

**AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI İLE
TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN
UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA**

Pınar MEZARARKALI

**Yüksek Lisans Tezi
Tarım Ekonomisi Ana Bilim Dalı
Doç. Dr. Tecer ATSAN
2013
Her Hakkı Saklıdır**

**ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI İLE TÜRK VERGİ
SİSTEMİNİN UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA**

Pınar MEZARARKALI

TARIM EKONOMİSİ ANA BİLİM DALI

**ERZURUM
2013**

Her Hakkı Saklıdır



**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**



TEZ ONAY FORMU

**AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI İLE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN
UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA**

Doç. Dr. Tecer ATSAN danışmanlığında, Pınar MEZARARKALI tarafından hazırlanan bu çalışma 10/10/2013 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak **oybirliği/oy çokluğu (3./3.)** ile kabul edilmiştir.

Başkan : Prof.Dr. Fahri YAVUZ

İmza : 

Üye : Prof.Dr. Mustafa YAPRAK

İmza : 

Üye : Doç.Dr. Tecer ATSAN

İmza : 

Yukarıdaki sonucu onaylıyorum



Prof. Dr. İhsan EFEOĞLU
Enstitü Müdürü

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

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI İLE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Pınar MEZARARKALI

Atatürk Üniversitesi
Fen Bilimleri Enstitüsü
Tarım Ekonomisi Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Tecer ATSAN

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile ilişkileri 31 Temmuz 1959 tarihinde AET'ye (Avrupa Ekonomik Topluluğu) ortaklık için başvuru yapmasıyla başlamıştır. Daha sonra 12 Eylül 1963 tarihinde Türkiye ile Avrupa Birliği arasında ortaklık kuran Ankara Antlaşması imzalanmıştır. Türkiye 1959'dan günümüze kadar çeşitli antlaşmalara imza atarak tam üyelik müzakereleri sürecine gelmiştir. AB'nin belirlediği 35 Müzakere başlığından birisi olan ve Avrupa Birliği'nin ekonomik bütünleşmesi için gerekli görülen Vergilendirme 16. Fasılda yer almaktadır. Bu çalışmanın amacı; Türk Vergi Sistemi ile AB üyesi ülkelerin genel olarak vergi sistemlerinin bir karşılaştırmasını yaparak uygulanmakta olan benzer ve farklı vergileri ortaya koymaktadır. Ayrıca ülkemize olan benzerliğinden dolayı Avrupa Birliği'ne 1 Mayıs 2004'te tam üye olan Polonya ile Türkiye'nin vergi sistemleri detaylı olarak mukayese edilmiştir.

Çalışmanın hazırlanmasında ağırlıklı olarak yerli ve yabancı ikincil kaynaklardan yararlanılmış ve bu kaynaklardan elde edilen veriler derlenerek çalışma oluşturulmuştur.

Sonuç olarak; özellikle dolaylı vergiler alanında birçok düzenlemeler yapılmıştır. Dolaysız vergiler alanında ise yoğun olarak Kurumlar Vergisi ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Gelir Vergisi alanında da vergi oranlarında düzenleme yapılmış bunun dışında pek bir ilerleme kaydedilmemiştir. Türkiye vergileme alanında hem ülke gerçeklerini hem de uluslararası uygulamaları göz önünde bulundurarak düzenlemeler yapmaya devam etmelidir. Mevcut düzenlemeler yeterli değildir.

2013, 91 sayfa

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği Vergi Politikası, Katma Değer Vergisi, İlerleme Raporları

ABSTRACT

MS Thesis

A RESEARCH ON THE HARMONIZATION OF TURKISH TAX SYSTEM WITH THE EUROPEAN UNION TAX POLICY

Pınar MEZARARKALI

Atatürk University
Graduate School of Natural and Applied Sciences
Department of Agricultural Economics

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Tecer ATSAN

The relation with Turkey and EU started on July 31th, 1959 when Turkey applied for membership in EEC (European Economic Community). Then on September 12th, 1963 Ankara Agreement was signed that established a partnership between Turkey and European Union. Turkey has signed several agreements with the Union and entered the negotiation process for full membership.

Taxation which is one of the 35 determined by EU for the accession negotiations is the 16th of those titles and deemed as an essential part for integration. Taxation in a Country is determined in accordance with the economic conditions and national interests. Even in a Union, one Country does not have the right to intervene in the tax matters of another country. This fact poses a threat to the integration of the union. Therefore, harmonization process has started especially on indirect taxes which are more prone to intervention.

The objective of this study was to make general comparisons of tax systems between Turkish and the EU Member States and thus to reveal the similar and different implemented taxes. Moreover, because of their similarities to our country, the tax systems of the Republic of Poland, which became a member of the European Union on 1 May 2004, and Turkey were compared in detail.

In Conclusion; a lot of regulations have been enacted especially in the area of indirect taxes. Some studies have been made on direct taxes especially on corporate taxes. In the area of Income Tax, not much has been achieved, only some changes were made on the percentages of different tax brackets. Turkey has to continue regulations by taking into consideration both national actual and international implementation in taxation area. Immediate regulations are not enough.

2013, 91 pages

Keywords: The European Union Tax Policy, Value Added Tax, Progress Reports.

TEŞEKKÜR

Çalışmalarım esnasında her türlü desteği sağlayan değerli hocam Sayın Doç. Dr. Tecer ATSAN'a, çalışmalarımın değerlendirilmesinde emekleri geçen sevgili arkadaşlarım Sayın Doç. Dr. Hayrunnisa NADAROĞLU'ya (Atatürk Üniversitesi Erzurum Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi), Sayın Yrd. Doç. Dr. Hakan YAZARKAN'a (Ordu Üniversitesi Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi) ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Gülşen TOZSİN'e (Atatürk Üniversitesi Yer Bilimleri Fakültesi) teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca eğitimimin her aşamasında maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Pınar MEZARARKALI

Ekim 2013

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
TEŞEKKÜR.....	iii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	vii
ÇİZELGELER DİZİNİ	viii
1. GİRİŞ.....	1
2. KAYNAK ÖZETLERİ	4
3. MATERYAL ve YÖNTEM.....	9
4. ARAŞTIRMA BULGULARI	10
4.1. Avrupa Birliği Vergi Politikası	10
4.1.1. Avrupa Birliği hukuku.....	11
4.1.2. Avrupa anayasası.....	12
4.1.3. Avrupa Birliği vergi hukuku	14
4.1.3.a. Avrupa Birliği vergi hukukunun kaynakları.....	16
4.1.4. Avrupa Birliği'nin temel vergileme ilkeleri	20
4.1.4.a. Gümrük Birliği'nin sağlanması	20
4.1.4.b. Ayrımcı vergileme yasağı	23
4.1.4.c. Aşırı vergi iadesi yasağı	24
4.1.4.d. Devlet yardımı yasağı.....	24
4.1.4.f. Çifte vergilendirme yasağı	26
4.1.5. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırma çalışmaları.....	27
4.1.5.a. Vergi uyumlaştırmasının gerekliliği	29
4.1.5.b. Vergi uyumlaştırmasının zorluğu	30
4.1.5.c. Türkiye'nin vergi uyumlaştırması yapma yükümlülüğü karşısındaki durumu	31
4.1.6. Avrupa Birliği'nde Vergi Sınırlarının Kaldırılması	31
4.1.6.a. Varış ülkesinde vergilendirme	32
4.1.6.b. Çıkış ülkesinde vergilendirme.....	32
4.1.7. Avrupa Birliği'nde vergi sınırlarının kaldırılması: Kliring sistem.....	33

4.1.7.a. Olumlu yönleri.....	33
4.1.7.b. Olumsuz yönleri	34
4.2. Avrupa Birliği’nde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma	34
4.2.1. Dolaylı vergilerde uyumlaştırma.....	35
4.2.1.a. Katma Değer Vergisi’nde uyumlaştırma.....	36
4.2.1.b. Özel Tüketim Vergisi’nde uyumlaştırma	38
4.2.1.c. Gümrük Vergileri’nde uyumlaştırma	39
4.2.2. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma.....	40
4.2.2.a. Gelir vergisinde uyumlaştırma	42
4.2.2.b. Kurumlar vergisinde uyumlaştırma.....	44
4.3. Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Tarımsal Vergiler	47
4.3.1. Genel olarak Türkiye’de tarım sektörünün vergilendirilmesi	47
4.3.1.a. Tarım sektörünün vergilendirilmesinin tarihi gelişimi.....	47
4.3.1.b. Türkiye’de tarım kesiminden alınan vergiler	47
4.3.2. Avrupa Birliği’nde tarım sektöründe uygulanan vergiler	55
4.3.2.a. Prelevman (Variable Levy)	57
4.3.2.b. Telafi edici vergi (Countervailing Charge)	58
4.3.2.c. İlave vergi (Supplementary Levy).....	58
4.3.2.d. Gümrük vergisi (Customs Duty)	58
4.4. Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Tarım Vergileri Kapsamında Karşılaştırılması	59
4.5. Avrupa Birliği’nde Vergileme Eğilimleri ve Polonya Örneği	59
4.5.1. Polonya’da vergileme eğilimleri	59
4.5.1.a. Polonya vergi sistemi.....	59
4.5.1.b. Gelir vergisi.....	61
4.5.1.c. Kurumlar vergisi.....	62
4.5.1.d. Katma değer vergisi.....	62
4.5.1.e. Özel tüketim vergisi.....	63
4.5.1.f. Veraset ve intikal vergisi.....	63
4.5.1.g. Emlak vergisi.....	63
4.5.1.h. Tarım ve orman vergisi	64

4.5.2. Türk vergi sistemi ve Polonya vergi sistemi arasındaki benzerlikler ve farklılıklar	65
4.5.3. AB uygulamasında olan farklı vergiler	65
4.5.3.a. Finansal işlemler vergisi ve AB uygulaması	65
4.5.3.b. Finans sektörüne yönelik vergi türleri.....	66
4.5.3.c. Çevre vergileri	69
4.5.4. Türkiye’deki durumun değerlendirilmesi.....	71
4.6. Avrupa Birliği’ne Üye Devletlerde Yıllar İtibariyle Vergi Oranları.....	73
4.7. İlerleme Raporlarında Vergi Mevzuatı.....	75
4.7.1. 1998, 1999 ve 2000 yılı ilerleme raporları	75
4.7.2. 2001, 2002 ve 2003 yılı ilerleme raporları	76
4.7.3. 2004, 2005 ve 2006 yılı ilerleme raporları	78
4.7.4. 2007, 2008 ve 2009 yılı ilerleme raporları	79
4.7.5. 2010, 2011 ve 2012 yılı ilerleme raporları	81
4.7.6. 2013 yılı ilerleme raporu	84
5. SONUÇ ve ÖNERİLER.....	86
KAYNAKLAR	89
ÖZGEÇMİŞ	92

KISALTMALAR DİZİNİ

AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AB	: Avrupa Birliği
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 4.1. Üye ülkelerde 2012 yılı KDV oranları.	38
Çizelge 4.2. Üye ülkelerde 2011 yılı gelir vergisi oranları.....	44
Çizelge 4.3. Üye ülkelerde 2011 yılı kurumlar vergisi oranları.	46
Çizelge 4.4. AB üyesi ülkelerde 1995-2012 yılları gelir vergisi oranları.....	73
Çizelge 4.5. AB üyesi ülkelerde 1995-2012 yılları kurumlar vergisi oranları.....	74
Çizelge 4.6. İlerleme raporlarında dolaylı vergiler alanında Türkiye'nin durumu.....	84
Çizelge 4.7. İlerleme raporlarında doğrudan vergiler alanında Türkiye'nin durumu.....	85

1. GİRİŞ

Dünya ülkelerinin temel amaçlarından biri, uluslararası ticaretin serbestleştirilmesidir. Dış ticareti serbestleştirmek istemenin sebebi; dış ticaret hacmini genişletmektir. Ülkeler ortak bir hedef olan uluslar arası ticaretin serbestleştirilmesinde önemli ilerlemeler kaydetmiştir. İlk Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT), ikincisi ise uluslararası iktisadi birleşmelerdir (Dura ve Atik).

GATT, dünya ticareti önündeki engelleri kaldırmak amacıyla, 83 ülke tarafından 1947’de imzalanmıştır. Ülkeler bu çerçevede gümrük tarifelerini indirmişler, kotalarını kaldırmışlardır. GATT, 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü’ne dönüşmüştür (Dura ve Atik 2007).

GATT esas olarak; ülkeler arasındaki gümrük politikalarının hafifletilmesini, birbiriyle uyumlu hale getirilmesini ve tüm üye ülkelere eşit ticaret olanakları sağlanmasını amaçlamaktadır. Türkiye GATT’a 1953 yılında katılmıştır (Seyidoğlu 1996).

GATT’ın yerini 1.1.1995’ten itibaren Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) almıştır. Türkiye DTÖ’ye 26 Mart 1995 tarihinde üye olmuştur (Seyidoğlu 1996).

Dünya ticaretinin serbestleştirilmesi amacıyla izlenen ikinci yol, uluslar arası ekonomik birleşmeler yoludur. II. Dünya Savaşı’ndan bu yana, çeşitli ülkeler arasında pek çok ekonomik birleşme gerçekleştirilmiştir. Dünyanın en başarılı ekonomik birleşme hareketi II. Dünya Savaşı’ndan sonra Avrupa’da ortaya çıkmıştır. Bu girişim sonunda Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), Avrupa Ortak Pazarı veya Avrupa Topluluğu (AT), bugünse kısaca Avrupa Birliği (AB) denilen birleşme hareketini doğurmuştur (Dura ve Atik 2007).

AB’nin, kuruluş anlaşmalarında belirtilen ilk amaçları esas itibarıyla ekonomik nitelik taşır. Bu doğrultuda üye ülkeler malları ve üretim faktörlerini serbestçe mübadele

edebilecekleri tek bir ekonomik bölge oluşturmak üzere anlaşmalar imzalamışlardır. Günümüzde AB, gümrük birliği ve ortak pazar aşamasından geçerek son aşama olan ekonomik ve parasal birlik aşamasını da gerçekleştirmiş bulunmaktadır (Dura ve Atik 2007)

II. Dünya Savaşından sonra temelleri atılan Avrupa Birliği'nin kuruluş sebeplerinden en önemlisi savaşın yıkıcı etkilerini ortadan kaldıracağına inanılan ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel bir bütünleşmenin olmasıdır. Zaman içerisinde demokrasi, toplumsal refah, insan hakları, özgürlükler, çevre, ulaşım gibi konularda düzenlemeler yapılarak, başlangıçtaki ekonomik ve siyasi bütünleşmenin diğer konularla da sağlaştırılması AB hedefleri arasına girmesine sebep olmuştur.

Türkiye'nin, 1959 yılında başlayan Avrupa Birliği serüveni bugün 54 yılı bulmuştur. Ekonomik bir birlik gibi görünmesine rağmen siyasi sürecin müzakerelerde daha etkin olması ve artık bu sürecin bu kadar uzamış olması Türkiye'nin sabırsızlığını artırırken heyecanın azalmasına neden olmuştur.

Avrupa Birliği'nin önemli politikalarından birisi de Ortak Tarım Politikasıdır. Tarım sektörü AB gündeminde, ilk kuruluş yıllarından günümüze kadar önemli bir yer işgal etmiştir. OTP üç temel ilkeye dayanmaktadır:

- Üye ülkelerde tarım ürünlerinin serbestçe alınıp satılmasına ve taşınmasına imkân sağlayan ortak bir pazarın oluşturulması,
- Ortak gümrük ve tarifeler uygulayarak, topluluk içinde üretilmesi tercih edilen ürünlerin yabancı rekabete karşı korunması ve
- Tarımsal programların finansmanı için topluluk içinde ortak bir finansal dayanışma sağlanması amaçlanmaktadır (Kar ve Arıkan 2003).

Avrupa Birliği, OTP kapsamında üçüncü ülkelerden gelebilecek rekabete karşı koyabilmek amacıyla sınırlarda eşik fiyat, ithalat kesintileri ve ihracat teşvik primleri gibi bazı önlemler almıştır. AB, üçüncü ülkelerle üye ülkeler arasındaki fiyat farklarını fark giderici vergiler aracılığıyla sağlamaktadır.

Vergilendirme, AB'nin uyum programı içerisinde 16. Fasılda bulunmaktadır. Roma Antlaşması'nda AET'nin bazı alanlarda ortak politikalar benimsemesi öngörülmüştür. Fakat Vergi Politikası AB ortak politikaları arasında değildir. Buna rağmen uyumlaştırılma yapılması gereken konuların başında gelmektedir. Özellikle AB içinde yaygın olarak uygulanan KDV oranlarının standart bir ölçü dahilinde belirlenmesi için adımlar atılmıştır. Türkiye'de 1984 yılında KDVK kabulü ile uyumlaştırma sürecine dahil olmuştur.

Topluluğun temel felsefesi, bütünleşmeyi tehdit etmediği ölçüde, ulusal tabandaki mevzuat farklılıklarını sorun yapmayacak bir uyumlaştırmanın gerçekleştirilmesidir (Dura ve Atik 2007).

Avrupa Birliği Türkiye'nin vazgeçilmezlerindendir. Dolayısıyla tam üyelik sürecinde Türkiye karşısına çıkan her engeli ülke koşulları elverdiğince aşmaya çalışmaktadır. Ekonomik alanlarda yaptığı çabalar içerisinde "Vergilendirme" de yer almaktadır. Çalışma bütünüyle bu alandan oluşmaktadır ve Türk Vergi Sistemi ve AB üyesi ülkelerde uygulanan vergiler ile Polonya'da uygulanan vergiler karşılaştırılarak Türkiye'nin vergileme alanında bugün geldiği nokta ve AB'ye tam üyeliği halinde uygulamak zorunda olacağı vergiler ele alınmıştır. Bunun için, uyumlaştırma sürecinde dolaylı ve doğrudan vergiler incelenmiş, Ortak Tarım Politikası kapsamında uygulanan tarımsal vergiler de çalışma içerisinde sunulmuştur.

2. KAYNAK ÖZETLERİ

Uluslararası iktisat bilim dalının altı büyük alanı; uluslararası mal hareketleri, uluslararası parasal ilişkiler, uluslararası faktör hareketleri, uluslararası ekonomik denge, uluslararası ekonomik gelişme ve uluslararası ekonomik birleşmelerdir. Uluslararası ekonomik birleşmeler ülkeler arasında gerçekleşmektedir. Amaç, karşılıklı kazancı artırmak üzere aralarındaki ticareti ve diğer ekonomik ilişkileri serbestleştirmektir. Ülkeler ortak bir hedef olan uluslararası ticaretin serbestleşmesinde iki yol benimsemişlerdir. Birincisi kısaca GATT denilen Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasıdır. İkincisi ise uluslararası iktisadi birleşmeler olmuştur. GATT, dünya ticareti önündeki engelleri kaldırmak amacıyla 83 ülke tarafından Ekim 1947’de imzalanmıştır. GATT 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü’ne dönüşmüştür. Türkiye 1963’te imzaladığı Ankara Antlaşması ile Gümrük Birliğinin çerçevesi çizilmiş, 6 Mart 1995 tarihinde geçiş dönemi tamamlanmış ve 1 Ocak 1996 tarihinde de Türkiye ile AB arasındaki GB tamamlanarak yürürlüğe girmiştir. Dünya ticaretinin serbestleşmesi amacıyla izlenen ikinci yol ekonomik birleşmelerdir. Dünyanın en başarılı ekonomik birleşme hareketi İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra Avrupa’da ortaya çıkmıştır. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), Avrupa Ortak Pazarı veya Avrupa Topluluğu (AT), bugün ise kısaca Avrupa Birliği (AB) denilen birleşme hareketi doğmuştur (Dura ve Atik 2007).

Avrupa ülkeleri arasında ortak ekonomik politikalar oluşturarak istikrar ve uyumlu bir ekonomik gelişme sağlamak, Avrupa Birliği’nin ana hedeflerinden birisidir. Bir “ortak politika” uluslar üstü hukuk kurallarının uygulanmasını gerektirmektedir. Zaman içinde Avrupa Birliği politikaları kısım kısım olarak belirlenmiştir. Avrupa Birliği Antlaşmaları’nda “politika” başlığı altında; ticaret, tarım, ulaştırma, ekonomi, sosyal ve enerji politikaları yer almaktadır. Roma Antlaşması’nda adı geçmekle beraber “politika” başlığı altında yer verilmemiş olanlar ise; rekabet, vergi, çevre, araştırma ve teknoloji politikaları ile bölgesel politikalardır (Dura ve Atik 2007).

Avrupa Birliği'nde vergi politikası, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politika olarak yer almaktadır. Roma Antlaşması, Avrupa Birliği'nde iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir ve bu nedenle AB'nin ulusal devletlerde geçerli bir ortak vergi politikası söz konusu değildir. Fakat AB'nin izlediği temel politikaların hemen hemen tümünde, vergilendirme ile ilgili alanlar yer almaktadır.

AB tek tip bir devlet gibi davranarak yüksek bir üretim düzeyine ulaşma amacı gütmektedir. Bu amaca varabilmek için işgücü, mal, hizmet ve sermayenin dolaşımına sınır koymamak gerekmektedir (Suer 1999). Bu sebeple dolaşımdaki her türlü fiziki engellerin kaldırılması için çalışmalar yapılmıştır. Gümrük Birliği ve KDV bu yönde atılan adımlardandır.

Topluluğun temel felsefesi; bütünleşmeyi tehdit etmediği ölçüde, ulusal tabandaki mevzuat farklılıklarını sorun yapmayacak bir uyumlaştırmanın gerçekleştirilmesidir. Üye ülkeler uyguladıkları vergileri tanım, matrah ve oranlar bakımından uyumlaştırmak zorundadırlar. Topluluk kurumlarının bu alanda aldıkları kararlara uymakla yükümlüdür. Vergi sistemi kapsamında alınan önlemler, üye devletlerin uyguladıkları önlemleri tamamlayıcı niteliktedir. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması, çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı, şirketlerin vergilendirilmesi ve dolaylı vergilerde uyumlaştırma. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımı bakımından önemlidir. Gelir ve kurumlar vergisi alanlarındaki çifte vergilendirme sorunu, Avrupa Birliği kurucu anlaşmasında da yer almış ve dolaysız vergilerde çifte vergilendirmenin kaldırılması esas alınmıştır. Vergi kaçakçılığı konusunda özellikle vergi kaçırın işletmelerin vergisini düzenli bir şekilde ödeyen işletmeler aleyhine bir durum ortaya çıkarması rekabet dezavantajına yol açar. Bu sebeple bilgi toplama ve denetim konularında üye ülkeler arasında ortak bir sistem kurulmuştur. Rekabet koşulları açısından vergilendirmenin olumsuz etkisinin olmaması gözetilir. Bu amaçla vergi mevzuatı farklılıklarından ötürü sermaye dolaşımı ile yatırımların, piyasa mekanizması dışında yön değiştirmesi engellenmektedir. Ayrıca

uluslararası rekabet ve sanayi politikaları kapsamında, mevzuat uyumlaştırılması çalışmalarıyla vergi nötralizasyonunu sağlanmasına çalışılmıştır (Dura ve Atik 2007).

AB'deki ortak vergi düzenlemelerinin temel felsefesini, vergilerin ülkeler arası mal hareketlerinde rekabeti bozucu etki yapmaması, tarafsız kalması anlayışı oluşturmaktadır. Bunun için, gümrük vergilerinin, eş etkili vergilerin kaldırılması, ayrımcı vergilendirme yapılmaması ve aşırı vergi iadesi yasağı getirilmiştir. Ayrımcı vergi yasağına Türkiye'nin "eğlence resmi" ile uymadığı ileri sürülmüştür ve bunun üzerine düzenlemeler yapılmıştır (Bilici 2007).

Vergi uyumlaştırması, birliğe üye devletler arasında sıkı bir iktisadi işbirliğinin kurulması, sürekli ve dengeli gelişmenin sağlanması, ticaret saptırıcı ve rekabeti önleyici vergi eşitsizliklerinin ortadan kaldırılması amacıyla üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasıdır (Saraçoğlu ve Ejder 2002).

Topluluk çabaları tamamıyla Katma Değer Vergisi ve Tüketim Vergileri üzerine yoğunlaşmıştır. İç pazarın tamamlanmasında, Kişisel Gelir Vergisi ve daha önemlisi Kurumlar Vergisi ve sermayenin vergilendirilmesine bağlı belirli tedbirleri gerektirmektedir. Birleşik büyük bir pazarın oluşturulması, sermayenin serbestçe dolaşabilmesini, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılmasını, rekabet şartlarında eşitsizliğin azaltılmasını gerektirmektedir. Üye devletlerin farklı vergi sistemlerince etkilenen işletmeler üzerinde, vergi yükü yakınlaştırılmalıdır. Kurumlar vergisi tabanının uyumlaştırılması ile birlikte özellikle Avrupa Birliği'nde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin vergi yükleri önemli ölçüde azalacaktır. Tek pazara yönelik düzenleme ve ayarlamalarla birlikte, çok uluslu şirketler, ulusal şirketlere göre vergisel açıdan daha avantajlı hale geleceklerdir ve çok uluslu şirketler tarafından yapılacak yatırımlarda bir artma görülecektir. Sonuç olarak daha düşük oranlı kurumlar vergisi uygulayan ülkeler bu durumdan kazançlı çıkmakta ve ülkelere gelen yabancı sermaye miktarının artmasını sağlayabilmektedirler (Suer 1999).

Avrupa Birliği vergi uyumlaştırması politikasında dolaylı vergiler alanında elde edilen ilerleme dolaysız vergiler alanında gerçekleşmemiştir. Bunun genel ve özel nedenleri vardır. Genel nedenlerden ilki, üye ülkelerin vergilendirme konusunu kendi egemenlik alanlarının en önemlilerinden biri olarak görmeleridir. İkincisi ise AB’nin karar alma mekanizmasıdır. Özel nedenler ise; AB’nin kuruluşundan beri mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının en önemli engelleri olarak dolaylı vergilerin görülmesi, buna karşın aynı boyutta bir engel olarak dolaysız vergilerin görülmemesidir. Bir diğer neden ise Roma Antlaşması’nda dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusundaki çok sayıdaki hükmün açık ve özel vurgunun dolaysız vergiler konusunda olmamasıdır. Antlaşma ile dolaysız vergiler alanı ikili görüşmeler, karşılıklılık ilkesi ve ifte vergilendirmeyi nleme antlaşmalarıyla üzülmesi gereken bir alan olarak grlmştir. Sonuç olarak AB vergi uyumlaştırması politikasının Roma Antlaşması’nda belirtilen ekonomik ve siyasi amaçlara ulaşılmada kullanılan bir araç olduğu söylenebilir. Roma Antlaşması’ndaki ortak pazar amacına uygun olarak üye ülkeler arasındaki ticari engelleri kaldıracılamak için, dolaylı vergiler alanına öncelik verilmiştir.

Vergi uyumlaştırması çalışmaları sonucunda KDV ve TV alanında dolaysız vergilere göre çok daha büyük ilerlemeler kaydedilmiştir. AB-Türkiye ilişkilerinde vergi uyumlaştırılması alanında, özellikle son yıllarda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Türk Vergi Mevzuatı’nın AB Hukuku’yla uyumlaştırılması için gereken değişikliklerin bir kısmı tam üyelik sürecinde bir kısmı da tam üyelik sırasında yapılması gerekmektedir (Kar ve Arıkan 2003).

Topluluk Komisyonu’nun 1975 yılında hazırladığı direktif önergesinde kurumlar vergisi ile uyumlaştırma çalışmaları yer almıştır. Uyumlaştırmanın temelini, üye ülkelerin kurumlar vergisi alanında ortak olarak, “vergi alacağı sistemi” uygulamaları ve kâr payları üzerinde ortak bir stopaj kabul etmeleri oluşturmaktadır. ye ülkelerin, sadece kâr payına ilişkin olarak, özel indirimler, istisnalar, oranlar uygulaması mümkün olmayacaktır. Komisyon direktifinde ortak bir kurumlar vergisi oran aralığını önermiştir. Direktifin nc maddesinin birinci fıkrasında: “Her üye devlet kurum kazançları dağıtılsın ya da dağıtılmasın tek bir oran uygulayacaktır. Bu oran en az %45

en çok %55 olacaktır” denilmektedir. Fakat bazı özel durumlarda üye devletlerin bu oran aralığının dışına çıkabilecekleri de öngörülmüştür. Bu durumlar ise ekonomik, sosyal, bölgesel ve politik durumlar olarak belirtilmektedir (Methibay 1996).

Türkiye vergileme alanında bugüne kadar AB’nin söylediklerinin aksine elinden geleni yapmaktadır. Bu çalışma ile vergileme alanında gelinen nokta tespit edilmektedir. Konu ile ilgili çalışmalara yardımcı olması beklenmektedir.

3. MATERYAL ve YÖNTEM

Çalışmada AB'ye üye devletlerde uygulanan vergiler ve oranları yer almıştır. Bunun için, Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Avrupa Birliği'nin kendi web sayfasında yayınlanan bilgilerden faydalanılmıştır. Vergi Politikası ortak bir politika olmadığı için sınırlı sayıda yayımlanmış eserlere ulaşılmıştır. Bu alanda yapılan araştırmalar genelde aynı sonuca yöneliktir ve farklılık yoktur. Çalışma içerisinde tekrarlamalara girmemek için bu durumdan kaçınılmıştır. Ayrıca aday ülkeler için her yıl sonbahar aylarında düzenli olarak yayımlanan ve Türkiye içinde 1998 yılından itibaren başlayan ilerleme raporlarında 16. Fasılda yer alan Vergilendirme başlığı çalışmanın temel materyalini oluşturmaktadır. Konu ile ilgili olarak yapılan araştırmalar ve bu konuda yayımlanmış eserler araştırmanın diğer verilerini oluşturmuştur. Uyumlaştırma sürecinde Türk Vergi Politikası ile Avrupa Birliği Vergi Politikası, Türk vergi sistemi ile Polonya vergi sistemleri karşılaştırılarak farklılıklar ortaya konulmuş ve değerlendirmeler yapılmıştır.

4. ARAŞTIRMA BULGULARI

4.1. Avrupa Birliği Vergi Politikası

Avrupa Birliği'nin vergi politikasının, genel olarak amacı; üye ülkeler arasındaki ve Birliğin tümüne ilişkin vergi sorunlarını çözüme kavuşturmaktır (Dura ve Atik 2007). Avrupa Birliği içinde herhangi bir ülkenin izleyeceği vergi politikası sadece o ülkeyi değil, diğer ülkeleri de etkilemektedir. Bu nedenle ekonomik ve parasal bütünleşme çabası içinde olan Avrupa Birliği'nde vergi politikaları çok önemli bir yere sahiptir.

Uluslararası hukukta mülklik ve şahsılık ilkeleri esas olmakla beraber uluslararası vergi hukuku açısından vergilendirme olayının niteliğine uygun düşen vergi hukukunun kendine has bazı alt ilkelerine yer verilmiştir. Bu ilkeleri mülklik ilkesi temelinde kaynak ilkesi, varış ülkesi ilkesi ve çıkış ülkesi ilkesi; şahsılık ilkesi temelinde de yerleşim yeri ilkesi ve vatandaşlık ilkesi olarak ayrılmıştır (Kızılot vd 2008).

Yerleşim yeri ilkesi; vergilerin uygulanacağı mükellefin yerleşim yerine (ikâmetine) göre belirlenmesine yönelik bir ilkedir. Mükellefin vatandaşlığı hangi ülkeye ait, vergiyi doğuran olay nerede meydana gelmiş olursa olsun vergilendirme yetkisinin o kişi nerede yerleşmişse o devlete ait olduğu kabul edilir. Vergilendirme yetkisini bu ilkeye göre elinde tutan devlete “yerleşim yeri devleti (mukim devlet)” bu devlette yerleşene de “mukim” denir.

Vatandaşlık ilkesi; bir devletin kendisi ile vatandaşlık (uyrukluk) ilişkisi içinde bulunan kişilerin dünyanın neresinde olurlarsa olsunlar dünya çapındaki gelir ve servetlerini vergilendirme yetkisi veren ilkedir.

Kaynak ilkesi; vergi konusu hangi ülkede bulunuyorsa veya vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana gelmişse vergilendirmenin o ülke yetkisinde olduğunu kabul eden bir ilkedir. Kişilerin yerleşim yerinin bir başka ülkede veya vatandaşlığının bir başka

ülkeye ait olmasının bir önemi yoktur. Bu konumdaki ülkeye “ kaynak ülkesi” adı verilir.

Varış ülkesi ilkesi; bir mal üretildiği ülkede tüketildiğinde vergilendirme yetkisi o ülkeye aittir. Ancak mallar her zaman üretildikleri ülkede tüketilmezler. Bu durumda vergilendirme yetkisinin çıkış (üretim) veya varış (tüketim) ülkesinden hangisine ait olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Varış ülkesi ilkesi özellikle dolaylı¹ vergiler (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi) açısından sınır ötesine çıkan mallarla ilgili vergi alma yetkisini düzenleyen bir ilkedir. Bu ilkeye göre bir mal hangi ülkede üretilmiş olursa olsun vergilendirme yetkisi, malın üretildiği ülkeye değil, malın vardığı yani tüketildiği ülkeye ait olur.

Çıkış ülkesi ilkesi ise; varış ülkesi ilkesinin tersidir. Sınır ötesine geçen bir malın vergilendirme yetkisi çıktığı (üretildiği) ülkeye verilir. Çıkış ülkesinde üretilerek vergilendirilen bir mal sonra hangi ülkeye varırsa varsın bir daha vergilendirilmez (Kızılot vd 2008).

4.1.1. Avrupa Birliği hukuku

Avrupa Birliği, “ulus devlet” ile, “federal devlet” modelleri arasındaki bir örgütlenme biçimidir (Kar ve Arıkan 2003). İlk önce “ Avrupa Toplulukları” adında yan yana ama birbirinden bağımsız hukuki şahsiyete sahip ve öncelik olarak ekonomik nitelikli çeşitli alanlarda bütünleşmeyi amaçlayan üç ayrı topluluk şeklinde kurulmuştur. Sonraki

¹ Dolaylı / Dolaysız Vergi: Gelir elde edilmesi, servete sahip olunması ve servetin transferi sebebiyle alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergiler olarak anılır. Dolaylı vergiler, gelir ve servetin kullanımı (harcanması) üzerinden alınmaktadır.

- Dolaylı vergilerde vergiyi ödeyecek olanlar önceden bilinmemektedir fakat dolaysız vergilerin mükellefleri önceden bellidir ve bu vergiler her yıl tarh ve tahakkuk edilir.

- Dolaylı vergiler kolay yansır yani vergiyi ödeyen kişi ödediği vergiyi fiyat mekanizması aracılığı ile (üretim/tüketim sürecinde) kendisinden sonraki kişilere aktarabilir. Bu vergilerin kanuni mükellefi (vergi ödeyicisi) ile fiili mükellef (vergi taşıyıcısı) farklı kişilerdir. Dolaysız vergilerde ise kanuni mükellef ve fiili mükellef aynı kişilerdir.

- Dolaysız vergilerde mükelleflerin ödeme gücü, şahsi durumları dikkate alınır. Bu vergilerde artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma kuramı gibi ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayan teknikler daha kolay uygulanabilir. Dolaylı vergiler, mükellefin şahsi durumu, gelir düzeyi dikkate alınmadan herkesten eşit olarak alınır.(Bilici, 2007)

yıllarda bu Toplulukların organlarının birleştirilmesiyle, “Avrupa Topluluğu” (AT) ismiyle anılmaya başlamıştır. AT’a içişleri, adalet, dışişleri, güvenlik ve sosyal konular gibi alanlarda üye devletler arasında siyasal bütünleşmeye götürecektir şekilde işbirliği yapılmasını öngören maddelerin eklenmesiyle “Avrupa Birliği” şekline dönüşmüştür (Kar ve Arıkan 2003).

Avrupa Birliği, uluslararası hukuk kuralları ve anlaşmalarına göre oluşturulan bir uluslararası birliktir. Ancak diğer uluslararası birliklerden farklı olarak Avrupa Birliği, kendi hukukunu kendi oluşturma yeteneğine sahiptir (Alptürk, 2005). Avrupa bütünleşme sürecinin nihai amacı, siyasi bir birlik oluşturmaktır. Avrupa Birliği’nin kurucuları bu amaca ulaşmada, önceliği, ekonomik alandaki bütünleşmeye veren bir strateji benimsemişlerdir. Üye devletler, ekonomik alandaki egemenliklerinin çoğunu AB’ye devrettikleri için burada “federal devlet” modeline yaklaşmaktadır. Egemenliklerini devretmede daha çekimser davrandıkları siyasal ve sosyal alanlarda ise, daha çok “hükümetlerarası işbirliği” modelini yansıtmaktadır.

Avrupa Birliği bugün 27 üyesiyle birlikte, sahip olduğu uluslar üstü niteliğinin yanı sıra bir takım ayırt edici özelliklere de sahiptir. Bu özellikler; kolektif bir yönetim sisteminin bulunması, üye ülkelerden bağımsız bir hukuk düzeninin varlığı, yetki ve sorumluluk alanlarının sürekli genişlemesi, üye devletlerden ayrı ve oldukça karmaşık bir kurumsal yapısının varlığı, güçlenmekte olan bir içsel ve dışsal kimliğe sahip olması, derin bir ekonomik ve parasal bütünleşmeyi yansıtmaları ve üçüncü ülkeler için cazibe merkezi olmasıdır.

4.1.2. Avrupa anayasası

2001 yılı Aralık ayında yapılan Avrupa Birliği Laeken Zirvesi’nde, geleceğe yönelik olarak üç önemli hedef belirlemiştir:

- Mevcut anlaşmaların sadeleştirilmesi,
- Birliğin insan haklarının oluşturulması,

- AB içinde yer alan bölgelerin AB yetki paylaşımında daha fazla söz sahibi olması.

Zirvede, bu hedeflerin nasıl gerçekleştirileceğini araştırmak üzere bir Avrupa Konvansiyonu (Avrupa Kurultayı) oluşturulmuştur. Kurultay; araştırmanın arkasından Avrupa Anayasası taslağını hazırlayacaktır. 28 Şubat 2002 tarihinde başlayan Avrupa Konvansiyonu'na Türkiye'de dahil edilmiştir. Bu konvansiyon çalışmalarını 10 Temmuz 2003 tarihinde tamamlamış ve önerilerini Hükümetler arası Konferansa sunmuştur. Hükümetlerarası Konferans, Anayasa taslağına son şeklini Haziran 2004'te vermiştir (Bilici 2007).

16 – 17 Ekim 2003 tarihlerinde kurumsal konuların görüşüldüğü AB Konseyi Zirvesi gerçekleşmiştir. 18 Haziran 2004 tarihinde gerçekleştirilen Konsey Zirvesi'nde Devlet ve Hükümet Başkanları Avrupa Anayasası'nı oluşturan Antlaşma üzerinde uzlaşmaya varmışlar ve Avrupa Anayasası kabul edilmiştir (Anonim 2011a).

Avrupa Anayasası klasik bir anayasa olmaktan öte, anayasa karakterli bir uluslararası antlaşma özelliğini taşımaktadır. Anayasa'nın yürürlüğe girmesi ile Avrupa Birliği'nin bugüne dek yapmış olduğu tüm antlaşmalar tek bir metin içinde birleşecek ve anayasa taslağına sokulmuş olan Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi uygulamaya konmuş olacaktır (Anonim 2011d).

Anayasaya göre onay süreci 2 yıl sürecek ve 1 Kasım 2006 tarihinden önce yürürlüğe girmiş olacaktır. Fakat, üye ülkelerde halkoylamasına sunulan Anayasa Taslağı ilk birkaç ülkede reddedilince yürürlüğe sokulamamıştır. Önce Fransa'da 28 Mayıs 2005'te düzenlenen referanduma katılan seçmenlerin %55'i, Hollanda'da 1 Haziran 2005'te düzenlenen referanduma katılanların %63'ü hayır oyu kullanmıştır (Anonim 2011f). Daha sonra da Finlandiya, Slovakya ve Almanya kısmen tamamlanmış olan halkoylaması sürecini iptal etme kararı almışlardır. Yedi üye ülke de oylama sürecini daha sonra herhangi bir tarihte yapılmak üzere ertelemişlerdir (Anonim 2011d).

Anayasa taslağının halk görüşüne sunulması başarısızlığa uğrayınca, 21 ve 22 Haziran 2007 tarihli Avrupa Konseyinde Avrupa liderleri arasında uzlaşmaya varılarak, bir Anayasanın değil bu anayasanın yerine geçebilecek bir Antlaşma için görüşmelere başlanmıştır. Hükümetlerarası Konvansiyon tarafından hazırlanan nihai antlaşma metni 18 ve 19 Ekim tarihlerinde gayri resmi Avrupa Konseyi tarafından onaylanmış, 13 Aralık 2007 tarihinde de Lizbon Antlaşması üye devletler tarafından imzalanmıştır (Anonim 2011e). Lizbon Antlaşması da Anayasa Taslağında olduğu gibi halkoylamasına sunulmuş, pek çok ülkede oylanmasının ardından bu kez de İrlanda'da reddedilince o da yürürlüğe girememiştir.

Son durum, 2 Ekim 2009'da İrlanda da yapılan referandumda Lizbon Anlaşması'na %67.13 oranında "evet" oyu vermiştir. Tüm üye ülkeler onay prosedürünü tamamlayarak onay dokümanını İtalya devletine göndermiş ve 1 Aralık 2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Anonim 2011f).

4.1.3. Avrupa Birliği vergi hukuku

Vergileme, ülkelerin ulusal egemenliğinin en önemli temel taşlarından biridir. Bu nedenle, devletler bu yetkilerini başka bir uluslararası kuruluşa devretmek istemezler(İKV 2001). AB vergi hukuku, yeni hukuki normlar getirerek değil, üye ülkelerin ulusal vergi hukuku mevzuatlarını uyumlaştırarak meydana gelmiştir. Bir Ortak Pazarın kurulabilmesi için malların, sermayenin, hizmetlerin ve işgücünün serbestçe dolaşabilmesi gerekmektedir. Üretim faktörleri olarak adlandırılan bu faktörlerin serbestçe dolaşabilmesi için de, taşıdıkları vergi yükü² farklılıklarının en aza indirilmesi zorunluluğu bir gerçektir. Bu açıdan, Birlik vergi politikası Roma Antlaşması'nın benimsediği bütünleşme modeli doğrultusunda kullanılması gereken ikincil bir politika niteliğini taşımaktadır (Methibay 1996).

AB'nin kurucu antlaşmasında yer verilen vergi politikasına ilişkin hükümler;

² Vergi yükü: Bir ülkede bir yıl içinde toplanan kamu gelirlerinin, o ülke gayrisafi yurtiçi hasılasına oranıdır (Bilici 2007).

- Dolaylı tüketim vergilerinde milliyete dayalı ayırıcı uygulamalar ile çifte vergilendirmeyi engellemeye yönelik 95'den 98 (dahil)'e kadar olan maddeler;
- Dolaylı tüketim vergilerine ilişkin (işlem hacmi üstünden alınan vergiler, özel tüketim vergileri vs.) ulusal mevzuatı uyumlaştırmayı öngören 99. madde;
- Birlik içinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik 220. madde;
- Genel olarak Birlik kurumlarını yetkilendiren 100 ve 145. Maddelerdir (Anonim 2011g).

Roma Antlaşması'nın vergi ile ilgili hükümleri (Md.95-99, 100, 145 ve 220) Topluluğun temel ilkeleri arasında değil Topluluk Politikası başlıklı üçüncü kısımda rekabet hükümlerinden sonra yer almıştır. Üye devletler, vergi ile ilgili düzenlemeleri malî ihtiyaçları ile izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre kendileri belirlerler. Buna rağmen vergi politikası, Topluluğun temel amaçlarına ulaşılmasında önemli rol oynar. AB'nin izlediği ya da izlemesi gereken temel politikaların hemen tümünün vergilendirme ile ilgili belli yönleri ya da sonuçları vardır (Suer 1999). Bu yüzden de AB'nin mali ihtiyaçlı ve bütünleşme aşamasının gerektirdiği vergi düzenlemelerine ihtiyacı vardır. Bu politika, iç vergilendirmedeki farkların azaltılması ve vergi mevzuatlarının harmonize edilerek özellikle sermaye kaçışının ve üye ülkeler arasında özel tüketim harcamaları sapmasının önlenmesi amacıyla yürütülmektedir (Anonim 2011g). Vergi politikası AB'nin temel amaçlarına ulaşılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Suer 1999).

Avrupa Birliği'nin ilk oluşturulmaya başlandığı bütünleşme sürecinde vergileme konusu Birlik Antlaşmalarında ortak politika alanı olarak kabul edilmemiş ve bu konu üye devletlerin egemenlik yetkileri alanına bırakılmıştır (Ay 2004). Ancak üye devletlerin bu vergileme yetkilerini başka ülkelere zarar verecek şekilde kullanmamaları gerekmektedir (Ay 2004). Tek Pazarın sorunsuz işleyebilmesi, özellikle dolaylı vergiler ile ilgili mevzuatın uyumlaştırılmasını zorunlu hale getirmektedir (İKV 2001). Bu nedenle dolaylı vergiler alanında Birlik organları açık şekilde yetkilendirilmiştir. Ancak dolaysız vergiler konusunda Birlik kurulları açık biçimde yetkilendirilmemiştir (Soydan 2001). AB'de Ekonomik ve Parasal Birlik politikası üye devlet ekonomilerinin dengeli

bir biçimde bütünleştirilmesini öngörmektedir. Söz konusu denge, üye devletler arasında vergi politikalarının uygulama farklılıklarından dolayı ciddi bozulmalar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bir Birlik ülkesinin diğerlerine oranla bir "vergi cenneti"³ olması, diğerlerinin aleyhine olacak şekilde bütün sermayenin ve yatırımların bu ülkeye kayması ile sonuçlanabilmektedir. Ayrıca AB, sektörlerinin dengeli gelişmesine katkıda bulunabilecek nitelikte çok sayıda ortak politika üstlenilmiştir. Üye devletlerin uygulayacağı vergi politikalarının, bu ortak politikaların öngördüğü hedeflerin aksine sonuçlar doğurması ve bu politikaların gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekir (Anonim 2011g).

Vergi hukuku, Ortak Pazar içinde serbest rekabetin kurulmasını ve bozulmamasını amaçlayan bir kurallar bütünüdür. Avrupa Birliği vergi hukukunun başlangıcı, Roma Antlaşması'nın mevzuatların uyumlaştırılması ile ilgili 100. Madde hükmünden kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği'nde vergilendirme, vergi uyumlaştırması sorunu ile iç içe birlikte gelişmiştir (Methibay 1996).

4.1.3.a. Avrupa Birliği vergi hukukunun kaynakları

a. Roma Antlaşması'ndaki vergilemeye ilişkin hükümler

25 Mart 1957 tarihli Roma Antlaşması Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu⁴ (AET) kuran antlaşmadır. Roma Antlaşması'nda vergi sistemlerinin mutlak bir şekilde birleştirilmesini öngören bir hüküm bulunmamaktadır.

³ Vergi cenneti: Vergi cennetleri, kıyı bankacılığı ve paravan şirketler aracılığı ile kara paranın amlandığı ve kayıt içi ekonomik alanlara sürüldüğü alanlardır (Aktan, Dileyici ve Vural, 2004). OECD'nin vergi cennetleri üzerine yaptığı çalışmada, vergi cennetleri üzerine yaptığı çalışmada, vergi cennetleri, kişi yada firmaların kendisi dışındaki bölge veya alanlarda yürütülen faaliyetlerden elde ettikleri gelirler için vergiden kaçınma olanağı sağlayarak daha düşük bir biçimde vergilendirilmesine ya da tamamen vergi dışı bırakılmasına yol açan idari birimler olarak tanımlanır (OECD, 1987).

⁴ 1990'lı yıllar AB tarihinde dönüm noktasını teşkil eden gelişmelerin gerçekleştiği yıllar olmuştur. Ekonomik ve Parasal Birliğin sağlanması yönünde başlatılan çalışmaların tamamlanması zorunluluğuna ek olarak, Sovyetler Birliği'nin dağılması, soğuk savaşın sona ermesi, Almanya'nın birleşmesi ve Avrupa kıtasının mevcut yapısının değişmesi Avrupa Topluluğu'nun Avrupa Birliği'ne dönüştürülmesini zorunlu kılmıştır. Bu dönüşüm 1992 yılında imzalanan ve 1 Kasım 1993 yılında yürürlüğe giren Maastricht

- Roma Antlaşması'nın vergi ile ilgili maddeleri

Roma Antlaşması'nın bazı maddelerinde vergi ile ilgili hususlar yer almaktadır. Bu maddeler ve içerikleri aşağıdaki gibidir.

Madde 95: Hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz. Üye Devletler, en geç ikinci aşamanın başında, işbu Antlaşma yürürlüğe girdiği sırada mevcut ve yukarıdaki kurallara aykırı olan hükümleri kaldırır veya düzeltirler.

Madde 96: Ürünler herhangi bir Üye Devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar.

Madde 97: Yaygın muamele vergisi tipinde muamele vergisi uygulayan Üye Devletler, ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96. Maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Bir Üye Devletin saptadığı ortalama vergi oranlarının bu ilkelere uymadığı durumlarda, Komisyon, ilgili Devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir.

Madde 98: Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda, tasarlanan tedbirler, Komisyonun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış

Antlaşması ve diğer adıyla Avrupa Birliği Antlaşması ile sağlanmıştır. Bu antlaşma ile ekonomik ve siyasal alanların her ikisini de birlikte kapsayan bir bütünleşme yolunda o zamana kadar gerçekleştirilenlerden çok daha önemli adımlar atılmıştır. Birisi ekonomik alanda, diğer ikisi siyasal alanda olmak üzere üç konuya dayanan Avrupa Birliği kurulmuştur (Kar ve Arıkan,2003).

olmadıkça, diğer Üye Devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve Üye Devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz.

Madde 99: Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tür dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmanın iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder.

- Mevzuatın yakınlaştırılması

Madde 100: Komisyonun önerisi üzerine Konsey, oybirliğiyle üye devletlerin Ortak Pazarın kuruluş ve işleyişini doğrudan etkileyebilecek yasa, tüzük veya idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına yönelik direktifler çıkarır. Bu madde Tek Avrupa Senedi'nin 17. Maddesi ile değiştirilmiştir. Bir veya daha fazla üye devlette, uygulamaları mevzuat değişikliği gerektirebilecek direktifler söz konusu olduğunda, Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alınır.

Madde 100 a:

- 100. Maddeye uymaksızın ve işbu Antlaşmanın aksine hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Madde 8a'da belirlenen hedeflere ulaşılması için aşağıdaki hükümler uygulanır. Konsey, Komisyonun önerisi üzerine, Avrupa Parlamentosu ile işbirliği içinde ve Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşünü aldıktan sonra nitelikli çoğunluk ile Üye Devletlerin iç pazarın kurulmasını ve işlenmesini amaç edinmiş yasa, tüzük veya idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına ilişkin tedbirleri tespit eder.

- 1. paragraf, vergilere ilişkin hükümlere, kişilerin serbest dolaşımı ve bağımlı çalışanların hak ve çıkarlarıyla ilgili hükümlere uygulanmaz.

- Komisyon, 1. paragrafta öngörülen sağlık, güvenlik, çevre ve tüketicinin korunmasına ilişkin önerilerinde yüksek bir koruma düzeyini esas alır.

- Eğer, bir uyum tedbirinin Konseyce nitelikli çoğunlukla kabulünü takiben bir Üye Devlet, 36. Maddede yer alan temel zorunluluklar nedeniyle veya çevre korunması ile ya da çalışma ortamı ile ilgili olarak ulusal hükümleri uygulamayı gerekli görürse bu hükümleri Komisyona bildirir. Bu madde Tek Avrupa Senedinin 18. Maddesi ile eklenmiştir. Komisyon, ilgili hükümlerin Üye Devletler arasındaki ticarete keyfi bir ayrımcılık aracı veya örtülü bir kısıtlama olmadıklarını araştırdıktan sonra bunları teyit eder. Komisyon veya herhangi bir üye devlet, başka bir üye devletin işbu maddede belirtilen yetkileri usulsüz kullandığını düşünürse 169 ve 170. Maddelerde yer alan usule uymaksızın konuyu doğrudan doğruya Adalet Divanına götürebilir.

Madde 100 b:

- 1992 yılı içinde, Komisyon, her Üye Devlet ile birlikte 100a Maddesinin kapsamına giren ve bu maddeye uygun olarak uyumlaştırılması yapılmamış ulusal nitelikli yasa, tüzük ve idari düzenlemelerin bir envanterini çıkarır. Konsey, Madde 100a'nın hükümlerine uygun olarak, bir Üye Devlette yürürlükte olan hükümlerin diğeri bir Üye Devlette uygulananlarla eş değeri sayılmasına karar verebilir.

- Madde 100a (4)'ün hükümleri kıyas yoluyla uygulanır. Bu madde Tek Avrupa Senedinin 19. Maddesi ile eklenmiştir.

- Komisyon, birinci paragrafın 1. bendinde sözü edilen envanteri hazırlar ve uygun önerileri Konseyin 1992 yılı sonuna kadar karar vermesi için zamanında gönderir.

- Çifte vergilendirme

Madde 220: Üye devletler, gerekli olduğu ölçüde kendi uyrukları yararına olarak, Birlik içinde çifte vergilendirmenin kaldırılmasını sağlamak amacıyla birbirleri ile müzakerelerde bulunurlar.

b. Amsterdam Antlaşması

Tek para birimine geçiş ve AB'nin genişlemesine ilişkin sürecin belirlenebilmesi amacıyla 1996 Mart ayında Torino'da başlatılan Hükümetlerarası Konferans 16-17 Haziran 1997 tarihlerinde gerçekleştirilen Amsterdam Zirvesi ile tamamlanmıştır. Amsterdam Zirvesi, AB'nin genişleme sürecinin başlaması ve 1 Ocak 1999 tarihinde tek para birimi uygulamasına geçişin teyit edilmesi bakımından oldukça önemli bir aşamadır. Bu zirvenin sonucu olan Amsterdam Antlaşması, 2 Ekim 1997 tarihinde imzalanarak, 1 Mayıs 1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. AB ve AT Antlaşmalarını yeniden numaralandırarak, değişiklikler getirerek, AB ve AT Antlaşmalarının Konsolide halleri Amsterdam Antlaşmasına eklenmiştir. Amsterdam Antlaşması, AB Antlaşması'nın maddelerini değiştirmiştir.

4.1.4. Avrupa Birliği'nin temel vergileme ilkeleri

Ekonomik entegrasyon sürecinde, iktisat teorisi; bütünleşme çabası içindeki ülke ekonomilerinin birbirlerine yakınlaşmasının gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu hususta para ve maliye politikalarının uyumlaştırılması en önemli unsur olarak görülmektedir.

Bu nedenle AB'de serbest dolaşım ve rekabetin tesisi amacıyla malî alanda vergi politikalarına yön verecek temel vergileme ilkeleri benimsenmiştir. AB uyumlu bir vergi politikası gümrük birliğinin sağlanması aşaması kadar bu aşamadan sonra da oluşturulan Avrupa Tek Pazarı'nın etkin çalışması için de hayati bir önem arz etmektedir. AB'de bu amaçla temel vergi ilkeleri benimsenmiştir (Anonim 2011g).

4.1.4.a. Gümrük Birliği'nin sağlanması

Roma Antlaşması AB içinde gümrüklerden arındırılmış ortak bir iç pazarın oluşturulmasını düzenlemektedir. 1958'de yürürlüğe giren adı geçen antlaşma ile (başlangıçta 6 ülke) üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifelerinin uygulanması düzenlenmiştir (Anonim 2011g).

Gümrük Birliğinde, üye ülkeler arasındaki ticaretin tamamen serbest bırakılması; birliğe üye olmayan ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanması söz konusudur. Gümrük Birliğinde üye ülkelerin serbest bir dış ticaret politikası uygulaması sınırlandırılmıştır (Dura ve Atik 2007).

Avrupa Komisyonu'nun 1958'de onayladığı Beyaz Kitap⁵ ya da Avrupa Tek Senedi⁶ ile Gümrük Birliği uygulaması daha ileri düzeye getirilmiş ve tek pazarın önündeki fiziki, teknik ve malî engeller konusu düzenlenmiştir. Roma Antlaşması'nda da bu konuda malların serbest dolaşımı, Gümrük Birliği ve üye ülkeler arasındaki miktar kısıtlamalarının kaldırılması düzenlenmiştir (Anonim 2011g).

Roma Antlaşması hükümleri; üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması yanında, var olan eş etkili vergilerin kaldırılmasını da içermektedir. Eş etkili vergi kavramı Adalet Divanı tarafından şu şekilde tanımlanmıştır:

“Üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp sadece üye ülkelerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergilerdir.

Uluslararası ticarete konu eşyalar, gümrük vergisi dışında gümrük vergisine benzer etki yaratan eş etkili mali yükümlülükler/yüklere konu olabilmektedirler. Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesini düzenleyen GATT (DTÖ) antlaşmasını imzalamış ve yeni adıyla Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) üyesi olmuş ülkelerin bu antlaşma hükümleri çerçevesinde ya da ülkelerin kendi aralarında oluşturdukları Gümrük Birliği veya ikili

⁵ Beyaz Kitap: Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan, belli bir konudaki Topluluk eylemine yönelik somut öneriler içeren dokümanlardır. Beyaz Kitaplar, bazı durumlarda Yeşil Kitapların(Yeşil Kitap Avrupa Komisyonu tarafından belli bir konuda Avrupa düzeyinde tartışma ve danışma sürecini başlatmak üzere yayımlanan dokümanlardır.) bir uzantısı şeklinde ortaya çıkmakta ve Yeşil Kitapta varılan sonuçları önerilere dönüştürmektedir.

⁶ Avrupa Tek Senedi: 17 Şubat 1986'da Lüksemburg'da ve 28 Şubat 1986'da Lahey'de imzalanan ve 1 Temmuz 1987 tarihinde yürürlüğe giren antlaşmadır. Avrupa Tek Senedi, Avrupa Topluluklarını Kuran Antlaşmalara değişiklik getiren hükümler ile dış politika alanında üye devletler arasında işbirliğini öngören hükümleri tek bir belgede toplamıştır.

serbest ticaret anlaşmaları hükümlerine göre gümrük vergisi oranlarını yükseltmeleri oldukça zordur. Bu nedenle, koruyucu veya mali amaçlarla, uluslararası anlaşmalara bağlı olmak kaydıyla ithalat konusu eşyalara gümrük vergisi dışında benzer etki yaratan ek mali yükümlülük/yük getirme uygulaması söz konusu olabilmektedir (Anonim 2007a).

Avrupa Birliği ile oluşturulan Gümrük Birliği ve Türkiye'nin AB'ne üyelik süreçleri kapsamında mevzuat uyum çalışmaları çerçevesinde, gümrük mevzuatının AB gümrük mevzuatına uyumlaştırılması büyük ölçüde gerçekleştirilmiştir. AB mevzuatında gümrük vergilerine eş etkili vergiler ve mali yükümlülüklerle ilişkin olarak açık hükümler bulunmamaktadır. Ancak AB Adalet Divanı'nın Kararlarında charges having an effect equivalent to customs duties (gümrük vergilerine eş etkili yükümlülükler/yükler) tabiri kullanıldığı görülmektedir (Anonim 2007a). Her ne şekilde veya hangi ad altında alınırsa alınsın, benzer yerli ürün kapsam dışı bırakılmak suretiyle, özellikle ve spesifik⁷ olarak Üye Devletlerden ithal edilecek eşya üzerine uygulanan ve eşyanın fiyatını değiştirmek suretiyle eşyanın serbest dolaşımına gümrük vergisi gibi etki yaratan vergiler/yüklerin gümrük vergisine eş etkili vergi olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Mahkeme, verginin niteliği ve biçimi ile ilgilenmeyip yalnızca yarattığı etki bağlamında değerlendirme yapmıştır (Anonim 2007a).

“Eş Etkili Vergiler” tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra benzer yerli eşyalardan farklı olarak, dış ülkelerden ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan ve böylece, söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek eşyaların serbest dolaşımını üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yaratan vergiler olarak tanımlanabilir (Anonim 2007a).

Gümrük Kanunu'nda “İthalat Vergilerinin” tanımlanmasında; eş etkili vergi terimi kullanılmak suretiyle herhangi bir verginin ithalat vergisi olarak tanımlanabilmesi için uygulandığı eşya üzerinde gümrük vergisi etkisi yaratacak özellikte olan bir vergi olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla eş etkili vergilerin maliyet arttırıcı

⁷ Spesifik (miktar) : Matrahın fiziki ölçüler (sayı, adet, m³ v.b.) ile ifade edilmesidir (Kızılot vd 2008).

özellik taşıması ve aynı zamanda vergi niteliklerini mutlaka taşıması gerekmektedir (Anonim 2007a).

Bu açıklamalar doğrultusunda, gümrük vergisine benzer etki doğuran yani ithal eşyasının maliyetini arttırıcı etkisi olan bir mali düzenlemenin Gümrük Kanunu hükümlerine göre Eş Etkili Vergi olarak nitelenebilmesi için Vergi adı altında alınması gereklidir. Keza vergi adı altında alınabilmesi için vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergi niteliğinde olması ve kanun ile konulmuş olması gerekmektedir (Anonim 2007a).

Bu bağlamda, Gümrük Vergisi adı altında alınmamakla birlikte gümrük vergisine benzer etki doğuran, diğer bir ifade ile, eşyanın ithalatçıya olan maliyetini arttıran vergiler de gümrük vergisine eş etkili vergiler olarak adlandırılır (Anonim 2012a).

4.1.4.b. Ayırmacı vergileme yasağı

Üye ülkeler arasında mal alışverişinde rekabet şartlarının bozulmaması için, gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması yanında ulusal pazardaki yerel ve yabancı mallara aynı vergilerin ve kuralların uygulanması gerekmektedir Ayırmacı vergileme yasağı ile üye ülkelerin kendi aralarındaki ihracatı özendirici ve ithalatı caydırıcı önlemlere başvurmaması amaçlanmaktadır (Anonim 2010c).

Roma Antlaşması'nın 95.Maddesine göre, hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak, benzeri kendi ürünlerinde doğrudan veya dolaylı olarak uyguladıklarından daha yüksek iç vergiler koyamayacağı gibi; 96. Maddeye göre de, üye devletlerden birine ihraç edilen ürünler doğrudan ya da dolaylı olarak tabi oldukları vergilerden daha yüksek hiçbir iç vergi iadesinden yararlanamazlar. Bu düzenlemeler ile üye devletlerin yerli üreticilerini yabancı üreticiler karşısında koruyucu vergi ayarlamaları yapması önlenmeye çalışılmıştır (Ayanoğlu 1995). Ayırmacı vergileme yasağı aynı ürünler kadar benzer ürünler içinde geçerlidir. 'Benzer Ürün' deyimini ile birbirinin yerine ikame edilebilir ürünler kastedilmektedir (Anonim 2011g) .

4.1.4.c. Aşırı vergi iadesi yasağı

Roma Antlaşması'nın 91. Maddesi ile ihracatı teşvik edici aşırı vergi iadesi uygulamaları yasaklanmıştır. Bu yasakla üye ülkelerin kendi aralarında mal alışverişinde ihracatı özendirici önlemlere başvurmaması amaçlanmıştır. Bu nedenle ihracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içinde satışından alınan vergiden daha fazla olmaması gerekmektedir (Saraçoğlu 2006).

4.1.4.d. Devlet yardımı yasağı

Roma Antlaşması'nın 92. ve 94. maddeleri ile üye devletlerin kendi aralarında haksız vergi rekabetine girmeleri önlenmeye çalışılmıştır. Bu maddelerle üye devletlerin kendi işletmelerine, sanayilerine, ürünlerine ve belirli bölgelere devletlerarası ticareti olumsuz etkileyecek nitelikte yardım yapmaları yasaklanmıştır (Bilici 2004).

Devlet yardımları yasağı, ortak rekabet politikasının bir parçası olarak öngörülmüştür. Haksız rekabetin önlenmesini amaçlayan ortak rekabet politikası ile ilgili düzenlemeler, Roma Anlaşmasının 81-89. maddeleri arasında düzenlenmiştir. AB'nin ortak rekabet politikası üç temel prensip üzerine oturtulmuştur:

- İşletmeler arasında, anlaşmalar yoluyla tekel oluşturulmasının engellenmesi,
- Bir ya da birkaç işletmenin usulsüz yollarla, ortak pazarda hakim duruma gelmesinin önlenmesi,
- Devlet yardımlarında ve kamu işletmelerinde ayrımcılığın kaldırılması.

Avrupa Komisyonu uygulamasına ve Adalet Divanı kararlarına göre, “yardım” kavramı, dolaylı-dolaysız tüm yardım türlerini ve vergi avantajlarını kapsamakta ve dört gruptan oluşmaktadır:

- Nakdî yardımlar, öz kaynak katılımları, tercihli koşullarda mal ve hizmet karşılanması,

- Piyasa şartlarının altında krediler ve faiz indirimleri,
- Borç garantileri,
- Vergi indirimleri ve vergi ertelemeleri,

Diğer taraftan, devlet yardımları yasağı, AB'nin ortak teşvik politikası çerçevesinde geçerliliğini yitirmektedir. AB ortak teşvik politikası ile ortak ticaret politikası çerçevesinde, yapılmasına izin verilen devlet yardımları ⁸ belirlenmektedir. Bu teşvik politikaları arasında:

- KOBİ'lerin kurulması ve geliştirilmesi ile ilgili olanlar,
- İşletmelerin AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi ile ilgili olanlar,
- Çevrenin korunması ile ilgili olanlar,
- Tarımsal yardımlar yer almaktadır.

AB'de teşvik ve devlet yardımları konusunda genel kabul görmüş ölçüt bu yardımların genel nitelikte yapılıyor olmasıdır. İhracatta uygulanacak devlet yardımı yasağı, doğal olarak üye ülkeler arasındaki ticarete geçerlidir. Üye ülkelerden üçüncü ülkelere yapılan ihracatta ise, yoğun teşvik uygulaması vardır. Roma Anlaşması'nın 132. Maddesinde, üçüncü ülkelere yapılan ihracatla ilgili mevzuatın, aşamalı olarak uyumlaştırılmasının öngörülmesine rağmen, hala ihracatın teşvikine ilişkin ortak

⁸ Roma Antlaşması 92. maddesinde üye ülkelerde devlet tarafından yapılmasına izin verilen yardımlar şu şekilde belirlenmiştir (Koyutürk 1996).

- Tüketicilere yapılan ve malın menşesine bakılmaksızın verilen sosyal yardımlar,
- Doğal afetler veya diğer istisnai olaylar nedeniyle doğan zararların giderilmesi için yapılan yardımlar,
- Yaşam standartların anormal derecede düşük olduğu veya ciddi gizli işsizlik bulunan bölgelerin ekonomik kalkınmasını teşvike yönelik yardımlar,
- Topluluğun ortak çıkarlarına hizmet eden önemli bir projenin yapılması veya üye ülkelerden birinin ekonomisindeki ciddi bir bozukluğu gidermek için yapılan yardımlar,
- Ortak çıkarlara zarar verecek şekilde ticaret koşullarının bozulmaması şartıyla belirli ekonomik aktiviteleri veya belirli bölgeleri geliştirmek amacıyla yapılan yardımlar,
- Komisyon'un teklifi üzerine Konsey'in nitelikli çoğunlukla verdiği kararlarla belirlenen diğer yardım türleridir.
- İhracatta uygulanan devlet yardımları yasağı üye ülkeler için geçerlidir. Üye ülkelerden üçüncü ülkelere yapılan ihracatta teşvik uygulaması bu yasak kapsamına girmez. Avrupa Birliği, ihracatı desteklerken, ithalata karşı çeşitli önlemler de almıştır. Bunlar, üye olamayan ülkelere uygulanan OGT' nin yanında, kotaları ve teşvik engellerini içeren tarife dışı engelleri de içermektedir (Bilici 2007; Altunay 2010).

düzenlemeler oluşturulamadığı, ve bu alanda hala milli mevzuatların geçerliliğini sürdürdüğü görülmektedir (Anonim 2011g).

4.1.4.f. Çifte vergilendirme yasağı

Çifte vergilendirme⁹ hukukî ve ekonomik anlamda ortaya çıkabilmektedir. Hukukî anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise, birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder (Anonim 2011g).

Roma Antlaşması'nın 293. Maddesi, üye devletlerin aralarında çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda anlaşma yapmasına izin vermektedir. Burada kastedilen hukuki anlamda çifte vergilendirilmedir (Anonim 2011g). Buna göre üye ülkeler gelir ve servet vergileri alanında çifte vergilemenin önlenmesine yönelik anlaşmalar yapabilirler (Bilici 2007). Çifte vergileme anlaşmaları, özellikle Avrupa Birliği vergi uyum çalışmaları kapsamı dışına kalan konular için boşluk doldurmaya yaradığı için son derece önemlidir (Saraçoğlu 2006; Anonim 2011e).

Çifte vergilendirmeme

Çifte vergilendirmeme¹⁰, üye devletleri önemli bir gelirden mahrum bırakır ve ortak pazardaki işletmeler arasında adil olmayan bir rekabet yaratır. Bu durum sınır ötesi şirketlerin ulusal vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluktan dolayı vergi ödemekten kaçmaları ile meydana gelir. Komisyon 2012 Mart ayı itibarıyla sınır ötesi şirketlerde çifte vergilendirmeme sorunu üzerine bir halk müzakeresi başlatmıştır. Halk

⁹ Çifte vergilendirme, mükellefin aynı vergi konusu üzerinden iki veya daha fazla defa vergilendirilmesi halidir. Çifte vergilendirme ulusal düzeyde gerçekleşebileceği gibi uluslararası düzeyde de gerçekleşebilir. Ulusal çifte vergilendirme, aynı mükelleften aynı vergi konusu üzerinden aynı devletin birden fazla defa vergi almasıdır. Uluslararası çifte vergilendirme ise aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin birer defa vergi alarak mükellefin en az iki kere vergilendirilmesidir (Kızılot vd. 2008).

¹⁰ Çifte vergilendirmeme: Her iki ülkenin de elde edilen kazançtan vergi almaması durumudur (Anonim 2012j).

müzakeresi, sınır aşan şirketlerin çifte vergilendirmemesini kapsar. Eğer iki ülkede de işletmeler farklı tanımlanıyorsa her iki ülkede de sonuç olarak gelir vergilendirilmeyecektir. Müzakere; kurumlar vergisi, dar mükellef gelir vergisi, sermaye kazançları vergisi, stopaj vergisi ile veraset ve intikal vergisi gibi doğrudan vergileri ilgilendirmektedir (Anonim 2012j).

4.1.5. Avrupa Birliği’nde vergi uyumlaştırma çalışmaları

Avrupa Birliği’nin başta gelen amaçlarından biri üretim faktörlerinin hiçbir engelle karşılaşmadan serbest piyasa koşullarında dağılımının sağlanması olduğuna göre, kaynak dağıtmada anahtar rolünü fiyat mekanizması ve buna bağlı rekabet oynar. Ulusal vergi yapıları da rekabet üzerinde etkili olan faktörlerin başında gelir. Bu nedenle Avrupa Birliği’nde vergiler konusunda üye ülkeler arasında ortak bir uygulama zemininin yaratılması kaçınılmaz görülmektedir. Birlik, belirleyeceği hukuki ve iktisadi standartlara göre vergi yapılarındaki farklılıkların giderilmesine çalışır. Bu çabalara genel olarak “ vergi uyumlaştırılması” adı verilir (Kızılot vd. 2008).

Kopits’e göre de, AB vergi uyumlaştırması politikasının amacı; üye ülkelerin vergi sistemlerini tek ve eşit hale getirmek yerine, üretim faktörleri hareketlerinin serbestleştirilmesi temelinde üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabeti bozucu vergi oranları ve vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılarak birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı bir ticari ilişkinin kurulmasının sağlanmasıdır (Arıkan ve Kar 2003).

Vergi uyumlaştırması, ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları bertaraf etmek amacıyla, üye ülkelerin vergileme alanında gereken hukuksal ve idari önlemleri kendi iradeleri ile almalarında kullanılan bir kavramdır (Yıldız 2002). Avrupa Birliği içinde vergi uyumlaştırması, vergilerin tanımı, matrahı ve oranları yönünden uyumlaştırılmasını içeren bir kavramdır. Birlik içinde vergi uyumlaştırılması konusunda alınan bir karar varsa üye ülkelerin buna uyması zorunludur (Yıldız 2004).

Vergi uyumlaştırılması esasen ulusal vergi yapısının anlaşmalarda belirlenen ilkelere aykırı olmamak üzere birbirine yakınlaştırılması suretiyle yapılır. Bu uyumlaştırma süreci teorik açıdan;

- Vergi konularının uyumlaştırılması
- Vergi matrahlarının uyumlaştırılması ve
- Vergi oranlarının uyumlaştırılması olmak üzere üç kısımda ele alınabilir (Kızılot vd. 2008).

AB’de vergi uyumlaştırması Konsey’in çıkardığı direktiflerle yapılmaktadır. Roma Antlaşması’nın Avrupa Tek Senedi ile değişik 99’ncü maddesi dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmayı hükme bağlamıştır, Buna göre Konsey, Komisyon’un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosuna danıştıktan sonra muamele vergilerine özel tüketim vergilerine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatlarının uyumlaştırılmasıyla ilgili hükümleri, 8-A maddesinde öngörülen süre içinde ve uyumlaştırmanın iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlamakta gerekli olduğu ölçüde oybirliği ile kararlaştırmakla görevlendirilmiştir. Antlaşmanın 100’ncü maddesi hükmüne göre, dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları direktifler aracılığıyla yapılmaktadır. Çünkü direktifler, bu alanda tüzüklerden daha uygun bir araçtır. Çünkü üye ülkelerde vergi düzenlemeleri, milli parlamentoların yetkisindedir. Böylece direktiflerin iç hukuka dönüştürülmesi sürecinde hukukî şekil ve araç seçmede ülkelere bir esneklik kazandırılmış olmaktadır. Fakat en önemli uyumlaştırmanın yapıldığı katma değer vergisine ilişkin olarak çıkarılan, ikinci ve altıncı direktiflerde, çok ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş ve ülkelerin, serbestileri önemli ölçüde kısıtlanmıştır (Anonim 2011g).

AB’de üye devletler arasında vergi ile ilgili sorunları üç başlık altında özetlemek mümkündür:

- Çifte vergilendirme,
- Vergi kaçakçılığı (çifte ya da daha fazla vergilendirmeye tabi olmama bahanesi ile hiçbir vergi ödememe),

- Verginin milliyete dayalı olarak ayırımcı bir şekilde uygulanmasıdır (Anonim 2011g).

AB’de bu sorunlar, bir Gümrük Birliğinin gerçekleşmesi ile birlikte daha da önem kazanmıştır. Çünkü Gümrük Birliği ile birlikte gümrük vergisi, fon miktar kısıtlaması gibi koruma tedbirleri kalkmıştır. Fakat bunların yerine iç vergi ayarlamaları yolu ile yeni bir koruma aracının ortaya çıkmaması için mutlaka AB üyelerinde vergilerin uyumlaştırılması gereği hasıl olmuştur. Bu çerçevede AB’nin vergi politikasının iki temel hedefi şekillenmiştir Bu hedefler ise;

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

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

Avrupa Tek Pazar uygulaması çerçevesinde malların, sermayenin, iş gücünün serbest dolaşımı ve yerleşme özgürlüğünün sağlanması, serbest rekabetin önündeki engellerin kaldırılması için ekonomik yapıların ülkeler arasında uyumlaştırılması için Roma Antlaşması ile vergilerin uyumlaştırılması konusunda da uygulamalar yapılmıştır (Anonim 2011g).

4.1.5.a. Vergi uyumlaştırmasının gerekliliği

İlk antlaşma olan Roma Antlaşması'nda sadece dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda bir düzenleme yer almaktaydı. Dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma düzenlemeleri daha sonra Maastricht Antlaşması ile gündeme gelmiştir. Dolaylı vergilerde uyumlaştırmada ise Avrupa Topluluğunun önce bir gümrük birliği şeklinde kurulması nedeniyle öncelikle mal ve hizmet dolaşımının sağlanması amaçlanmıştır.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasının amacı üye ülkeler arasındaki kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır. Kişilerin serbest dolaşım için gelir

vergilerinde uyumlaştırma yapılmakta, sermayenin serbest dolaşımının sağlanması için ise kurumlar vergilerinde uyumlaştırma yapılmasında bir takım sıkıntılar söz konusu olmaktadır (Anonim 2011g).

Üye ülkelerin vergi mevzuatı arasındaki farklılıklar, bu ülkelerin vergi yüklerinin farklı olmasına yol açmakta, bu da sağlıklı bir serbest rekabet ortamının oluşturulmasına engel teşkil etmektedir (Bilici 2007). Bu sebeple üye ülkelerin sosyo-ekonomik yapısındaki farklılıklar vergi sistemi ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesine imkân vermez. Vergi uyumlaştırması daha çok vergilemedeki farklılıkları gidererek rekabet eşitliğinin bozulmasını önlemektir (Tunçer ve Sarıkaya 2003). Birlik içinde üretim faktörlerin serbest hareket edebilmesi, üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılması, vergi yapısı farklılıklarının giderilmesi, bu çerçevede Birlik içinde rekabet ve eşitliğe dayalı bir ticari ilişkinin kurulmasını sağlamaktadır (Anonim 2010c).

4.1.5.b. Vergi uyumlaştırmasının zorluğu

Vergi uyumlaştırması çeşitli zorlukları da beraberinde getirmiştir. İlki; vergi koyma yetkisi, para basma yetkisi ve savunma yetkisi ile birlikte milli egemenliğin vazgeçilmesi kolay olmayan üç unsurundan biri olarak kabul edilir. Vergiler, sosyal ve ekonomik hayatın yönlendirilmesinde araç olarak kullanıldıkları için, devletlerin vergi egemenliklerinden taviz vermeleri kolay olmamaktadır. Üye devletler de tüm bu nedenlerle, vergi konusundaki egemenlik haklarını Avrupa Birliği'ne devretme konusunda çekingen davranmaktadırlar (Bilici 2007). Vergilerin bütçe gelirleri içinde önemli bir paya sahip olması, üye ülkelerin bütçe gelirleri dolayısıyla harcamaları üzerinde etkili olması da üye ülkelerin bu konuya sıcak bakmalarını engelleyen ikinci sebeptir. Son olarak ise, ortak mevzuatın ancak tüm üye ülkelerin oybirliği ile alacağı karar ile mümkün olmasıdır (Bilici 2007).

AB'de vergi politikası ile üye ülkelerin vergi sistemlerinin karşılıklı işleyişinde, üye devletler AB hukukuna saygılı davranmak zorundadırlar. Bunun için üye devletler, AB

vergi politikası çerçevesinde kendisinin uyrukluğunda olan özel ve tüzel kişiler ile diğer üye ülkelerin uyrukluğunda özel ve tüzel kişilere farklı vergiler uygulayamazlar. Vergi uygulama konusu (Topluluğun kendi gelir kaynaklarını yaratma dışında) üye devletlerin egemenliklerine bırakılmıştır. Dolayısıyla her üye devlet kendi vergi sistemini korumaktadır. Bir üye devlet tarafından konulacak malî amaçlı bir vergi, Gümrük Birliği oluşturulurken üye ülkeler arasında hukuken uygulanmasına imkân olmayan gümrük vergisi, fon, miktar kısıtlaması gibi koruma amaçlı uygulamaların yerini almamak ve malî amaçlı kalmak zorundadır. Ayrıca üye devletlerin uyguladığı vergi politikaları ortak politikalarla çelişkili olamaz (Anonim 2011g).

4.1.5.c. Türkiye'nin vergi uyumlaştırması yapma yükümlülüğü karşısındaki durumu

Ankara Antlaşmasının¹¹ 16. maddesi vergilendirme ile ilgili Roma Antlaşmasının hükümlerinin Türkiye AB ilişkilerinde uygulanacağını öngörmüştür. Ancak Türkiye – AB ilişkilerinde Türkiye'nin vergi uyumlaştırmasına gitme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Çünkü bu yükümlülük tam üyelik aşamasını ilgilendiren bir konudur. Türkiye'nin AB ile ilişkilerinde Gümrük Birliği (GB) ile ilgili olanlar dışında, vergi düzenlemeleri ile ilgili özgürlüğü devam etmektedir. Tam üyelik müzakereleri sürecinde Türkiye'nin AB vergi mevzuatına uyumu da söz konusu olacaktır (Bilici 2007).

4.1.6. Avrupa Birliği'nde Vergi Sınırlarının Kaldırılması

Üye ülkeler arasında mal ve hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbestçe dolaştığı, hiçbir engelle karşılaşmadığı bir Pazar yaratma amacıyla olan birlik, bu amaçla dış ticarete varış ülkesinde vergilendirme ilkesini benimsemiş, ancak 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren çıkış ülkesinde vergilendirme rejimine geçeceğini belirtmiştir. 1 Ocak 1993 tarihi itibarıyla vergi sınırlarını da kaldırmıştır.

¹¹ Ankara Antlaşması, 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara'da imzalanmıştır. Bu antlaşma, Türkiye ile AB arasında ortaklık kuran antlaşmadır. Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkilerin hukuki temelini oluşturmaktadır.

4.1.6.a. Varış ülkesinde vergilendirme

Katma değer vergisinde (KDV), Roma Antlaşması uyarınca destinasyon prensibi (varış ülkesinde vergilendirme) kabul edilmiş ve uygulamaya konmuştur. Varış ülkesinde vergilendirme, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, yani ihracatın vergiden istisna tutulduğu bir sistemdir. Bu sistemde ihraç edilen mal tamamen KDV yükünden arındırılmaktadır. İhracattan vergi alınmazken, ihracatçının ihraç ettiği mal için ödediği katma değer vergileri kendisine iade edilmektedir.

Varış ülkesinde vergilendirmede vergi iadesi sisteminin bulunması, mal ihraç eden ülkeye rekabet avantajı sağlamak ve mal ithal eden ülke için de rekabet eşitliği yaratmaktadır. Dolayısıyla varış ülkesinde vergilendirme, gerek ithalatçı ülke gerekse ihracatçı ülke için vergileme açısından avantajlı olmaktadır (Saraçoğlu ve Ejder 2002).

4.1.6.b. Çıkış ülkesinde vergilendirme

Dış ticarete orijin prensibi (çıkış ülkesinde vergilendirme), Avrupa Birliği'nin uzun vadede uygulamak istediği bir sistem olup, bu sistemde ihracat vergilendirilmekte ve ithalat vergi dışında bırakılmaktadır. Üye ülkeler arasında, katma değer vergisi oranları farklılıklarının giderilmesiyle etkinlik kazanabilecek ve sorunsuz uygulanabilecek olan çıkış ülkesinde vergilendirme esası, vergilendirme konusunda tam bir uyumlaştırma isteği içinde bulunan Avrupa Birliği'nin, bu istemine daha hızlı ulaşma çabasının bir göstergesidir. Çünkü mal ve hizmetin tüketildiği ülkede değil de, üretildiği ülkede vergilendirilmeye tabi tutulması, üye ülkeler arasında özellikle vergi oranlarında tam bir uyumlaştırmanın olmaması durumunda çeşitli sorunları beraberinde getirebilecektir.

Çıkış ülkesinde vergilendirme esasında, üye ülkeler arası mal hareketleri bir ülke içindeki mal hareketleri gibi değerlendirilmekte olup, ihracatçı ülkede başlayan vergileme ithalatçı ülkede devam etmektedir. Bu sistemde vergi, ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınacak ve daha sonra da malın tüketildiği ülke hazinesine merkezi hesap aracılığıyla iade edilecektir.

4.1.7. Avrupa Birliği'nde vergi sınırlarının kaldırılması: Kliring sistem

Avrupa Komisyonu'nun 1990 başlarında önerdiği sistemin esas, varış ülkesinde vergilendirmeden vazgeçilerek ihracatın da yurt içi satışlar ölçüsünde vergiye tabi tutulması, buna karşılık ithalatçı ülkenin satış üzerinden hesapladığı vergiden bunun düşölmesine imkân tanınarak, kliring sistemi ile vergi gelirlerinin yeniden dağıtılmasına dayanmaktadır (TOBB 2001).

Sistemin amacı, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde uygulanan ortak KDV sistemi nedeniyle ortaya çıkan formalitelerin ortadan kaldırılması, ihracatta KDV'nin iadesi ile, ithalatta KDV uygulamasına son vermektedir. Her üye ülke başka ülkeden yaptığı ithalat üzerinden ödediği vergi için o ülkeden fatura esaslı olarak geri ödeme isteyebilecek ve üye ülke bütün ithalat faturalarındaki KDV'yi toplayarak karşı ülkeden isteyecektir (TOBB 2001). Vergi sınırlarının ülke sınırlarından alınıp, hesap kayıtlarına taşınması suretiyle ülke sınırlarının ortadan kalkması esasına dayanan kliring sisteminin işleyişı, merkezi hesap vasıtasıyla sağlanmaktadır. Merkezi hesapta tutulan kayıtlara göre üye devletler bu hesaba borçlu veya alacaklı olarak işlenmektedir. Bu bildirim bakılarak üye devlet merkezi hesaba ya ödeme yapacak ya da hesaptan kendisine ödeme yapılacaktır. Başka bir ifade ile net ithalatçı ülke, merkezi hesaptan para alacak, net ihracatçı ülke ise merkezi hesaba para yatıracaktır (Kirazcı 1988).

4.1.7.a. Olumlu yönleri

Avrupa Birliği'nin orta-uzun vadeli ve kalıcı hedefi olan çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesinin iyi ve etkin bir şekilde işleyebilmesi kliring sisteminin işleyişine bağlıdır. Vergi sınırlarının kalkması ile çıkış ülkesinde vergilendirme zorunlu hale gelmiş ve üye ülkeler arasındaki mal hareketlerinin tek bir ülke içindeki mal hareketleri gibi değerlendirilmesi Birlik içinde vergilendirme açısından olumlu bir durum sergilemiştir. Kliring sisteminin iyi ve etkin işletilmesi durumunda, kliring mekanizması kontrol ve denetim işlevlerini yerine getirerek vergi kaybı ve kaçakçılığı önlenecektir.

4.1.7.b. Olumsuz yönleri

Avrupa Birliği'nde halen uygulanmakta olan varış ülkesinde vergilendirme sisteminin KDV zincirini kırdığı ve vergi uyum simetrisini bozduğu için çıkış ülkesinde vergilendirmeye nazaran daha dezavantajlı olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla kliring sistem uygulamaya konulmalıdır. Kliring sistem bu yapı içinde üye ülkelerce benimsenen bir sistem olmasına rağmen, üye ülkelerdeki KDV oranlarının farklılığı, kliring sisteminin sağlıklı bir şekilde uygulanmasını güçleştirecektir.

KDV oranlarındaki farklılıklar giderilmeden yapılacak bir uygulama, bazı ülkelerde gelir kayıplarına yol açabilecekken, bazı ülkelerde de fiyat artışlarına neden olabilecektir.

Kliring sisteminin işletilmesiyle ilgili Avrupa Birliği Komisyonu'nun önerisi doğrultusunda, KDV'nin üye ülkeler arasında tüketim istatistiklerine göre yeniden dağıtılacak olması, vergi konusu hakkında bir çabanın olmayacağını göstermektedir. Bu durum da kliring mekanizması uygulaması sırasında ortaya çıkabilecek önemli bir aksaklık olacaktır (Anonim 2001).

4.2. Avrupa Birliği'nde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Birliğin temel felsefesi, bütünleşmeyi tehdit etmediği ölçüde, ulusal tabandaki mevzuat farklılıklarını sorun yapmayacak bir uyumlaştırmanın gerçekleştirilmesidir. Başka bir deyişle, Avrupa Birliği'nin hedefi, zorunlu vergilerle ulusal sistemleri standart hale getirmekten çok, sistemlerin birbirleri arasında ve AB'yi kuran Antlaşma ile uyumlu hale gelmelerini sağlamaktır (Dura ve Atik 2007).

Avrupa Birliği, vergi politikası amaçlarına ulaşmak üzere, üç yöntem geliştirmiştir:

- Vergi uygulaması üye ülkelerin egemenlik alanındadır. Vergi uyumlaştırılmasına, ortak bir kural yoksa gidilmesi,
- Çifte vergilendirmenin Birlik içinde kaldırılması için, üye devletlerin kendi aralarında antlaşmalar yapması,
- Sınırlarda telafi mekanizmasının uygulanması.

Vergi sistemi kapsamında alınan önlemler, üye devletlerin uyguladıkları önlemleri tamamlayıcı niteliktedir. Söz konusu önlemler; dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı, şirketlerin vergilendirilmesi ve dolaysız vergilerde uyumlaştırmadır (Dura ve Atik 2007).

4.2.1. Dolaylı vergilerde uyumlaştırma

Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşır (Suer 1999). Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusu Roma Antlaşmasının 95 ve 96 maddelerince uygulanmıştır. 95. maddede “hiçbir üye ülkenin, diğer üye ülkelerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak, benzer kendi ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladıkları vergilerden daha yüksek vergilerin konulamayacağını” düzenlemiştir. 96. maddede ise “ihraç edilen ürünlerin tabi oldukları vergilerden daha yüksek vergi iadesinden yararlanılamayacağı” düzenlenmiştir. Bu maddelerde ayrımcı vergi uygulaması vasıtasıyla sağlanan avantajların yasaklanması amaçlanmıştır.

AB’nin vergi politikasının esaslarını 1962 yılında hazırlanan Neumark¹² raporu ile belirlenmiştir. Bu raporda AB’de ideal tek bir vergi sistemi kurulamayacağını açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu sebeple AB’de ana hedeflerin gerçekleşmesini engellemeyecek mevzuat farklılıklarına izin verilebileceği ilke olarak kabul edilmiştir.

¹² Neumark Raporu: İstanbul Üniversitesi Profesörlerinden F. Neumark tarafından “Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları” hakkında hazırlanan rapordur. Rapor, memur sayısı ve niteliklerinin rasyonel çalışma üzerindeki etkisi üzerinde durarak, gereğinden fazla memurun tasfiye edilmesi gerektiğini önermiştir. Ayrıca raporda, personel rejimindeki sorunların çözümü yönünde bazı bakanlık, genel müdürlük ve şubelerin birleştirilmesi gerektiğinden bahsedilmesi, organizasyondaki yapılanma ile personel sistemi arasında ilişki kurması açısından önemlidir (Anonim 2010b).

Bunun doğal sonucu olarak AB’de vergilerin homojenleştirilmesi amaçlanmamış ve milli mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir. Neumark Raporu Roma Antlaşmasının ilgili maddelerine dayanarak AB’nin refah düzeyinin yükseltilmesi için vergi farklılıklarının kaldırılması gerektiği tezini ileri sürmüştür. Bu temel çerçeve içinde öngörülen amaç doğrultusunda Neumark Komisyonu, pratik çözüm önerilerini iki temel kavram üzerine oturtmuştur. Bu öneriler bir yandan üye ülke vergi uygulamalarının uyumlaştırılması diğer yandan vergileme otoritesinin belirlenmesini içerir. Ancak böyle geniş bir operasyonun zorluğu karşısında Neumark Komisyonu ilk olarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını ele almış ve uygulama esasları getirmiştir (Anonim 2011g.)

Üye ülkelerdeki farklı dolaylı vergi uygulamaları, serbest ticaretin önündeki en büyük engellerden biridir. Bu yüzden Avrupa Birliği’nin kurucu Antlaşması (madde 99), tüketim üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasını öngörmüştür. Uyumlaştırılmasına öncelik verilen ilk vergi Katma Değer Vergisi (KDV) olmuştur (Dura ve Atik 2007).

4.2.1.a. Katma Değer Vergisi’nde uyumlaştırma

Katma değer vergisini bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren, Alman sanayici Von Siemens olmuştur. Von Siemens ilk kez 1918 yılında Almanya’da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Fransa’da ise Maliye Bakanlığı’nda çalışan Maurice Lauré bu verginin öncülüğünü yapmış, yayınladığı kitabında KDV’yi tanımlayarak temel esaslarını açıklamıştır. Aynı yazar 10 Nisan 1954 tarihli Fransız KDV projesini hazırlamıştır (Bilici 2007).

Muamele vergileri alanındaki uyumlaştırma 1967 yılında çıkarılan 1. Direktif¹³ ile gerçekleştirilmiştir. Bu direktifle KDV, Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. Üye ülkelerin en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uyguladıkları değişik gider vergilerini terk etmeleri ve “KDV” sistemine geçmeleri kararlaştırılmıştır (Suer 1999).

¹³ 1. Direktif 11 Nisan 1967, (67/227/CEE), (JO no 71 du 14.4.1967, p. 1301)

Bu Direktife uygun olarak, Fransa KDV'yi uygulayan (1968 yılı) ilk ülke olmuştur (Bilici 2007). Almanya 1968, Hollanda 1969 ve Lüksemburg ise 1970 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. 3. Direktifle ek süre alan Belçika 1971 yılında, 3,4,5. Direktiflerle ek süre alan İtalya ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Topluluğa daha sonra katılan İrlanda 1972, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. Danimarka ise 1967 yılından beri KDV'yi uygulamıştır. Yunanistan KDV uygulamasını son olarak 20. Direktif ile bir yıl daha erteleterek 1 Ocak 1987 tarihinden itibaren başlatmıştır. İspanya ve Portekiz ise KDV uygulamasına üye oldukları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren başlamışlardır (Suer 1999).

Katma değer vergisi günümüzde 50'yi aşkın ülkede uygulanmaktadır. Bu ülkeler arasında, 27 AB üyesi ülke ve Türkiye'nin yanında, ABD'nin bazı eyaletleri, Japonya, Kanada, Mısır, Hindistan, Meksika, Güney Afrika, Çin, İsrail ve Rusya gibi ülkeler de yer almaktadır (Bilici 2007).

Ayrıca 1979 yılında çıkarılan bir yönergede bir vergi mükellefinin başka bir üye ülkede ödediği verginin indirimi veya iadesi konusu düzenlenmiştir. Uygulamada aynı ülkede birden fazla KDV oranı vardır. Standart bir oran ve malların zorunlu ihtiyaç olma durumuna göre birden fazla düşük oran söz konusu olabilmektedir. Lüks mallar için ise standart oranın üstünde oran uygulanması öngörülmektedir. KDV uygulaması konusunda Bakanlar Konseyi Ekim 1992 de KDV oranlarını 01.01.1993'ten itibaren geçerli olmak üzere asgari %15 olarak belirlemiştir (Anonim 2011g).

Çizelge 4.1. Üye ülkelerde 2012 yılı KDV oranları (Anonymous 2012a).

Üye Ülkeler	Süper İndirilmiş Oran %	İndirilmiş Oran %	Standart Oran %
Belçika	-	6-12	21,0
Bulgaristan	-	9	20,0
Çek Cumhuriyeti	-	14	20,0
Danimarka	-	-	25,0
Almanya	-	7	19,0
Estonya	-	9	20,0
Yunanistan	-	6,5-13	23,0
İspanya	4	8	18,0
Fransa	2,1	5,5-7	19,6
İrlanda	4,8	9-13,5	23,0
İtalya	4	10	21,0
GKRK	-	5-8	15,0
Letonya	-	12	22,0
Litvanya	-	5-9	21,0
Lüksemburg	3	6-12	15,0
Macaristan	-	5-18	27,0
Malta	-	5-7	18,0
Hollanda	-	6	19,0
Avusturya	-	10	20,0
Polonya	-	5-8	23,0
Portekiz	-	6-13	23,0
Romanya	-	5-9	24,0
Slovenya	-	8,5	20,0
Slovakya	-	10	20,0
Finlandiya	-	9-13	23,0
İsveç	-	6-12	25,0
İngiltere	-	5	20,0

*KDV’de en düşük oran olan %15’e sahip ülkeler Güney Kıbrıs Rum Kesimi ile Lüksemburg’dur. En yüksek oran %27’ye ise Macaristan sahiptir. %25 oran ile Danimarka ve İsveç takip etmektedir. Türkiye’de 3 farklı oran uygulanmaktadır. Standart oran %18’dir.

4.2.1.b. Özel Tüketim Vergisi’nde uyumlaştırma

Özel Tüketim Vergisi sınırlı sayıda mala üretim veya satış aşamasında uygulanan bir vergidir (Anonim 2011g). Üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp, belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi denilmektedir (İlhan 2007). Bu vergiler, tüketimin gerçekleşmesi durumunda yapılan ödeme üzerinden alınır ve mali amacı ön planda olan yüksek oranlı vergilerdir. Özel

tüketim vergileri; alkol ve alkollü içecekler, tütün mamulleri ve petrol ürünleri olmak üzere beş grup mal üzerinden alınmaktadır. Verginin kapsamına giren ürünlerin seçiminde ortak gerekçe olarak halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufu sağlanması amaçlanmıştır (Yüce ve Yücel 2006).

Roma Antlaşmasının 99.maddesi Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) uyumuna da değinmektedir (Anonim 2011g). Avrupa Birliği'nde ÖTV sisteminin yerleşmesine ilişkin on beş adet direktif çıkarılmıştır. Özellikle Tek Pazara geçilmesine yönelik 1992 tarihinde çıkarılan direktifler, ÖTV sistemine şekil veren en önemli direktiflerdir. ÖTV konusunda atılan ilk adım, tütün ve sigaradan alınan vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili olarak çıkarılan 19 Aralık 1972 tarihli 72/464/AET sayılı direktiftir. Bu direktif ile işlenmiş tütün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışındaki vergilere ilişkin genel ilkeler belirlenmiştir. Direktif, uyumlaştırmanın aşamalar halinde gerçekleşmesi üzerinde durarak işlenmiş tütünün tanımı yapılmış, bu malların satış fiyatı serbest bırakılmış ve bu tür mallara KDV ve ÖTV'den başka vergi uygulanmaması konusunda önemli kararlar almıştır. 19 Ekim 1992 tarihinde çıkarılan birçok direktifle Madeni Yağlar, Alkol ve Alkollü İçecekler, İşlenmiş Tütün gibi özel tüketim vergisi alınan malların konusu, matrahı ve oranlarının uyumlaştırılarak birbirine yaklaştırılması konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir (İlhan 2007).

Avrupa Komisyonu ÖTV'lerin malın üretildiği veya ticaretin yapıldığı ülkede değil tüketildiği ülkede uygulanmasını önermiştir. Komisyon tek bir vergi oranının uygulanmasındaki güçlükleri dikkate alarak ÖTV'de minimum vergi oranları belirlemekle yetinmiştir (Anonim 2011g).

4.2.1.c. Gümrük Vergileri'nde uyumlaştırma

Roma Antlaşması AET (AB) içerisinde gümrüklerden arındırılmış ortak bir pazarın kurulmasını düzenlemektedir. 1968 yılında üye ülkeler bu anlaşma uyarınca Gümrük Vergilerini kaldırmışlardır. Daha sonra üye olan Danimarka, İngiltere ve İrlanda 1977'de 1981 yılında üye olan Yunanistan 5 yıllık ve 1986'da üye olan, İspanya ve

Portekiz 7 yıllık geçiş süreleri sonunda ye ülkelere karşı gümrük vergilerini kaldırmışlardır (Anonim 2011g).

4.2.2. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Dolaysız vergilerin uyumu konusunda Roma Antlaşmasında emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak antlaşmanın genel nitelikli bazı maddeleri bu alanda uyum sağlamaya yönelik kararlara teşkil edecek durumdadır (2, 3, 100, 220, 235. maddeler) (Anonim 2011g). Bu maddelerin kapsamı aşağıdaki gibidir:

Madde 2:

Topluluğun amacı, ortak bir pazarın kurulması ve ye Devletlerin ekonomik politikalarının giderek yaklaştırılması yoluyla Topluluğun bütünü içinde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde geliştirilmesini, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı, yaşam standardının hızla yükselmesini ve Topluluğun bir araya getirdiği devletler arasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır.

Madde 3:

Madde 2'de belirtilen amaçlara ulaşmak üzere işbu Antlaşmada ngrlen şartlara ve takvime uygun olarak Topluluğun göstereceği faaliyetler:

- ye Devletler arasında gümrük vergileri ile malların ithal ve ihracındaki miktar kısıtlamaları ve eş etkili diğer tüm tedbirlerin ortadan kaldırılmasını,
- nc ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin ve ortak bir ticaret politikasının oluşturulmasını,
- ye Devletler arasında kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına ilişkin engellerin ortadan kaldırılmasını,
- Tarım alanında ortak bir politikanın oluşturulmasını,

- Taşımacılık alanında ortak bir politikanın oluşturulmasını,
- Ortak pazar içinde rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir sistemin kurulmasını,
- Üye Devletlerin ekonomik politikalarının koordinasyonuna ve ödemeler dengesindeki bozuklukların giderilmesine imkan verecek usullerin uygulanmasını,
- Üye Devletler ulusal mevzuatının, ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde birbirine yaklaştırılmasını,
- İşçilerin istihdam imkânlarını iyileştirmek ve yaşam standartlarının yükseltilmesine katkıda bulunmak amacıyla bir Avrupa Sosyal Fonunun kurulmasını,
- Topluluğun ekonomik büyümesini yeni kaynaklar yaratarak kolaylaştırmaya yönelik bir Avrupa Yatırım Bankasının kurulmasını,
- Ticareti artırmak ve ekonomik ve sosyal kalkınma çabasını birlikte sürdürmek amacıyla denizaşırı ülke ve topraklar ile bir ortaklık kurulmasını, kapsar.

Madde 100:

Komisyonun önerisi üzerine Konsey, oybirliğiyle, Üye Devletlerin, ortak pazarın kuruluş ve işleyişini doğrudan etkileyebilecek yasa, tüzük ve idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına yönelik direktifler çıkarır. ¹⁴

Bir veya daha fazla Üye Devlette, uygulamaları mevzuat gerektirebilecek direktifler söz konusu olduğunda, Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komite'nin görüşü alınır.

Madde 220:

Üye Devletler, gerekli olduğu ölçüde kendi uyrukları yararına:

¹⁴ Bu madde Tek Avrupa Senedinin 17. maddesi ile değiştirilmiştir.

- Kişilerin korunması ve hakların korunmasıyla ilgili olarak, her devletin kendi uyruklarına tanıdığı koşulların uygulanmasını,
- Topluluk içinde çifte vergilendirmenin kaldırılmasını,
- 58. Maddenin 2. paragrafında belirtilen şirketler ve firmaların karşılıklı tanınmasını, merkezlerini bir ülkeden diğer bir ülkeye taşımaları durumunda tüzel kişiliklerinin korunmasını ve farklı ülke mevzuatına tabi şirket ve firmaların birleşme imkânını,
- Mahkeme ve hakem kararlarının karşılıklı tanınması ve bunların tesisine ilişkin işlemlerin basitleştirilmesini, sağlamak amacı ile müzakerelerde bulunurlar.

Madde 235:

Ortak Pazarın işleyişi süresince Topluluk amaçlarından birinin gerçekleştirilmesi için Topluluğun girişimde bulunmasının gerekli olduğunun anlaşılması halinde, işbu Antlaşmada gerekli yetkiler verilmemişse, Konsey Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle karar alarak gerekli düzenlemeleri yapar (Anonim 2010b).

4.2.2.a. Gelir vergisinde uyumlaştırma

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması konusunda en başarısız olunan alan gelir vergisidir (Yüce ve Yücel 2006). Kişisel gelir vergisi hem işgücünün hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir. Buna rağmen verginin uyumlaştırma kapsamına alınmamasının nedeni üye ülkelerin gösterdikleri dirençten kaynaklanmaktadır. Çünkü gelir vergisini devletler, gelirin yeniden dağıtımını amacıyla kullanmaktadırlar (Tokathioğlu 2004).

Gelir vergisi ile ilgili Birlik bünyesinde yapılan çalışmaları, tasarrufların vergilendirilmesi, emeklilik kesintilerinin vergilendirilmesi, kar paylarının vergilendirilmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi şeklinde özetlemek mümkündür.

Avrupa Birliği'nde gelir vergisi uygulamalarına baktığımızda, üye ülkeler arasında; oranların, gelir dilimlerinin, asgari indirim tutarlarının ve aile gelirinin belirlenmesi konusunda temel farklılıklar olduğu görölmektedir. Bunun sonucunda üye ülkeler sosyal ve ekonomik koşullarına göre uyguladıkları gelir vergisi sistemlerini değiştirmek istememektedirler (Yüce ve Yücel 2006).

Gelir vergisi sermayenin ve işgücünün dolaşımında etkilidir. AB dolaylı vergilerinin en önemlisi olan gelir vergisinin uyumlaştırılması alanında üye ülkelerin olası tepkilerini düşünerek kısa ve uzun vadede uyumlaştırma programına almamıştır. Bunun yanında Avrupa Komisyonu tasarruf hesaplarının faizi üzerinden alınan vergilerin uyumlu hale getirilmesi ve azami vergi oranının %15'ini aşmamasını önermiştir. Ancak bu öneri 1989'dan bu yana sonuçlandırılmamış ve direktif haline dönüşmemiştir (Anonim 2011g).

AB'de gelir vergisi oranlarının uyumlaştırılması konusundaki çalışmalarda net bir oran verilmemektedir. Nitekim birlik üyesi ülkelerde ortak olarak uygulanan bir oran bulunmamakta, farklı oranlara yer verilmektedir (Saraçoğlu 2006).

Çizelge 4.2. Üye ülkelerde 2011 yılı gelir vergisi oranları (Anonymous 2012b).

Üye Ülkeler	Gelir Vergisi Oranları (%)
Belçika	53,7
Bulgaristan	10,0
Çek Cumhuriyeti	15,0
Danimarka	51,5
Almanya	47,5
Estonya	21,0
Yunanistan	45,0
İspanya	45,0
Fransa	46,7
İrlanda	41,0
İtalya	45,6
GKRK	30,0
Litvanya	15,0
Letonya	25,0
Lüksemburg	42,1
Macaristan	20,3
Malta	35,0
Hollanda	52,0
Avusturya	50,0
Polonya	32,0
Portekiz	46,5
Romanya	16,0
Slovenya	41,0
Slovakya	19,0
Finlandiya	49,2
İsveç	56,4
İngiltere	50,0

*Gelir vergisinde %56'lık en yüksek orana İsveç sahiptir. En düşük oran ise %10 ile Bulgaristan'da uygulanmaktadır. Türkiye'de gelir vergisi oranları %15 ile %35 arasında değişmektedir.

4.2.2.b. Kurumlar vergisinde uyumlaştırma

Üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemleri, kurumlar vergisi matrahları ve oranları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle vergi oranları arasındaki farklılıklar emeğin ve sermayenin serbest dolaşabildiği AB'de kurumsal farklılıkların oluşmasına sebep olabilmektedir (Anonim 2011g).

Kurumlar vergisinde uyumlaştırma çabaları ile ilgili ilk çalışma 1962 yılında hazırlanan Neumark Raporu'dur. Bu rapor esas itibariyle dolaylı vergiler alanında olmasına karşın dolaysız vergilerle ilgi uyumlaştırma çalışmaları için de üç aşamalı bir uyumlaştırma takvimi öngörmüştür. Birinci aşamada, tahvil ve faiz gibi temettülerin vergilendirilmesi, ikinci aşamada, şirket kazançları üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması, üçüncü aşamada ise, şirket birleşmelerinde ortaya çıkan vergi engellerinin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır (Atilla 2009).

AB içindeki bazı üye ülkeler dağıtılan kârı önce işletmede daha sonrada bireysel düzeyde vergilendirme ilkesine dayanan ve tam bir çifte vergilendirme sonucu doğuran klasik kurumlar vergisi sistemini uygulamaktadırlar. Üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranları %10-50 arasında geniş bir yelpaze oluşturmaktadır ve bu farklılıklar 1985'den bu yana azalma eğilimi göstermektedir (Anonim 2011g).

AB Komisyonu 1990 yılında bu konuda 2 direktif yayınlamış ve sonucunda bir anlaşma imzalanmıştır. Direktiflerden ilki; birden çok ülkede faaliyet gösteren şirketlerin şirket şubelerinden şirket merkezlerine yapacakları kar transferleri sırasında ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmaktadır. Direktiflerden ikincisi, farklı üye ülkelerde faaliyette bulunan şirketlerin birleşmeleri bölünmeleri ve birbirlerine iştirak etmeleri halinde her türlü ek verginin ödendiği ortak bir vergi rejiminin uygulanmasını öngörmektedir (Anonim 2011g).

Çizelge 4.3. Üye ülkelerde 2011 yılı kurumlar vergisi oranları (Anonymous 2012c).

Üye Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranları (%)
Belçika	34,0
Bulgaristan	10,0
Çek Cumhuriyeti	19,0
Danimarka	25,0
Almanya	29,0
Estonya	21,0
Yunanistan	20,0
İspanya	30,0
Fransa	34,4
İrlanda	12,5
İtalya	31,4
GKRK	10,0
Litvanya	15,0
Letonya	15,0
Lüksemburg	28,8
Macaristan	20,6
Malta	35,0
Hollanda	25,0
Avusturya	25,0
Polonya	19,0
Portekiz	29,0
Romanya	16,0
Slovenya	20,0
Slovakya	19,0
Finlandiya	26,0
İsveç	26,3
İngiltere	27,0

*Kurumlar vergisi oranları Türkiye’de olduğu gibi AB üyesi ülkelerde de sabit oranlıdır. En yüksek oran %35 ile Malta’ya aittir. En düşük oran olan %10 ise Bulgaristan ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi’nde uygulanmaktadır. Türkiye’de bu oran %20’dir.

4.3. Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Tarımsal Vergiler

4.3.1. Genel olarak Türkiye’de tarım sektörünün vergilendirilmesi

4.3.1.a. Tarım sektörünün vergilendirilmesinin tarihi gelişimi

Türkiye’de ekonominin büyük ölçüde tarıma dayalı olması nedeniyle, tarım sektörü önemli bir vergi potansiyeline sahiptir. Ancak, tarımın tabiata bağımlılığı, yıllık gelirdeki istikrarsızlıklar, sosyo-ekonomik yetersizlikler, beslenme açısından stratejik önemi gibi faktörler tarım sektörünün vergilendirilmesinde ölçülü hareket etmeyi zorunlu kılmaktadır. Tarımın vergilendirilmesi konusu, geçmişten günümüze her zaman üzerinde tartışılan konulardan biri olmuştur. Buna bağlı olarak dönemin ekonomik koşullarının da etkisiyle, tarımın vergilendirilmesi zaman içinde miktar ve uygulanış şekli bakımından büyük değişiklikler göstermiştir. Türkiye’de tarımdan alınan vergiler, genellikle sektörün milli gelire katkısından daha az olmuştur. Günümüzde tarımsal vergiler içerisinde, en büyük payı gelir vergisi almaktadır. Bu sistemde vergi matrahını oluşturan ölçü tarımsal kazançtır. Bunun dışında tarımsal girdilerden katma değer vergisi ve çiftçilerin sahip oldukları gayrimenkullerden emlak vergisi alınmaktadır. Tarımdan alınan vergiler, kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik katkısının dışında, tarım politikalarının yönlendirilmesinde de önemli bir araçtır. Üretim yapısının istenilen yönde değişmesini sağlamada ve işletmeler arasındaki gelir dağılımını dengelemede tarımsal vergilerden yararlanılabilir (Kılıç ve Çelebi 2005).

4.3.1.b. Türkiye’de tarım kesiminden alınan vergiler

Cumhuriyet döneminde 1960 tarihine kadar tarım kesimi üzerine dolaylı vergiler dışında salınmış olan vergiler üç önemli kategoride incelenebilir. Bunların en önemlilerini tarım kazançları üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Âşar, Tarım Mahsulleri Vergisi ve Gelir Vergisi bu grupta yer almaktadır. İkinci grupta yer alan Arazi Vergisi ve Ağnam, servet vergisi grubuna girmektedir. Üçüncü grupta ise,

objektif yükümlülükler grubuna giren ve bir Baş Vergisi özelliğinde olan Yol Vergisi bulunmaktadır¹⁵ (Anonim 2011h).

a. Ağnam (ganem) resmi

Ağnam koyunlar demektir. Bu vergi bir koyun vergisidir. Osmanlı Devleti'nin en önemli gelir kaynaklarından olduğu için, ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Cumhuriyet dönemine kadar uygulanmış ve 1925'te Öşür (Âşar) vergisinin kaldırılması ile uğranılan gelir kaybının giderilmesi için ağırlaştırılarak adı "Hayvan Vergisi"ne dönüştürülmüştür. 1963'te de kaldırılmıştır. Büyükbaş hayvanlardan da vergi alınmaya başlanarak Türkiye'de bulunan koyun, deve, sığır, manda, at, keçi, eşek, katır ve domuzlar hayvan vergisine tabi olmuştur (Gürbüz 2007).

Bununla beraber "Arazi Vergisi" de ağnam vergisi gibi Osmanlı döneminden devralınan bir servet vergisidir. Günümüzde "Emlak Vergisi" olarak uygulanmakta olan bir servet vergisi türüdür. Arazi vergisi, arazi değerinin on binde biri oranında alınmıştır. Emlak vergisi ise büyükşehir belediye sınırları ve içinde kalan arazi ve arsalarda farklı oranlarda uygulanmaktadır¹⁶ (Anonim 2011h).

b. Âşar (öşür) vergisi

Osmanlı döneminde tarımsal gelirler daima vergilendirilmiştir. Öşür ya da âşar denilen ve tarım ürünlerinin bir kısmının devlete aktarılmasını sağlayan yükümlülük, genellikle dini kaynaklı bir vergi olarak kabul edilir¹⁷. Alınan vergi miktarı zaman içerisinde ve değişik yerlerde farklı olmuştur. Âşar aynen alındığı gibi nakden de alınmıştır. Fakat

¹⁵ Baş Vergisi: Kelle vergisi olarak da tanımlanan baş vergisi bireyler arasında ekonomik farklılıkların eşit tutulduğu ve kişi başına alınan bir vergidir. Verginin konusu ve matrahı kişinin kendisidir.

Yol Vergisi: 1921'de kabul edilmiştir. 18 – 60 yaş grubundaki erkeklerin dört işçi gündeliği tutarında yol vergisi vermeleri ile ilgili bir vergi türüdür. Vergiyi vermeyenlerin 3 gün süre ile yol yapımında çalışmaları zorunlu tutulmuştur. 1952 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁶ Emlak Vergisi Oranları: Binalarda (mesken) binde 2, binalarda (diğer) binde 4, arsalarda binde 6 ve arazilerde binde 2 şeklindedir.

¹⁷ Âşar: 1. Onda birler. 2. Ürünlerden alınan vergi, ürün vergisi (Özön 1977).

genellikle aynî vergi olarak tahsil edilmiştir (Karamürsel 1989).¹⁸ Osmanlı döneminde tarım kesiminin paralı ekonomiye geçmediği aşamada verginin aynî olarak ödenmesi o dönemin şartları içinde bulunmuş bir çözümdür (Önder 1988). Verginin tahsilini tımar sahipleri veya devletin ilgili memurları yapıyordu (Tabakoğlu 1994; Karamürsel 1989).

Osmanlı devletinin son dönemlerinde toplumun yaklaşık dörtte üçü tarımla uğraşmakta olmasına rağmen dünyada tarım alanındaki gelişmeler yakından izlenemediği için tarımsal üretim çok azdı. Buna rağmen alınan vergiler üretime göre çok ağırdı. Aşar vergisi genel bütçe gelirinin yaklaşık %40'ını oluşturmaktaydı. Cumhuriyet döneminde, yoksul halkın üzerinde büyük bir yük olan âşarın kaldırılması hususu, ilk olarak İzmir İktisat Kongresi'nde ele alınmıştır (Anonim 2011h). Oy birliği ile devlet bütçesinde önemli bir yeri olan âşar vergisinin kaldırılmasına karar verilmiş ve 17 Şubat 1925 tarihinde çıkarılan bir kanunla kaldırılmıştır. Âşarın yerine, bu verginin kaldırılması ile devlet hazinesinin uğrayacağı gelir kaybını önlemek için Arazi Vergisi konulmuştur.¹⁹

c. Toprak mahsulleri vergisi

İkinci Dünya Savaşı yıllarında toprak mahsulleri vergisi ile tarımsal gelir yeniden mükellefiyet altına alınmıştır.²⁰ Verginin mali amacı, İkinci Dünya Savaşı esnasında devlet hazinesine gelir sağlamaktır. Sosyal amacı ise, 1942 yılında tarım dışı kesimde uygulanan ve büyük tepki çeken Varlık Vergisi'nin bir uzantısı sayılabilecek bu vergiyle köylü kesimini vergilendirerek, söz konusu tepkileri bir ölçüde hafifletmektir (Anonim 2011h). Toprak mahsulleri vergisi, olağanüstü bir dönem olan İkinci Dünya Savaşı yıllarında konulan bir vergi olduğu için, ciddi bir tepki çekmemiştir. Toprak mahsulleri vergisine tabi olan ürünler şunlardır:

- Hububat: Akdarı, arpa, buğday, çavdar, çeltik, kaplıca, kumdarı, kuşyemi, mahlût, mısır ve yulaf
- Bakliyat: Kuru bezelye, kuru börülce, kuru fasulye, kuru mercimek ve kuru nohut

¹⁸ Aynî Vergi: Parasal olarak değil , malın kendisiyle ödenen bir vergi ödeme şeklidir.

¹⁹ <http://www.sosyalbilgilerci.com/izmir-iktisat-kongresi-ve-kongrede-alinan-kararlar/>

²⁰ 4429 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 7 Haziran 1943, Sayı:5423

- Diğer mahsuller: Afyon (sakız), antep fıstığı, ayçiçeği, fındık, kendir, keten, kuru incir, kuru üzüm, narenciye, pamuk, pancar, patates, susam, tütün ve zeytin.

Bazı ürünlerin vergisi aynî olarak, bazı ürünlerin vergisi ise nakdî olarak tahsil olunmuştur.

Savaş yıllarında seferberlik altında tutulan ordunun beslenmesi için salınan bu vergi, halkta büyük bir hoşnutsuzluğa yol açmış ve 1 Ocak 1946 yılında yürürlükten kaldırılmıştır²¹.

d. Gelir vergisi

Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır²².

Toprak mahsulleri vergisinin 1946 yılında kaldırılmasıyla yine Devlet gelir kaybına uğramıştır. II. Dünya Savaşı sonrası Türkiye'nin modern bir gelir vergisine kavuşturulması konusunun ele alındığı sırada, tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirlerin de bu vergi sistemi içinde yer alması düşünülmüştür²³ (Anonim 2011h).

Zirai kazançlarda vergilendirme gerçek usul ve gerçek usul dışı olmak üzere ikiye ayrılıp, gerçek usul de kendi arasında bilanço ve zirai işletme hesabı olmak üzere ikiye ayrılır.²⁴ Gerçek usule tabi olan bir çiftçi ister bilanço esasını isterse işletme hesabı esasına göre vergilendirilir. Tercih çiftçinin kendisine bırakılmıştır. Çiftçi bu iki esas arasında seçimlik hakka sahiptir. Gerçek usule kimlerin tabi olduğu işletme

²¹ 4840 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu'nun Kaldırılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete, 23 Ocak 1946, Sayı: 6216

²² Gelir Vergisi Kanunu Md. 1

²³ Gelir Vergisi Kanunu 31.12.1960 tarihinde kabul edilmiştir. 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁴ Bilanço Esası: Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların sağlandığı kaynaklarını gösteren bir mali tablodur. Bilanço esasında zirai kazancın tespiti, dönem sonu ve dönem başı öz sermayelerinin karşılaştırılması yoluyla yapılır.

Zirai işletme hesabı, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

büyüklüğüne göre ve motorlu araç özelliklerine göre belirlenir²⁵. Gerçek dışı usulde öngörülen vergilendirme rejiminde ise, çiftçinin zirai ürünlerini vergi sorumlularına satması halinde hasılatları üzerinden tevkifat (stopaj) yapması gerekmektedir. Bunlar gelir vergisi beyannamesi vermezler ve kendilerinden yapılan tevkifat²⁶ dışında herhangi bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmazlar (Şenyüz 2005).

e. Katma değer vergisi

Katma değer vergisi (KDV), üretim-tüketim zincirinin her aşamasında, malların el değiştirmesi esnasında alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle değer artışı temel alan, çok aşamalı genel bir satış vergisidir (Kılıç ve Çelebi 2005). Türkiye’de yapılan işlemler katma değer vergisine tabidir.²⁷ Bu işlemler:

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler²⁸

²⁵ Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin vergilendirilmeleri belirli ölçüleri aşması gerekir. İşletme büyüklüğünde 28 zirai ürün grubundan oluşan bir liste vardır.(Örn; Büyükbaş hayvan sayısı 150, küçükbaş hayvan sayısı 750, meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 4500 ağaç, ayçiçeği ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 950 dönüm, denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarından yapılan balık yetiştiriciliğinde ağ, kafes vb. 750m² şeklindedir.)

²⁶ Tevkifat (Stopaj): Tevkifat, kaynakta kesinti anlamına gelir. Kanunlarda belirlenmiş mevzuat çerçevesinde ödemenin yapılması sırasında, ödemeyi yapan kişi tarafından kesilerek, peşin yapılan bir vergileme türüdür. Verginin, vergi dairesine ödenmesinden ödemeyi yapan sorumludur.

²⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu Md. 1

²⁸ a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin teslim ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70. Maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunları teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

Katma Değer Vergisinin mükellefi mal veya hizmeti satın alan kişi veya işletmelerdir. Vergi sorumlusu ise mal veya hizmeti satın alan işletmedir²⁹. İşletmeler sattıkları mal veya hizmetler için tahsil ettikleri KDV'den, mal veya hizmet alımlarında ödedikleri KDV'yi mahsup ederek aradaki farkı vergi dairesine yatırırlar. Bu nedenle verginin nihai mükellefi, mal veya hizmetin tüketicisidir (Kılıç ve Çelebi 2005).

Katma değer vergisinin oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir³⁰. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesini Bakanlar Kurulu'na verdiği yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranları 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17.07.2002 tarih ve 2002 / 4480 sayılı Kararname eki Karar ile 01.08.2001 tarihinde itibaren geçerli olmak üzere yeniden tespit edilmiştir. Buna göre katma değer vergisinde çeşitli mal ve hizmet grupları için üç ayrı oran belirlenmiştir. Genel oran %18 olarak değiştirilerek I ve II sayılı liste dışında kalan işlemlere uygulanması öngörülmüştür. Tarımsal ürünlerin bir kısmı I sayılı listede, bir kısmı da II sayılı listede yer almaktadır. Bu listelerdeki KDV oranları sırasıyla %1 ve %8'dir.

%1 oranına tabi mal ve hizmetler;

- Tarım ürünlerinin kuru üzüm, fındık, ayçiçeği vb. toptan teslimi (Bu malların perakende teslimlerinde genel oran uygulanır).
- Buğday unu
- Toptan hallerinde sebze ve meyve teslimi

%8 oranına tabi mal ve hizmetler;

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

²⁹ Vergi sorumlusu, üzerine vergi borcu düşmemekle vergi tahsilatı yaparak vergi dairesine yatırmakla mükellef olan işletmelerdir.

³⁰ KDVK Md. 28

- Kümes hayvanları ve balıklar ile bunların etleri (Herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünler hariç)
- Süt, yoğurt ve ayran, yumurta, peynir, zeytin, paketlenmiş kuru çay,  ekerpancarının işlenmesi ile elde edilen kristal ve kesme  eker, arı balı
- Yemeklik katı ve sıvı bitkisel ya lar ile yemeklik katı veya sıvı bitkisel ya ların üretiminde kullanılan ham ya lar, tereyağı, pamuk  iti i, pamuk tohumu ve prina
- Taze sebze ve meyveler ( eny z 2005).

Tarım sektöründe faaliyet gösteren çiftçilerin KDV ile ilgili çok büyük problemleri vardır. Tarım dışındaki sektörlerde ödenmesi söz konusu olmayan, nihai tüketiciler tarafından  denen KDV, tarım sektöründe üretici tarafından karşılandığı için bir maliyet unsurudur. Büyük çoğunluğu stopaj yoluyla vergilendirildi i için, çiftçiler kullandıkları girdiler için KDV ödemekte, ancak satışlarında KDV tahsilatı elde edemedikleri için mahsup işlemini yapamamaktadırlar. Bu nedenle KDV,  ift iler tarafından yüklenilmektedir.

f. Emlak vergisi

Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu Kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir³¹ arazi ve arsalar ise bu Kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir³².

Emlak; halk dilinde mülkün  o ulu olarak bina, arsa ve arazi niteliğindeki gayrimenkullerden oluşan malvarlığını ifade etmek üzere kullanılır. Bu sebeple Emlak Vergisi bir servet vergisi türüdür. Vergilendirilmesi açısından gayrimenkullerin gelir getirip getirmemesinin, kiraya verilen veya verilme özelliğine sahip olup olmamasının yanında fiilen kullanılıp kullanılmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

³¹ Emlak Vergisi Kanunu Md. 1

³² Emlak Vergisi Kanunu Md.12

Emlak vergisi, 11.08.1970 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 1319 sayılı Kanun çerçevesinde, tahsilatı belediyeler tarafından gerçekleştirilen bir vergidir. Kendi içinde biri “bina” diğeri “arazi” olmak üzere iki vergiye ayrılmaktadır (Şenyüz 2005).

Bina vergisinin oranı meskenler için ‰1 diğeri binalar için ‰2’dir. Arazi vergisinde ise oranlar arazilerde ‰1 arsalarda ‰3’dür. Büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bu oranlar ‰100 artırılarak uygulanmaktadır.

Tarım işletmelerinin büyük bir bölümü belediye ve mücavir alanların³³ dışındadır. Bu nedenle bina vergisinden muaf tutulmaktadır. Ayrıca belediye ve mücavir alanların içinde olsalar bile;

- Zirai istihsalde kullanılmak koşuluyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları,
- Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları,
- Her nevi su bentleri, baraj sulama ve kurutma tesisleri³⁴ emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

Yalnız bu binaların bir kısmı ikamete ayrılmış ise, emlak vergisi sadece bu kısma uygulanır.

Ayrıca;

- Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetiştirmelerini engelleyen araziden, bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık,

³³ Mücavir alan, sözcük anlamı “komşu alan” anlamına gelmektedir. Mevzuatımızda belediye sınırı dışında yer alan bir kısım alanların imar denetiminin koruma ve geliştirme amaçlı olarak belediyelerin denetimine verilmesi olarak ele alınmaktadır.

³⁴ EVK Md.4/h,i,k

taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl,

- Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 5 yıl³⁵ emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

g. Özel tüketim vergisi

Önceki bölümlerde genişçe anlatılan, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin B cetvelinde tütün ve tütün mamulleri yer almaktadır. (III) sayılı listedeki mallar için vergiyi doğuran olay; bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya müzayede suretiyle satışdır. Verginin mükellefleri ise bu malları imal veya ithal edenler ile müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir.

4.3.2. Avrupa Birliği'nde tarım sektöründe uygulanan vergiler

Batı Avrupa'nın İkinci Dünya Savaşı sonrasında yeniden yapılandırılmasında, iktisadi çıkarların bütünleştirilmesinin barışçı bir ortamı sağlayacağı düşüncesinin etkisiyle 1957 yılında Roma Antlaşması ile Gümrük Birliği temeline dayanan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) kurulmuştur. Çeşitli ortak politikaların da öngörüldüğü bu topluluk çerçevesinde Ortak Tarım Politikası (OTP), tüm üye ülkelerin tabi olacağı bir sistemin, ortak kurallar ve mekanizmaların uygulamaya konulduğu ilk politika olmuştur (Anonim 1996).

Avrupa Birliği'ni kuran Roma Antlaşmasının 38. Maddesinde tarım ve tarım ürünleri ticaretinin Ortak Pazar kapsamında olduğu belirtilmektedir. Tarım ürünleri için Ortak Pazarın işleyişi ve gelişiminin, üye devletler arasında ortak bir tarım politikası ile birlikte yürütülmesi gerekmektedir (Anonim 1996).

³⁵ EVK Md.15/b,c

Avrupa Birliği çiftçi gelirlerini arzu edilen seviyede tutmak üzere iki temel mekanizmayla destekleme yoluna gitmektedir:

- Birlik sınırında gümrük vergisi ve prelevman³⁶ tahsili yoluyla, ithal edilen ürünlerin, Birlik içi piyasalarda oluşması amaçlanan hedef fiyat düzeyinin altındaki fiyatlarla satılması önlenmekte,
- Piyasa fiyatlarının, müdahale fiyatlarının altına düşme eğilimi göstermesi halinde, piyasadaki fazlalık ürünün satın alınması yoluna gidilmektedir.

Topluluğun tarımsal ürünler için uygulanmakta olduğu piyasa düzenlemeleri ve fiyat politikaları, Birlik içinde ve üçüncü ülkelere karşı olmak üzere iki şekilde görölmektedir:

- Birlik içinde, tavan fiyatı özelliği taşıyan hedef fiyat ile taban fiyatı özelliği taşıyan müdahale fiyatları, üretim döneminden önce saptanmakta ve fiyat oluşumu arz ve talep koşullarına göre otomatik işleyen piyasa mekanizmalarına bırakılmaktadır. Ancak piyasa fiyatı, saptanan hedef fiyatın üstüne çıkma veya müdahale fiyatının altına düşme eğilimi gösterirse, yetkili organlar tarafından piyasaya müdahale edilerek fiyatın tekrar arzulanan düzeye gelmesi sağlanmaktadır.
- Üçüncü ülkelere karşı ise, iç piyasaları koruyucu bir sistem geliştirilmiştir. bu sistemde referans fiyatları, prelevman ve restitüsyon³⁷ uygulamaları büyük önem taşımaktadır. İç piyasadaki yüksek fiyatlarla, bu fiyatlardan genellikle daha düşük dünya fiyatları arasındaki fark ithalatçıdan alınan değişen vergilerle giderilerek, ürünün ithal fiyatı Birlik içi fiyatlar düzeyine getirilmektedir. İhracatta ise, ihracatçıya ödenen restitüsyonlar ile ihraç fiyatları dünya fiyatlarına yaklaştırılmaktadır. Bu işlemler

³⁶ Prelevman, Topluluğun destekleme politikaları çerçevesinde oluşan birlik içi fiyatlar ile dünya fiyatları arasındaki farkın telafı edilmesi amacıyla tahsil edilen bir vergidir. Uygulanacak vergi oranı, sözkonusu ürünün dünya ve Topluluk piyasalarındaki fiyatının gösterdiği değişime göre, Komisyon tarafından belirlenmektedir.

³⁷ Restitüsyon (İhracat iadesi): Tarım ürünlerinde ihracat iadeleri rejiminin uygulanmasına ilişkin ortak hükümler, Komisyonun 3665/87 sayı ve 27.11.1987 tarihli yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Ortak Piyasa Düzenlerine ilişkin düzenlemeye göre iadeler ihracatı sağlamak için verilebilirler. Yani ihtiyari niteliktedir. Birlik düzeyinde belirlenen ihracat iadelerinin verilmesi üye ülkelerin yetkili kurumlarına bırakılmıştır.

sonucu, ithalatta, ithalatçıdan alınan vergiler tarımın desteklenmesinde kullanılan fonun gelirini, ihracatta ihracatçılara ödenen iadeler de fonun harcamalarının bir bölümünü oluşturmaktadır.

Tarımsal vergiler, AB'nin Ortak Tarım Politikası sonucunda sağlanan vergilerdir. İki çeşittir. Birincisi Birlik dışı ülkelerden ithal edilen tarım ürünlerinden alınır. Birlik destekleme fiyatı ile normal dünya fiyatı arasındaki fark kadardır. Miktarı her ürün için Avrupa Birliği ve dünya piyasasının durumuna göre değişir. İkincisi ise, üye ülkeler arasındaki ticarete iç fiyatlar ile ithal fiyatlar arasındaki farkı gidermek için alınan dahili vergidir. Birinci tip tarımsal vergi ile üçüncü ülkelerden Birlik destekleme fiyatının altında tarımsal ürün ithali önlenmek istenmiştir. İkinci tip vergi ile de tarımsal ürünün yurt içi fiyatları ile ithal fiyatları arasındaki fark ortadan kaldırılmıştır.

4.3.2.a. Prelevman (Variable Levy)

Üçüncü ülkelerden ithal edilen ürünlerin fiyatını eşik fiyat³⁸ düzeyine ulaştırmak için uygulanan ve dünya fiyatı ile eşik fiyat arasındaki fark kadar olan bir vergidir. Gümrük vergileri, ithal edilen ürünlerin fiyatını içerideki destekleme fiyatlarına eşitleme amacını gütmekte olup, tarım ürününden ne kadar vergi alınacağı eşik fiyatına bağlıdır. Prelevmanlar klasik gümrük vergileri gibi sabit oranlı değildir, ürünün ithal fiyatı ile eşik fiyat arasındaki farka eşittir. Prelevman sistemi, AB toplam tarımsal üretiminin %40'ını kapsamaktadır. Bu ürünler tahıl, şeker, süt ve süt ürünleri, zeytinyağı, koyun eti gibi temel tarım ve gıda ürünleridir. Prelevmanlar Birlik tarım bütçesinin en önemli gelir kaynaklarından.

1 Ocak 1975 tarihinden itibaren üye ülkeler, şeker üretiminin düzenlenmesine ilişkin ortak politika çerçevesinde, glikoz üzerinden aldıkları vergileri Birlik bütçesine

³⁸ Eşik fiyat (Threshold price): Üçüncü ülkelerden alınan ürünlerin Birliğe giriş fiyatıdır. İthal tarım ürününün fiyatını, birlik içindeki en yüksek maliyetli bölgelerdeki hedef fiyat düzeyine çıkarmayı amaçlayan fiyattır. Belirlenen eşik fiyatın altında ürünlerin AB piyasalarına girişine izin verilmemektedir. Tahıl, şeker, tereyağı, yağsız süttozu, bazı peynirler ve zeytin için uygulanmaktadır.

aktarmaya başlamışlardır. Ortak gümrük tarifesinin tarımsal ürünlere uygulanması sonucunda elde edilen gelirler, bütçenin FEOGA³⁹ fonunda toplanmaktadır.

4.3.2.b. Telafi edici vergi (Countervailing Charge)

Telafi edici vergiler ise, Topluluğa üye ülkeler arasındaki ticarete, Topluluk içindeki fiyatlar ile ithal fiyatlar arasındaki farkı gidermek için alınan vergilerdir. Referans fiyatı⁴⁰ uygulanan ürünlerde, üçüncü ülke çıkışlı ithalatta Birliğe giriş fiyatı ile gümrük vergisine rağmen referans fiyatının altında kalırsa alınmaktadır. Taze meyve, sebze, şarap ve su ürünlerinde uygulanmaktadır.

4.3.2.c. İlave vergi (Supplementary Levy)

Set fiyat⁴¹ veya referans fiyatı uygulamasının olduğu ürünlerde, fiyat düzeyini Birlik tarafından belirlenen fiyat düzeyine yükseltmek amacıyla ithalata konulan bir vergidir.

4.3.2.d. Gümrük vergisi (Customs Duty)

Ortak Gümrük Tarifesi gelirleri 1 Ocak 1970 tarihinden itibaren Avrupa Birliği bütçesinin finansmanında kullanılmaktadır. Bu vergi üye devletlerin gümrük idareleri tarafından toplanmaktadır. Üçüncü ülkelere yapılan ithalatta uygulanan vergi oranları, tüm üye ülkelerde aynı orandadır. Gümrük vergisi, ithal edilen ürünün değerinin belirli

³⁹ Avrupa Tarımsal Yönverme ve Garanti Fonu: Fon, Birliğin yüksek fiyatlı destekleme politikasının finansmanını sağlamaktadır. Gelirleri işeşunlardır:

- Prelevmanlar,
- Ortak Piyasa Düzeni içindeki şeker vergileri,
- Ortak Gümrük Tarifesine göre üçüncü ülkelere yapılan ithalatta alınan gümrük vergileri,
- KDV'nin bir kısmı

Ortak Tarım Politikasının mali aracı olan FEOGA aslında bağımsız bir fon olmasına rağmen, Birlik bütçesinin harcamalarının üçte ikisini kapsamaktadır.

⁴⁰ Referans fiyatı (Reference Price) : Üçüncü ülkelere karşı uygulanan fark giderici vergi miktarının saptanmasında esas alınan fiyattır. Dampingle fiyatların Birlik piyasalarını dalgalandırmasını önleme amacı ile, Birliğin üretiminin en fazla olduğu bölgesinde, üç yıllık bir dönemde tespit edilen fiyatların aritmetik ortalamasına, pazarlama giderlerinin eklenmesiyle hesaplanmaktadır. Balık, meyve ve sebze, şarap ve tohumluklarda uygulanmaktadır.

⁴¹ Set fiyatı (Sluice – Gate Price) : Üretim masraflarına bağlı olarak hesaplanan en düşük ithal fiyattır. Domuz eti, kümes hayvanları ve yumurta için uygulanmaktadır.

bir yüzdesi olarak (advalorem)⁴² alınan bir vergidir. Gümrük vergileri birlik tarafından uygulanmakta olan Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) kapsamında alınmaktadır. Tarım ürünleri için ithalatta uygulanan diğer koruma mekanizmaları nedeniyle gümrük vergisi şarap, tütün, meyve, sebze, sığır ve koyun eti gibi belirli ürünler için uygulanmaktadır.

4.4. Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Tarım Vergileri Kapsamında Karşılaştırılması

Genel olarak Avrupa Birliği'nde uygulanan tarımsal vergiler, tarımsal ürünlerin ihraç ve ithal edilmesi halinde hem üye ülkelere hem de üçüncü ülkelere karşı alınacak ortak tavırları belirlemektedir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olması durumunda tarım vergileri alanında ortaklık yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Çünkü AB'de tarım politikası ortak politikalardan biri olmasına karşılık ortak tarım vergileri yoktur. Türkiye'de uygulanan vergiler AB genelinde uygulanan tarım vergilerinden farklıdır. Daha çok gelir vergisi kapsamında tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirler vergilendirilmektedir. Tarım arazisinin vergilendirilmesi ise bir servet vergisi olan Emlak Vergisi kapsamında vergilendirilmektedir.

4.5. Avrupa Birliği'nde Vergileme Eğilimleri ve Polonya Örneği

4.5.1. Polonya'da vergileme eğilimleri

4.5.1.a. Polonya vergi sistemi

Polonya Cumhuriyeti gerek yönetim şekli gerekse iklim olarak Avrupa ülkeleri içerisinde Türkiye'ye en fazla benzeyen ülke konumundadır. Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunu 1994 yılında yapan Polonya, müzakerelere 1998'de başlamış ve 1

⁴² Advalorem (değer): Verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya ölçülere matrah denir. Matrah, 10.000 TL gibi parasal tutar şeklinde ifade edildiğinde advalorem (değer) esaslı vergiden bahsedilir. (Kızılot vd. 2008)

Mayıs 2004 tarihinde Avrupa Birliği tam üyesi olmuştur. Polonya 1996'da OECD ve 1999 yılında NATO üyesi olmuştur (Anonim 2013a)

Polonya, Orta ve Doğu Avrupa'nın en gelişmiş ekonomilerinden birine sahiptir. Komünist dönem sonrası değişim yaşayan geçiş ekonomileri arasında da küresel ekonomi ile entegrasyon sürecinde en başarılı performans gösteren ülkeler arasındadır. İstikrarlı büyüme, başarılı özelleştirmeler, halkın refah seviyesinin artışı, dış ticaret hacmindeki büyüme ve enflasyonla başarılı mücadele ve son olarak AB ve NATO üyelikleri ülke ekonomisine ve istikrarına olan güveni artırmıştır (Anonim 2012a).

1990'ların başından itibaren fiyat kontrollerinin kaldırılması, özelleştirme, yabancı yatırımcılara açılma, uluslar arası ticaret ve döviz kurunun serbestleştirilmesi gibi uygulamaları kapsayan bir dizi reform yapılmıştır (Anonim 2012a).

Polonya'nın vergi sistemi, 1990'lı yılların başından itibaren, bir yandan AB mevzuatına uyum sağlanması, diğer yandan da yabancı yatırımların cazip hale getirilmesi amacına yönelik olarak reforma tabi tutulmuştur (Anonim 2012b).

Diğer AB ülkelerinde olduğu gibi Polonya'da da değişik bir çok vergi vardır. KDV (VAT) ve tüketim vergisi Polonya bütçesinin büyük bir kısmını oluşturur (Anonim 2012c). Yerli ve yabancı gerçek kişi ve kurumlar prensip olarak aynı vergileri ödemekle yükümlüdürler (Anonim 2012k).

Polonya'da halen 2 ana vergi grubu uygulanmaktadır: Doğrudan ve dolaylı vergiler. Doğrudan vergiler, kurumlar vergisi, gelir vergisi, medeni kanun işlemlerinden alınan vergi, emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi, veraset ve intikal vergisi, tarım vergisi, orman vergisi ve köpeklerden alınan vergi kalemlerinden oluşmaktadır. Dolaylı vergiler ise katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve şans oyunlarından alınan vergidir. Kurumlar vergisi oranı %19'dur. Gelir vergisi ise gelirin büyüklüğüne göre %18 ile %32 arasında değişen oranlarda uygulanmaktadır. KDV'de genel oran %23'tür. İlaç ve sağlık hizmetleri, temel gıda ürünleri, çocuk temel ihtiyaçları, inşaat, konaklama

hizmetleri, su ve gübreye azaltılmış %8 oranı uygulanmaktadır. Kitap, dergi, gemi ve uçak ekipmanı, AB dışı ülkelere ihracat ve AB ülkelerine yapılan satışlarda ise KDV uygulanmamaktadır. ÖTV, ürünün birimine ya da fiyatına göre belirlenmektedir. AB mevzuatı çerçevesinde mineral yağlar, tütün, alkol ve alkollü içeceklerle, Polonya mevzuatı çerçevesinde de binek otomobillerine, parfüm ve kozmetik ürünlerine ÖTV uygulanmaktadır (Anonim 2012a).

4.5.1.b. Gelir vergisi

Polonya’da çalışan herkes gelir vergisi ödemeye mecburdur. Polonya’da her yıl nisan ayının 30’una kadar gelir vergisi için başvuru yapılmaktadır. Polonya’da iş sahibi olabilmek için 3 çeşit kontrat imzalanmaktadır. Standart bir iş kontratı, görev kontratı veya belli bir işe özel kontrat. Özellikle dönemsel işlerde (part-time) öğrencilere genellikle görev kontratı veya özel iş sözleşmesi teklif edilmektedir. Bu şekildeki kontratlarla daha az vergi ödenmektedir.

Polonya’da çalışanların tabi olduğu sözleşme tipinden bağımsız iki vergi dilimi vardır.

- 3,090 Polonya Zlotisi (PLN) aşağısı %0,
- 3,091 ve 85,259 PLN aralığı %18,

85,259 PLN ve daha fazlası %32 gelir vergisi (Bu oranlar 01.01.2009 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.)

Polonya’da daimi ikamet kriterini (183 gün) taşıyan bir birey tam mükellef olarak hem Polonya içindeki hem de Polonya dışındaki gelirlerinden dolayı vergilendirilir. Sermaye kazançları için özel bir vergi oranı vardır. Hisse satışından elde edilen kazançlar ile faiz gelirleri %19 oranında vergilendirilmektedir. Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları bazı gelirler vergiden indirimine tabidir (Anonim 2012d).

- Polonya’da ikamet etmek üzere (en az 2 yıl kullanılması koşuluyla) apartman satışından elde edilen karlar
- Bağışlar (belli sınırlar)
- Sigortalar (bazı sigorta türleri)
- 3,090 PLN
- Sosyal güvenlik kesintileri
- Sağlık giderleri
- Nafakalar (ayda en fazla 700 PLN)
- Mesleki eğitim veya kurs harcamaları

Çocuk yardımı (çocuk başına 1,170 PLN)

4.5.1.c. Kurumlar vergisi

Polonya kurumlar vergisi oranı %19’dur. Bir şirket Polonya’da kayıtlı ise ya da faaliyetlerini Polonya’da yürütmekteyse tam mükellef sayılmaktadır (Anonim 2012e).

4.5.1.d. Katma değer vergisi

KDV düzenlemeleri Polonya’nın AB üyesi olmasından sonra önemli değişikliklere uğramıştır. KDV Polonya’da satılan mallar ve sunulan hizmetler üzerinden alınmaktadır. (Anonim 2012 k). Katma değer vergisinin standart oranı %23’tür. %8 ve 5 olmak üzere azaltılmış iki oran kullanılmaktadır. Sağlık hizmetleri, süt ürünleri, sigorta ve bankacılık hizmetleri, pul ve posta hizmetleri, eğitim, bilim ve sanat hizmetleri, ihracat hizmetleri KDV’den muaf edilmiştir. KDV indirim mekanizması vardır (Anonim 2012d).

01.05.2004 tarihinde yürürlüğe giren “İşlem Vergileri Kanunu” uyarınca başlıca 2 mal grubu üzerinden işlem vergisi alınacaktır. İşlem vergisi aşağıdaki işlemler üzerinden alınmaktadır:

- harmonize olmuş malların⁴³ üretiminden
- harmonize olmuş malların transferinden
- Polonya içinde bu malların satışından
- bu malların ihracatı ve ithalatından (Anonim 2012k).

4.5.1.e. Özel tüketim vergisi

ÖTV Kanunu 1 Mart 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yasa diğer ürünlerin yanı sıra yeni tüketim mallarını da kapsamaktadır. Yani enerji ürünlerini, elektrik, alkol, alkollü içkiler, tütün mamulleri ve binek otomobilleri kapsamaktadır (Anonim 2012f). ÖTV, ürünün birimine ya da fiyatına göre belirlenmektedir (Anonim 2012k).

4.5.1.f. Veraset ve intikal vergisi

Polonya’da bir veraset vergisi bir de hediye vergisi vardır. Polonya’da ikamet eden bir kişinin hem Polonya içindeki hem de dışındaki varlıkları vergiye tabidir. Yabancı vatandaşlar yalnızca Polonya’daki varlıklardan vergilendirilirler. Ödenecek vergi oranı %3 ile %20 arasında değişmektedir. Muafiyet ve vergi oranı muris ile mirasçı arasındaki ilişkiye bağlı olarak değişir. Belli koşullar altında antika gibi varlıklar için istisnalar vardır (Anonim 2012d). Artan oranlı bir vergidir (Anonim 2013a).

4.5.1.g. Emlak vergisi

Emlak vergisi bireyler ve kamu kuruluşları da dahil olmak üzere tüm sektörler için geçerlidir. Vergi; binaları ve arazileri kapsamaktadır (Anonim 2012d). Yer ve kullanım amacına göre değişmektedir (Anonim 2013a).

⁴³ Harmonize olmuş mallar:

- yakıt ve bileşenleri
- alkol ve içecekler
- tütün ürünleri

4.5.1.h. Tarım ve orman vergisi

Tarımsal vergi için üç ana faktör dikkate alınmaktadır. Arazi alanı, tarım ürünlerinin türü ve tarım arazisinin bulunduğu alan. Ormancılık vergisi ise ağaç ve türlerine göre alınmaktadır (Anonim 2012d).

4.5.1.ı. Yol vergisi

Taşıma aracına göre değişmektedir. Kamyon ve otobüslere uygulanmaktadır. Yolcu taşıtları muaftır (Anonim 2013a).

4.5.1.j. Köpek vergisi

Köpek sahiplerinden alınan bir vergidir (Anonim 2013a).

4.5.1.k. Medeni Kanun'a tabi işlemlerden alınan vergi

Medeni Kanun'a tabi işlemlerden %1-%2 oranında vergi alınmaktadır. Bu işlemler:

- Kira sözleşmeleri
- Emekliliğe ilişkin sözleşmeler
- Mirasa ilişkin sözleşmeler
- Eşler arasında yapılan sözleşmeler
- İpotek sözleşmeleri
- Mevduat sözleşmeleri
- Şirket ana sözleşmeleri (Anonim 2012k).

Polonya, 1 Mayıs 2004 tarihinde gerçekleşen AB üyeliği ile birlikte, AB Gümrük Birliği'nin bir parçası haline gelmiştir. Polonya, bu tarihten itibaren AB'nin Ortak Ticaret kapsamında üçüncü ülkelere yönelik ticaret rejimini uygulamaya başlamıştır.

Bu çerçevede, Polonya'nın mevcut gümrük mevzuatının yerini, Topluluk Gümrük Kodu, Uygulama Yönetmeliği ve Ortak Gümrük Tarifesi almıştır. Ülkede halen gümrük vergisi ve kota seviyeleri, gümrük vergilerinin askıya alınması, üçüncü ülkelere tanınan tercihli rejimler ve anti damping vergi uygulamaları, yani tüm ticaret politikası tedbirleri AB seviyesinde kararlaştırılmaktadır (Anonim 2012b).

4.5.2. Türk vergi sistemi ve Polonya vergi sistemi arasındaki benzerlikler ve farklılıklar

Genel olarak Polonya ve Türkiye benzer vergiler uygulamaktadırlar. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisi iki ülkede de gelir, harcama ve servet kapsamında uygulanmaktadır. Fakat Polonya'da farklı olarak tarım ve orman vergisi, yol vergisi, köpek vergisi ve Medeni Kanuna tabi işlemlerden alınan vergiler de uygulanmaktadır.

4.5.3. AB uygulamasında olan farklı vergiler

4.5.3.a. Finansal işlemler vergisi ve AB uygulaması

ABD'de finans sektöründe başlayan ve kısa sürede reel sektöre ve Avrupa başta olmak üzere dünyanın diğer gelişmiş ekonomilerine yayılan 2007-2008 ekonomik krizi, kısa vadeli sermaye akımlarının yaratabileceği tehlikelerin bir kez daha gündeme gelmesine yol açmıştır. Son ekonomik krizde de geçmiş krizlerde olduğu gibi, önce tasarruf fazlası veren ülkelere cari açık veren ülkelere önemli miktarda sermaye girişi yaşanmış, buna bağlı olarak ortaya çıkan aşırı kredi genişlemesi sonucu oluşan varlık balonları ekonomideki dengesizlik ve kırılganlıkların artmasına yol açmıştır. Sermaye akımlarının aniden kesilmesi ile patlak veren kriz hızla derinleşerek, ürün ve istihdam piyasalarına yayılmıştır. Krizle birlikte, finans piyasalarındaki aksaklıkların ve negatif dışsallıkların giderilerek sektörün tekrar asli işlevine dönmesi ve reel ekonominin hizmetine sokulması için yeni düzenlemelere ihtiyaç bulunduğu anlaşılmış ve siyasi ve iktisadi çevrelerde, finans piyasalarının vergilendirilmesine yönelik öneriler tekrar

gündeme gelmiştir. Bu çerçevede 28 Eylül 2011 tarihinde Avrupa Komisyonu, finans sektöründeki spekülasyon alım satım işlemlerini ve piyasada istikrarsızlığa yol açabilecek faaliyetleri engellemek amacıyla AB çapında Finansal İşlemler Vergisi uygulanmasına ilişkin bir teklif sunmuştur. Finansal araçların (menkul kıymetler, tahviller, hisse senetleri ve türevleri) bankalar veya diğer finans kurumları arasında alım satım işlemlerini vergilendirmeyi öngören teklif, krizle birlikte çöken finans sektörünü tekrar inşa etmek için büyük maliyetler yüklenen kamu sektörünün, görece düşük vergi oranlarına tabi finans sektörü tarafından desteklenmesi düşüncesine dayanmaktadır. Finans sektörünün vergilendirilmesi önerisinin bir diğer sebebi ise, AB çapında bazı ülkeler tarafından uygulanmakta olan farklı finansal işlem vergilerinin uyumlaştırılması ve böylece finansal hizmetlerde güçlü bir tek pazar oluşturulmasını desteklemektedir. 22 Haziran 2012 tarihinde yapılan ECOFIN Konseyi toplantısında her ne kadar teklif üzerinde anlaşma sağlanamamış olsa da bir grup üye devletin Finansal İşlem Vergilerinin yürürlüğe girmesi yönündeki kararlılığı, Birlik tarihinde ilk kez üye devletlerin münhasır yetki alanına giren ekonomik bir konuda “Güçlendirilmiş İşbirliğine” gidilmesi yolunu açmıştır (Anonim 2011).

4.5.3.b. Finans sektörüne yönelik vergi türleri

Günlük kullanımda Tobin Vergisi, Robin Hood Vergisi veya Finansal İşlemler Vergisi olarak bilinen bu vergiler üç ana grupta toplanmaktadır. Bunlardan ikisi finansal kuruluşlardan alınan Finansal İstikrar Katkı Fonu (Banka Vergisi) ve Finansal Faaliyet Vergisi, üçüncüsü ise finansal işlemler üzerinden alınan Finansal İşlemler Vergisidir (Anonim 2011).

a. Finansal istikrar katkı fonu

Finansal istikrar katkı fonu uygulamasında, gelecekte finans sektörüne yapılacak devlet yardımlarının maliyetinin karşılanması ve sektördeki aşırı risklerin azaltılması amacıyla bütün finansal kuruluşlara bugünden vergi uygulanması öngörülmektedir. Gelecekteki olası krizlerde mali yapısı zayıf kuruluşları kurtarma operasyonları için bir tür sigorta

primi olarak öngörülen bu verginin, bütçeye gelir olarak kaydedilebileceği gibi, ayrı bir fonda toplanması da mümkündür. Bu fon sayesinde, ekonominin genel istikrarı açısından batmalarına izin verilemeyecek kadar önemli, büyük ve iç içe geçmiş finansal kuruluşlara hükümetlerin mali yardım sağlamak zorunda kalmasının önüne geçileceği düşünülmektedir (Anonim 2011).

Sektöre aktarılan kamu kaynaklarını kurtarmaya odaklı olan Fon, finans sektöründeki pek çok yapısal soruna çözüm getirmekten uzak olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bu kapsamda Fonun finans sektöründe istikrarı artırmayacağı ve gelecekte kriz yaşanma ihtimalini azaltmayacağı ileri sürülmektedir.

Gelecekte yaşanabilecek krizlere ve iflaslara karşı açıkça sigorta oluşturan Fon'un, finans sektöründe ahlaki bir soruna yol açacağı da öne sürülmektedir. Finansal kuruluşların iflas tehlikesini ortadan kaldıran ve açık bir güvence oluşturan Fon'un, finansal kuruluşların aşırı risk almasını özendirici bir etki yapabileceği ve böylelikle gelecekte tekrar bir kriz yaşanma ihtimalini artıracığı ileri sürülmektedir.

Diğer taraftan, ahlaki tehlike riskinin hâlihazırda da varolduğu, son krizde de görüldüğü gibi zor durumdaki finansal kuruluşlara zaten zımnen güvence sağlandığı, bu sebeple Fon ile en azından gelecekte olabilecek kurtarma operasyonlarının maliyetinin karşılanmasının mümkün hale geleceği de ifade edilmektedir (Anonim 2011).

b. Finansal faaliyet vergisi

Finansal Faaliyet Vergisi, finansal kuruluşların kurum kazançları ve/veya ücret ve ücret benzeri ödemeleri üzerinden alınması öngörülen bir vergidir. Genel olarak verginin hedefinde finans sektöründe oluşan aşırı kar yer almaktadır. Önemli miktarda gelir getirmesi öngörülen bu verginin piyasa işleyişini aksatmayacağı ve vergide adaletin sağlanması amacına hizmet edeceği öne sürülmektedir. Kapsama dâhil gelir unsurlarına bağlı olarak Finansal Faaliyet Vergisi farklı şekiller alabilmekte ve gelir potansiyeli değişmektedir.

Finansal Faaliyet Vergisinin ilk türünde **(FFV1)** finansal sektöre sağlanan KDV istisnasını telafi etmek amacıyla toplam kurum kazancı ve ücretler dahil yaratılan katma değer vergilendirilmesi öngörülmektedir.

İkinci tür finansal faaliyet vergisinde **(FFV2)** finans sektöründe oluşan rantın ekonomik karın (normalin üstünde elde edilen kurum kazançları, ücret ve ücret benzeri ödemelerin) vergilendirilmesi önerilmekte olup, normal kar ve ücret gelirleri vergi kapsamının dışında tutulmaktadır.

Finansal faaliyet vergisinin üçüncü biçiminde **(FFV3)** ise aşırı riskli faaliyetlerden elde edilen anormal kazançlar vergiye tabi tutulmaktadır. FFV2'ye benzetmekle birlikte, aşırı riske odaklanan FFV3'te normal kazanç için belirlenen sınır daha yüksek olduğundan vergi matrahı FFV2'ye göre daha düşük olmaktadır. Finansal Faaliyet Vergisi ile sektörde yaratılan katma değer vergilendirilmesinin sağlanmış olacağı, aynı zamanda sağlanan vergisel avantajlar nedeniyle oluşan sektörün aşırı büyümesi riskinin telafi edileceği düşünülmektedir.

c. Finansal işlemler vergisi

Finansal İşlemler Vergisi, finansal piyasalarda gerçekleştirilen finansal işlemler (finansal araçların alım-satımı gibi) üzerinden alınması öngörülen bir vergidir. Finansal İşlemler Vergisinin kapsamına hisse senedi, tahvil ve türev ürün alım-satımları gibi her tür para cinsinden gerçekleştirilen bütün işlemler girebilmekte olup, vergi elde edilen kazanç veya değer artışı üzerinden değil, işlem değeri üzerinden alınmaktadır.

Verginin kapsamına giren finansal araçlara (döviz, menkul kıymetler, türev ürünler, vb.), işlemin vadesine (spot, kısa ve uzun vade), işlemin gerçekleştiği piyasalara (birincil ve ikincil piyasalar) ve piyasaların örgütlenme biçimine göre (örgütlü ve tezgah üstü piyasalar) Finansal İşlemler Vergisi farklı biçimler alabilmektedir. Örneğin, Finansal İşlemler Vergisinin özel bir türü olan Döviz İşlemleri Vergisi yalnızca yabancı para cinsinden işlemleri kapsamaktadır.

- Döviz işlemleri vergisi (Tobin vergisi): Özellikle yabancı para cinsinden menkul kıymetler ve türev ürünlere (future, opsiyon ve swap sözleşmeleri) dayalı işlemlere uygulanmaktadır. Bu vergi, döviz işlemlerini kontrol etmek amacıyla yapılan idari ve yasal düzenlemeleri destekleyici mahiyette bir uygulamadır.
- Sermaye vergisi (Kayıt vergisi): Sermaye artırımını, borç ve/veya hisse senedi veya tahvil ihracı şeklinde gerçekleşen işletme sermayesindeki artışlar üzerinden alınmaktadır. Her tür işletme sermayesini kapsayabileceği gibi, işletme sermayesinin yalnızca bir kısmına (öz kaynaklar ve yabancı kaynaklar) veya belirli işletme türlerine (ortaklıklar veya anonim şirketler) uygulanabilmektedir. Kayıt vergileri ise kişilerin bankalardan aldıkları krediler ve-veya ipotekli borç kredileri üzerinden alınabilmektedir.
- Banka işlemleri vergisi: Para yatırma ve çekme gibi banka hesap hareketlerine uygulanmaktadır. Genellikle Latin Amerika ve Asya'da uygulanmakta olan bu vergiler banka hesabına yatırılan veya hesaptan çekilen paranın bir yüzdesi olarak uygulanan advalorem bir vergidir.
- Sigorta primi vergisi: Pek çok G-20 ülkesi tarafından uygulanmakta olup, gelir vergisi ve/veya katma değer vergisi (KDV) yönünden sigortacılık sektörünün az vergilendirilmesini telafi etmek amacıyla sigorta primleri üzerinden alınan bir tür satış vergisidir.

4.5.3.c. Çevre vergileri

Avrupa Birliği'nde çevre vergileri son yıllarda yaygın olarak uygulanmaktadır. En fazla uygulamada olanlar, enerji, ulaştırma, kirlilik ve doğal kaynaklardır. Çevre vergilerinin başlıca amaçları arasında negatif dışsallıkların⁴⁴ giderilmesi, emek üzerindeki vergi yükünü azaltması ve gelir sağlamak gelmektedir. Çevre vergilerinin olumlu etkilerinin yanında olumsuzlukları da söz konusudur. Harcama vergisi konumunda oldukları için bazı tüketim mallarının maliyetlerini yükselterek gelir seviyesi düşük vatandaşları zor durumda bırakmaktadır.

⁴⁴ Dışsallık: Bir ekonomik birimin başka bir ekonomik birimi olumlu ya da olumsuz olarak etkilemesidir.

- **Karbon (enerji) vergisi:** Karbon vergisi çevre ile ilgili reform tartışmalarında sürekli gündeme gelen ve çeşitli ülkelerde fiilen uygulanan bir vergidir. Bu verginin amacı küresel ısınma ve iklim değişikliğinin temel sebebi olan karbondioksit emisyonunu kontrol etmektir. 1990’ların başlarında birçok AB üyesi ülke sera gazı emisyonunu azaltma politikasının bir parçası olarak karbon vergisi uygulamaya başlamıştır. 1990’lı yılların hemen başında İskandinav ülkeleri (Finlandiya, İsveç Norveç⁴⁵ ve Danimarka) ve ardından Hollanda karbon vergisi uygulayan ilk AB üyesi ülkeler olmuştur. 1997 yılında doğu Avrupa ülkelerinden Slovenya karbondioksit vergisi uygulamaya başlamış ve bütün enerji ürünlerini söz konusu verginin kapsamına dahil etmiştir. Benzer şekilde Polonya da karbon vergisine karşılık gelen karbondioksit emisyonu üzerinden bir vergi almaktadır (Anonim 2012l).

- **Kirlilik (katı atık) vergisi:** Katı atık vergisinin amacı geri dönüşümü artırmak ve çevresel atığı azaltmaktır. Bu sayede çöp alanlarındaki metan gazı emisyonu, yeryüzüne yayılan kirlilik, gürültü, koku, nahos görüntüler ve çöpün yanmasından kaynaklanan toksik kirlenmeler minimize edilecektir (Anonim 2012l).

- **Ulaştırma (yol geçiş ücreti) vergisi:** Oto yollardaki tıkanıklık önemli bir ekonomik ve çevresel sorundur. Trafik sıkışıklığı her geçen gün ürkütücü bir şekilde artmaktadır. Buna karşılık trafik artışı ve tıkanıklık arkasındaki ekonomik nedenler araştırılmak yerine daha fazla yol inşa edilmektedir. Sürücüler dışsal maliyetleri değil sadece kendi zaman maliyetlerini düşündükleri için büyük çoğunluğu her gün gecikme ve kaza riski ile karşı karşıya olmalarına rağmen trafiğin yoğun olduğu saatlerde yola çıkmaktadır. Buna karşılık seyahat etmenin fiyatı oldukça düşük olduğu için artan toplam maliyeti karşılayamamaktadır (Anonim 2012l).

Son 40-45 yıldan beri ekonomistler bu problemi çözmek için trafiğin sıkışık olduğu saatlerde (akşam mesai çıkışı gibi) diğer araçlara dahil olan ilave araca “yol geçiş ücreti” uygulaması üzerinde durmaktadırlar¹⁵. Bu sayede sürücüler kararlarını verirken bunun bütün ekonomik sonuçlarına katlanmak zorunda kalacak ve trafiğin sıkışık

⁴⁵ Norveç AB üyesi değildir.

olduğu saatlerde “kıt bir mal” özelliği gösteren yollar kullanıcılar arasında etkin bir şekilde tahsis edilmiş olacaktır. Tıkanıklığın neden olacağı ekonomik maliyetler (bekleme, kaza, yakıt, kirlilik, daha fazla sigara, asit yağmuru ve karbondioksit emisyonu gibi) azalacak ve net bir ekonomik tasarruf (gelir) sağlanmış olacaktır (Anonim 2012l).

- **Motorlu taşıtlar vergisi:** Motorlu taşıtlar vergisi doğrudan bir çevre vergisi değildir. Avusturya, Kanada ve Portekiz’de benzinli ve dizel araçlar için farklı oranlar uygulanmaktadır. Avusturya, İrlanda, Finlandiya ve İspanya’da vergi ayrıca aracın fiyatına da bağlıdır (Anonim 2012l).

- **Diğer vergiler:** Danimarka 1993 çevre vergisi reformu ile musluk suyu vergisi, atık su vergisi, plastik ve kağıt bardak vergisi getirmiştir. Hollanda ve Belçika’da atık gübre vergisi uygulaması söz konusudur. İngiltere’de 1996 yılından itibaren çöp vergisi uygulanmaktadır. İngiltere, Fransa ve İsviçre’de uçak gürültü vergisi vardır. Belçika’da 16 Temmuz 1993 tarihli kanun ile bir çok ekolojik vergi yürürlüğe konulmuştur. Bunlar; içecek makineleri, dayanıksız ürünler, bazı endüstriyel ürünlerin ambalajları, zirai ilaçlar, gazeteler ve pillerden alınan vergilerdir (Anonim 2012l).

4.5.4. Türkiye’deki durumun değerlendirilmesi

Türkiye’de çevre vergisi kapsamında uygulama bulunmamaktadır. Aslında uygulamada AB’ye benzer vergiler olmasına karşılık daha çok gelir sağlamaya yöneliktir. elektrik girmektedir. Türkiye’de akaryakıt ve akaryakıt ürünleri 06/06/2002 tarih ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun¹⁹ I sayılı listesinde yer almaktadır. Bu ürünlerin teslimi ayrıca katma değer vergisine tabidir. Türkiye OECD ülkeleri arasında akaryakıt vergilerinin en yüksek seviyede olduğu ülkedir. Türkiye’de özel tüketim vergisinin çevre kirliliğine katkısı ancak dolaylı şekilde akaryakıt fiyatını yükselterek tüketimi kısmak yoluyla olmaktadır. Vergilendirmede yakıtın çevreye verdiği zarar (yaydığı emisyon) değil, tüketim miktarı (kilogram/litre/metreküp gibi) esas alınmakta ve yakıtın

türüne göre (benzin, dizel, oto gaz, fueloil, bio dizel, doğal gaz gibi) vergi oranı farklılaştırılmaktadır (Anonim 2012l).

AB'nin 2003/96 Direktifine göre enerji ürünlerine uygulanan bir diğer vergi elektrik vergisidir. En yüksek emisyon kaynaklarından biri olan elektrik vergisi açısından bakıldığında elektrik vergisinin fiyata oranının en yüksek olduğu iki Avrupa ülkesi İtalya ve Türkiye'dir. Türkiye elektrik tüketimine yüksek vergi uygulayan bir ülkedir. Diğer yandan Almanya, Fransa ve Yunanistan sanayi elektriğine vergi uygulamamaktadır. sayıda ülkeden biridir. Polonya ve İspanya'da sanayi doğal gazına vergi uygulanmamaktadır. Birliğe tam üyelik halinde Türkiye elektrik vergisini 2003/96/EU Direktifine uyarlamak ve emisyona göre almak zorunda kalacaktır. Ayrıca Türkiye'de Çevre Temizlik Vergisi uygulanmaktadır. Belediyeler tarafından tahsil edilen bu vergiyi belediye su ve kanalizasyon şebekelerine bağlı evsel kullanıcılar ve sanayi tesisleri ödemek zorundadırlar (Anonim 2012l).

Türkiye'de ulaştırma vergisi uygulanmamaktadır. Fakat İstanbul'da Asya kıtasını Avrupa kıtasına bağlayan köprülerde geçiş ücreti alınmaktadır. Servet vergileri kapsamında olan "Motorlu Taşıtlar Vergisi" de motor gücü yüksek, genç araçlarda yüksek oranlı olarak uygulanmaktadır. AB bu uygulamayı eleştirmektedir. Özellikle yaşlı araçların daha az vergi ödemesi çevre kirliliğini artırdığı düşünülürse olumsuz bir durumdur. Bu durum son yıllarda MTV uygulamasının değişmesine sebep olmuştur.

4.6. Avrupa Birliği'ne Üye Devletlerde Yıllar İtibariyle Vergi Oranları

Çizelge 4.4. AB üyesi ülkelerde 1995-2012 yılları gelir vergisi oranları

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
BE	60.6	60.6	60.6	60.6	60.6	60.6	60.1	56.4	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7
BG	50.0	50.0	40.0	40.0	40.0	40.0	38.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	24.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
CZ	43.0	40.0	40.0	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
DK	65.7	64.7	65.9	64.5	64.2	62.9	62.8	63.0	63.0	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	55.4	55.4	55.4
DE	57.0	57.0	57.0	55.9	55.9	53.8	51.2	51.2	51.2	47.5	44.3	44.3	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
EE	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
IE	48.0	48.0	48.0	46.0	46.0	44.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0
EL	45.0	45.0	45.0	45.0	45.0	45.0	42.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0
ES	56.0	56.0	56.0	56.0	48.0	48.0	48.0	48.0	45.0	45.0	45.0	45.0	43.0	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0
FR	59.1	59.6	57.7	59.0	59.0	59.0	58.3	57.8	54.8	53.4	53.5	45.8	45.8	45.8	45.8	45.8	46.7	46.8
IT	51.0	51.0	51.0	46.0	46.0	45.9	45.9	46.1	46.1	46.1	44.1	44.1	44.9	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3
CY	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	38.5
LV	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0
LT	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	27.0	27.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0
LU	51.3	51.3	51.3	47.2	47.2	47.2	43.1	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3
HU	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	40.0	40.0	40.0	38.0	38.0	36.0	40.0	40.0	40.0	40.6	20.3	20.3
MT	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
NL	60.0	60.0	60.0	60.0	60.0	60.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
AT	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
PL	45.0	45.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	44.0	32.0	32.0	32.0	32.0
PT	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	42.0	42.0	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0
RO	40.0	40.0	40.0	48.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
SI	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0
SK	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	38.0	38.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
FI	62.2	61.2	59.5	57.8	55.6	54.0	53.5	52.5	52.2	52.1	51.0	50.9	50.5	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0
SE	61.3	61.4	54.4	56.7	53.6	51.5	53.1	55.5	54.7	56.5	56.6	56.6	56.6	56.6	56.6	56.6	56.6	56.6
<u>UK</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>40.0</u>	<u>50.0</u>	<u>50.0</u>	<u>50.0</u>
NO	41.7	41.7	41.7	41.7	41.7	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	43.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0
IS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	46.1	31.8
EU-27	47.4	47.2	46.5	46.2	45.4	44.8	43.8	43.0	42.3	41.3	40.0	39.4	39.2	37.9	37.2	37.9	37.6	38.1
EA-17	49.0	49.0	48.8	48.0	47.4	47.1	45.9	44.9	43.8	42.4	41.9	41.5	41.0	40.9	40.8	41.6	42.3	43.1

*Polonya 1995 yılından itibaren gelir vergisi oranlarını kademeli olarak düşürmüştür. En son %32 ile uygulamaktadır. AB ortalamasının 8 puan altında olmakla birlikte oran yüksektir. Polonya kurumlar vergisinde ise 1995 yılında %40 oranını uygulamakta iken 2012 yılında bu oran %19 ile AB ortalamasının 4 puan altına düşmüştür.

Çizelge 4.5. AB üyesi ülkelerde 1995-2012 yılları kurumlar vergisi oranları

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
BE	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
BG	40.0	40.0	40.2	37.0	34.3	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
CZ	41.0	39.0	39.0	35.0	35.0	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0
DK	34.0	34.0	34.0	34.0	32.0	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
DE	56.8	56.7	56.7	56.0	51.6	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	29.8	29.8	29.8	29.8	29.8
EE	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
IE	40.0	38.0	36.0	32.0	28.0	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
EL	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	34.0	30.0	30.0
ES	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
FR	36.7	36.7	41.7	41.7	40.0	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1
IT	52.2	53.2	53.2	41.3	41.3	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
CY	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
LV	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
LT	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0
LU	40.9	40.9	39.3	37.5	37.5	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8
HU	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6
MT	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
NL	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0
AT	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
PL	40.0	40.0	38.0	36.0	34.0	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
PT	39.6	39.6	39.6	37.4	37.4	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5
RO	38.0	38.0	38.0	38.0	38.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
SI	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	20.0
SK	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
FI	25.0	28.0	28.0	28.0	28.0	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5
SE	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3
UK	33.0	33.0	31.0	31.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0
IS	33.0	33.0	33.0	33.0	30.0	30.0	30.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	15.0	15.0	18.0	20.0	20.0
NO	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0
EU-27	35.3	35.3	35.2	34.1	33.5	31.9	30.7	29.3	28.3	27.0	25.5	25.3	24.5	24.0	23.9	23.7	23.4	23.5
EA-17	36.8	37.0	37.0	35.8	35.2	34.4	33.0	31.8	30.4	29.6	28.1	27.7	26.8	26.3	26.2	26.2	25.9	26.1

*AB (EU) üyesi ülkeler ile Euro Bölgesi (EA) ortalaması çizelgede belirtilmiştir. Euro Bölgesi'nde oranlar üye ülkeler genel ortalamasının 1-2 puan üzerindedir. Polonya 1995 yılında çok yüksek bir orana (%40) sahipken 2012 yılında %19 ile AB sıralamasında uyguladığı oranı aşağı düşürmüştür

4.7. İlerleme Raporlarında Vergi Mevzuatı

İlerleme Raporları; Avrupa Birliğinin beşinci genişleme süreci çerçevesinde, Avrupa Komisyonu tarafından yıllık düzeyde hazırlanan ve aday ülkelerin üyelik yolunda kaydettiği ilerlemelerin değerlendirildiği raporlardır. 1998 yılından bu yana her yıl sonbahar döneminde yayımlanan İlerleme Raporları, Mayıs 2004’de aday ülkelerden 10’unun üyeliğinin gerçekleşmesinden sonra, 2004 yılında sadece Türkiye, Bulgaristan ve Romanya için hazırlanmıştır. Türkiye için ilk İlerleme Raporu, Haziran 1998 tarihli Cardiff Zirvesinde alınan karara dayanarak diğer aday ülkelerle birlikte 1998 yılı sonbaharında, ikincisi ise 1999 yılı sonbaharında yayımlanmıştır.

Aralık 1999 tarihli Helsinki Zirvesinde aday ülke ilan edilen Türkiye için, her yıl sonbahar aylarında düzenli olarak ilerleme raporları yayınlanmaktadır.

4.7.1. 1998, 1999 ve 2000 yılı ilerleme raporları

1 Ocak 1985 yılında Türkiye’de, sekiz dolaylı⁴⁶ verginin yerine geçen bir Katma Değer Vergisi sistemi uygulamaya konulmuştur. Bu KDV sistemi Avrupa Birliği yaklaşımına dayalı olsa da, özellikle istisnalar bakımından AB’nin KDV müktesebatından farklıdır. İstisnaların kapsamı, AB’de var olanlardan çok daha geniştir. Türkiye’de %15’lik standart bir KDV oranı uygulanmaktadır. Ayrıca bu standart orana ek olarak, %1 ve %8 olmak üzere iki indirim oranı daha uygulanır. %8 indirim oranı temel gıda ürünleri için geçerliken, %1 ihraç mallarına uygulanır. Lüks mallarda ise, %23 ve %40 iki adet yüksek oran geçerlidir. Bazı istisnalar ile ithal edilen mallara, Türkiye içinde tatbik edilenler ile aynı orandan KDV’ye tabidir. Tüketim vergileriyle ilgili olarak,

⁴⁶ 1. Dahilde alınan istihsal vergisi
 2. İthalde alınan istihsal vergisi
 3. Nakliyat vergisi
 4. PTT hizmetleri vergisi
 5. İlan ve reklam hizmetleri vergisi
 6. İşletme vergisi
 7. Spor Toto vergisi
 8. Şeker istihlak vergisi

Türkiye’de çok geniş bir ürünler yelpazesi üzerine tek aşamalı bir tüketim vergisi uygulanmaktadır. Türk mevzuatının hükümleri, tüketim vergisi alanındaki AB müktesebatına uygun değildir. Özellikle, Türk vergi sistemi çok yüksek advalorem (değer) vergi oranlarına dayalıdır.

Özel tüketim vergileriyle ilgili olarak Türkiye’nin sistemi AB sisteminden hayli farklıdır. AB vergi müktesebatı ile gelecekteki uyumlaştırmada sağlam bir hareket noktasıdır, ancak önemli intibaklar hâlâ gereklidir. Bilhassa özel tüketim vergileri konusunda daha sürekli bir çabaya ihtiyaç vardır.

4.7.2. 2001, 2002 ve 2003 yılı ilerleme raporları

Türkiye, özellikle gümrük vergileri kapsamında önemli ilerlemeler kaydetmiştir. Dolaylı vergilendirme alanında, Haziran 2001 tarihinde LPG’ye uygulanan asgari gümrük vergilerinin miktarı asgari AB seviyesinden yukarı çekilmiştir. Doğrudan vergilendirme çerçevesinde ise, Haziran 2001 tarihinde çeşitli kanunlara değişiklikler getirilmiş ve 2001 yılında, kişisel kimlik numarası uygulaması birçok mali işlemi de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. 1985 KDV Kanunu ile bu verginin yapısına yönelik hazırlıklar tamamlandığı halde, özellikle istisna edilen işlemler ve vergi oranları kapsamında uyum çalışmaları gerekmektedir. Gümrük vergileri kapsamında özellikle motor yağlarına uygulanan vergi oranlarında önemli ilerlemeler kaydedildiği halde; verginin yapısı, zorunlu muafiyetler ile tütün ve alkole uygulanan oranlarla ilgili uyum eksik kalmıştır. Doğrudan vergilendirme bağlamında kabul edilen kanun Türk mevzuatını bu alandaki AB direktiflerine yakınlaştırmış olsa da, halen uyum gerektiren önemli hususlar mevcuttur. Yönetim kapasitesi kapsamında, Türkiye’nin, vergi yönetimini güçlendirip modernize ederek, iş dünyasında yaygın bir şekilde görülen vergi kaçakçılığını önlemesi son derece büyük önem taşımaktadır.

Müktesebata uygun olarak, %26 ve %40’lık KDV oranları kaldırılmıştır. Türkiye, karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, Türkiye’de yerleşik olmayan vergiye tâbi yabancıların (dar mükellefler) KDV iadesi alabilmesine imkan veren bir hükmü de kabul etmiştir.

Dolaylı vergilendirme alanında, KDV ile ilgili bir kanun Aralık 2001’de kabul edilmiştir. Bu kanun ile hizmet bedelinin vergilendirilebilir miktara dahil olduğu ithalat ile bağlantılı hizmet sunumunda, çifte vergilendirmeyi kaldırılmış ve böylece bu alanda müktesebata uyum sağlanmıştır. Ancak, kanunda öngörülen ilkeler için gerekli olan uygulama düzenlemeleri henüz çıkarılmamıştır.

Haziran 2002’de, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) mevzuatına bir değişiklik getirilmiştir. Bu değişiklik ile ÖTV’nin kapsamı uyumlaştırılmış, madeni yağlara spesifik (miktar) ve tütün ürünleri ile alkollü içkilere advalorem (değer) esaslı vergi uygulaması getirilmiştir. Madeni yağlar konusundaki bu değişiklik, müktesebat ile kayda değer bir uyumu ifade etmektedir ve söz konusu ürünlere uygulanan oranlar, asgari AB oranları ile büyük ölçüde uyum halindedir. Alkollü içkilerle ilgili olarak, söz konusu değişiklik bir iyileştirme getirmektedir, ancak verginin yapısı ve vergi kapsamı alanlarında daha ileri bir uyuma ihtiyaç bulunmaktadır.

2003 yılında gelişmeler sadece özel tüketim vergisi alanında gerçekleştirilmiş olup, sigara üzerindeki advalorem vergi miktarı artırılarak toplam ÖTV oranı, KDV oranı hariç, satış fiyatının yüzde 55,3’üne yükseltilmiş ve böylece AB müktesebatında öngörülen yüzde 57’lik orana daha da yaklaşılmıştır. Sigaralardan spesifik vergi alınmaya başlanmalı ve alkollü içeceklerden alınan vergi, ürün miktarı başına hesaplanan bir spesifik vergiyle değiştirilmelidir. Puro, sigarillo, tütün ve diğer tütün ürünlerinden alınan vergi oranları AB asgari oranlarıyla uyumludur. Ancak, sigara ve alkollü içkilere uygulanan vergi oranları, hâlâ AB asgari oranlarının oldukça altında olup, özellikle alkollü ürünler ve bazı madeni yağlar olmak üzere çeşitli mallara sağlanan vergi muafiyetleri, AB müktesebatıyla kısmen uyumludur.

1986 yılından beri uygulanmakta olan Tütün Fonu çerçevesinde ithal tütün ve sigaralardan özel vergi alınması ayrımcı bir uygulama olup kaldırılması gerekmektedir. Türk bandıralı gemiler tarafından Türk kara sularında yapılan ticari nitelikli deniz taşımacılığında ve özel amaçlar için kullanılan yakıt, ÖTV kapsamı dışında tutulmuştur. Ticari nitelikli deniz taşımacılığında kullanılan yakıtlara ilişkin son dönemde yapılan

düzenlemeler konusunda, menşee dayalı farklı vergi oranları uygulamasına AB müktesebatı çerçevesinde izin verilmediği dikkate alınmalı ve söz konusu muafiyet, Türk kara sularında faaliyet gösteren tüm gemileri kapsayacak şekilde genişletilmelidir.

İdari kapasite ve karşılıklı yardım alanında sınırlı gelişme sağlanmıştır. İdari kapasiteye ilişkin olarak, kişisel vergi numarası kullanımı vergi mükelleflerinin büyük bir kısmına yayılmıştır. Vergi idaresindeki ve vergi toplamadaki etkinlik ve verimliliğinin artırılmasını amaçlayan bir bilgi teknolojisi projesi (VEDOP) uygulanmaya başlanmıştır. Tüm vergi dairelerinin elektronik bağlantısını sağlayacak olan bu proje, vergi mükelleflerinin yüzde 50'sinin kapsandığı ve toplanan vergilerin yüzde 90'ının toplandığı 22 il ve 10 ilçede uygulanmaktadır. Otomasyon projesinin coğrafi kapsamı genişletilmelidir. 2003 yılında yürürlüğe girmiş olan vergi barışı kanunu, toplam mükellefiyetler üzerinden yapılan önemli miktardaki indirimler ile vergi mükellefleri ile vergi daireleri arasındaki sorunların giderilmesine ve birikmiş vergi borçlarının azaltılmasına imkan tanımasına rağmen, kanun, mükellefleri vergi ödemeye teşvik edecek açık hükümler içermemektedir.

4.7.3. 2004, 2005 ve 2006 yılı ilerleme raporları

Vergi mükellefleri veri tabanının tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılması ve işlevselliğinin artırılması amacıyla, Nisan 2004'de yeni bir proje başlatılmıştır.

Dolaylı vergiler alanında, KDV mevzuatı ile uyumlaştırma konusunda somut bir ilerleme kaydedilmemiştir. Müktesebat, Türkiye'nin gıda, tıp ve sağlık hizmetleri, eğitim ve eğitim malzemeleri için uyguladığı %8'lik indirilmiş KDV oranına izin vermektedir. Ancak, Türkiye'de biri gerekli düzey olan %5'in altında olmak üzere, iki ayrı indirimli oranın bulunması müktesebata uygun değildir. Türkiye, özel tüketim vergileri alanında tütün ürünleri konusunda müktesebata uyumlaştırma yönünde bazı ilerlemeler kaydetmiştir.

2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri, ithal sigaralara yönelik ayırmacı vergileri ortadan kaldırmıştır. Bu durum, ithal ürünlerin benzeri yerli ürünlere oranla fiili daha yüksek vergi uygulamakta olduğu alkollü içecekler için geçerli değildir. Alkollü içeceklere uygulanan gümrük vergileri de müktesebatla uyumlu değildir. Vergiler alkolün içeriği ve ürünün cinsine bağlı olarak kısmen farklılık arz etmekte ve Türkiye’de üretilen bazı alkollü içeceklere (örneğin rakı) alkol içeriği aynı olmasına rağmen, ithal içkilere (viski, rom vb.) göre, daha düşük vergi uygulanmaktadır. İthal tütün ürünlerine ve sigaralara uygulanan özel gümrük vergileri de Tütün Fonu’nun ayırmacı uygulamaları arasında sayılabilir. Bu tür ayırmacı uygulamalar sadece müktesebatla değil, Türkiye’nin Gümrük Birliği Anlaşması ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları çerçevesindeki yükümlülükleriyle de çelişmektedir.

Tekstil ürünleri için indirimli yüzde 8 oranının uygulamaya konulmasıyla, Türkiye müktesebattan daha fazla uzaklaşmıştır.

Yeni bir vergi kanunu tütün ürünlerine uygulanan özel vergiyi ortadan kaldırmıştır. Bu yapı müktesebatla uyumlu değildir. Üstelik, kanun ithal edilmiş tütün ve sigaralara uygulanan vergiyi ortadan kaldırmamıştır. Bu ayırmacı uygulama müktesebatla uyumlu değildir ve Gümrük Birliği ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları çerçevesinde bir ihlal oluşturmaktadır. Doğrudan vergilendirme alanında sınırlı bir ilerleme vardır. Kurumlar Vergisi Kanunu, şirket bölünmesi ve şirket ayrılması gibi konulara hitap edebilecek şekilde biraz daha uyumlaştırılmıştır. Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk bir kurum olan yeni Gelir İdaresi faaliyete geçmiştir. Bununla, hiyerarşi katmanlarının azaltılması ve yerel vergi dairelerinin merkeze karşı sorumluluklarının artırılması amaçlanmıştır. Ayrıca, Maliye Bakanlığında politika oluşturma görevi, yeni kurulan vergi politikası genel müdürlüğüne geçmiştir. Bunun etkisi henüz değerlendirilememektedir.

4.7.4. 2007, 2008 ve 2009 yılı ilerleme raporları

2007 yılında, dolaylı vergilendirme konusunda hiç bir ilerleme kaydedilmemiştir. Katma Değer Vergisi alanında kısmi uyumlaştırma gerçekleştirilmiştir. Yapı, oranlar,

muafiyetler ve özel düzenlemeler alanında dikkate değer farklılıklar devam etmektedir. Türkiye tekstilde ve hazır giyimde fason üretim, lokantacılık hizmetleri, bakım evlerinde ve huzurevlerinde sunulan hizmetlere indirimli oranlar uygulaması başlatmıştır. %1 indirimli oranın kapsamı tanen, şalgam, meyan kökü ve diğer tohumlar gibi bazı tarımsal ürünler bakımından genişletilmiştir. Bu değişiklikler müktesebata aykırıdır.

Özel tüketim vergisi konusunda Türkiye sınırlı bir ilerleme kaydetmiştir. Tütün ürünlerindeki asgari tüketim vergisi oranı arttırılmıştır. Ancak, tütün ve tütün ürünlerindeki tüketim vergisinin yapısı müktesebatla uyumlu değildir. Türkiye, Tütün Fonu çerçevesinde ithal edilen tütün ve sigaraya, benzer yerli ürünler için geçerli olmayan özel bir gümrük vergisi uygulamaktadır.

Türkiye, doğrudan vergilendirme alanında bir miktar ilerleme kaydetmiştir. Değişiklikler yapılan Kurumlar Vergisi Kanunu, şirket bölünmesi, şirket ayrılması ve transfer fiyatlandırması gibi kavramları da getirmiştir.

Tüm illerdeki vergi daireleri bilgisayar ortamına geçmiştir. Vergi mükellefleri, vergi beyannamelerinin yüzde 99'unu elektronik ortamda vermişlerdir. Vergi kaçakçılığını önleme adına yeni "Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi" getirilmiştir.

Doğrudan vergilendirme alanında bir miktar ilerleme kaydedilmiştir. Türkiye, Gelir Vergisi Kanunu'nu, gözden geçirilmiş Kurumlar Vergisi Kanunu ile uyumlaştırmak için değiştirmiştir.

Türkiye'nin katma değer vergisi (KDV) konusundaki mevzuatı AB müktesebatıyla kısmen uyumludur. Toptan ve perakende satışlarda farklı KDV oranlarının uygulanması konusu başta olmak üzere, yapı, muafiyetler, özel uygulamalar ve indirimli oran uygulamalarında daha fazla uyum gerekmektedir. Alkollü içecekler ve ithal tütün üzerindeki ayrımcı vergilendirmenin aşamalı olarak tamamen kaldırılmasına yönelik

açık hedefler ortaya koyan bir Eylem Planının 18 Mayıs 2009 tarihinde kabul edilmesi ile birlikte, özel tüketim vergileri konusunda bazı ilerlemeler kaydedilmiştir.

18 Mayıs 2009 tarihli Eylem Planı ile bağlantılı olarak, 6 Nisan 2009 tarihinde kabul edilen Bakanlar Kurulu Kararı ile 14 Nisan 2009 tarihinden itibaren nispi vergilendirme tümüyle kaldırılmıştır. Kalan diğer ayrımcı vergi uygulamalarının tamamen kaldırılmasına yönelik, AB tarafının da kabul ettiği açık hedefler çerçevesinde, yeni spesifik vergi oranları belirlenmiştir.

Doğrudan vergilendirme konusunda bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Asgari ücret üzerindeki vergi yükü azaltılmış ve gelir vergisi dilimleri artırılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu gözden geçirilmektedir.

İdari işbirliği ve karşılıklı yardım konusunda daha fazla ilerleme kaydedilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığında kurulan mükellef çağrı merkezi, mükellef hizmetleri merkezi ve büyük mükellefler vergi dairesi tamamen faaliyete geçmiştir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olumlu gelişmeler kaydedilmiştir. 2010'a kadar eyleme geçmesi planlanan bir kayıt dışı ekonomiyle mücadele Eylem Planı çıkarılmıştır. Söz konusu Eylem Planı, KDV iadesi risk analizi projesini ve KDV yolsuzluğuna karışanların denetimi için bir e-gümrük sistemini içermektedir.

4.7.5. 2010, 2011 ve 2012 yılı ilerleme raporları

18 Mayıs 2009 tarihinde kabul edilen eylem planı doğrultusunda, Türkiye, işlenmiş tütüne uygulanan tütün fonu vergisini 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla kaldırmıştır. Bu, tütünün vergilendirmesinde ayrımcı uygulamaların tamamıyla kaldırılması yolunda olumlu bir adımdır. Tütün fonu, ithal edilen işlenmemiş tütün için yerli ürünlere uygulanmayan özel bir vergi öngörmektedir. Tütün ürünlerine uygulanan asgari özel tüketim vergisi tutarları ve kıymet esaslı (advalorem) oranlar artırılmıştır.

Ocak ve Ekim aylarında, alkollü içeceklere uygulanan özel tüketim vergisi oranı sırasıyla %10 ve %30 artırılmıştır. Bu durum, eylem planına aykırı olarak, yerli alkollü içeceklerle ithal içeceklere uygulanan vergiler arasındaki farkı rakamsal olarak artırmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Daireleri Otomasyon Projesi'nin (VEDOP) bir uzantısı olarak elektronik veritabanı (VERIA) ve Risk Yönetimi Sistemi (VEDOS) gibi bir dizi bilgi işlem altyapı projesi geliştirmiştir. Vergi konusunda verilen özalgelerde otomasyona geçilmesi, Türkiye'nin vergi mevzuatının şeffaflığının ve tutarlılığının artırılmasında önemli bir adım olmuştur.

Türkiye'nin katma değer vergisi konusundaki mevzuatı AB müktesebatıyla kısmen uyumludur. Türkiye, ithal işlenmemiş tütüne uygulanan tütün fonu kesintilerinde 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla %25 oranında indirim yapmıştır. Bu, tütünün vergilendirilmesinde ayrımcı uygulamaların tamamen kaldırılması yönünde olumlu bir adımdır.

Ekim 2010'da, tüm alkollü içeceklere uygulanan özel tüketim vergisi %30 oranında artırılmıştır. Bu durum, Eylem Planına aykırı olarak, yerli alkollü içeceklerle ithal alkollü içeceklere uygulanan vergiler arasındaki farkı rakamsal olarak artırmıştır.

10 Temmuz 2011 tarihinde yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile Maliye Bakanlığındaki vergi denetim birimleri "Vergi Denetim Kurulu"nın çatısı altında birleştirilmiştir. Bu birleşme, vergi denetimlerinin planlanması ve uygulanmasında tutarlılığın sağlanması açısından olumlu bir adımdır.

25 Şubat 2011 tarihinde yürürlüğe giren kamu alacaklarına ilişkin kanun ile vergi borçları ve bunlardan doğan cezalara ilişkin olarak yeniden yapılandırmaya gidilmiştir. Söz konusu yeniden yapılandırma kısa vadede vergi tahsilâtını artırabilecek ve sorunların çözümünde faydalı olabilecektir, ancak sık sık bu yola başvurulması,

sürdürülebilir bir vergi tahsilatı mekanizmasını zayıflatarak, orta vadede gönüllü vergi ödenmesi üzerinde olumsuz etkiler yaratabilecektir.

Son olarak, 10 Ekim 2012 tarihinde Brüksel’de hazırlanan raporda vergileme faslında, dolaylı vergileme alanında ilerlemenin kaydedilmediği belirtilmiştir. Türkiye, katma değer vergisi konusunda oldukça indirimli bir oran olan %1’i bir dizi mal ve hizmet için yeniden getirmiştir. Üçüncü KDV oranının getirilmesi, vergi yapısının AB müktesebatı ile uyumu bakımından geriletici bir harekettir. Yapı, muafiyetler, özel planlar ve indirimli oranlara ilişkin uygulamalar başta olmak üzere AB müktesebatı ile daha fazla uyum sağlanması gerekmektedir.

Özel tüketim vergilerine ilişkin bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Türkiye, vergilendirmedeki ayrımcı uygulamaların nihai olarak kaldırılması amacıyla 2009 Eylem Planı doğrultusunda, Aralık 2011’de ithal tütüne uygulanan tütün fonu vergisini daha fazla indirmiştir. Bununla birlikte, tütüne uygulanan özel tüketim vergisinin yapısı ve vergilendirilmiş miktarların belirlenmesine yönelik hesaplama sistemi bakımından hâlâ farklılıklar olması nedeniyle Türkiye’nin Haziran 2012’de Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda yaptığı değişiklikler AB müktesebatı ile tam uyumlu değildir. Ayrıca Hükümetin, ayrımcı ve dolayısıyla AB müktesebatı ile uyumsuz olabilecek şekilde tütünün bazı karakteristikleri veya paketlenmesi bakımından farklı özel miktarlar getirme ihtimali bulunmaktadır. Alkollü içeceklerin vergilendirilmesi konusunda ilerleme kaydedilmemiştir. İthal ürünlere uygulanan özel tüketim vergisi, benzer yerli ürünlere uygulanan özel tüketim vergisine kıyasla yüksek olmaya devam etmiştir. Türkiye, esasen 2009 Eylem Planının özel tüketim vergisine ilişkin hükümlerine aykırı düşen tedbirler almıştır. Vergilendirmedeki ayrımcı uygulamaların Eylem Planı doğrultusunda aşamalı olarak kaldırılması, bu fasılda daha fazla ilerleme kaydedilmesi bakımından kilit unsurdur. Türkiye’de uygulanan özel tüketim vergisi mevzuatı ve AB müktesebatı arasında hâlâ yapısal farklılıklar bulunmaktadır. Bu konuda uyum sağlanması için ilave çabalara ihtiyaç vardır. Türkiye’nin üyelik öncesinde, iç piyasa hareketleri ve mali antrepolar için gümrük vergilerinin askıya alınması rejimini uygulamaya koyması gerekmektedir.

Doğrudan vergilendirme konusunda ilerleme kaydedilmemiştir.

İdari işbirliği ve karşılıklı yardım konusunda iyi düzeyde ilerleme kaydedilmiştir. Türkiye'deki kayıt dışı ekonomiyle mücadele Eylem Planı doğrultusunda mükelleflerin elektronik kayıt işlemlerine Nisan 2012'de başlanmıştır (Anonim 2012g).

4.7.6. 2013 yılı ilerleme raporu

16 Ekim 2013 tarihinde yayınlanan İlerleme Raporunda, dolaylı vergilendirme konusunda, Türkiye'nin katma değer vergisi mevzuatının AB müktesebatı ile kısmen uyumlu olduğu, yapı, muafiyetler, özel planlar ve indirimli oranlar başta olmak üzere AB müktesebatı ile daha fazla uyum sağlanması gerektiği belirtilmiştir. ÖTV kapsamında özellikle alkollü içkiler alanında yerli içkiler için uygulanan ayrımcılık ortadan kaldırılmamıştır. 2009 yılı Eylem Planı uygulanmamıştır.

Çizelge 4.6. İlerleme raporlarında dolaylı vergiler alanında Türkiye'nin durumu

DOLAYLI VERGİLER						
	KDV			ÖTV		
	Uyum durumu			Uyum durumu		
Yıllar	Yok	Kısmen	Var	Yok	Kısmen	Var
1998		x				
1999	x			x		
2000		x				
2001	x				x	
2002		x				x
2003	x				x	
2004		x			x	
2005	x					
2006		x		x		
2007	x			x		
2008		x		x		
2009		x			x	
2010		x			x	
2011		x			x	
2012	x				x	
2013		x		x		

Çizelge 4.7. İlerleme raporlarında doğrudan vergiler alanında Türkiye'nin durumu

DOĞRUDAN VERGİLER						
	GELİR VERGİSİ			KURUMLAR VERGİSİ		
	Uyum durumu			Uyum durumu		
Yıllar	Yok	Kısmen	Var	Yok	Kısmen	Var
1998	x			x		
1999	x			x		
2000	x			x		
2001					x	
2002	x				x	
2003	x			x		
2004	x				x	
2005	x				x	
2006	x				x	
2007	x				x	
2008		x		x		
2009			x		x	
2010	x			x		
2011	x			x		
2012	x			x		
2013	x			x		

*İlerleme raporları Türkiye'nin AB yolunda katettiği aşamaları göstermesi bakımından önemlidir. Türkiye bu raporlar sayesinde hukuksal ve mali alanlarda epeyce gelişme kaydetmiştir. Fakat genel olarak gelir vergisinde pek uyumlaştırma gerçekleştirememiştir. Daha çok dolaylı vergiler alanında o da kısmen uyum sağlanabilmiştir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Başlangıçtaki adıyla, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) 1958 yılında kurulmasından kısa bir süre sonra Türkiye de bu gelişmeye kayıtsız kalmamış ve Temmuz 1959'da Topluluğa tam üye olmak için başvurmuştur. Bu başvuru üzerine Türkiye ile topluluk arasında ortaklık antlaşması imzalanması gerekliliği ortaya çıkmıştır ve 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Antlaşması imzalanmıştır.

10-11 Aralık 1999 tarihlerinde Helsinki'de yapılan Zirvede tam üyeliğe adaylığımız tescil edilerek Avrupa Birliği ile uzun bir geçmişi bulunan ilişkilerimizde yeni bir dönem başlamıştır. 17 Aralık 2004 tarihli Brüksel Zirvesi, AB- Türkiye ilişkilerinde bir dönüm noktası olmuştur. Zirvede Türkiye'nin siyasi kriterleri yeterli ölçüde karşıladığı belirtilerek 3 Ekim 2005 tarihinde müzakerelere başlanması önerilmiştir. Önerilen tarihte katılım müzakerelerine başlanmış olup, müktesebat uyum çalışmaları halen devam etmektedir.

Vergileme, bir ülkenin ulusal egemenlik alanında olan tek taraflı bir uygulamadır. Bu yüzden Avrupa Birliği üye ülkelerin vergi uygulamalarına karışmamaktadır. Fakat zamanla uluslararası ticarette uygulanan vergiler bakımından bir uyumlaştırmanın yapılmasına gerek duyulmuştur. Önce dolaylı vergiler alanında KDV'de uyumlaştırma sağlanarak üye devletlerin standart oran olan %15'in altına inmemesi sağlanmış ve indirilmiş oran uygulamasına da tek oran olarak izin verilmiştir. Türkiye'de mal ve hizmet teslimlerinde mevcut uygulama üç farklı (%1, %8 ve %18) oran ile olmaktadır. Bu oranların ikisi (%1 ve %8) indirimli oran olarak uygulanmaktadır. Avrupa Birliği buna itiraz etmektedir. Türkiye'nin bu yönde bir düzeltme yapması henüz sözkonusu değildir. Özel Tüketim Vergisinde ise AB her ürün için asgari bir oran belirlemiş ve üye ülkelerin bu orandan düşük olmaması koşuluyla istedikleri oranı belirlemelerine izin vermiştir. Türkiye 2002 yılına ÖTV uygulamasına geçmiştir. Uygulama 4 tarife şeklindedir ve her tarifenin oranları birbirinden farklıdır.

Doğrudan vergiler alanında ise gelir ve kurumlar vergisinde her ülke kendi koşullarını dikkate alarak tarife ayarlamasına gitmektedir. Özellikle kurumlar vergisi alanında şirketler ile ilgili olarak birçok düzenleme yapılmıştır. Yerli şirketlerin yabancı şirketlere göre daha avantajlı duruma geçmesine sebep olan muafiyetlere ayrımcı vergileme yasağına göre daha az yer verilmesi sağlanmıştır.

Avrupa'da çevreci vergiler olarak bilinen yeşil vergilerin (green tax), uygulaması için de Türkiye'nin bu alanda düzenleme yapması istenmiştir. Türkiye'de AB'ye uyum göstererek Motorlu Taşıtlar Vergisinde düzenlemeler yapmış emisyon seviyesi düşük, çevre dostu, küçük motor hacimli, yakıt pilli veya hibrit araçlarda vergilerin düşük olması yoluna gitmiştir. Ayrıca bunun otomobile sahip olmak isteyen kişileri özendirmesi de amaç edinilmiştir. AB'nin çevre vergilerini almaktaki amacı çevrenin korunmasına yöneliktir. Türkiye'de ise vergiler daha çok gelir kazanma amacıyla alınmaktadır.

Sonuç olarak Türkiye vergileme alanında dönem dönem Avrupa Komisyonu tarafından eleştirilmektedir. Bundan dolayı özellikle dolaylı vergiler alanında daha fazla uyum sağlama yönünde çalışmalar yapmaktadır. KDV'de genel olarak, ÖTV'de ise kısmen uyum sağlanmıştır. Fakat her sonraki yılın ilerleme raporu önceki yıla nazaran daha fazla uyumu gerçekleştirmemektedir. Doğal olarak aslında uyum sağlanmış gibi görünmesine rağmen yine de tam olarak uyumun gerçekleştiğinden bahsetmek mümkün olmamıştır. Doğrudan vergileme alanında ise Türkiye'de diğer üye devletler gibi ulusal çıkarları doğrultusunda hareket etme serbestliğine sahiptir.

Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı 2013 yılı içinde %68, AB üyesi ülkelerde ise %35 civarındadır. Bu durum şunu ifade etmektedir: Türkiye gibi ekonomik gelişimini tamamlayamamış ülkelerde kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin yoğun olması ve vergi idarelerinin vergi denetimlerini yeterince etkin yapamaması, vergi cezalarının yaptırımlarının vatandaşlar üzerinde etkili olmaması, hükümetlerin zaman zaman oy kaygısı ile vergi barışı ve vergi affına başvurusu doğrudan vergilerin payını düşürerek ister istemez dolaylı vergi mekanizmasını devreye sokmuştur. Dolaylı

vergiler tahsilatı ve yansıması kolay, fiyatın içine gizlendikleri için anlaşılması pek mümkün olmayan vergilerdir. Bu sebeple vatandaşlar vergi ödediklerini pek hissetmezler. Gelir vergisi gibi, vergi ödeyen vatandaş üzerinde vergi ödemiş olma hissiyatı uyandırmaz. Dolayısıyla hükümetlerin en çok yüklendikleri vergilerdir. Vergi adaletini sağlamaktan uzak vergiler olması bakımından bu tür vergilere çok başvurmamak, toplam vergi gelirleri içinde doğrudan vergilerin payını artırmak gerekir. Bunun için ise özellikle vatandaşın kendi beyanına başvuru yapılmamalı ve beyanname usulü terk edilmelidir. Yeterli sayıda vergi denetimlerini sağlayacak uzmanlar istihdam edilmelidir. AB üyesi birçok ülkede vergi kaçırma yüz kızartıcı suç olarak kabul edilmiştir. Türkiye’de vergi ödemenin vatandaşlık borcu olduğu ifade edilerek vergi eğitimi küçük yaşlarda verilmelidir. Vergi oranları makul düzeyde ayarlanarak vergi erezyonuna sebebiyet verilmemelidir.

Özellikle KDV ve ÖTV de yeni düzenlemeler yapılmalıdır. ÖTV’de uygulanan IV sayılı listede yer alan (beyaz eşya, kozmetik ürünleri, elektronik ürünler, kıymetli madenler) ürünler AB’de lüks sayılmamakta ve ÖTV alınmamaktadır. ÖTV sadece akaryakıt, tütün ve içkiler üzerinde uygulanmaktadır. Ayrıca binek otomobiller ve ciplerde ÖTV’ye tabi değildir. Kaldı ki bu ürünlerin hemen hemen hepsinden KDV’de alınmaktadır. Bu ise vatandaşları vergilere karşı isyan ettirmekte ve bu ürünleri satın almakta tereddüt etmelerine yol açmaktadır. Akaryakıt üzerinden alınan ÖTV 28 AB üyesi ülkeden fazladır. Ayrıca Türkiye tam üyeliği gerçekleştirdiğinde AB bünyesinde uygulanan Yeşil Vergiler başta olmak üzere birçok yeni vergi uygulaması da söz konusu olacaktır. Yeni vergiler zaten vergi ödemekten bıkmış olan vatandaşları isyan etme noktasına getirmeden mevcut vergiler üzerinde yeniden düzenleme yapılmalı ve vergi adaleti sağlanmalıdır. AB üyesi birçok devlette bazı vergilerin oranları Türkiye’de uygulanan vergi oranlarından daha fazladır. Fakat her ürün üzerinde vergi uygulanmadığı için bu durum ülke vatandaşlarına zor gelmemektedir. Uygulamada daha çok halk sağlığına zararlı ürünler üzerine vergiler konulmaktadır. Türkiye’de de benzer uygulamaların yapılması vatandaşları rahatlatarak AB ile olan vergi uyumlaştırması çalışmalarını olumlu yönde etkileyecektir. Türkiye vergileme alanında AB’nin istediği düzeyde ilerleme kaydedememiştir.

KAYNAKLAR

- Aktan, C., Dileyici, D., Vural, İ. Y., 2006. Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Seçkin Kitabevi, 184, Ankara.
- Alptürk, E., 2005, Düünden Bugüne Avrupa Birliği- Türkiye İlişkileri ve Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi , Vergi Sorunları, (196), 39, Ocak.
- Anonim 2007a. www.europa.eu. Erişim Tarihi: 10.02.2007
- Anonim 2010a. <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2002-03/a/02.htm> Erişim Tarihi: 20.03.2010 (Fatih SARAÇOĞLU, Haydar EJDER, Mevzuat Dergisi , Yıl:5 , Sayı: 51 , Mart 2002)
- Anonim 2010b. <http://www.belgeler.com/blg/1ae5/kamu-mali-ynetiminin-yeniden-yapilandirilmasinin-bte-ve-denetim-zerine-etkileri-the-effcet-public-financial-management-reform-on-budget-and-audit> Erişim Tarihi: 18.01.2010
- Anonim 2011a. <http://www.genbilim.com/content/view/6271/39/> Erişim Tarihi: 16.08.2011
- Anonim 2011b. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/16/1119/13192.pdf> Erişim Tarihi: 16.08.2011
- Anonim 2011c. <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/215814.asp> Erişim Tarihi: 16.08.2011
- Anonim 2011d. http://tr.wikipedia.org/wiki/Avrupa_Birli%C4%9Fi_Anayasas%C4%B1 Erişim Tarihi: 16.08.2011
- Anonim 2011e. <http://www.laweuropa.com/39-Avrupa-Anayasasi> Erişim Tarihi: 16.08.2011
- Anonim 2011f. http://tr.wikipedia.org/wiki/Lizbon_Antla%C5%9Fmas%C4%B1 Erişim Tarihi: 18.08.2011
- Anonim 2011g. www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm Erişim Tarihi: 05.08.2011
- Anonim 2011h. www.fed.sakarya.edu.tr/arsiv/yayinlenmis.../2009.../2009-I-M-7.pdf Erişim Tarihi: 14.10.2011
- Anonim 2011ı http://www.abgs.gov.tr/files/EMPB/finansal_islem_vergisi_empb_print_version.pdf Erişim Tarihi: 09.11.2011
- Anonim 2012 k. https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&ved=0CEAQFjAE&url=http%3A%2F%2Fwww.vergikonseyi.org.tr%2FdosYayinlar%2Fsunum16.ppt&ei=akheUpTFG8rnsaN1oHAAw&usg=AFQjCNFbuvY5SyrQjbBCUqD_EqFSKivS-g&bvm=bv.54176721,d.bGE, Erişim Tarihi: 18.09.2012
- Anonim 2012a. www.akbank.com/doc/deik/polonya-2009.pdf, Erişim Tarihi: 09.11.2012
- Anonim 2012a. Yerci, C., 2005. Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleri İle İthalatta KDV, Yaklaşım Yayınları, Ankara. http://maliyeokulu.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=183%3Aguemruek-vergisine-e-etkili-vergi-ve-mali-yueklerin-guemruek-vergisi-tanm-kapsamnda-deerlendirmesi&catid=72%3Acustom&Itemid=193&limitstart=6 (13.05.2012)
- Anonim 2012b. www.een.kso.org.tr/up/dene/Polonya_ulke_raporu_2011.pdf Erişim Tarihi: 09.11.2012

- Anonim 2012c. <http://www.berikaegitim.com/polonya-da-vergi.html>, Erişim Tarihi: 09.11.2012
- Anonim 2012d. http://www.worldwide-tax.com/poland/poland_tax.asp, Erişim Tarihi: 09.11.2012
- Anonim 2012e. http://www.worldwide-tax.com/poland/poland_tax.asp, Erişim Tarihi: 09.11.2012
- Anonim 2012f. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/booklet.pdf, Erişim Tarihi: 09.11.2012
- Anonim 2012g. <http://www.abgs.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.12.2012
- Anonim 2012h. <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=111&l=1>, Erişim Tarihi: 06.06.2012
- Anonim 2012ı. <http://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-iliskilerine-genel-bakis.tr.mfa>, Erişim Tarihi: 06.06.2012
- Anonim 2012l. <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=11592>, Erişim Tarihi: 17.12.2012
- Anonim 2013a. http://www.worldwide-tax.com/poland/poland_tax.asp, Erişim Tarihi: 15.10.2013
- Anonymous 2012a. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, Erişim Tarihi: 19.03.2012
- Anonymous 2012b. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-11-001/EN/KS-DU-11-001-EN.PDF Erişim Tarihi: 16.02.2012
- Anonymous 2012c. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-11-001/EN/KS-DU-11-001-EN.PDF Erişim Tarihi: 09.05.2012
- Atilla,Ö., 2009. Avrupa Birliği'nde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye. MaliyeHesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.
- Ay, M., 2004. Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi'ndeki Gelişmeler. Vergi Dünyası, (273)
- Ayanoğlu, V., 1995. Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu. Vergi Dünyası, (171)
- Bilici, N., 2007. Avrupa Birliği – Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi – Mali Konular). Seçkin Yayınevi, 342, Ankara.
- Dura, C., Atik, H., 2007. Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye. Nobel Yayın Dağıtım,792, Ankara.
- Issues in International Taxation: International Tax Avoidance and Evasion , Paris: OECD, 1987. (www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf)
- İKV Yayını,2001. Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu, İstanbul, (13)
- Kar, M., Arıkan, H., 2003. Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye (Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması). Beta Yayın Dağıtım A.ř., 490, İstanbul.
- Karamürsel, Z., 1989. Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler,TTK, Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- Kılıç, O., Çelebi, B., 2005. Yaklaşım Dergisi sayı (149).
- Kızılot, ř., şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R., 2008. Vergi Hukuku. Yaklaşım Yayıncılık, 320, Ankara.

- Kirazcı, D., 1988. AT'da Vergi Sınırlarının Kaldırılmasına Doğru Clearing System, Vergi Dünyası Dergisi, (87), Kasım.
- Methibay, Y., 1996. Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, 531, Ankara.
- Ömür DEMİR, "İthalatta Vergi Uygulamaları", Ankara :Hazine ve Dış Ticaret Dergisi, Sayı:9, 1991, s.25) (anonim 2j www.europa.eu. Erişim:10.02.2007.AB resmi web sitesinden M.Kemal BULUT tarafından yapılan çevirisidir)
- Önder, İ., 1988. Cumhuriyet Döneminde Tarım Kesimine Uygulanan Vergi Politikası. Yurt Yayınları, Ankara.
- Özön, M.N., 1977. Osmanlıca-Türkçe Sözlük. Remzi Kitabevi, 733.
- Pehlivan, O., 2011. Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi. Murathan Yayınevi, 384, Trabzon.
- Saraçoğlu, F., Ejder, H., 2002. Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları, (164), Mayıs.
- Saraçoğlu, F.,2006. Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara. http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2006_X_2_22.pdf (29.04.2010)
- Soydan , B., 2002. Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler. Beta Yayınevi, 140, İstanbul.
- Suer, Z., 1999. Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri. Cilt I, Ankara.
- Şenyüz, D., 2005. Türk Vergi Sistemi. Ekin Kitabevi,352, Bursa.
- Tabakoğlu, A., 1994. Türk İktisat Tarihi, Dergah Yayınları, 2.baskı, İstanbul.
- TOBB, 2001. Vergilemede Global Eğilimler, AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, (118) Ankara.
- Tunçer, M., Sarıkaya, M., 2003. Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerine. Vergi Sorunları, (177), Haziran.
- Yıldız,M., 2004. Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. Alfa Aktüel Kitabevi, 237,Ankara.
- Yüce, M., Yücel, R., (2006). AB'ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması, AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomik Politikası. Alfa Aktüel Yayınları, Bursa.

ÖZGEÇMİŞ

1974 yılında Sivas/ Zara’da doğdu. İlk, orta ve lise eğitimlerini farklı şehirlerde tamamladı. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nden 1998 yılında mezun oldu. 2005 yılında Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı’nda yüksek lisans eğitimine başlamıştır.