faaliyetlerini ise tüm milletvekillerinin katıldığı genel kurul olarak bilinen ve aylık olarak Strazburg’da gerçekleştirirlerken hazırlık çalışmaları, günlük idari işler için Brüksel ve Lüksemburg ‘da yürütülür. Danışma ve karar organıdır. Yasama ve bütçe yetkisini ise bakanlar konseyi ile

paylaşsalar da bütçe yetkisini kullanan ana kurumdur. (Canbolat,1998, s.138; Bilici,2013a, s.50-67).

#### **2.4.5. Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD)**

Avrupa Birliği Adalet Divanı üye ülkelerin ve ilgili tarafların Roma antlaşmasının uygulanması ve yorumlanmasında ve hukuk normlarına uyulmasını sağlamaktan sorumludur. Avrupa Birliği Adalet Divanı kendi içinde ise;

-Adalet Divanı

- Avrupa Birliği İlk Derece Mahkemesi (ABIDM)

-Avrupa Birliği Kamu Hizmet Mahkemesi(ABKHM) 'inden oluşur.

##### **2.4.5.1. Adalet Divanı**

Bir şikâyet üzerine topluluk mevzuatlarına ters bir uygulama olup olmadığına karar verir bu durum anlaşmaların uygulanmasına yöneliktir ayrıca tartışmalı metinlerin nasıl yorumlanması gerektiğine dair de kararlar vermekle sorumludur. Adalet divanında her üye devletten gelen birer hakim görev yapmakla beraber üye ülkeler arasında rotasyona göre belirlenmiş hukuk sözcüleri-avukatlar- (advocate-general) vardır. Görev süreleri 6 yıldır. (Canbolat,1998, s.138; Palabıyık ve Yıldız, t.y. s.51).

Adalet divanına yasa ile sınırlı bir yetki verilmiş olmasına rağmen alanında sahip olduğu yetkiler kendisine hastır ve başka hiçbir mahkemenin yetki alanı içindeki konularda karar vermesi mümkün değildir ve almış olduğu kararlara uyulması zorunludur ve bağlayıcı özelliği olan kaynaklar arasındadır. Tüm bu özellikleri ile Avrupa birliğinin entegrasyon sürecinde her durum ve şartta aynı şekillerde uygulan topluluk hukukunun uygulanabilmesini sağlayan bu kurumun katkısı oldukça büyüktür. (Palabıyık ve Yıldız, t.y., s.52).

##### **2.4.5.2. Avrupa Birliği İlk Derece Mahkemesi (ABIDM)**

Avrupa Birliği İlk Derece Mahkemesi (ABIDM) ana bir kurum ve organ değildir. Adalet divanına yardımcı olması sebebiyle oluşturulmuş tali bir organdır. Avrupa birliğinin süreç içerisinde yaşamış olduğu genişlemelere müteakip uyuşmazlık davalarındaki artış dolayısıyla kuruluşu gerekli olmuştur. Bakmaya yetkili olduğu konularda adalet divanı temyiz yetkisine sahiptir. (Reçber, 2010, s.220).



### **2.4.5.3. Avrupa Birliği Kamu Hizmet Mahkemesi(ABKHM)**

Avrupa Birliği İlk Derece Mahkemesinin kurulmasından on iki yıl sonra tesis edilmiştir. Uzman mahkemelerden oluşmaktadır. Avrupa Birliği İlk Derece Mahkemesine bağlı ilk derece de Avrupa birliği ve çalışanları arasındaki personel davalarına bakmakla gevlendirilmiş ve idare mahkemesi niteliğindedir. (Reçber, 2010, s.241).

### **2.4.6. Ekonomik Ve Sosyal Komite**

1957 Roma antlaşması ile kurulmuştur danışma organıdır. Bu ekonomik ve sosyal komite işverenleri, işçileri, ticaret odalarını, tüketiciler rgterleri ve diğer sivil toplum kuruluşlarını bir araya getirmeyi amaçlar. Bu komite konsey, komisyon ve Avrupa parlamentosuna temsil ettiği kesimlerin görüşlerini bildirir zaten birliğin kurumları ekonomik ve sosyal konularda karar alırken ekonomik ve sosyal komiteye danışmakla ykmldrlere.

Komite üyelerini seçimi ye ülkelerin nüfus oranına doğru orantılıdır ve bakanlar konseyi tarafından 5 yıllık süre için atanırlar. Üyeler üç grup altında toplanırlar; işverenler grubu, işçiler grubu ve çeşitli çıkar grupları. (Palabıyık ve Yıldız, t.y., s.52-53).

### **2.4.7. Bölgeler Komitesi**

1994 Avrupa Birliği anlaşması ile kurulmuş olup merkezi Brüksel'dedir. Danışma organıdır. Kuruluş amacı Avrupa birliği oluşumuna bölgesel ve yerel kimliklerin yansıtılmak istemesidir. Böylece daha sıkı bir birlik oluşturma süreci gerçekleşecek Avrupa birliği kurumları kararlarını yurttaşlara olabildiği kadar yakın ilişkiler içinde almış olacak ve kurumlar daha demokratik çalışmış olacak ayrıca yapılar merkeziyetçilikten arındırılmış olacaktır. Komite yeleri seçimi ise konseyce yurttaşlara en yakın kamu görevlileri arasından seçilir. Görev süreleri 4 yıldır. Komite başkanı ise üyeler arasında iki yıllığına seçilir. Komitenin genel kurul toplantıları yılda beş kez düzenlenir. (Dura Vd. 2015, s.258).

### **2.4.8. Avrupa Yatırım Bankası**

Mali özerkliğe sahip topluluk organıdır. Görevlerinin asıl amacı topluluk hedeflerine ulaşılmasa yardımcı olmak için

- Topluluk politikalarına hizmet eden büyük proje yatırımlarına destek vermektedir
- Birliğin üçüncü ülkelerle ortaklık ve işbirliği politikaları doğrultusunda uygulamalara katkı sağlamaktadır. (Canbolat, 1998, s.143).

Avrupa yatırım bankasının geliri ise üye ülkelerin ekonomik güçleri ile orantılı katkıda buldukları paralar ve uluslararası finans çevrelerinden alındığı borçlar ile yukarıda saydığımız destekleri Avrupa birliği yararına olacak şekilde birliğin iç pazarının dengeli ve sürekli kalkınması için kar amacı gütmeyen krediler ve teminatlar olarak vermektedir.

Özellikle düşük gelirlili ve az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere verilen krediler yatırım bankasının kontrolündedir aynı zamanda birlik üyesi olmayan ülkelere yönelik işbirliği politikalarında da faaliyetler yürütmektedir. Üyeleri topluluğa üye ülkelerdir. Merkezi Lüksemburg'dadır. (Reçber, 2010, s. 374; Palabıyık ve Yıldız, t.y., s.54).

Kurum içinde ise üç yapı mevcuttur bunlar;

- Yönetim kurulu: üye ülke maliye bakanlarından oluşur,
- Direktörler kurulu: yönetim kurulu kararlarının uygun ve etkin biçimde faaliyetinden sorumlu olan ve her üye devletten bir temsilcinin bulunur,
- İşletme komitesi: bankanın günlük işlerinden sorumludur. (Palabıyık ve Yıldız, t.y., s.55).

#### **2.4.9. Sayıştay**

Merkezi Lüksemburg olan Sayıştay'ın kuruluş amacı gelir ve harcamaların mevzuata uygun olup olmadığını denetlemek amacıyla 1975 yılında Maastricht anlaşması ile oluşturulmuş birlik organıdır. Bütçenin uygulaması ve denetimi için parlamentoya ve bakanlar konseyine yardımcı olur. Üye sayısı birlik üyesi ülkeler de doğru orantılıdır. Üyeler parlamentonun görüşü alındıktan sonra bakanlar konseyi tarafından 6 yıllığına atanır. (Canbolat, 1998, s.144; Bilici,2013a, s.62).

#### **2.4.10. Avrupa Merkez Bankası**

Avrupa Merkez Bankası 1998 yılında kurularak Avrupa Para Enstitüsü'nün yerine geçmiştir. Katılımcı ülke paralarının Euro'ya sabitlendiği tarih olan 1 Ocak 1999'da faaliyete başlamıştır yani Avrupa para birliğinin oluşması. Para politikasını

yönlendirmek ve Avro'yu yönetmek için Lizbon anlaşmasıyla kurum statüsü kazanmıştır. Üye ülkelerin merkez bankalarının bir arada olduğu “Avrupa Merkez Bankaları Sistemi (AMBS)” ile işbirliği halindedir. Birlik içerisindeki fiyat istikrarının sağlanarak birlik ekonomisinin enflasyondan zarar görmesinin önüne geçilmesi esas amacıdır. İşbirliği yaptığı üye ülke hükümetleri ve Avrupa birliği organları karşısında tam bağımsızdır ve ülke hükümetleri hiç bir şekilde müdahalede bulunamaz. (Bilici,2013,s.63; Dura Vd. , 2015, s.254).

Avrupa merkez bankasının yapısı; Governörler konseyi, yönetim kurulu ve destek birimleridir. Governörler konseyi: yönetim kurulu üyeleri ve Euro para birimini kullanan üye ülkelerin ulusal merkez bankalarının guvernörlerinden oluşur. Yönetim kurulu ise başkan, başkan yardımcısı ve dört üyeden oluşur. Üyeler topluluğa üye devletlerin vatandaşlarından seçilir, görev süreleri 8 yıldır. (Reçber, 2010, s.368).

## **2.5. Müzakere Fasılları**

AB müktesebatına uyum bakımından aday ülkenin yerine getirmesi gereken çalışma başlıklarını ifade eder. Üyelik müzakerelerinin konular itibariyle sınıflandırılmasıdır. (AB rehberleri-10, t.y. ,s.36). Türkiye'nin Müzakere Çerçeve Belgesi ile belirlenen ve müzakerelere konu olan 35 fasıl ise şunlardır;

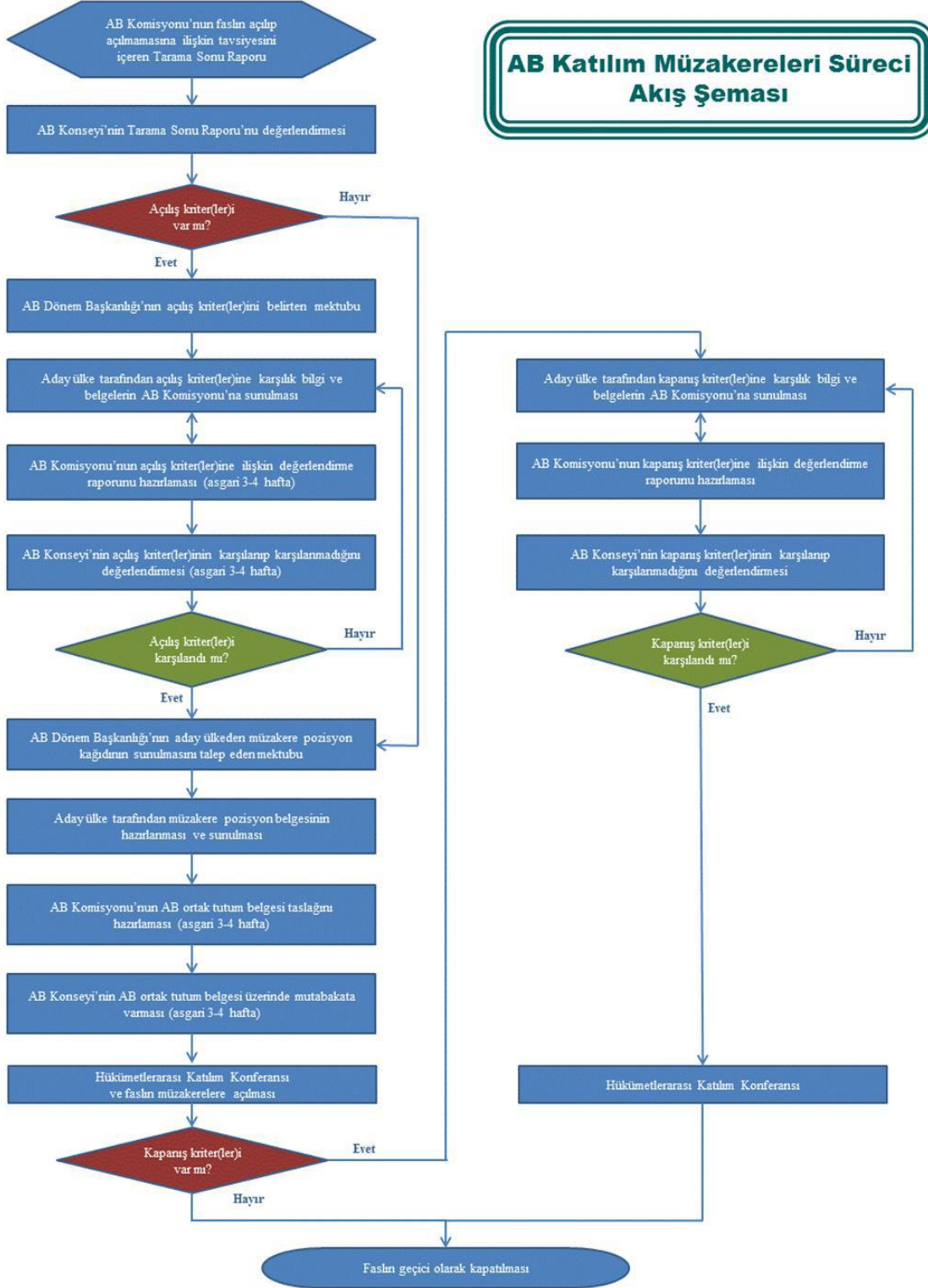
**Tablo 2. Müzakere Fasılları**

1. Malların Serbest Dolaşımı	16. Vergilendirme	31. Dış Güvenlik ve Savunma Politikası
2. İşçilerin Serbest Dolaşımı	17. Ekonomik ve Parasal Politika	32. Mali Kontrol
3. İş Kurma Hakkı ve Hizmet Sunumu Serbestisi	18. İstatistik	33. Mali ve Bütçesel Hükümler
4. Sermayenin Serbest Dolaşımı	19. Sosyal Politika ve İstihdam	34. Kurumlar
5. Kamu Alımları	20. İşletmeler ve Sanayi Politikası	35. Diğer Bilim ve Araştırma
6. Şirketler Hukuku	21. Trans-Avrupa Şebekeleri	
7. Fikri Mülkiyet Hukuku	22. Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Koordinasyonu	
8. Rekabet Politikası	23. Yargı ve Temel Haklar	
9. Mali Hizmetler	24. Adalet, Özgürlük ve Güvenlik	
10. Bilgi Toplumu ve Medya	25. Bilim ve Araştırma	
11. Tarım ve Kırsal Kalkınma	26. Eğitim ve Kültür	
12. Gıda Güvenliği, Veterinerlik ve Bitki Sağlığı	27. Çevre	
13. Balıkçılık	28. Tüketicinin ve Sağlığın Korunması	
14. Taşımacılık Politikası	29. Gümrük Birliği	
15. Enerji	30. Dış İlişkiler	

**Kaynak:** Avrupa Birliği Başkanlığı, yayınlar. [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr) (01.07.2019)

Yukarıda belirtilmiş olan 35 adet fasılın her birinin açılışı için öncelikle fasıl tarama toplantısı ve tarama sonu raporu ardından tarama süreci tamamlanarak fiili müzakere sürecine geçilmiş olur ve her fasıl ayrı ayrı müzakereye açılır ve müktesebata uyumu yeterli olan her fasıl geçici olarak kapatılır. Geçici olarak kapatılmasının sebebi ise fasılların müzakere süreci uzun yıllar sürmesidir. Süreç içerisinde müktesebatta yeni değişiklikler olabilir bu durumda aday ülkenin tekrar uyum sağlama sürecine girmesi gerekir ya da aday ülke süreç içerisinde gerileme yaşamış olabilir. Bu durumlar da geçici olarak kapatılmış olan fasıl nihai olarak kapatılmadan tekrar değerlendirmeye alınır ve faslı tekrar müzakereye açma hakkı birliğin elinde bulunur. Müzakereye açılmış olan fasılların Geçici olarak kapatılabilmesi için aday ülke tarafından karşılanması gereken açılış ve kapanış kriterleri gerekli görülebilir bu kriterlerin aday ülke tarafından karşılanması ile süreç devam edebilecektir. (AB Rerberleri-6, t.y., s.13).

Şekil 2. Katılım Müzakereleri Süreci



**Kaynak :** Avrupa Birliği Başkanlığı, yayınlar. [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr) (01.07.2019)

Aday Ülkelerin müktesebata uyumunda kaydettiği gelişmelerin takibi için alt komiteler vardır ve bu komiteler katılım ortaklığı mekanizması kapsamında ortaklık komitesi altında kurulan mekanizmadır. Aşağıda gösterilmiş olan sekiz alt komite uyum, uygulama ve yürütmeye ilişkin gelişmeleri takip ederek sorunlar komisyon yetkililerince ele alınır.

**Tablo 3. Alt Komiteler Ve Müzakere Fasılları**

Alt Komite Adı	Kapsadığı Konular İtibarıyla Fasıllar
<b>1 no'lu Tarım ve Bahçılık Alt Komitesi</b>	11- Tarım ve Kırsal Kalkınma 12- Gıda Güvenliği, Veterinerlik ve Bitki Sağlığı 13- Bahçılık
<b>2 no'lu Tek Pazar ve Rekabet Alt Komitesi</b>	1- Malların Serbest Dolaşımı 2- İşçilerin Serbest Dolaşımı 3- İş Kurma Hakkı ve Hizmet Sunumu Serbestisi 5- Kamu Alımları 6- Şirketler Hukuku 7- Fikri Mülkiyet Hukuku 8- Rekabet Politikası 28- Tüketicinin ve Sağlığın Korunması 30- Dış İlişkiler
<b>3 no'lu Ticaret, Sanayi ve AKÇT Ürünleri Alt Komitesi</b>	20- İşletmeler ve Sanayi Politikası
<b>4 no'lu Ekonomik ve Parasal Konular, Sermaye Hareketleri ve İstatistik Alt Komitesi</b>	4- Sermayenin Serbest Dolaşımı 9- Mali Hizmetler 17- Ekonomik ve Parasal Politika 18- İstatistik
<b>5 no'lu Teknolojik Yenilik, Eğitim ve Araştırma Programları Alt Komitesi</b>	10- Bilgi Toplumu ve Medya 25- Bilim ve Araştırma 26- Eğitim ve Kültür
<b>6 no'lu Ulaştırma, Çevre, Enerji ve Trans Avrupa Şebekeleri Alt Komitesi</b>	14- Taşmacılık Politikası 15- Enerji 21- Trans-Avrupa Ağları 27- Çevre
<b>7 no'lu Bölgesel Kalkınma, İstihdam ve Sosyal Politika Alt Komitesi</b>	19- Sosyal Politika ve İstihdam 22- Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Eşgüdümü
<b>8 no'lu Gümrükler, Vergilendirme, Uyuşturucu ve Kara Para Aklanmasının Önlenmesi Alt Komitesi</b>	16- Vergilendirme 23- Yargı ve Temel Haklar 24- Adalet, Özgürlük ve Güvenlik 29- Gümrük Birliği 31- Dış, Güvenlik ve Savunma Politikası 32- Mali Kontrol 33- Mali ve Bütçesel Hükümler

**Kaynak:** Avrupa Birliği Başkanlığı, yayınlar. [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr) (01.07.2019)



AB-TR Adaylık sürecimizin tamamlana bilmesi için geçici olarak kapatılmayı bekleyen toplamda 35 adet fasıl mevcut olmasına rağmen Temmuz 2018 resmi yayınlarda gösterildiği şekliyle 16 adet açılmış fasıl mevcuttur. Bunlar aşağıda ki tablo da gösterilmiştir.

**Tablo 4. Katılım Müzakerelerinde Açılan Fasıllar (Temmuz 2018)**

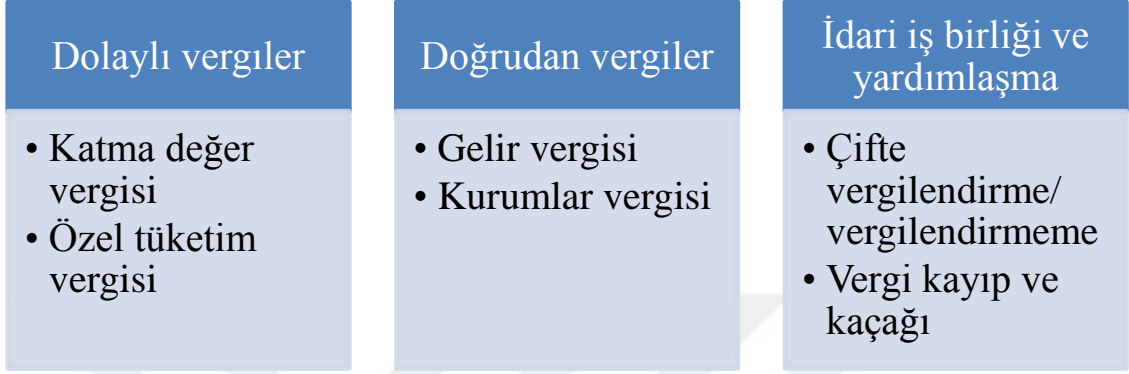
AÇILAN 16 FASIL		
25	Bilim ve Araştırma	Geçici Kapanı
20	İşletme ve Sanayi Politikası	1 Kapanış Kriteri
18	İstatistik	2 Kapanış Kriteri
32	Mali Kontrol	6 Kapanış Kriteri
21	Trans-Avrupa Ağları	1 Kapanış Kriteri
28	Tüketicinin ve Sağlığın Korunması	5 Kapanış Kriteri
6	Şirketler Hukuku	5 Kapanış Kriteri
7	Fikri Mülkiyet Hukuku	4 Kapanış Kriteri
10	Bilgi Toplumu ve Medya	5 Kapanış Kriteri
4	Sermayenin Serbest Dolaşımı	4 Kapanış Kriteri
16	Vergilendirme	3 Kapanış Kriteri
27	Çevre	5 Kapanış Kriteri
12	Gıda Güven. Vet. ve Bitki Sağ.	6 Kapanış Kriteri
22	Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Koordinasyonu	6 Kapanış Kriteri
17	Ekonomik ve Parasal Politika	2 Kapanış Kriteri
33	Mali Bütçesel Hükümler	1 Kapanış Kriteri

**Kaynak:** Avrupa Birliği Başkanlığı, yayınları. [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr) (01.07.2019)

### 2.5.1. Vergilendirme( 16.Fasıl)

Vergilendirme fasıllı aşağıda belirtilmiş olan 3 alt bölümden oluşmaktadır

#### Şekil 3. 16 Nolu Fasıl Bölümleri



Bu fasılla düzenleme yapılacak alanlara örnek olarak çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla sadece bulunduğu ülkede elde ettiği kazancından gelir vergisi alınması, Vergi muafiyeti, Alkollü ürünler, ithal tütün ve ithal sigaralara ilişkin vergilerin düzenlenmesi ya da Vergi gelirlerinin toplanmasının iyileştirilmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması sayılabilir. (AB Rehberleri-7, t.y. s.21-22).

Ülkemiz için Bu başlığın ;

- Tanıtıcı taraması: 6-7 Haziran 2006
- Ayrıntılı taraması: 11-12 Temmuz 2006
- Tarama sonu raporu: 24 Ocak 2007
- Açılış kriteri: 18 Nisan 2007 gerçekleştirilmiştir.

Fasıla dair teknik bir açılış kriteri getirilmiş ve açılış kriterinin karşılanmasının ardından 30 Haziran 2009 tarihli Hükümetler Arası Konferans( HAK) Toplantısında fasılın müzakerelerine başlanması kararı alınmıştır.

Türkiye'nin Ankara Anlaşması'na Ek Protokolü ayırım gözetmeksizin uygulama yükümlülüğünün (siyasi kriter) yanı sıra geçici olarak kapatılabilmesi için 3 adet kapanış kriteri şartı mevcuttur. Bunlar;

1. KDV VE Özel Tüketim vergisi alanlarında ki uyumlaştırmaya yönelik önemli ilerlemeler kaydetmeli ve diğer alanlarda da tam uyumu hedefleyen ayrıntılı bir



takvim sunmalıdır. alkollü içkiler, ithal tütün ve ithal sigara üzerindeki ayrımcı vergilendirme uygulamalarına tamamen son vermelidir.

2. Ulusal vergi mevzuatını uygulama, vergileri toplama ve mükellefleri kontrol etme bakımında yeterli idari kapasite ile merkez ve vergi dairelerinde yeterli kapasiteye sahip olduğunu göstermelidir. merkezi irtibat bürosu ve özel tüketim vergisi irtibat bürolarını kurmalı yeterli sayıda personelle donatmalı ve birlikte yürütebilmek için gerekli tüm düzenlemeleri yapmalıdır.
3. KDV bilgi değişim sistemi( VIES) ve Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallar Hareket Kontrol sistemi( EMCS) ‘ sistemleriyle uyumlu bir stratejisini komisyona sunmalı yeterli seviyede ilerleme kaydetmelidir.



### 3. BÖLÜM

## TÜRKİYE'DE ve AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MALİ UYGULAMALAR

### 3.1. Türkiye'de Katma Değer Vergisi

#### 3.1.1. Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 25.10.1984 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM) kabul edilmiş, 02.11.1984'te Resmi Gazetede yayınlanmış ve 01.01.1985 tarihinde ise mevzuatımıza girmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle yürürlükte bulunan diğer tüketim vergilerinin tamamı yürürlükten kaldırılmıştır.

Katma değer vergisi düşüncesi ilk defa birinci dünya savaşı sonrasında 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlanmıştır. Bu vergi genel tüketim vergilerinin en gelişmiş ve yaygın şekli olup günümüzde Türkiye dışında 28 Avrupa Birliği üyesi ülke ve bunların dışında dünyanın çeşitli ülkeleri bulunmaktadır. (Oktar, 2016, s.168 ; Bilici, 2006, s.243).

Maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi olmaya aday olacak şekilde kurgulanan Katma değer vergisi özellikle 1968 yılından itibaren tüm Avrupa Birliği ekonomilerinde uygulanmaya başlamıştır. (Akalin, 2000, s.365). Katma Değer Vergisi; çok aşamalı, yayılı ve genel bir satış vergisi niteliğinde olup; mal veya hizmetin her el değiştirilmesinde eklenen değer üzerinden tarh edilen bir vergidir. (Saraçoğlu, 2006a, s.68).

Katma Değer Vergisi, malların ve hizmetlerin üretim ve dağıtımının her aşamasında satışından ilgili kanununda belirtilen oranlarda alınan genel bir muamele vergisidir. Ürün ve hizmetlere, üretim ve satışın her aşamasında eklenen katma değer üzerinden vergi hesaplanması bu vergiyi mevzuattaki diğer vergi türlerinden farklı kılmaktadır. (Çetinkol, 2013, s.47).

Ülke ekonomileri açısından uygulama kolaylığı getirmesi ve yüksek gelir kaynağı olmaları nedeniyle muamele vergileri geçmişten günümüze değin en çok tercih edilen vergi türlerinden olmuştur. Sanayi devriminin gerçekleşmesi sonucunda; kapalı ekonomiden pazar ekonomisine geçiş sürecinde üretim ve ticaret hacmindeki artış, muamele vergilerinin daha da yaygınlaşmasını sağlamıştır ve bu da doğal olarak devletlerin gelirlerini artırmıştır. Bununla beraber Birinci Dünya Savaşı sonrasında

ortaya çıkan ekonomik tablo da muamele vergilerinin önem kazanmasında etkili olmuştur. (Çetinkol,2013, s.47).

### **3.1.2. Katma Değer Vergisi Türleri Ve Hesaplama Yöntemleri**

İşletmelerin mal ve hizmet alışları sırasında ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmesi durumuna göre Gayri Safi Hasıla Tipi KDV, Gelir Turu KDV, Tüketim Tipi KDV olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

#### **3.1.2.1. Gayri Safi Hasıla Tipi KDV**

Bu Katma Değer Vergisi türünde sermaye mallarına ilişkin indirilecek KDV, indirim konusu yapılamamaktadır. Burada matrah, bir vergilendirme döneminde satın alınan sermaye malları dışındaki mal ve hizmet bedellerinin, aynı dönemde satılan tüm mal ve hizmet bedellerinden indirilerek hesaplanması ile bulunur. Gayri Safi Hasıla Tipi Katma değer vergisi uygulaması sermaye yoğun üretim metotlarını kullanan mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Çünkü sermaye malları ilk olarak satın alındığı zaman sonra da amortisman ayrıldığı zaman olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir. (Eğilmez, 1981, s.16-17; Tunç, 2007, s.7)

Sermaye mallarının amortismanlarının indirilmesinin mümkün olmadığı bu uygulamada yapılan teknolojik yatırımlar maliyete dahil edilmediği için yatırımlar olumsuz etkilenir ve mükellefler yeni yatırım yapmaktan kaçınır. (Mutluer, Öner & Kesik, 2013, s.261).

Bu yönteme göre her üretin devresindeki Katma değer vergisi matrahı şöyle hesaplanır:

$$\text{Matrah} = \text{Satış} - \text{Alış}$$

#### **3.1.2.2. Gelir Tipi KDV**

Gelir Tipi Katma Değer Vergisi türünde yatırım malları alımı için ödenen KDV'den bu yatırım mallarının amortisman paylarının indirilmesi imkanı mükelleflere tanınmıştır. Amortisman indirim hakkı tanınmasıyla Gelir Tipi Katma Değer Vergisinde sermaye mallarının çifte vergilendirmesi sorunu ortadan kaldırılmış olmaktadır. (Eğilmez, 1981, s.16-17; Tunç, 2007, s.7)

Ayrıca Gelir Tipi Katma Değer Vergisi'nde amortisman indirim hakkı ile yatırımların engellenmesi de önlenmiş olmaktadır. (Mutluer Vd. , 2013, s.261) Bu yönteme göre matrah şöyle ifade edilebilir:

$$\text{Matrah} = \text{Satış} - (\text{Alış} + \text{Sabit Varlıkların Amortismanı})$$

### **3.1.2.3. Tüketim Tipi KDV**

Tüketim tipi KDV uygulamasında, vergi matrahı, bir vergilendirme döneminde satılan tüm mal ve hizmet tutarlarından, sermaye malları da dahil olmak üzere o dönemde satın alınan mal ve hizmet tutarından indirilerek hesaplanır. Bu yöntemde sermaye malları, onları kullanan işletmeler için bir tüketim malı olarak kabul edilmektedir (Eğilmez, 1981, s.16-17).

Türkiye’de tüketim tipi KDV uygulanmakta olup Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi’nde maliyetlerin tespitinde sadece amortismanlar dikkate alınmamakta ve yapılan tüm sabit yatırımların değerlerinin maliyete eklenmesine izin verilerek mükellefler tarafından yeni teknolojik yatırımların yapılması teşvik edilmektedir. (Mutluer Vd. ,2013, s.262). Bu yöntemde göre matrah:

Matrah = Satış - ( Alış + Sabit Varlıkların Değeri ) Şeklinde ifade edilebilir.

### **3.1.3. Katma Değer Vergisi Hesaplanma Yöntemleri**

Katma Değer Vergisi hesaplama yöntemlerini dolaylı ve dolaysız metot, vergi mahsubu (vergi kredisi) yöntemi ve toplama yöntemi, olmak üzere üç şekilde hesaplanabilir.

#### **3.1.3.1. Dolaylı ve Dolaysız Metot**

Dolaylı Metotta, Katma Değer Vergisi Matrahı, katma değer hesaba katılmadan hesaplanır. Yaratılan katma değer hesaplanırken vergi borcu da bulunur. Bu yöntemde mal ve hizmet alışlarında ödenen Katma Değer Vergisi satılan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisinden düşürülerek ödenecek KDV tespit edilmiş olur.(Aslan, 2005a, s.80).

Dolaysız usulde KDV matrahını hesaplamak için dolaylı usulden farklı olarak öncelikle katma değer hesaplanması gerekir. Yaratılan katma değer hesaplanarak ödenecek olan vergi tespit edilmiş olur. Dolaysız metot, dolaysız toplama ve çıkarma metodu olarak ikiye ayrılır. Dolaysız toplama metodunda gelirler toplamına yürürlükteki vergi oranı uygulanarak ödenecek vergi borcu ortaya çıkarılmış olur. Dolaysız çıkarma metodunda ise toplam satışlardan alışlar toplamı düşülerek bulunan değere vergi oranı uygulanır ve vergi borcu bulunmuş olur. (Aslan, 2005a, s.80; Ayhan,1983,s.14 ).

### **3.1.3.2.Vergi Mahsubu (Vergi Kredisi) Yöntemi**

Vergi mahsubu yöntemi mal veya hizmetin alınışı sırasında ödenen verginin satış aşamasında tahsil edilen vergiden düşülmesi esasına dayanır. (Aslan, 2005a, 82)

### **3.1.3.3. Toplama Yöntemi**

Üretim faktörlerinin gelirleri ücret, kira, faiz, kar olarak toplanır ve matrah ortaya çıkarılır, daha sonra bulunan bu matraha vergi oranı uygulanarak ödenmesi gereken vergi ortaya çıkarılır. Bu yöntem pek pratik olamaması nedeniyle uygulama alanı bulamamıştır. (Mutluer Vd. ,2013, s.262).

### **3.1.4. Katma Değer Vergisinin Avantajları**

Dünyanın pek çok ülkesinde uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi'nin avantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. (Şemin, 1984, s.49-50).

- Katma değer vergisi, kapsamının çok geniş olması nedeniyle, vergi gelirleri açısından önemli bir gelir kaynağıdır.
- Yatırımlar için alıfta ödenen vergilerin indirilebilmesiyle, ihracatta ise tam istisna uygulamalarıyla yatırımları ve ihracatı teşvik eder.
- Katma Değer Vergisi kapsamı oldukça geniş olduğu için düşük oranlı olarak uygulanabilir ve bu da vergi kayıp ve kaçacağını önler.
- Vergi yükünün üretime katılma oranına göre çeşitli sektörler, aşamalar ve kişiler arasında yayılmasıyla vergi adaletli olarak dağılmış olur.
- Katma değer vergisi, mal ve hizmet akımını ve kaynakların dağıtımını hiçbir şekilde etkilememektedir.
- Katma Değer Vergisi üretimden tüketime kadar malın her el değiştirmesi anında alınmasından dolayı mal ve hizmetler ne kadar az el değiştirirse az vergi ödeneceği için gereksiz el değişimini ve aradaki komisyonculuğu engelleyen önemli bir vergidir.
- Satılan ürünlerin değeri ve miktarı arttıkça Katma değer vergisi de artacağı için, milli gelir artışlarını bu vergiye bakarak izleyebilir ve aynı zamanda vergi sistemine yapısal bir esneklik getirmiş oluruz.
- Katma Değer Vergisi'nde vergi üretim birimleri üzerine kalmaz, tüketiciler üzerinde kalır ve ekonomideki kaynak dağılımı, optimal denge noktasından ciddi ölçüde sapmaz.

- Tüketimi kısıtıcı, tasarrufları teşvik edici ve enflasyonist baskıları önleyici etkisi vardır ve otomatik stabilizatör niteliğindedir.
- Kayıt dışı ekonomiden, kayıtlı ekonomiye geçişi sağlar.

### **3.1.5. Katma Değer Vergisi'nin Dezavantajları**

Katma Değer Vergisi'nin avantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. (Akalin, 2000, s.368).

- KDV üretim ve tüketimin her safhasında alınan bir vergi olduğu için talebi kısıtıcı etki gösterir.
- Bu verginin uygulanmasının maliyeti çok yüksektir. Yazar kasalar, fişler, beyannameler, denetim elemanları, tahsildarlar, bilgisayarlı izleme merkezleri vb. desteklere ihtiyacı olan bir vergi türü olduğu için uygulama maliyeti yüksektir.

### **3.1.6. Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin Uygulanma Nedenleri**

Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmesini gerekli kılan nedenleri Ekonomik Nedenler ve Mali Nedenler olmak üzere iki grup halinde inceleyebiliriz. ( TBMM,1984, s.49-51).

#### **Ekonomik Nedenler**

- Yatırımların önündeki kısıtlayıcı engellerin kaldırılması,
- İhracatın teşvik edilmesi
- Ağır vergi yükü altındaki sanayinin vergi yükünün azaltılması,
- Fiyatlar genel düzeyi üzerindeki enflasyonist baskının önüne geçilmesi
- Optimal kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması,

#### **Mali Nedenler**

- Ekonomide vergi adaletinin sağlanması,
- Beklenen vergi hasılatının büyük olması,
- Kayıt dışı ekonominin önlenmesi,
- Uygulamasının basit olması,
- Vasıtasız vergiler sisteminin tamamlayıcı niteliği,
- Avrupa birliği ve diğer ülkelerle vergi sistemleri konusunda uyum sağlanması.

### 3.1.7. Katma Değer Vergisinin Konusu

Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturan işlemler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda üç grupta toplanmış olup birinci grupta, ticari, zirai meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yer alırken ikinci grupta, her türlü mal ve hizmet ithalatı, üçüncü grupta kanunda yazılı olan diğer hizmetler yer almış bulunmaktadır. (Pehlivan,2005, s.360). Katma Değer Vergisi'nin konusu 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

### 3.1.8 .Türkiye Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Türk Katma Değer Vergisi Kanununun hazırlanmasında önemli ölçüde Avrupa Topluluğu'nun 6. Direktifinden yararlanılmıştır. Diğer ülkelerden farklı olarak üye ülke olmamamıza rağmen Avrupa Birliği'nin KDV sistemine giriş yapılarak, yani gönüllü uyumlaştırma yoluna gidilmiştir. Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte bu tarihe kadar uygulanan banka ve sigorta muameleleri vergisi hariç sekiz değişik gider vergisi uygulamadan kalkmıştır. Böylece sekiz ayrı vergi, yerini Katma Değer Vergisine bırakmıştır. (Bilici, 2013b,s.140).

01.01.1985 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle aşağıdaki vergiler yürürlükten kaldırılmıştır:

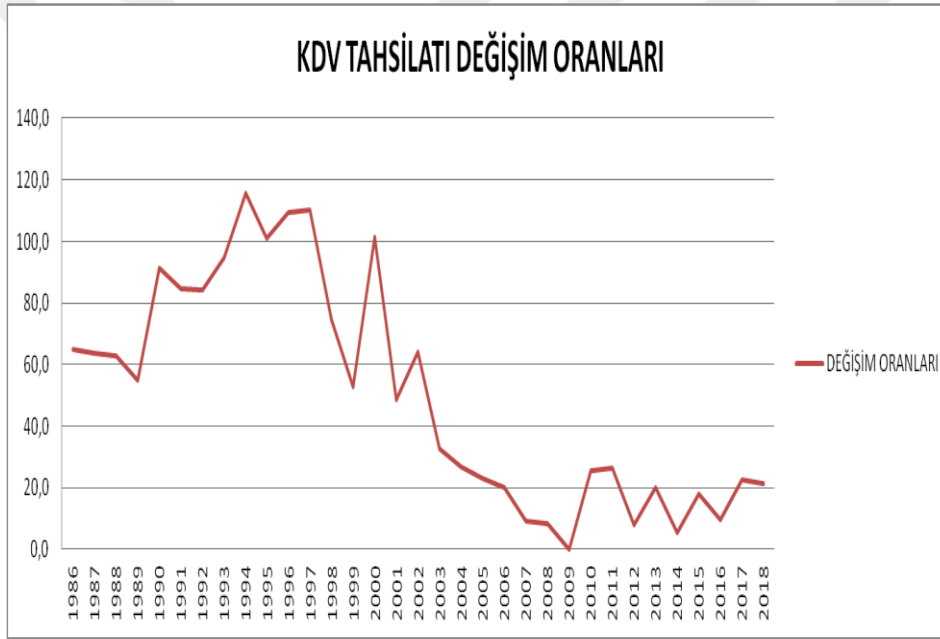
- Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklâm Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Seker İstihlak Vergisi

Türk vergi sistemine 1985 yılından itibaren dahil olan Katma Değer Vergisi tahsilatının son 10 yıllık değişimine bakıldığında 2008 yılında 60.066.230.000 TL olan Katma Değer Vergisi tahsilatının 2018 yılında 250.511.421.000 TL'ye çıktığı ve oransal olarak bakıldığında % 317,1'lik bir artışın yaşandığı görülmektedir.

Bütçede yer alan gelir kalemlerinden vergilerle Katma Değer Vergisi tahsilatları kıyaslandığında 30 yıla yakın süredir uygulanmakta Katma Değer Vergisinin bütçede çok önemli paya sahip olduğu ve bütçenin vergi gelirleri içinde ortalama olarak % 30 oranında bir payının olduğu görülmektedir.

Katma Değer Vergisi tahsilatları artış oranları bir önceki yıla göre değerlendirildiğinde yaşanan krizlerin de etkisiyle ilk yıllarda dalgalı bir seyir izlendiği son yıllarda ise çok büyük dalgalanmaların yaşanmadığı belli bir bant etrafında gidip geldiği görülmektedir.

#### Şekil 4. KDV Tahsilatı Değişim Oranları



**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (22.05.2019)

Aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi Katma Değer Vergisi tahsilatı yıllar itibariyle artan bir seyir izlemektedir ve buradan elde edilen tahsilat Genel Bütçe vergi gelirleri içerisinde çok önemli bir paya sahiptir.



**Tablo 5. Türkiye’de KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	TOPLAM KDV TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
1985	3.829	951	24,8
1986	5.972	1.568	26,3
1987	9.051	2.567	28,4
1988	14.232	4.177	29,3
1989	25.550	6.461	25,3
1990	45.399	12.371	27,2
1991	78.643	22.832	29
1992	141.602	42.088	29,7
1993	264.273	81.877	31
1994	587.760	176.742	30,1
1995	1.084.350	354.980	32,7
1996	2.244.094	743.026	33,1
1997	4.745.484	1.561.562	32,9
1998	9.228.596	2.725.083	29,5
1999	14.802.280	4.164.334	28,1
2000	26.503.698	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	34.325.208	34
2005	131.948.778	42.263.650	32
2006	151.271.701	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	206.679.678	33
2018	737.954.270	250.511.421	33,9

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (22.05.2019)

1999 yılından 2018 yılına kadar Gayri Safi Yurt İçi Hasıladaki (GSYİH) değişim ile Katma Değer Vergisi (KDV) tahsilatındaki değişime baktığımız zaman

yıllar itibariyle birbiriyle paralel bir seyir izledikleri, kriz vb. dönemlerde ikisinin artış oranlarında da benzer düşümler yaşandığı görülmektedir.

**Tablo 6. Türkiye’de GSYİH İle KDV Gelirlerinin Karşılaştırılması**

YILLAR	GSYİH	DEĞİŞİM ORANI	TOPLAM KDV TAHSİLATI	DEĞİŞİM ORANI
1999	107.164.345		4.164.334	
2000	170.666.715	59,3	8.379.554	101,2
2001	245.428.760	43,8	12.438.861	48,4
2002	359.358.871	46,4	20.400.201	64,0
2003	468.015.146	30,2	27.031.100	32,5
2004	577.023.497	23,3	34.325.208	27,0
2005	673.702.943	16,8	42.263.650	23,1
2006	789.227.555	17,1	50.723.560	20,0
2007	880.460.879	11,6	55.461.123	9,3
2008	994.782.858	13,0	60.066.230	8,3
2009	999.191.848	0,4	60.169.248	0,2
2010	1.160.013.978	16,1	75.649.986	25,7
2011	1.394.477.166	20,2	95.550.463	26,3
2012	1.569.672.115	12,6	103.155.875	8,0
2013	1.809.713.087	15,3	123.878.363	20,1
2014	2.044.465.876	13,0	130.538.554	5,4
2015	2.338.647.494	14,4	153.844.174	17,9
2016	2.608.525.749	11,5	168.808.352	9,7
2017	3.106.536.751	19,1	206.679.678	22,4
2018	3.740.519.000	20,4	250.511.421	21,2

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (22.05.2019)

### 3.1.9. Katma Değer Vergisinde Oran

Katma Değer Vergisinde tıpkı Kurumlar vergisinde olduğu gibi tek oranlı vergi tarifesi tipi uygulanmaktadır. Bu sistemde matrah arttıkça vergi miktarı artmakta ve oran değişmemektedir.(Oktar, 2016, s.193). Katma Değer Vergisi oranı 3065 sayılı KDV kanununun 28. Maddesinde vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirtilmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e

kadar indirmeye yetkili kılınmıştır olup uygulamada %1, %8 ve % 18 olmak üzere üç adet oran bulunmaktadır.(KDV md.28).

### **3.1.9.1. %1 Oran Uygulanan Mal ve Hizmetler**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda I sayılı listede yer almakta olan bu mal ve hizmetlere düşük oranlı KDV uygulanmakta olup bu mal hizmetler sunulmuştur. (KDV md.28)

### **3.1.9.2. % 8 Oran Uygulanan Mal ve Hizmetler**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda II sayılı Listede yer almakta olan bu mal ve hizmetlere % 8 KDV uygulanmaktadır.

### **3.1.9.3. % 18 Oran Uygulanan Mal ve Hizmetler**

Genel oran niteliği arz eden % 18 oranı; %1 ve % 8'lik oranları ihtiva eden I ve II sayılı listelerde yer almayan veya almakla beraber %18 oranına tabi olacağı açıkça belirtilmiş mal ve hizmetler için öngörülmüştür.(Şenyüz, Yüce& Gerçek, 2014, s.249).

## **3.1.10. Türkiye'de Uygulanmakta Olan İstisnalar**

Katma Değer Vergisi'nin mükellefi ile yüklenicisinin farklı gerçek ve tüzel kişiler olması nedeniyle Katma Değer Vergisi'nde muaflık gibi bir durum söz konusu değildir. Katma değer vergisi genel nitelikli bir harcama vergisi olması nedeniyle ekonomik, sosyal, idari vb nedenlerle bazı mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının KDV'den istisna edilmesi yoluna gidilmiş olup bu istisnaları tam istisnalar ve kısmi istisnalar olmak üzere iki başlık altında toplayabiliriz. (Pehlivan,2005, s.392).

### **3.1.10.1.Tam istisnalar**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda temel mantık yüklenilen KDV'lerin hesaplanan KDV'lerden indirilerek yok edilmelidir. Kanunun ilgili maddelerinde belirtilen şartlar altında indirilemeyen ya da indirim yapıldığı halde arta kalan kısımlar varsa bunlar için vergi iadesi yapılması öngörülmüştür. Tam istisna uygulamasında mal ve hizmetlerin tesliminde KDV hesaplanmadığı gibi yüklenilen KDV'ler de iade edilir. Böylece mal üzerindeki KDV mahsup veya iade yoluyla bütünüyle arındırılmakta mal ve hizmet üzerinde KDV kalmamaktadır. (Şenyüz Vd. , 2014, s.253).

Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde belirtilen koşullar altında indirilemeyen ya da indirim yapıldığı halde arta kalan kısımlar varsa yüklenilen vergilerin telafisi için nakden iadeye ve mahsup yöntemi olmak üzere mükelleflere iki seçenek sunulmuştur. Mahsup uygulaması genel olarak kamuya olan vergi ve SSK primi borçları için yapılmaktadır. (Şenyüz Vd. , 2014, s.253).

### **3.1.10.2.Kısmi İstisnalar**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 33.maddesine göre, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen Katma Değer Vergisi tutarlarının ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır. (Pehlivan, 2005, s.394).

## **3.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi**

### **3.2.1. AB KDV Uygulamasının Temel Özellikleri**

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde Katma Değer Vergisi (Value Added Tax – VAT) uygulaması başlamadan önce Fransa hariç, diğer ülkelerde dolaylı vergilendirmede kademeli muamele vergisi uygulamaktaydı. Komisyon tarafından yapılan çalışmalarla yürürlükte bulunan kademeli muamele vergisi incelenmiş, olumsuz yanları ortaya konmuş ve bu verginin ortadan kaldırılıp tek aşamalı ve ortak bir vergi tipi kullanılması için çalışmalara başlanılmıştır. (Çapanoğlu, 2011, s.13).

Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi ile ilgili uyumlaştırma çalışmaları Vergi ve Maliye Komitesi'nin kurulmasıyla hız kazanmış olup bu komite çalışmalarını Neumark Raporu olarak adlandırılan raporda toplamıştır. İlgili raporda Ortak Pazar'ın yapısının bozulmaması bakımından en uygun vergi türünün 1955 yılında uygulanmaya başlanan Katma Değer Vergisi, ortak muamele vergisi olarak tercih edilmiştir.(Gheorghiev, 2011, s.33).

Avrupa birliği üyesi ülkelerde 1967 yılına kadar çeşitli isimler altında üretim ve tüketim vergileri alınmaktaydı. Alınmakta olan bu vergiler birlik üyeleri arasında dış ticarete sorunlar yaşanmasına ve verginin tam olarak hesaplanamamasına neden olmaktaydı. (Çapanoğlu,2011, s.13).

KDV'nin Avrupa Birliği içerisindeki üye ülkelere tercih edilmesini sağlayan nedenleri şöyle sıralayabiliriz: (Saracoğlu, 2006b, s.35-36; Simsek, 2002, s.39; İlhan,2007, s.54).

**1.KDV, genel bir vergi olup üretilen tüm mal ve hizmetler bu vergiye tabidir.**

2. Vergi oranı, basit ve oransaldır.
3. Sanayi örgütlenmesi üzerindeki etkisi nötrdür.
4. İhracat, vergiden muaf tutulmuştur.
5. Yerli veya yabancı menşeli mallar arasında bir ayırım yapmaz.
6. Üretim ve dağıtımın her aşamasında KDV hesaplanır.
7. Vergi, bireyler ve firmalar arasında mal ve hizmet satışlarında uygulanan fiyatlar üzerine konulmuştur.
8. Verginin hesaplanıp ortaya çıkarılması basittir.

Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği mevzuatına 1967 yılında girmiş olup, o zamana kadar uygulanan üretim ve tüketim vergileri kaldırılarak yerine, birinci ve ikinci KDV direktifleriyle katma değer vergisi uygulamaya koyulmuştur. (Çapanoğlu,2011, s.13).

11 Nisan 1967 tarihinde Avrupa Konseyi tarafından çıkarılan Birinci ve İkinci Direktif ile Katma Değer Vergisi sisteminin tüm Avrupa Topluluğu (AT) üyesi devletlerce kullanılması kararlaştırılmış olup üye devletlere kanuni düzenlemelerini yapmaları için 1 Ocak 1970 tarihine kadar süre verilmiştir. (Aujean, 2012, s.135-136 ; Ekmen, 2018,s.31).

17 Mayıs 1977 tarihinde yayımlanan Altıncı Direktif ile ülkeler arası uyumlaştırma çalışmaları hız kazanmış ve iç pazarda oluşan siyasi, mali ve teknik engellerin kaldırılarak uyumlaştırma faaliyetlerinin ilerletilmesi sağlanmıştır. Altıncı Direktif çıkarıldıktan sonra üzerinde birçok değişiklik yapılmış olup 28 Kasım 2006 tarihinde Altıncı Direktifte yapılan tüm değişiklikler dikkate alınarak 2006/112/AT sayılı Direktif yayınlanmıştır. (Kara ve Özpençe, 2017, s.15-17; Ekmen, 2018,s.31).

Verginin konusu Avrupa Birliği 6.Direktif'inin 2.maddesinde Katma Değer Vergisi mükellefleri tarafından yapılan her türlü mal ve hizmet tedariki ve ithali olarak belirtilmiştir. KDV mükellefi de yine aynı Direktif'in 4.maddesinde tanımlanmış olup 4. Maddenin 1.fıkrasında KDV mükellefi; amacı sonuç ayırımı yapmadan, ilgili direktifte belirtilen faaliyetleri herhangi bir yerde kimseye bağlı olmadan sürdüren kişi şeklinde ifade edilmiştir. (Özdemir,2008, s.58).

Avrupa Birliği Direktifinde bulunan verginin genel olması, oranlılık, tüketimden alınma, yansıma ve indirim hakkı Katma Değer Vergisi'nin temel prensipleridir. Katma Değer Vergisi sistem gereği olarak genel bir vergi olmasından dolayı vergi konusu ve mükellef Muafiyet ve İstisnaya dair özel bir düzenleme

olmadıkça tüm mal ve hizmetlere uygulanır. Mal ve hizmetler üretimden dağıtımına kadar her aşamada vergilendirildiğinden vergi yükü açık olarak hesaplanabilir Bu sistemde KDV üreticiden tüketiciye doğru yansıtılmaktadır. (Fantorini ve Uzeltürk, 2001,s.16-17; İlhan, 2007, s.54) .

Doğrudan veya dolaylı olarak yerli ürünlere diğer üye ülkelerin ürünlerine göre avantaj sağlayan ve haksız rekabete neden olan her türlü uygulama ve vergi ayrımcılığı Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma'nın 110. Maddesi gereğince yasaklanmıştır. (Çapanoğlu, 2011, s.13).

Birinci KDV Direktifinin 2. Maddesinin 2. Fıkrasında mükelleflerin alış yaparken ödediği Katma Değer Vergilerini satışlarda tahsil ettiği Katma Değer Vergilerinden düşerek arada ortaya çıkan farkı beyan etmeleri gerektiği belirtilmiştir.. (Batıray,2006, s.41).

Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi sisteminde mal ve hizmet hareketlerinin vergilendirilmesi konusunda varış ülkesinde vergilendirme prensibi kabul edilmiştir. Ülke sınırlarını aşan mal ve hizmetlere bu prensibe göre işlem yapılır. Bu yöntemle göre vergilendirme, malın teslim edildiği yerde değil malı tüketmek üzere satın alan mükellefin bulunduğu yerde (ülkede) yapılmaktadır. Varış Ülkesi kuralında KDV'nin amacı, yurt içi tüketimi kapsamaktır.(Özdemir, 2008, s.66).

### **3.2.2. Katma Değer Vergisine Şekil Veren Rapor ve Direktifler**

Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi'nin uygulanmaya başlamasını, zaman içinde gelişmesini ve bugünkü yapısına ulaşmasını sağlayan rapor ve direktifleri şöyle sıralayabiliriz:

- Neumark Raporu ( Temmuz 1962)
- Birinci KDV Direktifi, 67/227/CEE
- İkinci KDV Direktifi, 67/228/CEE
- Altıncı KDV Direktifi, 77/388/CEE
- Tek pazarın başlatılmasına yönelik “Beyaz Kitap” (Haziran 1985)
- Cockfield Raporu (21 Ağustos 1987)
- 16 Aralık 1991 tarihli Direktif ( 91/680/CEE)
- 2006/112/ EC no.lu 28 Kasım 2006 tarihli KDV Çerçeve Direktifi” ( Bilici, 2013b, s.114 ).

### 3.2.3. Avrupa Birliği'nde KDV Oranları

Avrupa Birliği üyesi ÷lkelerde uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi oran yapısının temeli 17 Mayıs 1977 tarih ve 77/388/EEC sayılı Altıncı Direktif ile atılmıştır. 19 Ekim 1992 tarihinde çıkarılan 92/77/EEC sayılı Direktif ile oranlar konusundaki ilk düzenlemeler Altıncı Direktime eklenmiştir. (Karabacak, 2005, s.46).

Avrupa Birliği'nde üye ÷lkeler uygulayacakları Standart Katma Değer Vergisi oranlarını tayin etmekte serbesttirler fakat belirlenen bu oran % 15'in altında olamaz. Belirlenen standart oranın üstünde bir KDV oranı da belirleyemezler. Uygulamada Avrupa Birliği sınırları dahilinde standart KDV oranları % 17 ile % 27 arasında değişmekte olup en düşük standart oran % 17 ile Lüksemburg'ta, en yüksek standart oran ise % 27 ile Macaristan'dadır. (Oral,2005,s.271).

Altıncı Konsey Direktifine ekli H Listesinde sıralanmış (sadece bu liste için geçerlidir) mal ve hizmetler için, %5'ten az olmamak üzere bir ya da iki indirilmiş oran belirleyebilirler. Ayrıca bazı üye ÷lkelerin genel hükümlerden ayrı olarak “sıfır oran”, “en düşük oran” ve “geçici oran” düzenlemesi yapmalarına imkan tanınmıştır. (H. Karabacak, 2005, s.49) Aşağıdaki tabloda Birlik üyesi ÷lkelerde uygulanan KDV oranları gör÷lmektedir.

**Tablo 7.Üye Ülkelerde KDV Oranları, 2019**

Üye Devlet	Standart Oran	İndirilmiş Oran	En Düşük Oran	Park Oranı
Avusturya	20	10/13	-	13
Belçika	21	6/12	-	12
Bulgaristan	20	9	-	-
Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	19	5/9	-	-
Çekya	21	10/15	-	-
Almanya	19	7	-	-
Danimarka	25	-	-	-
Estonya	20	9	-	-
Yunanistan	24	6/13	-	-
İspanya	21	10	4	-
Finlandiya	24	10/14	-	-
Fransa	20	5,5/10	2,1	-
Hırvatistan	25	5/13	-	-
Macaristan	27	5/18	-	-
İrlanda	23	9 / 13,5	4,8	13,5

İtalya	22	5/10	4	-
Litvanya	21	5/9	-	-
Lüksemburg	17	8	3	14
Letonya	21	12/5	-	-
Malta	18	5/7	-	-
Hollanda	21	9	-	-
Polonya	23	5/8	-	-
Portekiz	23	6/13	-	13
Romanya	19	5/9	-	-
İsveç	25	6/12	-	-
Slovenya	22	9,5	-	-
Slovakya	20	10	-	-
Birleşik Krallık	20	5	-	-
Türkiye	18	1/8	-	-

**Kaynak:** www.europa.eu (06.06.2019)

### 3.2.4. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Uygulamasında İstisnalar

Avrupa Birliği, ekonomik, siyasi, sosyal vb. nedenlerle bazı konulara istisnalar getirerek Katma Değer Vergisi'nin dışında tutulmaktadır.(Bilici,1995, s.169). Avrupa Birliği Katma Değer Vergisinde istisnalar indirimli ve indirimsiz istisna olmak üzere ikiye ayrılmakta olup indirimli istisnalara Tam İstisna denilmektedir. Bu istisna türünde ilgili listelerde yer alan mal ve hizmet grupları vergiye tabi tutulmaz ve içeriğinde KDV bulunuyor ise bu da iade yoluyla karşı tarafa edilmektedir. (Özdemir,2008, s.78)

Diğer bir istisna türü olan Kısmi İstisna'da ise mal ve hizmetlerden sadece istisnanın uygulandığı sırada vergi alınmamakta olup daha önce söz konusu mal ve hizmetin içine dahil edilmiş bulunan Katma Değer Vergisi ise iade edilmemektedir. Altıncı Direktif'in 13. ve 16. maddeleri arasında sürekli istisnalara yer verilmiş olup bu gruptaki mal hizmetler Genel İstisnalar Rejimi olarak adlandırılmaktadır, 28. Maddesinde ise geçici düzenlemelere yer verilmiştir ve bu mal hizmetler ise Geçici İstisnalar Rejimi olarak nitelendirilmektedir. (Özdemir,2008, s.78)

İlgili direktifte yer alan istisnalardan yararlanabilmek için Avrupa Birliği üyesi ülkeler istisnaların doğru olarak uygulanmasını sağlayarak vergi kayıp ve kaçığını önleyecek koşullar altında bu konuları vergiden istisna edeceklerdir. (Batıray,2006, s.70) Ülke dahilinde geçerli istisnalar 6. Direktifin 13. maddesinde belirtilmiştir.



### 3.3 Literatür

YAZARLAR	YIL - DÖNEM	SONUÇ
Kamil GÜNGÖR	2001	Güngör, Türkiye açısından Katma Değer Vergisi oranları arasında tam uyumun yakalanamadığı, Avrupa Birliği üyesi diğer ülkelerin ise büyük oranda müktesabat uyumlarını gerçekleştirdikleri görüşündedir.
Michael KEEN, Sajal LAHİRİB, Pascalis RAIMONDOS	2002	Keen ,Lahirib ve Raimondos Vergiler, bir hedef prensibi üzerinden alındığında uyumlaştırma iyi bir politika olabilir, ayrıca maksadına uygun olarak kullanıldığında uyumlaştırma uluslararası piyasalarda vergi nedenli tüketim yetersizliğini hafifletebilir
Hakan KARABACAK	2005	Karabacak, Avrupa Birliği Direktiflerine yetirince uyum sağlanamadığını, Katma Değer Vergisi oran yapıları ve vergi mevzuatı konularında farklılıklar gözlendiğini belirtmiştir.
Fatih SARAÇOĞLU	2006	Saraçoğlu, Katma Değer Vergisi oranlarında yapılan indirimlerin fiyatların yansımayacağını bu durumun ilgili ürünün talep esnekliği ile alakalı olduğunu belirtmiş ve Arz yönlü iktisatçıların belirttiği gibi vergi oranlarının düşürülürse vergi gelirlerinin artacağına ilişkin görüşlerinin ülkemiz açısından çok fazla gerçeği yansıtmadığını belirtmiş ve bunu vergi denetimlerinin yetersiz ve vergi tabanının dar olmasına

		bağlamıştır.
Feyza SEZGİN	2007	Sezgin (2007 )Türk KDV mevzuatının AB mevzuatı ile neredeyse aynı olduğu, KDV alanında büyük uyum yasaları yapmaya gerek olmadığı fakat ekonomik faaliyet, vergiye tabi tutar ve vergiye tabi kişi gibi Avrupa Birliği tarafından farklılık olarak görülen bazı konularla ilgili düzenlemeler yapılması gerektiğini belirtmiştir.
Mehmet Emin MERTER, İbrahim Attila ACAR ve Enver ARSLAN	2007	Merter, Acar Ve Arslan (2007) 1985–2006 döneminde toplam vergi gelirleri içinde toplam KDV tahsilatının ortalama %30,28 olduğunu buna karşılık aynı dönemde dolaylı vergilerin toplam vergi hâsılatına oranının ise %56,5 olduğunu belirtmiştir. Ekonomik kriz yıllarında ve bunu takip eden yıllarda vergi gelirleri içerisindeki KDV payında bir sıçrama meydana geldiğine de vurgu yapmıştır.
Semih BİLGE Ferdî ÇELİKAY	2008	Bilge ve Çelikay (2010) Avrupa Birliği gelir bütçesini incelediği çalışmasında birlik gelir bütçesinin ortalama % 95'ini öz kaynakların oluşturduğunu özkaynakların diğer bir türü olan KDV payının ise, KDV oranların düşürülmesine paralel olarak bir azalış

		trendi içerisinde girdiğini . KDV payının Genel bütçe içerisindeki KDV Payının oranının ortalama % 16 seviyesinde olduğu ve bu seviyeye gelmesinde yaşanan son küresel krizin payının görüldüğü belirtilmiştir.
Fikret ERKAN	2009	Erkan (2009) Avrupa Birliği üyelik sürecinde Türkiye olarak çok az mesafe kaydettiğimiz belirtilerek bunun nedenleri olarak üç ana engel b bağlamında, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması alanında günümüze kadar çok az ilerleme kaydedilmiştir. Bu durum temel olarak Politik Engeller, Hukuki Engeller, Vergi Yapılarındaki Engeller olmak üzere üç nedene dayandırılmıştır.
Ahmet TEKİN	2010	Tekin (2010) Türk vergi sistemi ve yapısıyla alakalı olarak 1985 yılından beri başarılı reform hamlelerinin yürütüldüğü, ilk reform hareketi olarak 1985 yılında Katma Değer Vergisi'nin sisteme dahil edildiği, yıllar içerisinde çeşitli düzenlemeler yapılarak uyumlaştırma faaliyetlerinin yürütüldüğü, 2006 yılından itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe konulduğu belirtilmiş olup önümüzdeki yıllarda Türkiye'de gelir vergisi ve diğer vergilerle ilgili yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesinin beklendiğinin altı çizilmiştir.

Ali ÇELİKKAYA	2011	Çelikkaya (2011) Türkiye'nin Katma Değer Vergisi'nin gelir performansı ile OECD üyesi ülkelerin gelir performansı ortalamasını karşılaştırmış ve Türkiye ortalamasının düşük kaldığı sonucuna ulaşmıştır. Yazara göre 2002 yılında standart KDV oranının %18 'e çıkarılması sonrasında gelir rasyosu oldukça düşmüş ve vergi matrahı erozyona uğramıştır. Bunlara gerekçe olarak istisnaların genişliğinin, indirilmiş oranların ve KDV vergi tahsilatında yaşanan sıkıntıların payının olduğu belirtilmiştir.
Habib YILDIZ	2011	Yıldız (2011) Uyumlaştırma çalışmalarının daha çok dolaylı vergiler üzerinde yapıldığını bunun nedenin de dolaylı vergilerin rekabeti etkileme potansiyellerinin çok yüksek olmasından kaynaklandığını belirtmiştir. Uygulamada da katma değer vergisi topluluk vergisi haline dönüşmüş ve bu alanda birlik üyesi ülkelerle önemli uyum çalışmaları yapılmıştır.
Tecer ATSAN ve Pınar MEZARARKALI	2012	Atsan ve Mezararkalı (2012) Türkiye'nin Avrupa Komisyonu tarafından vergileme alanında sık sık eleştirildiğini bundan dolayı bilhassa dolaylı vergiler alanında daha fazla uyumlaştırma çalışması yapıldığını ve Katma Değer Vergisi'nde genel olarak, Özel Tüketim Vergisi'nde ise kısmen

		Avrupa Birliği ile uyumlaştırmanın yakalandığını vurgulamışlardır.
Hülya KABAKÇI KARADENİZ	2013	Karadeniz (2013) yaptığı araştırmada AB üyesi ölkelerle Türkiye’de standart KDV oranının (2000-2013 yılları arasında) ve toplam vergi gelirleri içerisindeki KDV payının (1999-2011) henüz yakınsanmadığı bulgusuna ulaşmıştır.
Göksel ÇETİNKOL	2013	etinkol (2013) Türkiye’de yürürlükte bulunan Katma Değer Vergisi Kanunu ile AB Katma Değer Vergisinin genel olarak benzemekle birlikte, Türkiye’nin iç dinamiklerinden kaynaklanan bazı farklı uygulamaları taşıdığını ve uyumlaştırma ile ilgili adımların zamanında atılarak sistemsel farklılıkların en aza indirilmesi gerektiğini belirtmiştir.
Ersan ÖZ ve Baki YEĞEN	2014	Öz ve Yeğer (2014) yaptığı çalışmada Türkiye’nin olarak vergilendirme alanında pek çok AB üyesi ölkeden idari yapı ve teknoloji kullanımı bakımından ileri olduğumuzu ve özellikle dolaylı vergi sistemimizin AB mevzuatı baz alınarak hazırlandığını ve ölkemizin aday öлке statüsünde olmasına rağmen pek çok üye öлкеye göre vergilendirme alanında AB mevzuatı ile uyum içerisinde

		olduğu belirtmiştir.
Şafak Ertan ÇOMAKLI, Zülküf AYRANGÖL , Mustafa TEKDERE	2014	Çomaklı, Ayrangöl ve Tekdere (2014) Türkiye'nin en önemli vergi kaynaklarından olan Katma Değer Vergisi'nin mevzuat yapısının Avrupa Birliği Müktesabatıyla halen uyumlu olmadığını; muafiyetlerin ve indirimli oran kapsamının daha fazla uyuşturulması gerektiğini belirtmişlerdir.
Muhammet Han ÖZCAN	2015	Özcan (2015) Kayıt dışı ile mücadele etmenin ülke ekonomisi için kritik öneme sahip olduğu belirtip Katma Değer Vergisi'nin uygulanabilirliğini ve AB ile uyumunu artırarak gelirene göre KDV ödemesi gereken tüketiciyi vergi yükü altında ezdirilmemesi gerektiğini belirtmiştir.
Didem KEŞMİR	2016	Keşmir (2016) uyumlaştırmanın tam olarak sağlanamadığını bunun sağlanması için vergi yükümlülüğü, vergi iade uygulamaları ve topluluk içi işlemler alanlarında biran önce çalışmalar başlatılması gerektiğini belirtmiştir.
Murat YILMAZ	2017	Yılmaz (2017) Katma Değer Vergisi'nin 30 yıllık seyri ile ilgili yıllar itibariyle yaptığı çalışmasında Katma Değer Vergisi'nin dolaylı vergiler

		<p>içindeki payının 1985 yılında % 47 iken, 1991 yılında % 61'e kadar yükselmiştir. 1991-2001 yılları arasındaki payı % 55,8 , 2002-2016 yılları arasında ise % 48 olmuştur. Katma Değer Vergisi kabul edilmeden 20 yıl önceki vergi gelirlerinin bütçe gelirleri payını inceleyen makalesinde bu oranın % 82,65 olduğunu, KDV Kanunu kabul edildikten sonra ise % 83,5 olduğunu tespit etmiş olup bu düşük artış nedenini dolaysız vergilerde yaşanan tahsilat düşüşüne bağlamıştır.</p>
<p>Aylin İDİKUT ÖZPENÇE ve İsmail İŞLER</p>	<p>2017</p>	<p>Özpençe ve İşler (2017) Türkiye'deki ve Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki KDV gelirlerini incelendiği makalesinde Türkiye'de elde edilen KDV gelirlerinin toplam bütçe içerisindeki payının aslında AB üyelerinin ortalamasının altında kaldığını belirtmiştir.</p>
<p>Sabina HODZİC ve Hülya ÇELEBİ</p>	<p>2017</p>	<p>Hodzic ve Çelebi (2017), Ortak bir KDV sistemi uygulamaya koymak için, AB bireysel KDV kurallarını uyumlu hale getirmeye çalışıyor olduğu belirtilmekte, AB'nin 28 üye devletinin ve Türkiye'nin, KDV gelirlerinin daha istikrarlı ve etkin olması için uyumlaştırmanın gerekliliği ortaya konmaktadır.</p>

Metin ÇELİK	2018	Çelik (2018) Avrupa Birliği üyeliği sürecinde Aday Ülke statüsünde bulunan Türkiye'nin uyumlaştırma faaliyetlerine halen devam ettiğini, tam uyumlaştırmanın sağlanmadığını ve Avrupa Birliği Müktesabatlarına uyum sürecinde faydalanmak üzere Katılım Öncesi Yardım (IPA) adı altında mali kaynaklar kullandığını vurgulamıştır.
-------------	------	--





## 4. BÖLÜM

### MALİ UYGULAMALARDA KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN UYUMLAŞTIRILMASI

#### 4.1. Vergi Uyumlaştırılması

Vergi uyumlaştırması haksız rekabet ve vergi eşitsizliklerinin önlenmesi amacı ile farklı vergi sistemleri uygulayan ülkelerin vergi mevzuatlarının uyumlu hale getirilmesidir. (Alganer ve Yılmaz,2010, s.139).

Avrupa Birliği vergi politikası, tek pazarın gerçekleşmesinin önündeki engelleri ortadan kaldırmak, birlik içerisinde adil rekabet ortamını sağlamak, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarında etkinliği arttırmak için gerekli ölçüde vergi uyumlaştırmasını hedef almaktadır.( Güngör, 2001, s.63).

Bir diğer tanıma göre ise, vergi uyumlaştırması: serbest rekabeti bozucu sebeplerin yerel hukuk sistemlerinde yapılacak değişikliklerle dolaşımı önündeki engellerin üye ülkeler arasında kaldırılması olarak tanımlanmaktadır. (Aydın,2002, s.170).

Birlik üyesi ülkelerin milli egemenlik yetkilerinin bir kısmını birliğe devretmeleri aslında dünya üzerinde yeni bir hukuk yapısı ortaya çıkarmıştır bu yapı kendine has yetkileri olan ve bazen birlik ülkelerini bazen de kişiler üzerinde yaptırım sağlayan uluslar üstü hukuksal bir yapıdır. (Erkan, 2009, s.155).

#### 4.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi'nin Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği'nin kuruluşundan itibaren üye devletler mevcut imkânlarını birleştirerek tek devlet gibi davranmayı hedeflemiş hep beraber kazanmak ülküsüyle hareket etmiştir. (Güngör, 2001, s.61). Çünkü ekonomik ve parasal olarak bir olma çabası içinde olan Avrupa Birliği'nde bir ülkenin izleyeceği vergi politikası ve/veya politikaları diğer üye ülkeleri de yakından ilgilendirmekte ve etkilemektedir. Bu yüzden Birlik içinde vergi politikaları çok önemli bir yere sahiptir. (Yıldız, 2006, s.549).

Bugün dünyanın 166 ülkesinde uygulanan KDV ye geçiş aile aslında kaynak dağılımı ve gelir dağılımı üzerindeki etkisi, enflasyona etkisi, vergi adaletinin sağlanması, vergi kaçaklığını ve mükerrer vergiyi ortadan kaldırması gibi hem

ekonomik hem mali olarak bir çok avantaj sağladığı içindir ki artık birliğin ve Türkiye'nin bütçe içerisinde ki en önemli gelir kaynağı olma özelliğine sahiptir. Kanlı (2007), geçmiş 20 yıllık zaman diliminde toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin ortalama %70 yer tuttuğu, ülkemiz ve gelişmekte olan ülkelerde bu oranın birlik üyesi ülkelere daha fazla olduğu belirtmiştir. 4. bölümde ayrıntılı olarak ele alınmış olmasına rağmen kısaca yineleyecek olursak 1967 yılında yayınlanan 1. Direktif ile üye ülkeler için ortak gider vergisi olarak KDV kabul edilmiş ve 1970 tarihine kadar üye ülkelerin kullandığı vergiler terk edilmiş yerine ise KDV tercih edilmiştir. KDV'nin temel özellikleri ise 1967 yılında kabul edilmiş olan 2. direktif ve yine 1977 yılında kabul edilmiş 6. direktifte belirtilmiştir. (Arslan, t.y. s.68). AET'ni kuran Roma Antlaşmasının temel amacına ulaşmasını sağlayacak araçlardan biri ise vergi uyumlaştırmasıdır bu bağlamda yapılmış en önemli çalışma ise 1962 yılında sunulmuş olan "Neumark Raporu"dur. Rapor Birlik üyesi ülkelerin tek bir vergi sisteminde birleştirilmesini değil vergi uyumlaştırma politikasını önermiştir. (Alganer ve Yılmaz, 2010, s.139-140).

Bir üye ülkenin diğerine nazaran "vergi cenneti" olması birlik içinde tüm dengeleri değiştirmekte ve sermaye ve yatırımların söz konusu olan ülkeye kayması dolayısıyla birlik içindeki temel ülkeye ulaşmanın önünde büyük bir engel olabilmektedir. Avrupa Birliği üye ülkelerin dengeli olarak bütünleşmesini öngörürken farklı vergi politikaları birliği ciddi sorunlarla karşı karşıya bırakmaktadır. (Güngör, 2001, s.69).

AB müktesebatı hakkında inceleme yapıldığında Vergi uyumlaştırması ve Vergi yakınlaştırması kavramları ile sıklıkla karşılaşılmaktadır. Vergi uyumlaştırması kavramının kaynağı roma antlaşması madde:93 içeriği dolaylı vergiler, vergi yakınlaştırması kavramı madde:94'ün ise dolaysız vergilerdir. ( Özdemir, 2008, s.45)

Vergi uyumlaştırması kavramı Gümrük Birliği'ne yöneliktir, yani kişilerin, malların, sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır. Uluslararası ticarete de emek, sermaye mal ve hizmetler vergi yükünün hafif olduğu yerde toplanma eğilimi göstermesinden dolayıdır ki ülkelerin vergi yüklerinin farklılıkları bu nokta da birliğin temel amacına ulaşması önünde engel niteliğinde bir olgu olarak öne çıkar. Bu sebeptendir ki 1957 senesinde hazırlanmış roma anlaşmasının da dolaylı ve dolaysız vergilere vurgu yapılmıştır. ( Özdemir, 2008, s.45-46)

Vergi uyumlaştırma çalışmalarında hedeflenen hangi aşamada uyumlaştırma sağlandığından ziyade çifte vergilendirmenin, vergi kaçakçılığının, transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılmasının önüne geçilmesi ve vergi sistemlerindeki farklılarda oluşan uyum maliyetlerinin azaltılmasıdır. (Alganer ve Yılmaz, 2010, s.139).

Birlik vergi uyumlaştırma politikası izlerken vergileme yetkisi üye ülkelerin egemenlik yetkileri içinde bırakmış, üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaşması için çalışmalar gerçekleştirmiştir. Rekabet üzerinde ki etkisi sebebi ile uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmıştır (Yıldız, 2011, s.130).

Bütünleşme için vergi bağlamında ki düzenlemeler dolaylı vergiler üzerinden gerçekleştirmiş bu yüzden bugüne kadar mali egemenliği sınırlandırmamış olsa da, tam üyelik için müktesebatın tam olarak uyumlaştırılması beklenmekte olacağından vergilendirme yetkisinin kullanımında bazen üyeler arası karşılıklı olarak feragat etmeyi gerektireceği gibi bazen de yetkinin birliğin oluşturulmuş kurumlarına devrini gerekmektedir. (Saraçoğlu,2003, s.187).

Bu birliğe üye olmadan ya da üye olduktan sonra anayasalarında “egemenlik ulusundur” şeklinde ibare bulunan bölümde değişiklik yapmaları gerekmiştir, uluslar üstü bu sistemin şartı olarak egemenliğin belli bölümlerinin topluluğa devredildiğini belirten değişiklik yapmışlardır. (Karluk, 1998: s.467).

AB’ye üyeliğini gerçekleştirmiş olan herhangi bir ülke ulus üstü yetkilerle donatılmış bu entegrasyonun aldığı kararların doğrudan uygulandığı, birlik hukuku ile milli hukukunun çatışması halinde ise topluluk hukukunun üstünlüğünün kabulünü gerektirecek bir birlikteliği imza atmış olacaktır. Yani önceki bölümlerde anlatılmış olan birliğin müktesebatını; konsey kararları, tüzük ve yapılmış olan anlaşmaları kabul etmiş olacaktır. (Karluk 1998: s.466).

Üye ülkenin yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin süresiz olarak devretmesi gerektiğinde çıkarılan tüzüklerin doğrudan, direktiflerin ise yasalar yoluyla uygulama zorunluluğu vardır. Yasama yetkisinin Brüksel ile paylaşılması gerek tam üyelik yolunda ilerleyen diğer ülkeler gerek bizim ülkemiz için daha önce şuan tam üye olan her ülkenin yapmış olduğu anayasal değişiklikleri zorunlu kılmanın yanında özellikle ülkemizin vergilerle ilgili 73. Maddenin değiştirilmesini gerektirir. (Erkan,2009, s.156).

Çakır'ın 2003 yılı çalışmasında ise bu konu hakkında Avrupa Komisyonunun belli temel vergi konularında oybirliği kuralı yerine nitelikli çoğunluğa geçilmesinin zorunluluğudur fakat yasal yapıda herhangi bir düzenlemeye gidilmediği için bu kuralın devam edeceğini belirtmiştir fakat yasa tasarılarında bu kuralı sağlamanın zorluğu yinelenmiş ve alternatif yolların geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. (Çakır,2003, s.120).

Vergi kaçaklığı faaliyetlerini azaltmak, çifte vergilendirmeyi engellemek ve gelirler arttırmak için AB birliği KDV Uzmanları yeni yollar aramak için çalışıyor olsa da birçoğu hayata geçemiyor çünkü KDV konusunda yeniliklerin gerçekleştirilebilmesi Üye ülkelerin Oy birliği ile karar vermesi gereklidir. işte bu da nokta da ulusal çıkarlara ters düşen kararlar göz ardı ediliyor ve sistem gerekli reformu gerçekleştiriyor. (Akdemir,2018, s.210).

AB entegrasyon sürecinde büyük bir başarı olarak sayılan ortak para biriminin sağladığı bir çok faydanın olduğu aşıkardır fakat bu para birimine geçiş sürecinde gereklilikleri mevcuttur: örneğin tam üyelik statüsünü kazanmış olan yeni birlik üyesi ülkenin 2 yılını doldurması sonrasında ise ortak para birimine geçiş standartlarını taşıyıp taşımadığına bakılır. Sağlıklı ekonomik ve mali yapıya sahip olduğunu kanıtlaması gereklidir ki Euro'nun getireceği refahı kendisiyle beraber birlik üyelerine yaşatabilsin.

Yukarıda söz ettiğimiz ortak para birimi Euro'ya geçiş için gereklilikler;

- Bütçe açıklarının GSYİH' ya oranı % 3'den fazla olmamalı,
- Kamu borçlarının GSYİH' ya oranı ise % 60 ı geçmemeli,
- Düşük enflasyon: 1 yıllık oranının en iyi performansa sahip üç üye ülke ortalamasından en fazla %1,5 'lik sapma göstermeli,
- Düşük faiz oranı: yine 1 yıllık süre içinde uzun dönemli faiz oranının en iyi performansa sahip üç üye ülke ortalamasından en fazla % 2 'lik sapma göstermeli,
- Ortak paraya geçiş öncesi iki yıl boyunca, üye ülke parasının diğer üye ülkeler paraları karşısında devalüe etmemiş olmalıdır. (Bilici,2013a, s.165-167)

Para politikası merkezileştirilirken maliye politikası ulusal düzeyde özerk bırakılmıştır. Çünkü yapısal olarak maliye politikasının bu derece büyük bir sistem de tek merkezden yönetilmesinin oldukça güç olması yanında merkezleşmiş olan para politikası sebebi ile ortaya çıkabilecek herhangi bir duruma karşı üyelerin ulusal

tedbirlerini alması için esneklik sağlamaya çalışılmıştır. Birlik üyesi bir ülkede yaşanabilecek olumsuzluğun birliğin bütününe yayılmasını önlemek ve ekonomik birlikteliğe zararı minimuma indirmek içinde para politikasının maliye politikası ile koordine bir şekilde yürütülmesi zorunludur. Ayrıca Birlikteki merkezi para politikasının varlığı sağlam bir maliye politikasına bağlı olduğunu düşünenlerin varlığı da Ortak para sistemine geçişte ki Maastricht Kriteri olarak bilinen –mali kural- ile düzenlenemeye çalışılmakla beraber bütçe ve konumuzda da kapsayan vergi politikalarının uyumlaştırılması büyük özen gösterilmiş, tek para sisteminin devamı içinde Büyüme ve İstikrar Paketi oluşturulmuştur. (Yıldız,2011,s.130-132; Bilici, 2013,s.133)

### **4.3. Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nin Uyumlaştırılması**

Birlik üyesi ülkelerde uyumlaştırma konusunda en fazla sorunun çıktığı vergi hiç kuşkusuz Katma Değer Vergisi olmaktadır. Katma Değer Vergileri üye ülkelerde ve Ülkemizde,

- Farklı mallara uygulanması
  - Aynı mala farklı ülkelerde değişik oranlarda uygulanması
- Aynı ülke mal türlerine göre uygulanan oranlar arasında büyük farklılıklar olması gibi nedenlerle sorun oluşturmaktadır. (Ayaz ve Tatlıdil, 1992,s.47).

Daha önceki ayrıntılı Türkiye de uygulanan KDV bölümünde ayrıntılı olarak ele almış olduğumuz üzere ülkemizde katma değer vergisine geçmeden önce yürürlükte olan 8 adet vergi türü ve istihsal vergimizde önemli zorluklarla karşılaşmamızın yanında KDV’nin sağlayacağı ekonomik ve mali sebeplerin yanında 1963 yılında AET ile imzaladığımız Ankara anlaşması sonrasında 1987 yılında tam üyelik başvurumuz ile Avrupa birliği temel ülküsü olan ortak pazar için gerekli olan vergi uyumlaştırması için hareket edilmeye başlanmıştır. (Şahin,2009,s.16).

Aday ülke olarak ilan edildiğimiz 1999’da Helsinki Zirvesi ardından 2001 yılında ki Katılım Ortaklığı Belgesi ile üyeliğe geçişte ki hazırlık sürecinde kısa vadede oran istisna kapsamı, KDV ve ÖTV uyumlaştırılmasına başlanması, orta vade de mevzuatımızın AB müktesebatıyla uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. (Özdemir ,2008,s.91) Bugün birliğin bütçe kaynaklarının temelini oluşturan KDV hem bu güne kadar üzerinde en çok düzenlemenin yapıldığı vergi hem de AB’nin ortak vergisidir.

#### **4.4. Avrupa Birliği ve Türkiye Katma Değer Vergisi Rejimlerinin Karşılaştırılması**

“ lkemizde uygulanan katma değer vergisi sistemiyle, Avrupa Birliği'nde uygulanan katma değer vergisi sistemi arasında önemli farklılıklar bulunmamakta birlikte, bazı ayrılıklar mevcuttur.” (Saraçoğlu ve Ejder,2002, s.65).

Türkiye'de KDV gelir tipi ve tüketim tipi arasında özellikler sergilemektedir fakat Avrupa Birliğinde uygulanan KDV yapı itibariyle sadece tüketim tipi KDV ile uyulaşmaktadır. Vergilendirme yeri olarak hem Avrupa Birliği hem de Türkiye de “ Varış ülkesinde vergileme” prensibi uygulanmaktadır.

##### **4.4.1. Katma Değer Vergisi Oranları Karşılaştırılması**

Birlik yesi ülkelerden Portekiz de indirilmiş oran olarak %12 uygulanırken İngiltere'de ki indirilmiş oran % 5 olabilmekte yani birbirinden farklı indirilmiş oranların kullanımın yanında, iki indirilmiş oran kullanan ülkeler yada tek indirilmiş oran kullanan birlik yesi ülkeler de mevcuttur. Tüm bu farklılıklar da ilerleyen süreçte en düşük % 5 , % 15 standart oran sistemine geçiş planlanmıştır. (Aslan,2005, s.161)

Birlik yesi ülkeler de çok farklı KDV oranları uygulanmakta ve KDV oranlarına bakıldığında genel bir yükselme eğilimi görülmektedir, birlikde uygulanan standart ve indirilmiş oranlarına yakınlaşma sağlandığı fakat en düşük indirilmiş oranda büyük fark olduğu ve hala tam bir uyumlaştırmadan bahsedilememektedir. (Ayyıldız ve Demirli,2015, s.9)

Birlik müktesebatıyla KDV oranlarının uyumu konusunda ise KDV oranlarımız %1, %8 ve %18 olmak üzere üç oran benimsenmiştir. Birlik lkelerinde ise iki ya da üç oran uygulanmaktadır fakat % 5 ve % 15 den oluşan iki oran amaçlanmaktadır. Oran yapısı olarak değerlendirme yapıldığında ulaşılmak istenene yakın olduğumuz, oranlar olarak değerlendirme yapıldığında ise ülkemizde uygulanan oranların AB KDV oranına göre yüksek kalmaktadır. AB ' de gıda maddelerinde uygulanan oran % 5 iken ülkemizde ise % 8 bu oran farklılıklarının giderilmesi ise Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılabilir. (Aslan, 2005, s.144) Türkiye'de uygulanan KDV oranı bu oranlara göre oldukça yüksek kalmaktadır.( Karadağ, 2007, s.45).

6 Haziran 2019 tarihi itibariyle; En düşük standart oranın uygulandığı AB ülkesi %17 ile Lüksemburg iken en yüksek standart oran %27 ve en yüksek indirilmiş oran %18 ile Macaristan'dır. En düşük indirilmiş oran %1 ile Türkiye'dedir.

Ekmen (2018) 'de; indirimli oranlar için belirlenmiş olan AB standardına ülkemizde uygulanan iki indirimli orandan biri olan % 1 'in üye ülkelerden farklı olmasının uyumlaştırmayı zorlaştırmakta olduğundan bahsetmiştir.

AB 'de üye devletlerin uyumlaştırma için standart oran %15'in altına inmesi, indirilmiş oranda da tek orana izin verilmiştir fakat ülkemizde mevcut olan üç adet KDV oranı mevcut olduğu ve bu oranların ikisinin indirimli olması sebebi ile AB'nin itirazları ile karşılaşmaktadır. Ancak maliye politikasının ulusal birlik özerkliğine bırakılmış olmasından dolayı ülkemiz komisyon tarafından eleştirilse de ülkemizin düzeltme yapması şuan için söz konusu olmamaktadır. (Atsan ve Mezarali, 2012, s.197).

KDV'nin çok oranlı yapıya sahip olması birçok eleştiriye sebeptir, bu yapının sebebi ise düşük gelir seviyesine sahip olan bireylerin harcamalarının büyük bölümü mal ve hizmet alımı üzerine olduğundan onların vergi yükünü hafifleterek gelir adaletini sağlamak istendiği içindir. ( Yılmaz, 2017,s.71).

Müktesebatla KDV oranlarını uyumlaştırma sağlamak için indirim yapılması halinde kalkınmak için yatırıma ihtiyaç duyulması, yatırım içinde gelire muhtaç olunması gerekliliği oran indirimi ile doğacak büyük gelir kayıplarının sebep olacaktır ki, kamu giderleri için kolay kaynakların başında gelen KDV oranlarının yeniden yükseltilmesi ciddi fiyat artışlarına sebep oluşturacak buda parasal birliğe geçiş için gerekli olan Maastricht kriterleri ile örtüşmeyi bir hayli zorlayacaktır. (Özdemir, 2008,s.173).

#### **4.4.2. Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İadesi**

Tampon kuralı; vergi mükellefinin indirilecek KDV toplamı hesaplanan KDV toplamından fazla ise ortaya çıkan farkın iade edilmemesi ve sonraki döneme aktarılmasıdır. (Bilici,2013b, s.141) AB KDV uygulaması ile Türkiye KDV sistemleri karşılaştırıldığında AB istisnalar koşulundan bağımsız takip eden döneme devrolmuş KDV'nin iadesi mümkünken, ülkemiz uygulamasında iade alınabilmesi için tanımlanmış işlemler dışında hak mevcut olmamaktadır. Bu durum da müktesebatla

tam uyumlaştırma konusunda ortaya çıkan engellerden en dikkat çekicilerindendir. (İnaltong,2017,s.226 ; Ekmen, 2018,s.89).

Bu konu hakkında yine Tunç (2007) yaptığı çalışmada, Türkiye ekonomisinde yirmi yıllık süreçte dışa açılmanın söz konusu olduğunu ve yabancı yatırımları ciddi oranda çektiğini belirtmiş özellikle birlik üyesi ülke firmalarının ortak teşebbüsler ile ülkemizde yatırımlarda bulunduğunu fakat KDV uyumlaştırması sürecinde KDV iadesi konusunda farklılıklar bulunduğunu belirtmiştir.

Tam İstisnalar kapsamında özellikle işletmelere finansman sıkıntısı yaşatan yapılan mal ve hizmet teslimi sonrası ortaya çıkan ihracat istisnası halen çözüm bekleyen bir sıkıntıdır. (Yılmaz,2017,s.71) İhracat istisnası kapsamında mahsuben ya da gerekli şartların sağlanması ile nakden iade söz konusudur. Nakden olan iadelerde, iade alacağı doğan mükelleflerin iade tutarı 4.000 TL'yi aşıyorsa YMM tasdik raporu, teminat gösterilmesi ya da vergi inceleme memuru tarafında inceleme raporu gibi süreçleri içermektedir. (Ofilas, 2016, s.67).

#### **4.4.3. Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İstisnaları**

Aslan (2005), istisnalar konusunda da birlik mevzuatında askeri fabrika yada petrol faaliyetleri gibi istisnalar birlik mevzuatında istisna kapsamında istisna olarak değerlendirilmemiş, müze, hayvanat bahçesi kamu kuruluşu olarak değerlendirilen radyo televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri ise birlik mevzuatında da istisna kapsamında yer almış olmasına rağmen bizde tam tersi durum söz konusudur.

İstisnalar karşılaştırıldığında ise bazı ayrılıklar mevcuttur. Örneğin, askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetleri, petrol arama faaliyetleri ve deniz ve hava taşıma araçları teslimi, Türk KDV sistemi içinde yer alırken, AB KDV sistemi içinde yer almaz. Ayrıca, resmi posta idarelerinin hizmetleri, kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri, bahis ve piyango tertiplenmesi, doktor ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin teslim ve hizmetleri ve diş protez teslimleri, AB KDV sistemi içinde vergiden istisna edilmiş iken, Türk KDV sisteminde yer almayan istisnalardır. Özetle, Avrupa Birliği istisnaları daha çok sosyal ve kültürel amaçlarda yoğunlaşırken, Türkiye de ise bu yoğunluk ekonomik ve askeri amaçlar üzerindedir. (Bilici,2013b, s.150).



Özdemir (2008) ise istisnalar konusunda birlikte sosyal ve kültürel amaçlı istisnalara ağırlık verildiği, ülkemizde ise ekonomik ve askeri amaçlar konusunda istisnaların ağırlık kazanmış olduğu ayrıca AB’ de özel veya kamu kuruluşu olarak ayırım yapılmaksızın istisna edilecek konular üzerinden hareket edildiği, bu durumun tam tersi olarak ülkemizde istisnaların genellikle kamu kuruluşlarına yönelik geliştirilmiş olduğuna dikkat çekmiştir. ayrıca AB müktesabat ile ülkemizde uygulanan mevzuat karşılaştırması yapılacak olunursa müktesabat ile mevzuatımızın benzerlik ve farklılık gösteren yönlerini aşağıda ayrıntılı olarak sunulmuştur.

**Tablo 8. AB ve Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması**

AB KDV SİSTEMİ	TR KDV SİSTEMİ
<b>Mükellef ve Mükellefiyet Yönünden</b>	
1. KDV mükellefi kavramı 6 nolu AB direktifinde amacı ve sonucu ne olursa olsun herhangi bir ekonomik faaliyeti herhangi bir yerde bağımsız olarak yapan kişi şeklinde tanımlanmıştır.	1. Türkiye KDV sisteminde mükellef kavramı ayrıca tanımlanmamış olup, mükellef olunacak durumlar KDV md.8’de tek tek sayılmıştır.
2. İlgili 6 nolu direktifte süreklilik arz etmeyen arsa ve bina teslimine ilişkin faaliyet Yürüten kişiler de mükellef sayılabilecektir.	2. KDV mevzuatımızda süreklilik arz etmeyen faaliyetleri yürüten mükelleflere ilişkin bir düzenleme mevcut değildir.
3. Yasal olarak bağımsız faaliyet yürüten fakat mali ve örgütsel olarak birbirine bağlı işletmelerin küçük tacir muaflığından faydalanmaları için ve parçalanmalarını önlemek, ülkede yerleşik olarak bulunan kişileri tek bir vergi mükellefi olarak sayılabileceği düzenlenmiştir.	3. Ülkemiz KDV kanununda bu tür parçalanmaları önleyici bir düzenleme bulunmamaktadır.
4. Kamu kuruluşlarının sundukları kamu hizmetleri için KDV mükellefi olmaları gerekmez.	4. Kamu kurumları tarafında yürütülen bu tür faaliyetler KDV’ye tabidir ve herhangi bir muafiyet tanımlanmamıştır.
<b>Mal Teslimi Yönünden</b>	
1. Kamulaştırma yoluyla yapılan teslimler KDV’ye tabi tutulmuştur.	1. Kamulaştırma bedelleri KDV’ye tabi değildir.

2. İşletmedeki bir malı mükellefin kendisi veya personelinin kişisel ihtiyaçları için bedelsiz olarak işletmeden çekilmesi vergiye tabidir.	2. KDV mevzuatımıza göre bu konu vergiye tabi tutulmuştur.
3. İşletme aktiflerinde kayıtlı unsurların bedelli veya bedelsiz olarak devri teslim sayılmıştır.	3. KDV mevzuatımıza göre bu konu vergiye tabi tutulmuştur.
<b>Hizmet İfası yönünden Yönünden</b>	
1. AB direktifinin 5. Maddesinde belirtilmiş olan “mal teslimleri” başlığı haricinde kalan tüm işlemler hizmet ifası olarak tanımlanmıştır	1. KDV mevzuatımızda hizmet teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında faaliyetler olarak tanımlanmıştır.
2. Hizmetin ifa edildiği yer ise hizmeti ifa edenin iş yerinin, iş merkezinin veya daimi adresinin olduğu yerdir.	2. KDV mevzuatına göre; -Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını -Hizmetin Türkiye’de yapılması -Hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını gerektirir.
<b>Mal İthalatı Yönünden</b>	
1. Avrupa Birliği ülkelerinde varış ülkesinde vergilendirme sistemi uygulanmaktadır.	1. Katma Değer Vergisi Kanuna göre de varış ülkesinde vergilendirme yöntemi kullanılmaktadır
2. AB KDV Mevzuatına göre vergiyi doğuran olay malın ithal edilmesiyle birlikte gerçekleşmiş olur.	2. Türk KDV Mevzuatına göre ise İthalatta vergiyi doğuran olay, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili olarak belirtilmiştir.
<b>İndirim Hakkı Bulunmayan İstisnalar</b>	
1.Devlet tarafından sunulan posta hizmetleri ve mal teslimleri vergiden istisnadır.	1. Türkiye’de ise PTT idaresi tarafından sunulan posta, telefon, telgraf, teleks. v.b. Hizmetler istisna olmayıp vergilendirilmektedir.
2. Devlete ait radyo ve televizyon tarafından sunulan ticari nitelikte olmayan faaliyetler vergiden istisna edilmiştir.	2. Ülkemizde Radyo Televizyon İdaresi tarafından sunulan hizmetler ise vergiye tabi olup istisna değildir.
3.AB’de Gayrimenkullerin kiraya verilmesinin vergiden istisnadır.	3.Ülkemizde ise sadece İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması faaliyetleri vergiden istisnadır.

4. Posta pulları ve benzeri diğer pulların teslimi vergiden istisna edilmiştir.	4. Türkiye'de posta pulu vergiye tabi iken.Damga pulu vergiden istisnadır.
5. Müşterek bahis, piyango ve diğer tür sans oyunları ile ilgili teslimler vergiden istisnadır.	5. Türkiye' de ise bu tür oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması KDV kanununa göre vergilendirilir.
<b>İndirim Hakkı Bulunan İstisnalar</b>	
<p>1. Yolcuların aldıkları ürünlere ilişkin istisnanın uygulanabilmesi için yolcunun topluluk dışında yerleşim yerinin topluluk dışında olması, malların teslim aldıktan sonra üç ay içinde Avrupa Birliği dışında bir ülkeye nakledilmesi ve KDV dahil toplam değerinin 175 Euro'dan fazla olmaması gerekmektedir.</p> <p>2.Uluslar arası havayollarında havayollarınca kullanılan uçakların teslim, tamir, bakım, kiralınması ve bu uçaklara ait yakıt ve erzak teslimleri vergiden istisna tutulmuştur.</p>	<p>1. Türkiye'de ise yabancı yolcuların aldıkları ürünlerin teslimi anında KDV tahsil edilir fakat gümrükten çıkarken fatura ibraz edilmesi halinde KDV ilgili kişiye iade edilir</p> <p>2. Kanunumuzda uluslar arası nitelik taşıyan veya taşımayan tüm taşıma araçlarını, özel spor teknelerini de içine alacak şekilde geniş bir istisna vardır.</p>
<b>İndirim Yönünden</b>	
<p>1. AB Direktifinde, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde,KDV'nin sadece indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden oranının indirilebileceği belirtilmiştir.</p> <p>2. İndirilecek katma değer vergisi toplamı, hesaplanan vergiden fazla ise aradaki farkı iade edebilir veya bir sonraki döneme devredebilirler.</p>	<p>1. Katma Değer Vergisi Kanununda indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.</p> <p>2. KDV Kanunu'nda ise İndirilecek katma değer vergisi toplamı, hesaplanan vergiden fazla ise aradaki fark, sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.</p>

**Kaynak:** Özdemir, 2015, s.115-166.

#### **4.5. Türkiye'nin Vergi Uyumunda Yaptığı Çalışmalar**

Ülkemizde 1985 yılında yürürlüğe giren katma değer vergisi o döneme kadar uygulanan Dahilde Alman İstihsal vergisi, İşletme vergisi, Şeker İstihlak vergisi, PTT hizmetleri vergisi, Nakliyat vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri vergisi, İthalde Alman İstihsal vergisi ve Spor-Toto vergisini sonlandırmıştır. (Şin,2005, s.28).

Katma Değer Vergisi Mal ve hizmet üzerinden alındığı için kendine birlik üyesi ülkelerde oldukça kolay uygulama alanı bulmuştur. Ayrıca Avrupa Birliği'nde olduğu gibi Türkiye'de de vergileme alanında en çok düzenleme KDV'de yapılmıştır.(Çapanoğlu,2011, s.15). Çomaklı(2008)'nin çalışmasında Katma Değer Vergisi Kanununun 23 kez değişikliğe uğradığı, Merter vd. (2007) 'deki çalışmasında ise zaman zaman bazı maddelerin değiştirildiği bazı maddelere fıkra eklendiği bazı durumlarda ise gerekli görülen maddelerin yürürlükten kaldırıldığı belirtilerek, o dönem içinde 53 bakanlar kurulu kararı, 11 iç genelge, 107 tebliğ ve 50 adet sirkü ve sayısız özelge yayınlandığı belirtilmiştir. 2008-2013 Yılları arasında vergilendirme fasılına KDV uyum için çıkarılmasında yarar görülen düzenlemeleri aşağıda sunulmuş olan tabloda görmek mümkündür.

**Tablo 9.Müktesebata Uyum Doğrultusunda Çıkarılmasında Yarar Görülen Yasal**

<b>ÇIKARILMASI YARAR GÖRÜLEN YASAL DÜZENLEMELER (KANUN)</b>		
<b>Değiştirilecek/ Yeni Çıkarılacak Yasal Düzenlemenin Adı</b>	<b>Amaç/Kapsam</b>	<b>Uyum Sağlanması Öngörülen AB Mevzuatı</b>
<b>2007-2009 YASAMA DÖNEMİNDE (01/10/2007 - 30/09/2008) VE 2008-2009 YASAMA DÖNEMİNDE (01/10/2008 - 30/09/2009)</b>		
Herhangi bir düzenleme öngörülmemiştir.		
<b>2009 (01/10/2009) - 2013 YILLARI ARASINDA ÇIKARILMASINDA YARAR GÖRÜLEN YASAL DÜZENLEMELER</b>		
<b>Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun</b>	<b>KDV'nin yapısı (ekonomik faaliyet, teslim yeri, Vergi sorumlusu, vergi matrahı gibi) ile ilgili Düzenleme</b> <b>Seyahat acentelerinin vergilendirilmesi ile ilgili Düzenleme</b> <b>İkinci el mallar, sanat eserleri ve koleksiyon Parçalarının vergilendirilmesi ile ilgili Düzenleme</b> <b>(Söz konusu uyum tam üyelik perspektifi çerçevesinde değerlendirilecektir)</b> <b>İthalat sırasında KDV alınmasından vazgeçilerek mali sınırların kaldırılması ile ilgili Düzenleme</b> <b>Yatırım amaçlı altının vergilendirilmesi ile ilgili Düzenleme</b> <b>Müşterek bahis, şans ve kumar oyunlarında Müktesebata uyumlu düzenleme</b> <b>Küçük işletmelerin vergilendirmesinde Müktesebata uyumlu düzenleme</b>	<b>77/388/AET sayılı Direktif ile bunda değişiklik yapan Direktifler. (OJ No L 145. 13.6.1977): Ortak KDV Sistemi (Bu direktifin yerine 28.11.2006 tarih ve 2006/112/AT sayılı direktif Getirildiğinden yukarıdaki direktife yapılan atıflar bu direktife yapılmış anlamındadır)</b> <b>77/388/AET sayılı Direktif 26. madde</b>
<b>Vergi Usul Kanununda Değişiklik</b>	<b>Üye ülkeler arasında KDV ve doğrudan vergiler ile ilgili olarak vergi idarelerinin karşılıklı yardımlaşmasına imkân sağlamak.</b>	<b>7.10.2003 tarihli ve 1798/2003 sayılı Konsey Tüzüğü: Üye ülkeler arası KDV de idari işbirliği</b> <b>19.12.1977 tarihli ve 77/799/AET sayılı Konsey Direktifi: Doğrudan vergilendirmede karşılıklı yardım</b>

**Düzenlemeler (Kanun)**

Kaynak: Avrupa Birliği Başkanlığı.. [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr) (01.07.2019)

**Tablo 10.Müktesebata Uyum Doğrultusunda Çıkarılmasında Yarar Görülen İkincil Düzenlemeler**

<b>İKİNCİL DÜZENLEMELER (TÜZÜK, YÖNETMELİK, TEBLİĞ, GENELGE VB) VE HAZIRLANMASI ÖNGÖRÜLEN STRATEJİ, PLAN VE PROGRAM GİBİ DOKÜMANLAR</b>		
<b>Değiştirilecek/Yeni Çıkarılacak Yasal Düzenlemenin Adı</b>	<b>Amaç/Kapsam</b>	<b>Uyum Sağlanması Öngörülen AB Mevzuatı</b>
<b>2007-2008 -2009 YILINDA ÇIKARILMASI ÖNGÖRÜLEN İKİNCİL DÜZENLEMELER</b>		
Herhangi bir düzenleme öngörülmemiştir.		
<b>2010-2013 YILLARI ARASINDA ÇIKARILMASI ÖNGÖRÜLEN İKİNCİL DÜZENLEMELER</b>		
KDV oranlarında değişiklik Yapılmasına ilişkin bakanlar Kurulu kararı	KDV oranları ile ilgili düzenleme	92/77/at sayılı direktif (oj no 1 316. 31.10.1992 KDV oranlarının yakınlaştırılması hususunda 77/388/aet sayılı direktif (oj no 1 145. 13.6.1977): ortak kdv sistemi (madde12) (bu direktiflerin yerine28.11.2006 tarih ve 2006/112/at sayılı direktif getirildiğinden yukarıdaki direktiflere yapılan atıflar bu direktife yapılmış anlamındadır
vergi kanunundaki değişikliğe olarak yapılacak düzenleme	usul bağlı idari -katma değer vergisinde idari işbirliği alanında diğer üye ülkelerle idari işbirliğinden sorumlu merkezi irtibat bürosunun [clo] kurulması. -üye ülkeler arasında yapılacak öngörülen KDV bilgi değişim sisteminin (vies) kurulması ve ortak iletişim ağı ve ortak sistem ara yüzü (ccn/csi) sisteminin kurulup işletilmesi için gerekli bilgisayar sistemlerinin kurulup çalıştırılması	-7 Ekim 2003 tarihli ve 1798/2003 sayılı konsey tüzüğü ile 29 ekim 2004 tarihli ve 1925/2004 sayılı komisyon tüzüğü: KDV alanında idari işbirliği  -7 Ekim 2003 tarihli ve 1798/2003 sayılı konsey tüzüğü: kdv alanında idari işbirliği

Kaynak : Avrupa Birliği Başkanlığı. [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr) (01.07.2019)

Oldukça sık yapılan bu değişiklikler ayrıca bir çalışma konusunu oluşturmakla beraber KDV'nin etkinliğini arttırmaya yönelik uygulamaları da içermektedir. Türkiye de yapılan değişikliklerin getirdiklerine kısaca değinecek olursak:

1998'den itibaren sıfır oranlı KDV kaldırılmıştır.( Oral,2005, s.274). Vergi iadesi, yazar kasa uygulaması, beyannamelerin internet ortamında verilmesi ve KDV' de Tevkifat Uygulamasının Yaygınlaştırılması gibi çalışmalar yapılmıştır.(Merter Vd. ,2007, s.33-34).

KDV iadelerine ilişkin elektronik usuller uygulanmaya başlamıştır. (Avrupa Birliği Bakanlığı, 2015b).

Ayrıca 2012 yılında mükelleflerin elektronik kayıt işlemlerine 2012 kayıt dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı Doğrultusunda başlanılmış. Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "mükemmellikte kararlılık" sertifikası alması Avrupa Komisyonu tarafından takdir toplamıştır. (z ve Yeğen, 2014, s.25).

Avrupa Birliği'nin aday ülkelere yönelik katılım önce stratejisinin unsurlarından biri de vergilendirme alanındaki Fiscalis Programıdır ve Türkiye bu programa 2003 yılından bu yana katılmaktadır. (N. Karabacak,2010, s.10).

Bu programın temeli vergilendirme alanında çalışan kamu personellerinin mesleki eğitim programı olan Mattheu'dur. 1993 yılında başlamış olan Mattheu programı 1998'de başlamış olan birinci Fiscalis Programına kadar ye ülkeler arasında bilgi ve personel eğitimi sağlamıştır.1998-2002 arası yürürlükte olan 1.fiscalis programı dolaylı vergiler de işbirliklerine katkıda bulunmuştur. 2003-2007 yılları da ise 2.fiscalis programın yürürlüğe girmiştir. Fakat kapsam genişletilmiş var olan kapsama doğrudan vergilendirme ve sigorta primi vergilendirmeleri konularında da faaliyetleri kapsaması sağlanmıştır. Daha önce vurguladığımız serbest rekabeti bozucu etkilerin önündeki engelleri kaldırmak için önemli bir araç olan vergi uyumlaştırması çalışmaları için Avrupa Birliği yetkilileri bu programın vergilendirmedeki etkin işleyişe olan katkıları göz ardı etmemiş programın devam etmesi yönünde karar almışlardır. (N.Karabacak,2010, s.5).

řu an ise yürürlükte olan Fiscalis 2020 Programı, 2014-2020 mali döneminde Fiscalis 2013 Programının yerini almıştır. Ayrıca Fiscalis 2013'n bütçesi 156,9

milyon avro iken, Fiscalis 2020 Programının bütçesi 243 milyon Avrodur. (Avrupa Birliği Bakanlığı, 2015a).

Türkiye Fiscalis 2020 programına katılım anlaşmasını 16 Temmuz 2014 tarihinde imzalanmıştır. Fiscalis 2020 Programı Türkiye’de Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilmektedir.

#### **Programın ana hedeflerini özetleyecek olursak;**

- “Özellikle KDV alanında vergi kaçakçılığı ile mücadele;
- AB bünyesinde en iyi idari prosedürlerin ve uygulamaların geliştirilmesi ve
- Ulusal vergi idareleri arasında bilgi değişiminin sağlanması olarak belirlenmiştir.” (N. Karabacak,2010, s.5).

2014-2020 çok yıllık mali çerçeve kapsamında Türkiye’nin katılım sağladığı AB Programları şöyle sıralayabiliriz. (ABDT,2018, s.37-43)

- Horizon 2020 (Araştırma ve Yenilik Çerçeve Programı),
- COSME ( İşletmelerin ve KOBİ’lerin Rekabet Edebilirliği) ,
- ERASMUS+ (Eğitim, Staj, Gençlik ve Spor Programları),
- EaSI (İstihdam ve Sosyal Yenilik Programı) ,
- FISCALIS 2020 (Vergilendirme Çerçeve Programı) ,
- CUSTOMS 2020 (Gümrükler Çerçeve Programı) ,
- Birlik Sivil Koruma Mekanizması,

Ayrıca bir sonra ki bölümde ayrıntılı olarak ele alınacak olan komisyon raporlarının tümünde de yer alan denetim alanında kadro yetersizliği giderilmeye çalışılmıştır.(Çomaklı, 2008, s.73).

#### **4.6. Avrupa Komisyonu Değerlendirmeleri**

Avrupa Birliğine katılım için bekleyen aday ülkelerinin birlik şartlarına uyumu değerlendirmek amacıyla 1998 yılından beri Yıllık İlerleme raporları verilmekte olup Türkiye’nin birlik müktesebatına uyumu konusunda da 1998 yılından beri her yıl İlerleme Raporları hazırlanmaktadır ve bu raporlarda KDV üzerine getirilen eleştirilere ve beklentilere kısaca şöyle değinebiliriz:

**1998 Yılı İlerleme Raporu:** İlk ilerleme raporunda KDV konusunda istinasların çok geniş kapsamlı olduğu ve vergi iadesi konusunda yabancı mükelleflere iade hakkı tanınmadığı belirtilmiştir.



**1999 Yılı İlerleme Raporu:** 1998 ilerleme raporunda yayımlanan bilgilere yer verilmiş ve geçen yıl KDV'deki farklılıklara dikkat çekilmiş olmasına rağmen farklılıkları gidermeye yönelik bir uyumlaştırma çalışması yapılmadığı belirtilmiştir. (Öz ve Yeğen,2014, s.14).

**2000 Yılı İlerleme Raporu:** İlgili yıl raporunda KDV oranları ve vergiden istisna edilen konular üzerinde çalışmalar yapılması gerektiği belirtilmiştir.

**2001 Yılı İlerleme Raporu:** Güçlü ekonomiye geçiş programının vergi kaçakçılığını çözmeyi amaçladığını sanayi ve ticaret sektörlerinde bu konun devam ettiğinin, somut sonuçların elde edilmediğini belirtilmiştir ve bu özellikle vergilendirme alanında müktesebatla ülkemizde uygulanan KDV oranların yakınlaştırılmasının önemli ölçülerde ilerlemelere muhtaç olduğu belirtilmiştir. (Çomaklı, 2008, s.68-69)

**2002 Yılı İlerleme Raporu:** Raporda dolaylı vergiler alanında ki uyumlaştırma çalışmalarında önemli gelişmeler yaşandığı belirtilmiştir. Bu kapsamda KDV'de yapılan düzenlemelerle hizmet bedelleri vergilendirilebilir miktara dahil edilmiş, ithalat ve bağlantılı hizmet sunumlarında çifte vergilendirme kaldırıldığı ve yine ülkemizde yerleşik olamayan vergiye tabi yabancıların KDV iadesi alabilmesinin sağlandığı , %26 ve %40 'lık oranları kaldırıldığı belirtilmiştir. Fakat ÖTV ve KDV'de kapsam ve oran konusunda daha fazla uyumlaştırılmaya ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. (Öz ve Yeğen,2104, s.15).

**2003 Yılı İlerleme Raporu:** 2003 yılı değerlendirme raporunda KDV ile ilgili olarak muafiyetler ve indirimler konusunda birlik müktesebatına henüz uyumun sağlanmadığı ve gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

**2004 Yılı İlerleme Raporu:** KDV ile ilgili olarak birlik müktesebatına uyum konusunda herhangi bir ilerleme görülmediği kaydedilerek muafiyetler ve indirimli oran konusunda uyumlaştırmanın hız kesmeden devam ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

**2005 Yılı İlerleme Raporu:** İlgili yıl raporunda diğer yıllara nazaran ilerleme kaydedildiği belirtilerek muafiyetler ve indirimli oranların kapsamı ve düzeyi konusunda KDV mevzuatının uyumlaştırmasının devam ettirilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.

**2006-2007 ve 2008 Yılı İlerleme Raporları:** KDV ve ÖTV'deki yapısal ve oransal uyumsuzluklar belirtilmiş bilhassa alkol ve tütün ürünlerinde yapılan tüm ayrımcı uygulamaların ivedilikle kaldırılması gerektiği belirtilmiş. KDV'de muafiyetler, istisna ve indirimli oranlarda ki mevcut olan farklılıkların hala devam ettiği, tüm bunlara ek olarak tekstil ürünlerine getirilmiş olan %8 'lik indirilmiş oranın aradaki farklılığı daha da arttırdığı belirtilmiştir. (Öz ve Yeğen, 2014, s.17-18)

**2009 Yılı İlerleme Raporu:** 2009 raporunda ilk kez Türk KDV sisteminin AB müktesebatına büyük ölçüde uyumlu olduğu belirtilerek tam uyum için gerekli uyumlaştırmaların yapılması gerektiği belirtilmiştir.

**2010 ve 2011 Yılı İlerleme Raporu:** İlgili yıl raporlarında vergilendirme ile ilgili olarak az da olsa ilerleme kaydedildiği belirtilerek istisnalar ve indirimli orana ilişkin gerekli düzenlemelerin biran önce yapılması gerektiği belirtilmiştir.

**2012 Yılı İlerleme Raporu:** Raporda dolaylı vergilendirme konusunda ilerleme kaydedilmediği, aksine dolaylı vergilerden KDV konusundaki gelişmelerin gerilemeye yol açtıkları belirtilmiştir. KDV'de indirimli oran olan %1 oranına tabi mal ve hizmetlere bazı mal ve hizmetlerin eklenmesi uyum konusunda geriletici bir gelişme olarak yorumlanmıştır. Öte yandan KDV ile ilgili olarak yapı, muafiyetler, özel planlar ve indirimli oranlara ilişkin uygulamalardaki farklılıkların giderilmeleri yönünde daha fazla uyumlaştırma çalışması yapılması gerektiği hususu üzerinde durulmuştur. (Öz ve Yeğen,2014, s.20).

**2013 Yılı İlerleme Raporu:** Türk KDV mevzuatının AB KDV müktesebatı ile kısmen uyumlu olduğu bir kez daha ifade edilerek istisnalar ve indirimli oran konularındaki eksikliklerle dikkat çekilmiştir.

**2014 Yılı İlerleme Raporu:** AB'nin 2014 Türkiye ilerleme raporunda KDV'ye ilişkin düzenlemelerin tek yasal metinde toplandığı fakat Katma Değer Vergisi'nin (KDV) AB müktesebatı ile hâlâ uyumlu olmadığı muafiyetlerin, özel planların ve indirimli oranlar kapsamının uyumlaştırılması gerektiği belirtilmiştir.

**2015 Yılı İlerleme Raporu:** geçmiş yıllarda olduğu gibi yine Türkiye'nin Katma Değer Vergisi (KDV) mevzuatı bakımından AB müktesebatına tam olarak uyumlu olmadığı muafiyetler, özel planlar ve indirimli oranların kapsamı bakımından AB müktesebatı ile uyumlaştırma çalışmalarına hız verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca KDV iadelerine ilişkin elektronik usuller uygulanmaya başladığı da raporda yer almıştır.( European Commission, 2015b).



## SONUÇ

1982 anayasasının 73. Maddesinde, tüm vergi mükelleflerinin ödeme güçleriyle orantılı olarak kamu harcamalarını karşılamak için vergi ödemekle mükellef oldukları hususu belirtilmiştir olup bu aynı zamanda devletin vergi toplayabilmesine bir dayanak oluşturmaktadır. Bütün devletlerin gelir kaynakları sınırlı olup iktidarların amaçları her zaman kıt kaynaklarla, sonsuz olan kamu harcamalarını finanse etmek olmuştur.

Genel olarak devletlerin gelir kaynaklarına bakacak olursak bunları vergi, resim, harç, şerefiye, parafiskal gelirler, borçlanma gelirleri, para basma gelirleri vb. olarak sıralayabiliriz. Kamusal kaynaklar kanunla konular, değiştirilir ve yürürlükten kaldırılır. Mükellefler üzerine bir vergi salındığı zaman bu vergiyi kimin ödeyeceği (mükellefi), oranı, beyan zamanı ve ödeme zamanı gibi ana özellikleri ilgili kanun metinlerinde belirtilmek zorundadır. Aksi halde vergilendirmeye ilgili olarak sorunlara yol açılmış olur ve aynı zamanda devlet vergi alacağını zamanında ve tam olarak elde edememiş olur, bu da kamusal hizmetlerin aksamasına neden olur.

Genel bütçe vergi gelirlerine baktığımızda devletin mükelleflerden çeşitli isimler altında vergiler aldığı görülmekte olup bunlar arasında en önemlileri Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Gelir Vergisi (GV), Katma Değer Vergisi (KDV), Kurumlar Vergisi (KV), Harçlar, Damga Vergisi (DV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV)'dir.

Bütçe vergi gelirlerinin toplam içindeki paylarına bakacak olursak en yüksek payın Özel Tüketim Vergisi'nin, ikinci sırada Gelir Vergisi'nin, üçüncü sırada ise Katma Değer Vergisinin olduğu görülmektedir. Bu çalışmada konumuz gereği Katma Değer Vergisi üzerinde durulmuştur.

Ülkemizde uygulanmakta olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 25.10.1984 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM) kabul edilmiş, 02.11.1984'te Resmi Gazetede yayınlanmış ve 01.01.1985 tarihinde ise mevzuatımıza girmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle yürürlükte bulunan sekiz tüketim vergisinin tamamı yürürlükten kaldırılmıştır.

Katma Değer Vergisi, Türkiye kadar Avrupa Birliği bütçesinin de önemli bir bütçe kalemi olup bu aşamaya gelmeleri uzun yıllar almıştır. Avrupa Birliği üyesi ülkelerde Katma Değer uygulaması başlamadan önce Fransa hariç, diğer ülkelerde dolaylı vergilendirmede kademeli muamele vergisi uygulamaktaydı. Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği mevzuatına 1967 yılında girmiş olup, o zamana kadar

uygulanan üretim ve tüketim vergileri kaldırılarak yerine, birinci ve ikinci KDV direktifleriyle katma değer vergisi uygulamaya koyulmuştur. 17 Mayıs 1977 tarihinde yayınlanan Altıncı Direktif günümüzde uygulan Katma Değer Vergisinin temelini oluşturmuş ve ülkeler arası uyumlaştırma çalışmaları hız kazanmış, iç pazarda oluşan siyasi, mali ve teknik engellerin kaldırılarak uyumlaştırma faaliyetlerinin ilerletilmesi sağlanmıştır.

Avrupa Birliği üye devletlere uygulayacakları Standart Katma Değer Vergisi oranlarını tayin etmekte serbestlik tanımıştır fakat belirlenen bu oran % 15'in altında olamaz. Belirlenen standart oranın üstünde bir KDV oranı da belirleyemezler. Uygulamada Avrupa Birliği sınırları dahilinde standart KDV oranları % 17 ile % 27 arasında değişmekte olup en düşük Standart Oran % 17 ile Lüksemburg'ta, en yüksek Standart oran ise % 27 ile Macaristan'dadır. Türkiye'deki Standart Oran %18 olup Avrupa ülkelerine kıyaslayınca iyi bir seviyede olduğu görülmektedir.

Avrupa Birliği'ne giriş yolunda yıllardır çaba sarf eden Türkiye üyelik yolunda büyük aşamalar kaydetmiş olup mevzuatını ve ekonomik verilerini olabildiğince Avrupa Birliği kriterlerine uygun hale getirmiştir. Vergilendirme yeri olarak hem Avrupa Birliği hem de Türkiye de “ Varış ülkesinde vergileme” prensibi uygulanmaktadır. Avrupa Birliği istisnaları daha çok sosyal ve kültürel amaçlarda yoğunlaşırken, Türkiye de ise bu yoğunluk ekonomik ve askeri amaçlar üzerindedir.

## KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Erişim: 13 Kasım 2015.  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065-20140910.pdf>
- Akalın, G. (2000). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Akdemir, T. (2018). Katma Değer Vergisinde Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye üzerine Karşılaştırmalı Analiz. Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi.
- Alganer, Y. ve Yılmaz, G. (2010). Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 28(1), s.139-140-141
- Arslan,E (T.y). Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri. Yüksek Lisans Tezi. Doktora Tezi.
- Aslan, M. (2005a) Dolaylı Vergiler Ve Türkiye'nin Ab'ye Giriş Sürecinde Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Çalışmaları. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi. Denizli.
- Atsan,T ve Mezaralı, P. (2012). Avrupa Birliği Vergi Politikası ile Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler ,S.191-198, 10. Ulusal Tarım Ekonomisi Kongresi , 5-7 Eylül 2012 , Konya.
- Aujean, M. :“Harmonization Of VAT In The Eu: Back To The Future”, Ec Tax Review, Issue 3, 2012/3.
- Avrupa Birliği Bakanlığı. (2015a). *Fiscalis 2020*.Erişim: 27 Aralık 2015.  
<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=49616&l=1>
- Avrupa Birliği Bakanlığı. (2015b). *İlerleme Raporları*. Erişim: 12 Ekim 2015.  
<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=46224&l=1>
- Avrupa Birliği Bakanlığı <https://www.ab.gov.tr/43447.html> (erişim tarihi: 01.04.2019)
- Avrupa Birliği Bakanlığı [https://www.ab.gov.tr/files/rehber/10\\_rehber.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/rehber/10_rehber.pdf) AB rehberleri-10 (erişim tarihi: 01.07.2019)
- Avrupa Birliği Bakanlığı [https://www.ab.gov.tr/files/rehber/07\\_rehber.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/rehber/07_rehber.pdf) AB rehberleri-7 (erişim tarihi: 01.07.2019)
- Avrupa Birliği Bakanlığı [https://www.ab.gov.tr/files/rehber/09\\_rehber.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/rehber/09_rehber.pdf) AB rehberleri-9 (erişim tarihi: 01.07.2019)

ABDT (2018). AB ve Üyelik Sürecimiz. [https://www.ab.gov.tr/siteimages/2018\\_10/ab-ve-uyelik\\_surecimiz\\_temel\\_bilgiler\\_kitabi.pdf](https://www.ab.gov.tr/siteimages/2018_10/ab-ve-uyelik_surecimiz_temel_bilgiler_kitabi.pdf) (erişim tarihi: 01.07.2019).

Avrupa Konsey Direktifi. 77/388/AET. Erişim: 20 Aralık 2015. [http://www.verginet.net/dtt/1/77388AETOrtakKDVsisitemitektipmatrahuygulanmasi6n ciDirektif\\_3941.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/77388AETOrtakKDVsisitemitektipmatrahuygulanmasi6n ciDirektif_3941.aspx)

Ayaz, N. ve Tatlıdil, R. (1992). “1992’ de KDV Uygulamaları ve Türkiye’ ye Muhtemel Etkileri”, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar- Çözüm Önerileri Dizisi: 5. Ankara: TOBB, Yayın No: Genel:230/AYDB:118, s.47.

Aydın, F.(2002). Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma. *Vergi Sorunları*.s.170.

Ayhan, E. H.(1983), Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Besinci Bes Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi, DPT Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ankara.

Batray, J.( 2006). Türk Vergi Sistemlerinde KDV ve ÖTV’ nin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi. İstanbul.

Bilge, S. ve Çelikay, F. (2008). Avrupa Birliği Bütçesi Gelir Kalemlerinde Yaşanan Değişim Sürecinin Analizi. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi No. 28. s.213-226.

Bilici, N. (1995). Avrupa Birliğinde Ülkeler Arası Mal Hareketleri ve KDV, Vergi Dünyası, S.169, Eylül 1995

Bilici, N.(2006) Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N. (2013a). *Avrupa Birliği ve Türkiye*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N. (2013b). *Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar, Vergilendirme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Canbolat,İ.S. (1998).Uluslararası sistem Avrupa Birliği.2. basım.İstanbul: alfa basım yayım dağıtım ltd. şti.

Çakır, T. (2003). AB Vergi Uyumlaştırması Açısından Bazı Üye Ülkelerdeki Vergiler. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F(C.V. S.1-200).

Çapanoğlu, G. S. (2011). Vergilendirme Politikası. *İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları*.256(7). s. 18.

Çetinkol, G. ( 2013). Türk Vergi Sisteminde Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Çelik, M. (2018). Türkiye – Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Kapsamında Kdv İstisnası Uygulaması.Mali Çözüm Dergisi, İSMMO,Mart-Nisan 2018, s. 211-218.

Çelikkaya, A. (2011). OECD Üyesi Ülkelerde Katma Değer Vergisinin Yapısal Gelişimi ve Son Uyumlaştırma Çabalarının Değerlendirilmesi. Sosyoekonomi, 2011-1/110105. S.102-125.

Çomaklı, E.Ş. (2008). AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), s.68-69.

Çomaklı, Ş. E., Ayrangöl, Z. Ve Tekdere, M. (2014). Avrupa Birliği İlerleme Raporları Doğrultusunda Türk Vergi Politikalarında Yaşanan Değişimler. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi VII – II : s.95 -114.

Dedeoğlu,B. (2003). Dünden bugüne Avrupa Birliği. İstanbul: Boyut Kitapları.

DTM. (2007). Avrupa Birliği ve Türkiye. TC. Başbakanlık, Dış Ticaret Müsteşarlığı. 6. Baskı

Dura,C , Atik, H. Dumrul,C. (2015). Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık. 5.baskı

Eğilmez, M. (1981), Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Katma Değer Vergisi Uyumlandırması, Maliye Dergisi, Sayı 49, s. 16-17.

Ekmen,A (2018).Vergi Uyumlaştırması Kapsamında Avrupa Birliği ve Türkiye'de Katma Değer Vergisi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi.

Erkan, F. (2009).Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/399

European Central Bank <https://www.ecb.europa.eu/euro/intro/html/map.en.html> ( erişim: 28.06.2019)

European Commission. (2015a).VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Erişim: 5 Kasım 2015,



[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

European Commission. (2015b). Erişim: 12 Ekim 2015.

[http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key\\_documents/2015/20151110\\_report\\_turkey.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key_documents/2015/20151110_report_turkey.pdf)

Fantorini, S. ve Üzeltürk, H. (2001), Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2014). Vergi İstatistikleri, Erişim: 18 Aralık 2015, <http://www.gib.gov.tr>

Gheorghiev, P. (2011). Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Üçüncü Devletlerin Vergi Hukukuna Etkisi: Türkiye Örneği. Yüksek Lisans Tezi. GÜNGÖRDokuz Eylöl Üniversitesi. İzmir.

Güngör, K. (2001). Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası, *Maliye Dergisi*, (136), S.61-69.

Günuğur, H(1995a). Avrupa birliği bütünleşmesinin tarihsel gelişimi (dünü,bugünü, yarını) türkiye. - Avrupa birliği ve türkiye- Avrupa birliği ilişkileri semineri. (20-31 mart 1995).cumhuriyeti merkez bankası, Ankara: 1995 2. Baskı

Günuğur, H. (1995b). Avrupa Birliği'nin Antlaşmaları, Gümrük Birliği Ve Tek Pazar (İç Pazar). Avrupa Birliği ve Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri Semineri. (20-31 Mart 1995)

Hodzic, S. and Hulya Celebi, H. (2017). Value-added tax and its efficiency: EU–28 and Turkey. *UTMS Journal of Economics* 8 (2), s.79–90.

İlhan, G. ( 2007). Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi. Sakarya.

İnaltonç,C (2017). Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Doktora Tezi. Okan Üniversitesi.

Kanlı,M(2007). Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi.

Kara, M. C. Ve Özpençe, Ö.(2017), “Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması”, *Vergi Dünyası*, Yıl 36, Sayı 427, Mart 2017.

Karabacak, H.( 2005). Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı. *Maliye Dergisi*.147, s.49

Karabacak, S. N. (2010). *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Alanındaki Fiscalis Programı ve Türkiye'nin Katılımı*. [Elektronik Sürüm].Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.

Karadağ, A. ( 2007). Avrupa Birliği- Türkiye Vergi Sistemleri Uyumlaştırma Çalışmaları. Yüksek Lisans Tezi. Bahçeşehir Üniversitesi. İstanbul.

Karadeniz, K. H. (2013). Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde ve Türkiye'de Katma Değer Vergisi: Yakınsama Gerçekleşiyor mu? . *Sosyo Ekonomi*.2013-2(130213). s. 267

Karluk, R. (1998). Avrupa Birliği ve Türkiye, İstanbul: Beta Basım Yayın.

Karluk R. (2005)., Avrupa birliği ve Türkiye, İstanbul: Beta Yayın, 8.basım.

Karluk R. (2014). Avrupa birliği, İstanbul : Beta Yayın, 11. Baskı

Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu 1/498 Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı.

Keen, M., Lahiri, S.and Raimondos, P. (2002). Tax principles and tax harmonization under imperfect competition: A cautionary example. *European Economic Review* 46, p.1559–1568,

Keşmir, D. (2016). Avrupa Birliği Yolunda Türk Vergi Mevzuatının Uyumlaştırılması. KPMG Sorumlu Vergicilik. Haziran, s.36-45.

Mathieu, J.L.(2006) Avrupa birliği. (Çev. İ. Yerguz), Ankara: Dost kitabevi. (Orijinal yayın tarihi,1994).

Merter, E., Acar, A.İ., ve Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 153,S. 3.

Middelaar, L, V.(2014).Avrupa: Bir Geçiş Süreci Bir Kıta Bir Birliğe Nasıl Dönüştü? ( Çev. B. Çölgeçen). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları. ( Orijinal yayın tarihi,2009)

Mutluer, K., Öner, E. Ve Kesik, A. (2013) Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları

Oflas, G. (2016). Türkiye'de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi.

Oktar, S. (2016). Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi

Oral, H. (2005). Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum alışmaları ve Türkiye. TBB Dergisi,(56), s. 247.

Orhaner, E.(2000). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.

z, E. Ve Yeğen, B. ( 2014). AB Uyum Sürecinde Vergisel Düzenlemeler: İlerleme Raporları Analizleri Eşliğinde İstenenler ve Gerçekleştirilenler. *Vergi Raporu*, 179,s.14-17-18.

zcan, M. H. (2015). Kdv Tipleri Türkiye'de Uygulanan Kdv Tipi. *International Anatolia Academic Online Journal*, Yıl 2015, Cilt 3, Sayı 2, s. 39 – 44.

zdemir, O. (2008). Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi. Isparta.

zpene, İ.A. ve İşler, İ. (2017). Türkiye'de Kdv Sorunları Ve Avrupa Birliği lkelerindeki Kdv'nin Kamu Gelirleri Ve Gsyh İçerisindeki Payları. *Vergi Raporu Dergisi*. sayı219.s.118-130.

Pehlivan, O. (2005).Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi). Trabzon: Derya Kitabevi.

Palabıyık, M. S. Ve Yıldız, A. (T.y). "*Avrupa Birliği*".Ankara: ODTÜ Grliştirme Vakfı Yayıncılık.

Reçber, K. (2010). Avrupa Birliği Kurumlar Hukuku ve Temel Metinleri. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.

Sander O. (1994). Siyasi tarih 1918-1994, Ankara: İmge Kitabevi, S.221, 4. Baskı

Sander, O. (2003). Siyasi Tarih 1918-1994.Ankara: İmge Kitabevi.S.343-345-12. Baskı.

Saraçoğlu, F. (2003). Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri. *G.. İ.İ.B.F Dergisi*, 03/2003, s. 175-189.

Saraçoğlu, F. (2006a). Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı Ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim Ve Tasarruflar zerindeki Etkileri. *Sayıştay Dergisi*, 62,s. 67-69.

Saraçoğlu, F.(2006b), Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma S¼reci ve T¼rkiye, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Saraçoğlu, F. Ve Ejder, H. (2002),Katma Değer Vergisi'nde Varış ¼lkesinde veya Menşe ¼lkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası. *Dokuz Eyl¼l ¼niversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak¼ltesi Dergisi*,17(1).

Sezgin, F. (2017). Value-Added Tax In European Taxation System And Harmonization Of Vat During The Integration Process Of Turkey. Master Thesis. Middle East Technical University. Ankara.

Simşek, V. A. (2002), “Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergi Politikaları”, Vergi D¼nyası Dergisi, Yıl 21, Sayı 247, Mart, s.37–41.

Soutou,G.H. (2014). Avrupa Birliği Tarihi 1815'ten g¼n¼m¼ze. (çev. Eylem alp). İstanbul: bilge K¼lt¼r Sanat. (orijinal yayın tarihi, t.y.)

şahin, A.S. (2009) Katma Değer Vergisi Kanununda Tam ve Kısmi İstisnaların İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Y¼ksek Lisans Tezi. Marmara ¼niversitesi.

şemin, İ. (1984). Katma Değer Vergisi, Ankara, T¼rkiye B¼y¼k Millet Meclisi Basımevi.

řeny¼z, D., Y¼ce, M., ve Gerçek, A. (2014).*T¼rk Vergi Sistemi*.Bursa:Ekin Yayınevi.

şin,S. (2005). Avrupa Birliği ve T¼rkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde M¼kellef Hakları. İstanbul Ticaret Odası, (17).

TBMM.(1984).Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Plan ve B¼tçe Komisyonu Raporu 1/498 T¼rkiye B¼y¼k Millet Meclisi Başkanlığı ,s.49-51.

Tekin, A. (2010) OECD ¼lkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi. Dumlupınar ¼niversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 26, s.54-70.

Tunç,E(2007). Katma Değer Vergisi'nde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği ve T¼rkiye Karşılaştırması) . Y¼ksek Lisans Tezi. Hacettepe ¼niversitesi

Yıldız, H. (2006), Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10 (3-4), s.549- 552.

Yıldız, H. (2011), Avrupa Birliği'nde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (2), S.130

Yılmaz, M. (2017). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 219, Aralık 2017, 59-74



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Birlik Üyesi Ülkelerin Yerel Para Birimlerinin Avro Karşısındaki Değeri--	25
<b>Tablo 2.</b> Müzakere Fasılları -----	34
<b>Tablo 3.</b> Alt Komiteler Ve Müzakere Fasılları -----	36
<b>Tablo 4.</b> Katılım Müzakerelerinde Açılan Fasıllar (Temmuz 2018)-----	37
<b>Tablo 5.</b> Türkiye’de KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı-----	47
<b>Tablo 6.</b> Türkiye’de GSYİH İle KDV Gelirlerinin Karşılaştırılması-----	48
<b>Tablo 7.</b> Üye Ülkelerde KDV Oranları, 2019 -----	53
<b>Tablo 8.</b> AB ve Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması	71
<b>Tablo 9.</b> Müktesebata Uyum Doğrultusunda Çıkarılmasında Yarar Görülen Yasal Düzenlemeler (Kanun)-----	<b>Hata! Yer işareti tanımlanmamış.</b>
<b>Tablo 10.</b> Müktesebata Uyum Doğrultusunda Çıkarılmasında Yarar Görülen İkincil Düzenlemeler -----	76

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Avrupa Birliği Genişleme Süreci .....	28
Şekil 2. Katılım Müzakereleri Süreci .....	35
Şekil 3. 16 Nolu Fasıı Bölümleri .....	38
Şekil 4. KDV Tahsilatı Değişim Oranları .....	46



## ÖZGEÇMİŞ

Gökçe GENCEROĞLU, ilk, orta ve yüksek eğitimini Ankara'da tamamladı. Lisans eğitimini Atılım Üniversitesi İngilizce İşletme üzerine gördükten sonra Hacettepe Üniversitesi Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans eğitimi aldı. Dış Ticaret ve İnsan Kaynakları alanlarında uzmanlığa ve Bilirkişilik yetkisine sahip olmanın yanında Girişimcilik alanında da onur ödülüne sahiptir. Şuanda özel bir firmada yöneticilik yapmaktadır.

