



**T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYLI VERGİLERİN  
UYUMU VE TÜRKİYE’NİN ETKİLEŞİMİ**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eda Ajhan HAJDAR**

**Bursa 2006**



**T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYLI VERGİLERİN  
UYUMU VE TÜRKİYE’NİN ETKİLEŞİMİ**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Danışman  
Yard. Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA**

**Eda Ajhan HAJDAR**

**Bursa 2006**

**T. C.**  
**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

*MALİYE* Anabilim Dalı'nda *U2004692* numaralı *Eda Ayhan HAYDAR* 'ın hazırladığı "*AVRUPA BİRLİĞİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI VE TÜRKİYENİN ETKİLEŞİMİ*" konulu *Yüksek Lisans* Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, ...../...../ 20... günü ..... - .....saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin .....(başarılı/başarısız) olduğuna .....(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Sınav Komisyonu Başkanı  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı)  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Ana Bilim Dalı Başkanı  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

...../...../ 20.....  
Enstitü Müdürü  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

**MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI VE  
TÜRKİYE'NİN ETKİLEŞİMİ**

**Eda Ajhan HAJDAR  
(Yüksek Lisans Tezi)**

**ÖZET**

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

**Danışmanı:** Yard. Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

**Sayfa sayısı:** 135

**Anahtar Kelimeler:**

**Avrupa Birliği, Dolaylı Vergiler, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi,  
Uyumlaştırma, Vergi Uyumunu.**

**THE HARMONIZATION OF INDIRECT TAXES IN EUROPEAN UNION AND  
IT'S EFFECTS TO TURKEY**

**ABSTRACT**

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

**Advisor:** Yard. Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

**Number of pages:** 135

**Key Words:**

**European Union, Indirect Taxes, Value Added Tax, Excise Taxes,  
Harmonisation, Fiscal harmonisation.**

## ÖNSÖZ

Avrupa Birliği'nin temelini, II. Dünya Savaşı sonrasında sanayi açısından özellikle önem kazanan iki temel hammadde olan kömür ve çelik sektörünü güçlendirmek amacıyla 1951'de kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu oluşturmaktadır. Günümüzde, dünyada benzeri olmayan kurumsal bir sistem olarak nitelendirilen Avrupa Birliği, 1957 yılında Belçika, Almanya, Fransa, Hollanda, Lüksemburg ve İtalya tarafından Roma Antlaşması'nın imzalanmasıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu adı altında kurulmuş bir topluluktur. Bu topluluğuun 1958'de yürürlüğe giren Roma Antlaşması üye ülkeler arasında önce gümrük birliğini, yani malların gümrük vergisi ödenmeksizin üye ülkeler arasında serbestçe alınıp satılmasını öngörmüştür. Ancak Roma Antlaşması'nda nihai hedefi sadece ekonomik değil ortak tarım, ulaştırma, rekabet gibi diğer birçok alanda ortak politikalar oluşturulması, ekonomik politikaların yakınlaştırılması, ekonomik ve parasal birlik kurulması, ortak bir dış politika ve güvenlik politikası oluşturulmasıdır.

Avrupa Birliği'ni oluşturan Roma Antlaşması, uluslarüstü bir karar alma mekanizmasını öngörmektedir. Bunun anlamı, Avrupa Birliği'ni yönetmek üzere oluşturulan kurumların üye uluslardan bağımsız olup birçok konuda üye devletleri de bağlayıcı durumda olmasıdır. 1986'da Tek Avrupa Senedi, 1992'de Avrupa Birliği'nin oluşturulmasına ilişkin Maastricht Antlaşması, 1997 yılında Amsterdam Antlaşması ve 2000 yılında Nice Antlaşmasıyla Avrupa Birliği'ni oluşturan kurumlar üzerinde reformlar yapılmış, üye sayıları ve karar verme mekanizması üzerindeki etkileri yeniden düzenlenmiştir.

Temel amaçlarından biri, birçok alanda ortak politikalar oluşturulması olan Avrupa Birliği'nde, vergilerin uyumlaştırılması konusu, gündemden düşmeyen ve büyük önem arz eden bir konudur. Vergilerin uyumlaştırılmasından kasıt, vergi oranları kadar vergi matrahında da uyum sağlanmasıdır. Vergi uyumlaştırılmasındaki amaç, uluslar arası vergi farklılıkları ve çifte vergilendirmeye son verilmesi, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeni ile bozulmasını yasaklamak, mal ve faktör piyasaları açısından ülkeler arasında uluslar arası optimum dağılım gerçekleştirmesi ve toplum refahının yükseltilmesidir.

Rekabet koşullarının eşitlenmesinde en önemli etken olarak dolaylı vergiler üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle birleşmiş ekonomiler arasındaki vergi farklılıklarının nötr hale getirilmesi uluslar arası bir ekonomik birlik dahilindeki vergi uyumlaştırılmasının hedefi olarak kabul edilmektedir.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alan KDV'dir ve KDV bugün birlik vergisi olarak bilinmektedir. Bu alandaki titiz uyumlaştırma çalışmaları sayesinde önemli sonuçlar elde edilmiştir.

Komisyonun uyumlaştırma için KDV'den sonra seçtiği diğer alan özel tüketim vergisidir (ÖTV). Özel tüketim vergisinde uyumlaştırılmaya gidilmesi, rekabet eşitliğinin sağlanması, ortak politikaların oluşturulması ve gümrük birliğinin sağlanması bakımından önemlidir. Ancak uyumlaştırma çalışmaları KDV'yle kıyaslandığında daha yavaş gerçekleşmektedir.

Bu çalışmada, günümüze kadarki Türkiye-AB ilişkileri, politik faktörler göz ardı edilerek, tamamen vergisel ve hukuksal yaklaşımla ele alınmıştır. Hedeflenen vergi uyumlaştırmalarının gerçekleşme derecesinin saptanmasında ise kıyas yolu kullanılmıştır.

Avrupa Birliğine üyelik ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken, Türkiye'nin, vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmaları özellikle KDV ve ÖTV kanunlarının, üye devletlerin vergi sistemlerine yakınlaştırılması büyük ölçüde gerçekleştirilmiş ve gerçekleştirilmeye devam etmektedir.

**Eda Ajhan HAJDAR**

**BURSA 2006**

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI .....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iii
ÖNSÖZ .....	iv
İÇİNDEKİLER .....	vi
KISALTMALAR .....	ix
GİRİŞ .....	1

### I. BÖLÜM

#### AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİLENDİRME AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ'NE GENEL BAKIŞ

<b>1. AVRUPA BİRLİĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ</b> .....	<b>4</b>
1.1. Ekonomik Birleşme (Entegrasyon) Kavramı .....	4
1.2. Bir Ekonomik Entegrasyon Modeli Olarak Avrupa Birliği (AB) ve Avrupa Birliğinin Tarihsel Gelişimi .....	5
<b>2. AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATI VE VERGİLENDİRME</b> .....	<b>9</b>
2.1. Dolaylı Vergilendirme .....	12
2.2. Doğrudan Vergilendirme .....	15
<b>3. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİ</b> .....	<b>18</b>
3.1. Genel Özellikler.....	18
3.2. Emek Üzerindeki Vergi Yüğü .....	19
3.3. Sermayenin Vergilendirilmesi.....	20
3.4. Tüketim Vergileri .....	20
<b>4. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI</b> .....	<b>22</b>
4.1. Uyumlaştırma Kavramı.....	22
4.2. Vergi Uyumlaştırması Kavramının Terminolojideki Yeri.....	23
4.3. Vergi Sistemlerinin Birbirine Yakınlık Derecesinin Analizi .....	24
4.4. Uyumlaştırma Yöntemleri.....	25
4.5. Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırmasının Amacı ve Gerekliliği.....	28

### II. BÖLÜM

#### AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYLI VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

<b>1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMA POLİTİKASI</b> .....	<b>31</b>
1.1. Avrupa Birliği Vergi Politikasının Gelişimi .....	32
1.2. Neumark Raporunun Önemi .....	33
<b>2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLER VE BUNLARIN     UYUMLAŞTIRILMA ÇALIŞMALARI</b> .....	<b>35</b>



2.1. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Sürecinin Aşamaları Hakkında Genel Bilgi .....	36
2.2. Katma Değer Vergisi ve AB'ye Uyum Sürecinde Katma Değer Vergisinin Durumu .....	37
2.2.1. Katma değer vergisinin türleri .....	38
2.2.2. Katma değer vergisi'nin hesaplanması .....	38
2.2.3. Avrupa Birliği KDV sisteminin temel nitelikleri.....	39
2.2.4. Tanımlar .....	40
2.2.5. Oranlar.....	44
2.2.6. Muafiyetler .....	47
2.2.6.1. İndirim hakkı olmadan tanınan muafiyetler.....	48
2.2.6.2. İthalat muafiyetleri .....	49
2.2.6.3. İndirim hakkı veren muafiyetler.....	50
2.2.7. Özel Düzenlemeler.....	52
2.2.8. Vergiye Tabi Kişilerin İndirim Hakkı ve Borçları.....	55
2.2.9. KDV iadesi (8. ve 13. KDV Yönergeleri).....	57
2.2.10. Geçiş Rejimi .....	58
<b>3. ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ.....</b>	<b>60</b>
3.1 Giriş ve Uygulama Alanı .....	60
3.2. Tütün Mamulleri.....	65
3.2.1. Ürün tanımları.....	65
3.2.2 Verginin miktarı ve yapısı .....	65
3.2.3. Muafiyetler .....	67
3.3 Alkollü Ürünler.....	67
3.3.1 Ürünün tanımı .....	67
3.3.2. Verginin yapısı ve miktarı .....	69
3.3.3. Muafiyetler .....	71
3.4. Petrol Ürünleri .....	72
3.4.1. Ürün Tanımları.....	72
3.4.2 Verginin Yapısı ve Miktarı.....	72
3.4.3. Muafiyetler .....	74

### III. BÖLÜM

## TÜRK DOLAYLI VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ SİSTEMİ İLE ETKİLEŞİMİ

<b>1. DOLAYLI VERGİLER ALANINDA AVRUPA BİRLİĞİNE UYUM AMACIYLA TÜRK VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER .....</b>	<b>76</b>
1.1. Anayasal ilkeler .....	79
1.2. Katma Değer Vergisi Açısından.....	81

1.2.1. Kapsam.....	81
1.2.2. Oranlar.....	84
1.2.3. İstisnalar .....	85
1.2.4. Vergilendirme dönemi.....	88
1.2.5. Beyan Esası.....	88
1.2.6. Verginin Ödenmesi .....	90
1.3. Özel Tüketim Vergileri Açısından.....	90
1.3.1 Kapsam.....	90
1.3.2 Yeni ÖTV Kanununda Konu, Vergiyi Doğuran Olay ve Mükellef.....	92
<b>2. AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE’NİN TEMEL DOLAYLI VERGİ YAPISININ KISA BİR KARŞILAŞTIRMASI VE TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ AÇISINDAN DOLAYLI VERGİLERDEKİ ETKİLEŞİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>94</b>
2.1. KDV Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-AB ilişkileri Açısından Etkileşimin Değerlendirilmesi .....	95
2.2. Özel Tüketim Vergisi Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-AB ilişkileri Açısından Etkileşimin Değerlendirilmesi .....	101
2.3. Türkiye 2005 Yılı İlerleme Raporu’nda Dolaylı Vergilerin Değerlendirilmesi .....	105
<b>SONUÇ .....</b>	<b>107</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>113</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>116</b>

## KISALTMALAR

Kısaltma	Anlamı
AAET	Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AB	Avrupa Birliği
a.e.	Aynı Eser
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.tb.	Adı Geçen Tebliğ
a.g.tz.	Adı Geçen Tez
AKB	Avrupa Kömür ve elik Birliği
AT	Avrupa Topluluğu
ev.	Çeviren
der.	Derleyen
dir.	Direktif veya Yönerge
ed.	Editör
EC	Avrupa Topluluğu (European Community)
EEC	Avrupa Ekonomik Topluluğu (European Economic Community)
EU	Avrupa Birliği (European Union)
EURO	Avrupa Birliği Para Birimi
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
karş.	Karşılaştırmamız
KDV	Katma Değer Vergisi
mad.	Madde
no.	Numero
NAFTA	Kuzey Amerika Ticaret Bölgesi
TV	zel Tüketim Vergisi
pg.	Page
s. / s.s.	Sayfa / Sayfa Sayısı
sy.	Sayı
t.y.	Basım Tarihi Yok
vb.	Ve Benzeri
vd.	Ve Devamı
vs.	Ve Saire

## GİRİŞ

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

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

Vergi politikası, ulusal egemenliğin temel konularından biri olmakla birlikte, ülkelerin ekonomi politikalarının bir parçasını oluşturuyor. Buna göre, AB'de vergilendirme temel olarak üye devletlerin yetkisinde kalıyor. Üye ülkeler arası farklı vergi sistemlerinin bulunması bu hedeflerin gerçekleştirilmesinin önünde büyük bir ölçüde engel oluşturmaktadır. Diğer yandan, tüm dünyada olduğu gibi, AB'de de ülkelerin ulusal egemenlik alanlarından birini oluşturan vergilendirme, ekonomik ve sosyal politikaların uygulama aracı niteliğindedir. Her ülkenin söz konusu politikalarındaki farklılıklar vergi uygulamalarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu yüzden vergilendirme alanında üye ülkeler arasında henüz tam bir uyum sağlanamasa da, birlik içerisinde malların, hizmetlerin, sermayenin, işgücünün serbest dolaşımını, serbest ticaret ve rekabeti, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarının daha etkili uygulanmasını sağlayacak ölçüde vergi uyumlaştırmasının en kısa zamanda gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır.

AB, zorunlu vergilerle ulusal sistemleri standart hale getirmekten çok, birbirleriyle ve Avrupa Topluluğunu (AT) kuran Roma Antlaşmasıyla uyumlu hale

gelmelerini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, üye devletlerin uyguladıkları ekonomik ve sosyal politikalar kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından, vergilendirme, AB'nin ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılmamaktadır. Bu çerçevede, AB'nin vergi yaratma yetkisi bulunmamaktadır.

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

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

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

Avrupa Birliği'nde yaşanan gelişmelerin ışığında üye ve üye olmaya aday ülkelerin vergi sistemlerini AB vergi sistemiyle bütünleştirmeleri gerekmektedir. Bu tez çalışmasında Avrupa Birliği'nde vergilendirme politikası ve özellikle dolaylı vergiler

alanında uyumlaştırma çalışmaları ve Türkiye'nin uyumunu genel hatlarıyla aktarmak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, birinci bölümde Avrupa Birliği , vergilendirme açısından Avrupa Birliği müktesebatı, vergi sistemleri ve vergi uyumlaştırması konularında genel bilgiler verilmiş olup, ikinci bllmde uyumlaştırma konusu ve dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmalarına değinilmiştir. nc bölümde Türk dolaylı vergi sisteminin Avrupa Birliğine uyum çalışmaları ve bu alanda varılan son noktalara açıklık getirilmiş ve kıyas yoluyla değerlendirme yapılmıştır.

# I. BÖLÜM

## AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİLENDİRME AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ'NE GENEL BAKIŞ

### 1. AVRUPA BİRLİĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

#### 1.1. Ekonomik Birleşme (Entegrasyon) Kavramı

Uluslararası ekonomik birleşmeler genellikle yakın coğrafya ülkelerinin arasında gerçekleşen bütünleşme olgusudur. Bir diğer deyişle, dünyanın belirli bir bölgesinde birbiriyle yakın ilişkide bulunan ülkelerin başta ticaret olmak üzere aralarındaki ekonomik ilişkileri serbestleştirmek yoluyla bir beraberlik oluşturmasıdır.<sup>1</sup>

Dünya ülkelerinin en önemli gayelerinden biri, diğer ülkelerle aralarındaki ticaretin serbestleştirilmesi, dış ticaret hacminin genişletilmesi ve bununla da ithalat ve ihracatı daha seri bir şekilde gerçekleştirmektir.

İkinci Dünya Savaşından bu yana çeşitli ülkeler arasında pek çok ekonomik birleşme gerçekleştirilmiştir. Bu birleşmeler gerek kıtalar arası gerekse coğrafi ölçüte dayanmayan birleşmeler olarak günümüze kadar çeşitli şekillerde olmuştur. Ülkelerin ekonomik birleşmeler yoluyla aralarındaki ticareti serbestleştirme çabaları “Bölgesel yaklaşım” olarak adlandırılmaktadır. Avrupa Birliği (AB) ve Kuzey Amerika Ticaret Bölgesi (NAFTA) bölgesel yaklaşıma örnek olarak verebileceğimiz ekonomik birleşmelerdir. Ekonomik birleşme, yada bir diğer deyişle ekonomik entegrasyon kavramının birçok tanımı yapılmış ancak en uygun tanımı: “bazı ülkelerin kendi refah seviyelerini yükseltmek amacıyla bir araya gelerek aralarındaki mal, hizmet, sermaye ve insan hareketlerinin serbest dolaşımını temin etmeleri ve anlaşarak topluluklar meydana getirmeleri”<sup>2</sup> şeklinde yapılabilir.

---

<sup>1</sup> Cihan Dura, ve Hayriye Atik, **Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2003, s.1.

<sup>2</sup> Dura ve Atik a.g.e., s.5.

## 1.2. Bir Ekonomik Entegrasyon Modeli Olarak Avrupa Birliği (AB) ve Avrupa Birliğinin Tarihsel Gelişimi

Avrupa Birliği'nin temelleri 1951 yılında Paris'te altı ülke arasında imzalanan Avrupa Kömür ve elik Birliği (AKB) ile atılmıştır. Bu topluluğun amacı, öncelikle Fransa ve Almanya olmak üzere diğer ye ülkelerin kömür ve elik kaynakları ile ülkelerin milli ticaret sınırlarını dikkate almaksızın, ortak bir pazar biçiminde bir araya getirerek ekonomik birlik oluşturmaktı. Bu lkeler arasında ticareti serbestleştirmeye gidilmesinin sebebi dış ticaret hacimlerini genişletmek, ithalat ve ihracatlarını kolaylaştırmak olmuştur.

Gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler açısından bütünleşme gereği farklı argümanlara dayandırılabilir. Gelişmiş lkeler daima yeni piyasalara ihtiyaç duyar. Ekonomik bütünleşmeler bunlara daha geniş pazar imknları sağlamaktadır. Teknolojik gelişmeler ve rekabetin de artması ile geniş pazarlara açılmış olmak gelişmiş ülkeler için daha düşük maliyetlere geniş satış imkânı anlamına gelmektedir. Öte yandan gelişmekte olan ülkeler için bütünleşmeler gelişme ve sanayileşme olanağı anlamına gelmektedir. Yeni teknolojilere ihtiyaç duyduklarından bunların ithalatındaki kolaylıklar sayesinde daha kolay kalkınma sağlamakta başarılı olacaklardır.

Avrupa kıtasında Avrupa Birliği'nin yanı sıra, Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA), Kuzey lkeleri Topluluğu (NORDIK), Karşılıklı Ekonomik Yardım Konseyi (COMECON), Baltık Gümrük Birliği(BCU) ile Karadeniz Ekonomik İş Birliği (KIEB) birer ekonomik bütünleşme hareketleri olarak sayılabilir. <sup>3</sup>

Avrupa'daki bütünleşme hareketlerinin kuşkusuz en sağlam temellerle atılan ve günümüze kadar hızla gelişmekte olan en önemli hareket Avrupa Birliği'dir. Avrupa'da kömür ve elik konuları ile başlayan işbirliğin boyutu 1957 yılında kurulan iki ayrı toplulukla, Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET – Roma Antlaşması) olarak genişletilmiştir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurulmasına yol açan ana amaç, topluluk refahının en st düzeye çıkarılması isteğidir. Bu amaca ulaşmak için, serbest rekabet koşullarının geçerli olduğu ulusal pazarların, aynı koşulların bulunduğu tek bir uluslar arası pazara dönüştürülmesi şeklinde bir süreç yaşanmaktadır. Söz konusu sürecin



şartlarını belirleyen ekonomik kriter, pazar güçlerinin kaynakların optimal dağılımını ve kullanımını gerçekleştirdiği varsayımdır. Bu nedenle topluluğu kuran antlaşmada, “ortak pazarda serbest rekabet koşullarının bozulmamasını garanti altında alacak bir sistemin kurulması” öngörülmüş olup, bu garantinin satış vergileri alanına yansması Roma Antlaşması (95-99 maddeleri) aracılığıyla sağlanmıştır. Roma Antlaşmasının temel amaçları:

- Üye devletler arasında kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına dayanan ve serbest rekabet şartlarının korunduğu bir ortak pazarın kurulması,
- Belirli alanlarda (tarım, ulaşım, dış ticaret v.s) ortak politikalara uyulması,
- Ekonomik ve parasal birliğe ulaşmak için üye devletlerin ekonomi politikalarının gittikçe artan ölçüde birbirine yakınlaştırılmasıdır.

Yukarıda sıralanan amaçlara ulaşabilmek için vergi politikasının, özellikle dolaylı vergilerin uyumu alanında öngörülen bir araç olarak kullanılması zorunludur.<sup>4</sup>

7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan Maastricht Antlaşması ise, 200 maddesi, 17 ek protokol ve 33 adet eki ile Roma Antlaşmasında yapılan en önemli ve en karmaşık hükümleri içeren onuncu ancak en önemli değişikliktir. Bu antlaşma metni, siyasi ve parasal birlik konusunda sürdürülen tartışmaların ve müzakerelerin bir sonucu olmuştur.

Resmi adı Avrupa Birliği Antlaşması olan Maastricht Antlaşması, gerçekte Avrupa Birliği esası üzerine kurulmuş olup, Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) adını Avrupa Topluluğu'na (AT) dönüştürmüştür. Antlaşmanın gelecekteki Avrupa'nın inşası için gerekli zemini oluşturma, Birliği meydana getiren toplumların gelenek, kültür ve geçmişini göz ardı etmeden dayanışmayı güçlendirme, Avrupa Topluluğunun demokratik karakterini ve hukuk devletinin temel insan hak ve hürriyetlerini pekiştirme gibi siyasi ve tarihi bir önemi bulunmaktadır.<sup>5</sup>

Antlaşma, sosyal ve ekonomik ilerlemeyi hızlandıran ve güçlendiren 3 temel ilke üzerine oluşturulmuştur:

- Rekabet ilkesine dayanan serbest piyasa ekonomisi

---

<sup>3</sup> Dura ve Atik, a.g.e., s.27.

<sup>4</sup> Zerrin Selma Eren, Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması Ve Türkiye, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2002,s.3.

<sup>5</sup> Eren, a.g.tz., s.4-5.

- Kamu maliyesinin sağlıklı şekilde idaresi
- İkame etme ilkesi (Bu ilke, gerekli olmadığı durumlar dışında topluluk müdahalesinin sınırlandırılmasını ve bu alandaki yetki ve sorumlulukların üye ülkelere bırakılmasını ifade etmektedir.)

Antlaşma, kademeli olarak gerçekleştirilmesi planlanmış dört temel yenilik içermektedir.

- Ekonomik ve Parasal Birlik
- Avrupa Vatandaşlığı
- Ortak Güvenlik ve Dış Politika
- Tek Pazarın Kurulması

Maastricht Antlaşmasında alınan kararlar sonucu ekonomi ve mali politikaların birliğe üye ülkeler de yakınlaştırılması ve 1999 yılında Avrupa Merkez Bankası ile Tek Para'nın oluşturulması öngörülmüştür.

Avrupa Vatandaşlığı kavramı çerçevesinde Avrupa Topluluğu vatandaşlarına Avrupa Parlamentosu ve mahalli seçimlerde seçme ve seçilme hakkı verilmesi kararlaştırılmıştır.

Topluluğun gerek kendi içinde gerek üçüncü ülkeler karşısında işbirliğini gerçekleştirmesi, adalet mekanizması ve polisiye vakalarda ortak hareket etmesi öngörülmüştür.

Maastricht Antlaşması, AKÇT Antlaşmasının tam tersine sınırsız bir süre için akdedilmiştir. En geç 1 Ocak 1999 tarihine kadar gerçekleştirilecek Avrupa Tek Pazarı gibi geri dönülemeyecek taahhütleri de içermektedir. Hükümlerine uyulması için, Adalet Divanı gerekli tedbirlerin alınması yönünde zorlayıcı kararlar alabilir.<sup>6</sup>

Maastricht Antlaşması'nda yer alan hedeflere ulaşmak için aşağıda sayılan hususların yerine getirilmesi gerekli görülmüştür.<sup>7</sup>

- Malların girişlerinde ve çıkışlarında üye devletler arasındaki gümrük vergileri ve miktar kısıtlamaları ile diğer bütün eş etkili önlemlerin kaldırılması,
- Ortak bir ticaret politikası,

<sup>6</sup> Rıdvan Karluk , **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 2.Baskı, Eskişehir, Beta Yayınevi, 1994 , s.386-387.

<sup>7</sup> Karluk, a.g.e., s.22.

- Üye devletler arasında malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımındaki engellerin kaldırılmasının nitelediği bir İç Pazar,
- İç Pazar dahilinde rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir rejim,
- Ortak pazarın işleyişini gerektirdiği ölçüde ulusal mevzuat yakınlaştırılması,
- Bir Avrupa Sosyal Fonunu içeren, sosyal alanda bir politika,
- Ekonomik ve sosyal bütünleşmenin güçlendirilmesi,
- Çevre alanında bir politika,
- Topluluk sanayi rekabetinin güçlendirilmesi,
- Teknolojik araştırma ve geliştirmenin iyileştirilmesi,
- Trans - Avrupa ulaşım ağlarının kurulmasının ve geliştirilmesinin teşviki.

1997 yılında imzalanan Amsterdam Antlaşması ise yukarıda sözünü ettiğimiz hukuksal çerçeveyi bir bütünde toplamak amacını gütmektedir. Bu anlaşma ile Avrupa vatandaşlarının hakları güçlendirilmiş üye devletlerce paylaşılan özgürlük, demokrasi, temel özgürlükler, insan haklarına saygı ve hukuk devleti ilkeleri benimsenerek genişlemenin daha verimli ve anlamlı olması hedeflenmiştir.

Ayrıca, Avrupa Birliğinin merkez ve Doğu Avrupa ülkelerine doğru genişleme perspektifi dikkate alınarak kurumsal ve siyasal yapıların da güçlendirilmesi hedeflenmiştir.

Avrupa vatandaşları bu alan içerisinde serbestçe hareket ederken, üçüncü ülkelere karşı da, gerek sınırlarda gerek içeride gerekli önlemlerin alınacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda Amsterdam Antlaşması (1997) çerçevesinde Schengen Anlaşması imzalanmıştır.

Schengen Anlaşması kurucu anlaşmaları bütünleştirilmiş bir anlaşma olup Avrupa vatandaşlarına daha yakın hale gelen demokratik kurumları ve güvence altına aldığı temel özgürlükler ve hukuk devleti ilkeleriyle, geleceğin Avrupa'sını siyasal, ekonomik ve sosyal yönden daha güçlü bir biçimde kurulabilecek araçlara kavuşmuş olmaktadır.

Amsterdam Antlaşmasında vergi ile ilgili şu hükümler yer almaktadır;

“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.” (Madde 90)

“Üye devletlerden birinin ülkesine ihraç edilen ürünler, kendilerine dolaylı olarak veya doğrudan içerde uygulanan vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamaz.”(Madde 91)

“Muamele vergileri, Özel Tüketim Vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışındaki vergilerle ilgili olarak, diğer üye devletlere ihracatta indirim ya da vergi iadesi yapılabilmesi ve üye devletlerden yapılacak ithalata telafi edici vergi konulabilmesi, bu konuda tasarlanan tedbirlerin, ancak Komisyonun önerisi üzerine, Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunlukla daha önceden onaylanmış olmaları halinde mümkündür.”(Madde 92)

“Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komiteye danıştıktan sonra, oy birliği ile muamele vergileri, Özel Tüketim Vergileri ve diğer dolaylı vergiler ile ilgili mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik düzenlemeleri, bu uyumlaştırmanın 14. maddede öngörülen süre içinde iç pazarın oluşmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde yapar.” (Madde 93)

## **2. AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATI VE VERGİLENDİRME**

Vergilendirme geleneksel olarak ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil etmektedir. Devletler, harcamalarını ve politikalarını finanse edebilmek amacıyla vergi koymaktadırlar. Daha gelişmiş toplumlarda vergilendirme ekonomi politikasının öyle bir aracı haline gelmiştir ki, tüketici davranışının etkilenmesi, iş hayatının etkilenmesi ve ekonominin siyasetçiler tarafından arzu edilen tarafa yönlendirilmesi gibi amaçlara yönelik olarak kullanılabilir. Vergilendirme ile öngörülen ana amaçlar ise tam istihdam sağlanması, tasarrufun teşviki, tüketici profiline değişmesi, şirket tavırlarında değişiklik ve çevredir.

Vergilendirme ile öngörülen ana amaçlar ise tam istihdam sağlanması, tasarrufun teşviki, tüketici profiline değişmesi, şirket tavırlarında değişiklik ve çevredir.

Avrupa Birliği'nin bir parçası olan üye devletler açısından vergi politikalarının farklı sonuçları vardır; çünkü bunların her hareketi diğer üye ülkeler üzerinde önemli bir etki göstermektedir. Bu nedenle, vergilendirme ve vergi politikasını ilgilendiren kimi düzenlemeler, Avrupa Topluluğu'nu kuran Roma Antlaşması'nda öngörülmüştür.

Roma Antlaşmasınının 90. maddesinde "Hiç bir üye Devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulananandan, daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi

koyamaz" hükmü yer almaktadır. Bu madde ayrıca, üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerinin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme uygulamalarını da yasaklar.

Özellikle, 90. madde, üye devletlerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama prensibine uymasını sağlamayı öngörmektedir. Buna göre vergi önlemleri doğrudan ya da dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlayamaz.

Bu prensip tek pazarın temelinde yer almaktadır. Burada, aynı nitelikteki ürünler arasında farklı vergi uygulamaları yasaklanmaktadır; ancak farklılığın ürünün niteliğinde bir özellikten kaynaklanması halinde uygulamanın haklılığı söz konusu olabilir. Üye devletler yerini ya da üreticisini esas alarak bir ürünün vergilendirilmesini aynı nitelikteki ürünler arasında ayrımcılığa sebep olacak şekilde farklılaştıramazlar.

Daha belirleyici olarak, 93. madde, Avrupa Birliği Antlaşması ile değişiklik yapılmış hali ile, Konsey'in, Komisyon'un önerisi üzerine oybirliği ile hareket ederek Muamele Vergisi, Özel Tüketim Vergileri ve diğer dolaylı vergiler için, iç pazarın kurulması ve işlemlerini sağlamaya yönelik bir gereklilik olan, mevzuat uyumlaştırmasına yönelik düzenlemeleri kabul etmektedir.

Bu maddede belirtilen prensibin, önemi açıktır. Roma Antlaşması ve Avrupa Topluluğu'nun amaçları yönünde ortak pazarın işleyişi, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve dolaysız vergiler ile ilgili mevzuatı uyumlaştırmaya önemli derecede ihtiyaç gösterir. Bu vergiler, aslen mal ve hizmet üzerinden alınmaktadır ki, bunların serbest ve bozulmamış dolaşımı Tek Pazar'ın temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle, ortak pazar'ın düzgün işleyişini sağlamaya yönelik dolaylı vergilere ilişkin gerekli düzenlemelerin Konsey tarafından kabulü için Komisyon'a öneri götürülmüştür. Bu madde, Komisyon'un KDV ve Özel Tüketim Vergilerini uyumlaştırma çalışmalarının yasal temelini teşkil eder.

Bununla birlikte kural olarak, ulusal vergi politikalarına ilişkin sorumluluk ve yetki, üye devletlere aittir. Komisyon bu konuda tali bir rol oynar. Gerçekten, Topluluk, muamele vergileri ve dolaylı vergileri takipte yetkiliyken, doğrudan vergilendirme alanında açık düzenlemeler yer almamaktadır, zira üye devletler, Antlaşma yükümlülükleri çerçevesinde ulusal önceliklerini korumaktadırlar. Bu anlamda, antlaşmanın 94. maddesi, uyumlaştırmadan değil, sadece mevzuatın

yakınlaştırılmasından bahsetmekte ve bunu sadece tek pazarı doğrudan etkileyen hususlarla sınırlamaktadır.<sup>8</sup>

Bu ayırımın mantığı açıktır; Dolaylı vergiler ve muamele vergileri mal ve hizmet üzerinden alındığı için, tek pazarın işleyişi içerisinde derhal ve doğrudan bir etkiye haizdirler, bu sebepten ötürü de "uyumlaştırmaya" ihtiyaç gösterirler. Oysa, dolaysız vergiler, tek pazarın işleyişi üzerinde daha az doğrudan bir etki gösterirler, çünkü bunlar işlemlerden ziyade gelir üzerinden alınır. Etkileri olsa bile, dolaylı vergiler kadar doğrudan etkili değildirler. Bu yüzden, bu türlü bir doğrudan etkinin meydana geldiği durumlar için "yakınlaştırma" gerekli görülmüştür.<sup>9</sup>

Genel bir ifadeyle, üye devletler vergilendirme özgürlüklerine doğrudan ve dolaylı sınırlamalar getirmişlerdir. Üye devletlere getirilen doğrudan sınırlamalar şöyledir;

- Asli mevzuat örneği : Antlaşma, Adalet Divanının yorumları,
- Tali mevzuat örneği : Yönergeler (Direktifler) ve düzenlemeler.

Üye devletlerin takdirine doğrudan bir sınırlama da vergi mevzuatlarında Antlaşma hükümlerini, özellikle de Antlaşma tarafından öngörülen dört temel özgürlüğü (malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı) ve serbest rekabetle ilgili olanları ihlal etmeme şeklinde ön plana çıkar. Bu özgürlükleri ihlal etmemek ya da kısıtlamamak, üye devletlerin ulusal egemenliklerinin üstündedir. Bu yüzden iç hukuk hükümleri bunlarla uyumlu olmalıdır. Bu durumda, Avrupa Topluluğu Adalet Divanı, Antlaşma Hükümlerinin tek yorumcusu olarak önemli bir rol oynar.

Antlaşmanın rekabet hükümleri uyarınca Komisyon tek yetkilidir ve üye devletler tarafından getirilen vergi önlemlerini, Devlet Yardımı Kuralları ışığında değerlendirmekle görevlidir. Böylelikle vergi önlemlerinin iptaline ya da ortak pazarla uyumlu bulunduğuna karar verilir (87. madde). Örnek olarak, hiçbir şirket ya da ürün yararına, yararlananları rakiplerine karşı avantajlı duruma getirecek ve üye devletler arasındaki ticareti engelleyecek vergi kolaylığı sağlanamaz.

Ayrıca, üye devletler Avrupa Birliğinin tali mevzuatını, yani yönerge ve düzenlemeleri, ihlal edecek hiçbir vergi kanunu getiremezler. Örneğin, 6. yönerge ile

---

<sup>8</sup> Stefano Fantorini, **Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türk Mevzuatının Uyumu**, çev. Hakan Uzeltürk, İKV Yayını, İstanbul, 2001, s.9.

getirilen KDV'nin uyumlaştırılmasından sonra, üye devletlerin KDV ile aynı özellikleri taşıyan bir "muamele vergisi" getirmeleri yürürlükte olan yönerge ile yasaklanmıştır. Benzer şekilde, tali mevzuata aykırı Özel Tüketim Vergileri, gayri maddi hak bedelleri, sınır ötesi birleşme ve sermaye vergisi getirilemez.

Yukarıda belirtilen doğrudan sınırlandırmaların yanı sıra, üye devletlerin yetkilerine getirilmiş bazı dolaylı sınırlandırmalar da mevcuttur. Özellikle tek para birimi uygulamasının başlamasından itibaren, üye devletler arasında vergi hususunda daha güçlü bir bağlantı ve işbirliği gerekmektedir, zira bu durumda mali sorunlar, aykırılıklar ve uyumsuzluklar para değeri düzenlemeleriyle dengelenemeyecektir. Pratikte para birliğine dahil olan diğer üye devletlerinkine uyum sağlayamayan yerel vergi politikalarının korunması, bu alanda artan güçlüğe işaret etmektedir. Örnek olarak: para birliğine dahil bir üye devlet tarafından uygulanan pahalı ve enflasyonist vergi politikaları, tüm diğer ülkeler kısıtlayıcı politikaları uygularken, para değerinde devalüasyon ile daha fazla dengelenemez ve uzun vadede devam ettirilemez.<sup>10</sup>

Bu anlamda, üye devletler arasında vergi politikaları koordinasyonu ihtiyacı bütçe disiplini sağlanması zorunluluğundan kaynaklanır (İstikrar ve Büyüme Paketi). Uygulamada üye devletler, yeni vergi önlemleri getirirken (ör: indirimler) aynı zamanda kendi bütçelerindeki etkiyi de göz önüne almak zorundadırlar; zira devlet, vergi gelirlerini azaltabilir ise devlet bütçesini, Antlaşmanın 104. maddesinde belirtilen parametreleri aşan bir açıklıkla karşı karşıya getirebilir.

## **2.1. Dolaylı Vergilendirme**

Roma Antlaşması 93. maddede belirtilen esasa göre, Komisyon daha 1960'larda o dönemde var olan kademeli muamele vergisinin zararını inceleyerek, üretim ya da satım aşamasında, ortak bir "tek aşamalı vergi" getirilmesi ihtimalini araştırmıştır. Bu incelemelerin sonucunda, oluşan kanaat, kademeli muamele vergilerinin ortak pazarın rahat işleyişi üzerinde zararlı etkileri olacağı ve katma değer tabanlı bir vergi sisteminin bunların yerine geçmesinin faydalı olacağı şeklindeydi. Buna çok yakın sonuçlar, Komisyon tarafından kurulan ve Prof. Fritz Neumark tarafından başkanlık edilen Mali ve Finansal Komite tarafından da, kademeli muamele vergisinin belli emtia üzerine

---

<sup>9</sup> Fantorini, a.g.e., s.10-11.

muamele vergisi tarafından yüklenecek olan vergi yükünün tamamen hesaplanması sebebiyle uluslararası ticarete zarar verdiği belirtilerek ifade edilmiştir.<sup>11</sup>

Hem Komisyon, hem de Mali ve Finansal Komite, kademeli muamele vergisinin yerini alacak bir katma değer vergisinin kabulü için tavsiyede bulunmuşlar. Ancak burada belirtilmesi gereken husus, bu dönemde sadece tek bir üye devletin KDV temelli sisteme sahip oluşu (Fransa), diğerlerinin hepsinde ise, toplanma ve kademeleşme üzerine kurulu muamele vergisi uygulamasının varlığıdır.

Avrupa Komisyon'un ilk olarak 1960'ların sonunda sunduğu iki raporu temel alan iki KDV yönergesi çıkarılmıştır, Roma Antlaşmasının temel amacı, iç pazar niteliğinde bir ortak pazar yaratmaktı ki bu ilk yönergenin giriş bölümünde de belirtilmişti. Bunun için de üye devletlerin rekabeti bozmayacak ve mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını engellemeyecek bir "muamele vergisi" sistemini kabulü gerekmektedir. Bu sonuca ulaşmak için de, çok aşamalı artan bir vergi sistemi yerine, KDV temelli bir vergi sistemi çok daha verimli olacaktır.

İlk KDV yönergesi, üye devletlerin muamele vergilerini 1 Ocak 1970'e kadar KDV ile değiştirmelerini gerektiriyordu. Bunun yanı sıra 2. yönerge ile açıklanan prensiplere göre KDV,

- Vergilendirilebilir bir kimse tarafından, ülke sınırları içinde koşullara aykırı mal ve hizmet tedariki ve

- Malların ihracatı hallerinde uygulanacaktı.

Yeni sisteme geçiş üye devletlerin büyük çoğunluğu için büyük sorun teşkil etmedi. Belçika'da ve İtalya'da sürenin uzatılması için üç yeni yönerge gerekti ve KDV 1971 yılında Belçika'da, 1973 yılında İtalya'da yürürlüğe girdi. İlk iki yönergenin uygulanması ile uyumlaştırmanın ilk evresi tamamlanınca, çok geniş bir takdir aralığı tanınmış olduğu, özellikle de muafiyetlerle ziraat ve sınır ötesi hizmetler anlamında ortaya çıktı. Bunun sonucunda, ortak pazarın doğru işleyişi için uyumlaştırmaya devam edilmesinin gerektiği anlaşıldı.

Avrupa Birliği'nde KDV sisteminin uyumlaştırılması için bir başka sebep de, 1970'deki bir Konsey kararına müteakip, KDV'nin geleneksel gümrük vergileri ve

---

<sup>10</sup> Fantorini, a.g.e., s.12.

<sup>11</sup> Fantorini, a.g.e., s.15.



tarımsal vergiler ile birlikte Topluluğun "kendi kaynaklarından" biri haline gelmesi idi. Bilhassa, üye devletler tarafından eşit temellere dayalı olarak toplanan, KDV'nin %1'ini geçmeyen bir oranın, topluluk için, kendi kıymetini oluşturmaya yeteceği sonucuna varılmıştı. Bu da, Avrupa Birliği dahilinde, KDV vergi sistemini belirleyecek şeffaf ve uyumlu bir sisteme ihtiyacı kuvvetlendirmişti.<sup>12</sup>

Bu amaçla, 6. yönerge olarak adlandırılan yeni bir yönerge eski sistemin tüm temel mahsurlarına yönelik olmasa da, hala Avrupa Birliği KDV sisteminin esas hukuki temelini oluşturmaktadır. 1977'de kabul edildi. Bu yönergenin ilkeleri ve şartları ikinci bölümde açıklanacaktır.

KDV sistemindeki belli başlı değişiklikler, sırasıyla 1979'da, (mukim olmayanlar için KDV iadesi 1986 değişikliği ile getirildi), 1983'de, (ithalat KDV muafiyeti hakkında), 1992'de, Özel Tüketim Vergilerinin uyumlaştırılmasıyla birlikte, 1 Ocak 1993'ten itibaren işlerlik kazanacak olan Tek Pazar'ın ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak getirilmiştir.

Bu açıdan, KDV'ye ilişkin olarak, (geçiş rejimi olarak adlandırılan) bu belge, KDV sisteminde sınır kontrolünün kaldırılmasının sonuçlarını detaylı olarak incelemekte, bunun yerine temel hükümler ve iktisap prensipleri üzerine yoğunlaşmaktadır.

Tıpkı KDV gibi, tek pazarın uygulamaya açılması ile; özel tüketim ürünleri ve Özel Tüketim Vergisi için de, bu malların tek pazarda sekteye uğramadan serbest dolaşımını sağlayabilmek amacıyla uyumlaştırmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaca yönelik olarak, 1992'de Özel Tüketim Vergilerinin yapısının uyumlaştırılmasına, özel tüketim konulu malların işletilmesi, saklanması ve ulaştırılmasına dair ve aynı zamanda Avrupa Birliği içindeki oranları yakınlaştıran bir dizi yönerge kabul etmiştir.

Özel Tüketim Vergilerinin uygulama alanını uyumlaştırmak için dört yönerge kabul edilmiştir: Bu yönergeler, Özel Tüketim Vergisine konu olan ürünlerin (tütün, alkollü ürünler, petrol ürünleri gibi) kapsamını tanımlar. Bu yönergeler sayesinde, üye devletlerin hangi ürünlere Özel Tüketim Vergisi uygulayacakları ve bu vergilerin uygulama yöntemleri belirlenmiş ve böylece bu ürünlerin serbest dolaşımının üye

---

<sup>12</sup> Emrah Duran, "Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri" <http://muhasebetr.com/yazarlarimiz/e.duran/>, s.3-4. Erişim 23.04.2005

devletlerce uyumlaştırılmamış vergi sistemleri tarafından sekteye uğratılmaması sağlanmaya çalışılmıştır.

Aynı zamanda özel tüketime konu olan ürünler için minimum vergilendirme seviyeleri tespit edilerek, Özel Tüketim Vergilerinin oranlarının yakınlaştırılmasına yönelik başka yönergeler de kabul edildi. Üye devletlere özel tüketime konu olan ürünler üzerine, yönergelerde getirilen minimum seviyelerin altında olmamak şartıyla, Özel Tüketim Vergileri koyma imkânı tanınmıştır. Yönergelerde, vergilerin üst seviyeleri için hiçbir sınırlandırma olmadığından, üst seviyeler üye devletler tarafından serbestçe belirlenebilmekteydi.<sup>13</sup>

Yukarıda belirtilenlere ek olarak, özel tüketime konu olan ürünlerin topluluk içinde rahat dolaşımını sağlamak ve vergiden kaçınılmasının kaçakçılığın önlenmesinin temini amacıyla da, bir yönerge kabul edildi. Yönerge (92/12/AET) ile, ticari kuruluşlara tek pazardan sınırlı idari yüklerle, etkin bir fayda sağlama ihtiyacı ile, gerektiği zaman Özel Tüketim Vergisinin etkin olarak toplanması ihtiyacı arasında denge sağlanmış oldu. KDV gibi, tek pazarın yürürlüğe girişiyle sınır kontrolleri kaldırılınca, bir taraftan malların sorunsuz dolaşımı garanti edilebilecek, diğer taraftan da vergi kaçırma ve kaçakçılık risklerini sınırlayacak uygun mekanizmalar kurmak gerekiyordu.<sup>14</sup>

Aynı şekilde, 1992'de de, özel düzenlemeler yoluyla, Komisyon, Özel Tüketim Vergisine konu teşkil eden ürünlerin Tek Pazar içinde taşınmaları için kullanılan belgelerin standardizasyonunu da sağladı.

## 2.2. Doğrudan Vergilendirme

1960'larda, doğrudan vergilendirmeyi uyumlaştırmaya yönelik bir takım Topluluk çabaları söz konusu olduysa da, üye devletlerin muhalefeti ile karşılaşılması üzerine, KDV ve Özel Tüketim Vergisi alanlarında görüldüğü gibi, Topluluk tali mevzuatı anlamında yoğun bir uyumlaştırma, doğrudan vergilendirme alanında meydana gelmedi.

---

<sup>13</sup> "Harmonisation of the Corporate Tax Base in the European Union" **Lithuanian Free Market Institute**, Analytical Study 30.03.06,s.3. <http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l31001.htm> Erişim: 20.04.2006

<sup>14</sup> Fantorini, a.g.e., s.14-15.

Bununla birlikte, Avrupa Birliği mevzuatı 1969'lardan beri aşağıdaki belli konuların vergilendirilmesine yönelik ortak bir sisteme sahiptir.

- şirketler için sermayenin arttırılması,
- birleşmeler, malvarlıklarının devri, aktiflerin devri, hisselerin değişimi,
- ana şirkete bağlı şirket ilişkileri

Ortak şirketlerin karlarının ifte vergilendirilmesini engelleme ve doğrudan vergilendirme alanında vergi makamlarının karşılıklı yardımlaşmalarını sağlamak amacıyla, tali mevzuatta getirilmişti.

Bu tali mevzuat, şirketlerin tek pazarın avantajlarından tamamen yararlanabilmek amacıyla, farklı üye devletlerden sınır ötesi işlemler yapması halinde karşılaşılabilecek zorlukları azaltmayı hedefliyordu.

Gelir vergisi ile ilgili olarak, üye devletler, yukarıda da belirtildiği üzere, şirketler ve bireyler için gelir vergisi alanında, Topluluğun tali mevzuatı ve Antlaşmanın getirmiş olduğu prensipler dahilinde, ulusal vergi politikalarını takip edebilme yetkisini haizdirler. Bu alanda, ülkeler arasındaki vergi rekabeti, genellikle, iş hayatına uygun atmosferi sağlamak için sağlıklı bir araç olarak kabul edilmiştir. Mamafih, son yıllarda, üye devletler, bu nevi bir vergi rekabetinin yol açabileceği çeşitli negatif etkileri vergi tabanının aşınması, rekabetin bozulması ve Avrupa Birliği Devlet Yardımı Kurallarında meydana gelebilecek olası ihlalleri analiz etmeye başlamışlar ve zararlı vergi rekabetini engelleme açısından tartışmalara yönelmişlerdir.

Bu tartışmalar 1 Aralık 1997'de ECOFİN Konseyi'nin kabul ettiği "vergi paketi" anlaşmasına yol açmıştır. Bu anlaşma; işletme vergilendirmesi ile ilgili Temel Kuralları, tasarruf araçlarından ve bağlantılı şirketler arasında faiz ve gayri maddi hak bedellerinin ödenmesinden kaynaklanan geliri vergilendirmeye yönelik bir yönerge taslağı içermekteydi. Aynı zamanda, Temel Kuralların bir parçası olarak, Komisyon, 1998'in yarısından itibaren Tebliğ olarak yayınlanacak olan "Mali Devlet Yardımları" rehberleri yayımlamayı üstlenmiştir. Vergi paketi, vergi politikasına bağlı bir yaklaşım temsil etmektedir ve amacı Tek Pazardaki bozulmaları en aza indirmek ve vergi yapılarının çalışma hayatını geliştirmeye yönelik bir hal almasını sağlamaktır. Vergi paketinin ögelerinin karakteristik özellikleri sonraki bölümlerde incelenecektir.

9 Mart 1998'de ECOFİN Konseyi, Mrs. Primarola başkanlığında bir Temel

Kurallar Grubu toplanmıştır. Bu grubun amacı, bu kurallar çerçevesinde, potansiyel olarak zararlı sayılabilecek, üye devletlere ait vergi uygulamalarını incelemektir. 29 Kasım 1999'da bu grubun hazırladığı Rapor yayınlanmıştır. Bu raporda, üye devletler tarafından koyulmuş 66 adet zararlı \* "vergi uygulaması" listelenmiştir.<sup>15</sup>

Uzun süren tartışmalar sonucu, üye devletler oybirliği ile raporu sonuca bağlamışlar ve vergi paketinin içeriğini onaylamışlardır. Bununla beraber;

- Temel Kurallarda yer alan prensiplerle uyumlu yeni vergi önlemleri getirmeye,
- 2002'nin sonuna kadar var olan zararlı hükümleri kaldırmaya ya da düzeltmeye karar verilmiştir.

Tasarrufların vergilendirilmesi kapsamında 1999 yılında Helsinki'de toplanan Avrupa Konseyi, yönergenin içeriği konusunda bir neticeye varamamış ve bu yönde ortaya çıkan meselelere yönelik bir yüksek çalışma grubu kurulmuştur. Bu çalışma grubu Santa Maria de Feira'da 19-20 Haziran 2000'de, yönergenin tasarrufların vergilendirilmesi hakkındaki kilit unsurlarını onaylayarak ve vergi paketinin bir bütün paket olarak kabul edilmesini önererek ECOFIN' e raporunu vermiştir. Böylelikle paketin üç unsuru üzerinde ilerleme paralel olarak meydana gelecekti. Bu noktada Avrupa Birliği'ndeki tasarrufların vergilendirilmesi hakkındaki yönergenin kabulü halinde, bazı önemli finans merkezleri olan üçüncü ülkeler ve bağlı bölgeler karşısında, Avrupa Birliği'nin rekabet gücünü kaybedeceği sonucu ortaya çıkmıştır. Bu durum üzerine komisyonun ve Avrupa Birliği Başkanlığı'nın ABD ve diğer kilit ülkelerle (İsviçre, Liechtenstein, Monako, Andora, San Marina) bu ülkelerin, benzeri önlemleri kabul etmelerini sağlamak amacıyla müzakereye girmeleri istenmiştir.<sup>16</sup>

Bağımsız ve bağımlı bölgelerden ve sayılan üçüncü devletlerden benzer önlemlerin alınacağına dair garanti alındığında, Konsey, 31-Aralık 2002'den itibaren yönergenin kabul edilmesi konusunda karar vermiştir.

---

\* Bunlar işletme faaliyetlerinin yerlerini ilgili üye devletin genel olarak uygulayacağı seviyeye göre önemli düşüklükte etkili olan vergilendirme seviyesi (sıfır vergilendirme dahil) yolu ile, hâl hazırda etkilemekle ya da etkileyebilecek durumda olan vergiler olarak belirtilmiştir.

<sup>15</sup> Fantorini, a.g.e., s.15-16.

<sup>16</sup> Fantorini, a.g.e., s.16-17.

### 3. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİ

#### 3.1. Genel Özellikler

Bir ülkede uygulanan vergi sistemi, ülke bağımsızlığının oluşmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bir ülkenin geliri olmaksızın, izlenebilecek ekonomi politikalarından da söz etmek pek mümkün değildir. Bir ülkede izlenen vergi politikası, o ülkenin tüketimini, tasarrufunu ve daha da önemlisi üreticilerin yönlendirilmesini sağlama konusunda çok etkin bir yere sahiptir.

Vergi politikası bir ülkenin tüm ekonomi politikalarının genel bir parçasıdır. Bir ülkede izlenen vergi politikaları hangi oranda etkin olabilirse o ülkedeki milli servetin ülke bireyleri arasındaki dağılımı o derece etkin olacaktır.

Vergi politikası tüm Avrupa Birliği (AB) ülkeleri için çok önemli bir yere sahiptir. Herhangi bir AB üyesi ülkede izlenen vergi politikasında yapılacak değişiklik yalnızca o ülkeyi değil aynı zamanda AB'ye üye diğer ülkeleri de yakından etkileyeceği unutulmamalıdır. Bundan dolayı AB üyesi ülkelerin vergi politikalarını oluştururken birbirlerinden farklı davranmaları beklenemez.

AB Üyesi Ülkeler arasındaki entegrasyon sürecinin ortaya çıkardığı önemli bir gelişme de üye ülkeler arasındaki rekabetin iyice artmasıdır. Bu durumda herhangi bir üye ülkenin vergi oranlarının diğerlerinden daha yukarı tutmaya çalışması kuşkusuz rekabet avantajı yönünden büyük bir sakıncayı doğuracaktır. AB üyesi ülkelerin bu gerçekler ışığında vergi politikalarını belirlerken birbirlerinden bağımsız davranmaları düşünülemez.<sup>17</sup>

AB'nde vergi politikaları küçük yerel yönetim farklılıkları ile birlikte tüm üye ülkelerle ortak belirlenmektedir. Fakat burada unutulmaması gereken önemli nokta, AB üyesi ülkeler vergi politikalarını oluştururken AB'nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasından bağımsız davranamayacaklardır.

Roma Antlaşmasınının 269. Maddesine göre topluluğunun bütçesi tamamen kendi kaynakları ile finanse edilecektir. Bugün için AB'nin bütçesini oluşturan kaynaklar, canlı hayvancılıktan alınan vergiler, gümrük vergileri, Katma Değer Vergileri (KDV),

---

<sup>17</sup> İ. Hakkı Yılmaz, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Topluluğu Ülkeleriyle Mukayesesi ve Ahenkleştirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:60, Mayıs-Haziran, 1992. s.39.

ve Gayri Safi Milli Hasılaya (GSMH) bağı kaynaklardır.

Avrupa Birliğinde tek bir pazar yaratılması yönünde büyük çabalar olmasına rağmen yine de vergi kanununda üye ülkeler arasında tam bir uyumlaştırılmanın yapıldığı söylenemez. AB'nde vergi politikasının koordinasyonunun sağlanması yönünde atılan adımlar çok yavaş yürümektedir. Bunun en büyük nedeni ise AB üyesi ülkelerin ekonomilerindeki kompleks yapı ve Roma Antlaşmasında yer alan vergi yükümlülükleri ile ilgili düzenlemelerin değişime pek açık olmamasıdır.

İstatistikî açıdan ele aldığımızda Avrupa Birliği sahasındaki vergi yükü diğer dünya ülkelerinden (OECD ülkelerinden özellikle), çok daha yüksek olduğu söylenebilir. Verginin Gayri Safi Milli Hasılaya oranına bakıldığında, 1998 yılında %40 olan miktar Birleşik Devletler ve Japonya'dan sırasıyla 11 – 12 puan daha yüksek olup vergi bileşimi de farklıdır.<sup>18</sup>

Birçok AB ülkesi ağırlıklı olarak sosyal güvenlik paylarına, tüketim ve çevreye ilişkin vergilere önem vermektedir. Diğer taraftan OECD ülkeleri ile kıyaslandığında, kurumlar vergisi ve emlak vergileri, toplam vergi gelirlerinden çok daha düşük bir pay aldığı görülmektedir.

### 3.2. Emek Üzerindeki Vergi Yükü

AB sahasında emek üzerindeki ortalama vergi oranı, OECD ülkelerine göre %15 daha yüksek olduğu görülmektedir. Ortalama vergi oranlarının hesaplanması her ne kadar metodolojik problemlerle yüklü olup vergi yansımasındaki herhangi bir kaymayı dikkate almasa da, AB alanındaki vergilerin emek piyasaları üzerinde şiddetli bir etkiye sahip olduğu konusunda şüphe yoktur.<sup>19</sup> Emek ücretlerinin vergilendirilmesi 90'lı yıllara kadar en ağır biçimde Avusturya, Belçika, Fransa, İtalya, ve Kuzey Avrupa ülkelerinde gerçekleşmekteydi. 1990 yılından itibaren bunlarla birlikte diğer AB ülkeleri emeğe olan talebi arttırmak için ücret ve maaşlara uygulanan vergileri kısarak ve çalışma teşviklerini uygulamaya sokarak, emek üzerindeki vergi yükünü azaltma yoluna gitmişlerdir. Son zamanlarda ise emeğe olan talebi daha da arttırabilmek için emek-yoğun faaliyetler üzerindeki vergi yükünü kaldırmak gibi uygulamalar

<sup>18</sup> Isabelle Joumard, Tax Systems In European Union Countries, Copyrihght OECD, 2001., çev. Hakan Karabacak, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2002, s.66.

<sup>19</sup> Joumard, a.g.m., s.67-68.

yaygınlaşmıştır.

### 3.3. Sermayenin Vergilendirilmesi

AB ülkelerinde tasarruf araçları üzerindeki vergi oranlar nispeten düşük olmakla beraber her ülkede bu oranlar birbirine çok yakındır. Emek gelirleri ek ve artan oranlı bir vergiye tabi olurken, sermaye gelirlerine (faiz geliri, temettüleri, sermaye kazançları gibi gelirlerle) sabit oranlı vergiler uygulanmaktadır. Birçok AB ülkesi “saf” bir çift gelir vergisi sistemini değil de, emek vergilerine uygulan marjinal oranlardan genelde daha düşük olan, sabit oranlarda gittikçe artan faiz gelirleri ve sermaye kazançları vergileme sistemini benimsemişlerdir ve bu oranlar birbirlerine yakınlaşmaya yönelmektedirler. Bazı ülkelerde, sermaye kazançları minimum bir elde tutma süresi şartıyla sabit bir oranda (sıfır olabilir) vergilendirilir. Örneğin bu süre Avusturya, Almanya, Portekiz ve İspanyada 1 yıldır. Belçika ve Hollanda ise sermaye gelirlerini vergiden muaf tutmaktan yana olmuşlardır.<sup>20</sup>

Diğer yandan çoğu AB ülkesi özel bazı tasarruf araçlarının lehinde uygulamalar getirmişlerdir (vergi oranlarında indirimler yapmaktadırlar). Örneğin emeklilik tasarrufları ve konut yatırımlarında bulunan vatandaşlarına, sosyal ve ekonomik amaçlarla cömertçe vergi indirimleri uygulamaktadırlar.

### 3.4. Tüketim Vergileri

AB sahasında tüketime konu olan vergilerin vergi oranları ortalama olarak diğer bir çok OECD ülkesinden daha yüksektir. Bu sadece verginin GSYİH'ya daha yüksek oranını değil ağırlıklı olarak tüketim vergilerine dayanan bir vergi karışımını da yansıtır. 2000'li yılların başında, AB sahasında tüketime dayalı vergileri, toplam vergi gelirleri içindeki payı sırasıyla %19 ve %16 olan Japonya ve Birleşik Devletler ile kıyaslandığında %30 dur, ve KDV, AB alanındaki mal ve hizmetlerden alınan toplam vergi gelirleri içindeki %60'lık payla baskın bir rol oynamaktadır. Ortaya çıkan bazı idari sorunlara rağmen ağırlıklı olarak tüketim vergisine dayanmanın birçok üstünlüğü vardır:<sup>21</sup>

- Tüketim vergileri tasarruf ve yatırım kararlarına karşı göreceli olarak

---

<sup>20</sup> Joumard, a.g.m., s.79.

tarafsızdır.

- İthalat ve yerli üretim arasında ayırım yapmazlar ve dış rekabeti barış ilkesine bağlı oldukları sürece etkilemezler.
- İşçi, transfer ve sermaye gelirlerini simetrik bir uygulama sağlarlar, böylece çalışmayı daha çok teşvik ederler ve yatay eşitlik kriterini gelir vergilerinden daha iyi karşılarlar.

Tüketim vergileri oranlarındaki uluslar arası farklılıklar sınır alanları ve birkaç mal ve hizmet üzerindeki sınır ötesi ticarete önemli bir etkiye sahip olabilmesine rağmen, tüketim seçimlerini çok fazla etkilememektedir. AB alanı içinde KDV oranları %3 ile %25 arasında değişmektedir. Özel Tüketim Vergisi yelpazesi ise daha geniştir ve hem sınır ötesi alışverişe hem de kaçakçılığa yol açabilmektedir. Örneğin İngiltere'nin tütün ve alkol üzerine koyduğu ÖTV, Belçika ve Fransa'dakilere göre oldukça yüksektir. Bu da, örneğin 1998 yılında İngiltere'nin 1.7 milyar Sterlin civarında tütün kaçakçılığında doğan ÖTV ve KDV kaybına yol açmıştır.<sup>22</sup>

E-ticaret işlemlerinin son yıllardaki gelişmesiyle paralel olarak mevcut KDV sisteminde hayat bulan potansiyel ayrımcılıklara yeni ve uluslar arası bir boyut getirdiği ortadadır. On-line teslimi yapılan hizmetler için, e-ticareti vergilendirmede uluslar arası uygulamalar AB on-line satıcılarına ve AB alanı içerisindeki yüksek KDV oranının tedarikçinin yerleştiği ülkede yürürlükte olmasından kaynaklanmaktadır (bunu menşe ilkesi olarak adlandırabiliriz). Böylece düşük KDV oranlı AB ülkelerindeki on-line satıcılar yüksek KDV oranlı ülkelerdekiler üzerinde rekabetçi üstünlüğe sahip olurlar. Ek olarak, AB on-line satıcıları AB dışındaki ülkelerle karşı karşıya kaldıklarında bir çifte rekabetçi dezavantajdan zarar görebilmektedirler. Örneğin, eğer bir AB müşterisi bir AB on-line satıcısından bir yazılım alır ve yüklerse KDV uygulanacaktır. Tam tersi eğer tedarikçi AB dışından ise bu işlem vergiden muaftır. (AB alanı dışındaki bir müşteriye satılan hizmetler KDV'ye tabidir).

On-line teslimi yapılan hizmetler üzerindeki buna benzer ayrımcı etkileri bertaraf etmek amacıyla Avrupa Komisyonu Haziran 2000'de, AB dışından bir e-ticaret tedarikçisinin özel müşterilerine hizmet sunarken en az bir AB ülkesine kaydolmasını

---

<sup>21</sup> Joumard, a.g.m., s.73.

<sup>22</sup> Joumard, a.g.m., s.75.



ve satışlarında bu ülkenin kurallarına göre KDV yüklenmesini gerektiren bir direktif önerdi. Birçok AB ülkesinin desteğiyle ve oy birliği ile bu direktif kabul edilse de şu anda e-ticarette KDV'yi ele alan ve uzlaşma sağlanmış hiçbir yaklaşım henüz yoktur. Özetleyecek olursak, KDV'ye kayıtlı yabancı işletmelere yapılan satışlar için mallar vergiden muaf olarak ihraç edilirler. Alan işletme ithalatı beyan eder ve onun üzerinden KDV öder. KDV'ye kayıtlı olmayan ithalatçı firmalar tüketici olarak işlem görürler. Diğer bir AB ülkesindeki müşterilere satışlar için firmalar varış ülkesindeki KDV'ye kaydolmalıdırlar ve bu ülkenin KDV oranını uygulamalıdırlar. Bununla beraber küçük ölçekli satışlar için tedarikçi ülkedeki tüketim vergisi oranı uygulanır.<sup>23</sup>

#### 4. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Vergi yakınlaştırılması, vergi uyumlaştırılması, vergi ahenkleştirilmesi ya da vergi harmonizasyonu olarak ifade edilen bu terime, bu tez çalışmasının devamında çeşitli tanımları verilecek ve geniş incelenmesi yapılacaktır. Yukarıdaki ifadelerden daha çok vergi uyumlaştırması terimi kullanılacaktır. Önce uyumlaştırma kavramı üzerinde duralım.

##### 4.1. Uyumlaştırma Kavramı

Uyumlaştırma, ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları etkisiz kılmak amacı ile üye devletlerin gereken hukuki ve idari önlemleri ve bunu temin edecek tedbirleri kendi istekleri doğrultusunda yapmalarıdır. Diğer bir deyişle, uyumlaştırma, hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin ve malların üye devletlerarasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için milli hukuk sistemlerinde yapılan değişiklikler olarak tanımlanabilir.<sup>24</sup>

Vergi uyumlaştırması kavramının bazı tanımlamalarını sıralayacak olursak;

- Vergi uyumlaştırması, aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu

<sup>23</sup> European Commission – Taxation and Customs Union, “VAT – The Place Of Supply Of Services To Non-Taxable Persons”, **Consultation Paper**, Brussels, 2005, s.6-7. (Bu makale Avrupa Komisyonu resmi web sitesinde yayınlanmış olup, 4 Nisan 2005 tarihindeki dokümana dayanmaktadır). [http://europa.eu/tax\\_customs\\_b/vat\\_pos0doe.pdf](http://europa.eu/tax_customs_b/vat_pos0doe.pdf)

<sup>24</sup> Enver Çakan, "Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması ", **Maliye Dergisi**, sayı: 107, Mart-Nisan, 1992, s.16.

münasebetlerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yaptıkları çalışmaları ifade etmektedir.

- Vergi uyumu sadece vergi oranlardaki uyum değil, matrahlarda da uyumun sağlanması demektir. Dolaylı vergilerde AB devletlerinde matrahı oluşturan faktörler bazı küçük istisnalar dışında benzer şekilde tanımlanmıştır.

- Vergi uyumlaştırması kavramını esas olarak iki şekilde yorumlama imkânı vardır; birinci yorum tarzına göre, uyumlaştırma vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesini ifade eder. İkinci bir yorum tarzına göre uyumlaştırma, vergilemedeki farklılıkları ortak pazar dahilinde rekabet eşitliğini bozdukları oranda gidermeyi hedef alır. Birinci alternatif hayal olmaktan öteye gidemez. Çünkü vergiler üye devletlerdeki mükelleflerin sosyal durumlarının da etkilediği tarihsel bir olgudur.<sup>25</sup> Zaten AB anlaşmaları da böyle bir şey öngörmemiştir. Vergi uyumlaştırması deyince ilk akla gelen daha çok vergi oranlarında bir yakınlığın oluşturulması olmaktadır. Oysa bununla birlikte vergi uyumlaştırması gelirden, servetten ve harcamadan aynı tip vergilerin alınması ve aynı isim altında da olsa farklı etkiler oluşturan vergilerin uygulanmamasıdır. Bir ekonomik bütünleşme şekli olan AB, bu hedefine ulaşabilmek için çeşitli uyumsuzlukları ortadan kaldırmak zorundadır. Vergi uyumlaştırması da bunlardan sadece bir tanesidir. Yani vergi uyumlaştırmasının başlı başına bir hedef değil, sadece ekonomik bütünleşmeye ulaşmak için kullanılan bir araç olduğunu söyleyebiliriz.

#### **4.2. Vergi Uyumlaştırması Kavramının Terminolojideki Yeri**

Roma Antlaşması'nın 99. maddesinde dolaylı vergilerin "Uyumlaştırılmasından" söz edilmektedir. 100. maddede ise, mevzuatların birbirine "yakınlaştırılmasından" söz edilmektedir. Diğer bir çok maddede geçen bu kavramların yerine bazı maddelerde (54,56,57,70) ise, koordinasyon ifadesine yer verilmiştir. Literatürde bu kavramların farklı anlamlarda kullanıldıkları belirtildikten sonra kavramların ele alınan konunun özelliklerine göre seçildikleri ifade edilmiştir.

Diğer yandan literatürde uyumlaştırmanın eşitleme anlamına gelmediği savunulur. Eşitleme vergi sisteminin ve vergi oranlarının gittikçe artan biçimde aynı

---

<sup>25</sup> Çakan, a.g.m., s.50.

düzele getirilmesini ifade eder. Ekonomik hayatın hiç bir bölümünde bulunmayan eşitliğin vergilendirme alanında oluşturulması gereksizdir. Çünkü vergi sistemleri, tarihi ve kültürel sürecin bir ürünüdür. Uzun bir alışkanlık süresi içinde yükümlülerin psikolojileri, ekonomik ve sosyal alışkanlıkları ile bütünleşir. Bu nedenle vergi sisteminin tamamen eşitlenmesi sadece ekonomik ve sosyal yapıların eşitlenmesini değil, psikolojik ve sosyolojik davranışlarda da benzerliği gerektirir.

Koordinasyon ise, gerçek ve temel farklılıklara dayanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında uyumlaştırmanın eşitleme ile koordinasyonun arasında yer alan bir kavram olduğu, konuyu inceleyenler tarafından ifade edilmiştir. Uyumlaştırma mevzuatın birbirine yakınlaştırılmasına oranla daha geniş kapsamlıdır. Uyumlaştırma, bir sistemi oluşturan hukuki kuralların düzenlenmesini ifade ettiği halde, mevzuatın birbirine yakınlaştırılması tek tek hukuki kuralların düzenlenmesi anlamını taşır.<sup>26</sup>

Öte yandan uyumlaştırma "hukukların ve sosyal sistemlerin uyumlaştırılması" anlamını taşır. Yani, sadece hukuki bir uyumlaştırmayı değil. Bütün sosyal sistemleri kapsamaktadır.

### **4.3. Vergi Sistemlerinin Birbirine Yakınlık Derecesinin Analizi**

Uyumlaştırma konusunda ilk akla gelen soru uyumlaştırmanın ne kadar olacağıdır. Bunun kısa cevabı, ortak pazarın işleyişini sağlayacak ve ticaret sapmalarını önleyecek veya serbest rekabeti engellemeyecek etkinlikte bir yakınlaştırma olacaktır. ABD'de eyaletler arasında % 5'e kadar olan fark aşırı bir olumsuzluk oluşturmamaktadır. Yani vergi oranlarının aynı olması şart değildir. Diğer faktörler nedeniyle tüketici vergi oranı farklılığından kaynaklanan fiyat farklılıklarına karşı nispi olarak duyarsızdır. Ancak bunu AB'ye uyguladığımızda: belirlenen oran ile uygulanan oran arasında +/- % 2.5 oranının geçerli olacağı söylenebilir. Mesela standart oran %16.5 ise, AB 'nin kabul ettiği oran, %14 ile %19 arasında değişecektir.<sup>27</sup>

Satışlarda fiyatı belirleyen çok çeşitli etmen bulunmasına rağmen: rekabet sonucu fiyatlar belirli bir ortak düzeye iner. Bu gibi durumlarda vergi seviyesindeki küçük farklar da ticaretin gerekleri açısından ortadan kalkar.

<sup>26</sup> Mualla Öncel , *Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması*, Ankara, Mayıs 1989. s.13.

<sup>27</sup> Öncel, a.g.e., s.56.

AB'de henüz bu noktaya gelinememiştir. Vergi oranları üye devletlerde hala birbirlerine göre bazı farklılıklar içermektedirler. Ayrıca verginin GSMH içindeki payı da istenilen düzeyde ve yakınlıkta değildir.<sup>28</sup>

Belirli ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılmasında vergi sistemlerinin mutlaka birbirinin benzeri olması zorunlu değildir. Önemli olan bütünleşmiş ekonomiler içinde ortak harekete geçmekte aynı ölçüde etkili olan önlemleri sağlamak üzere benzer davranış ve etki şartlarının oluşturulmasıdır. Bu nedenle uyumlaştırmanın maliye politikasından ayrı olarak düşünülmesi mümkün değildir.<sup>29</sup>

#### 4.4. Uyumlaştırma Yöntemleri

Bilindiği gibi, dolaylı vergiler tüketimden, dayanıklı mallardan alınan vergilerin, bunların satıcısından yada üreticisinden alınması, fiyatlara kısmen yada tamamen katılarak son kullanana aktarılması şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu vergiler, bir ülke içindeki mal alışverişlerini etkilediği gibi ülkeler arası alışverişleri etkileyen önemli bir faktördür.<sup>30</sup>

Serbest rekabeti bozan, mal ve sermaye hareketlerini sınırlayan mali nitelikli düzenlemelerin değiştirilmesi veya kaldırılması amacıyla yapılan mevzuat çalışmalarına vergi uyumlaştırılması adı verilmektedir.<sup>31</sup> Avrupa birliği mevzuatında da ayrımcı vergiler ile mal ve sermaye hareketleri üzerindeki sınırları ortadan kaldırmak amacıyla uyumlaştırma çalışmaları gerek üye ülkeler arasında gerek üyelik başvurusunda bulunan ülkeler nezdinde devam etmektedir.

AB içinde uyumlaştırmaya ilişkin çeşitli görüşler mevcuttur. Bazıları tüm sistemin uyumlaştırılması gerektiğini savunurlar. Bu sisteme göre, ya AB kökenli gelirler için, tek bir AB vergisi ya da mevcut problemleri çözecek yeni bir vergi sistemi öngörülmektedir. Fakat buradaki en büyük sorun. Uyumlaştırılmış AB vergi sisteminin yapısının nasıl olacağı ve vergi gelirinin nereye aktarılacağıdır. Burada da en geçerli yol, toplanan vergilerin milli hükümetlere dağıtılmasıdır.

<sup>28</sup> Zeki Tüyen. "Avrupa Topluluğunun 1992 Tek Pazar Hedefi". *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 121. Eylül 1991, s.44-45.

<sup>29</sup> Çakan, a.g.m., s.51.

<sup>30</sup> Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, "Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", Alfa Yayınevi, Bursa, 2004, s.93.

Tek bir vergi sistemi ise, gerek anlaşmalarda oybirliğinin istenmesi dolayısıyla bunun zor sağlanacağı ve gerekse sağlansa bile ileride üçüncü devletlerin vergi oranlarını düşürmeleri ve yeni üye katılımı halinde yeni bir oybirliğine ihtiyaç duyulması nedeniyle kabul görmemektedir. Bu konuda diğer bir yaklaşım da vergi sistemlerini uyumlaştırmak için dışarıdan hiç bir müdahalede bulunmamak ve uyumlaşmayı doğal haline bırakmaktır. Zamanla rekabet dengeleri vergi oranlarının benzer düzeyde olmasını sağlayabilir. Yine de bu konunun hiç bir ortak kuralı olmayacağı için. üye devletler kendi çıkarları doğrultusunda bazı yatırımcılara teşvik edici ayrıcalıklar sağlayabilirler. Bu ayrıcalıklar sağlandığı sürece AB vergi sistemleri hiç bir zaman uyumlaşmayacaktır ve AB'nin rekabet gücü zamanla azalacaktır. Diğer bir görüş ise, yarı uyumlaştırmadır. Bu görüşe göre ise vergi oranlarının uyumlaştırılması ilk akla gelen çözümdür. Oysa iki AB Ülkesinde vergi oranları aynı olsa bile vergi yükümlüsüne çıkacak fatura amortisman oranlarının farklılığı, teşvik kanunları ve kredileri nedeniyle çok farklı olabilir. Bu nedenle vergi oranları uyumlaşsa bile, yapılacak yatırımları etkileyecek kararlar konusunda devletler serbest olacakları için vergi oranlarının uyumu tek başına bir çözüm değildir. Yarı uyumlaştırma hakkında diğer bir görüş de yatırımları ve vergi stratejisini etkileyen kararların uyumlaştırılmasıdır. Bu durumda rekabet dengeleri yardımıyla zamanla devletlerin vergi oranlarının uyumunu sağlayacağı savunulmuştur. Vergi sistemlerinin uyumlaştırılması bu konuya ileri sürülen diğer bir görüştür. Buna göre AB devletlerinde aynı etkiye sahip vergilerin ortak olanların uygulanması gerekir. Yani tüm AB devletlerinde aynı vergi sisteminin uygulanması gerekmektedir.<sup>32</sup>

Tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerin, malların serbest dolaşımı üzerindeki doğrudan etkileri konusu, Avrupa Birliği kurucu antlaşması yapımcılarının da dikkatini çekmiş ve Avrupa Birliği kurucu antlaşmasının 99. maddesi bu alanda vergi uyumlaştırılması yapılmasına imkân tanıyacak şekilde düzenlenmiştir. Bu çerçevede tüketim vergileri kapsamında, harcamalar üzerinden alınan genel vergiler anlamındaki

---

<sup>31</sup> Mehmet A. Özyer.,” Özel Tüketim Vergisi Tasarısı Hazırlıkları”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2002, Sayı 246, s..28

<sup>32</sup> Kamil Güngör, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan, 2002, s.51.

“işlem hacmi üzerinden alınan vergiler” ile analitik nitelikteki “ Özel Tüketim Vergileri” ayrımı ile karşılaşılmaktadır.<sup>33</sup>

İşlem hacmi üzerinden alınan vergiler, ortak pazarın sağlıklı işleyebilmesi ile doğrudan ilişkili vergi görünümünde ortaya çıkmış AB kurucu antlaşmasının 95'ten 98'e kadar olan maddeleri bu konuya tahsis edilmiştir.

Bu konuda yapılması gereken çalışmalar iki aşamalı olarak düşünülmüş, birinci aşamada vergilerin yapısının bir örnekleştirilmesi (oranlar farklı kalmak kaydı ile), ikinci aşamada da somut bir şekilde gümrük geçişlerinde vergi iadesi, vergi oranlarının uyumlaştırılması ve adı geçen gümrüklerdeki vergisel düzenlemelerin kaldırılması planlanmıştır.<sup>34</sup>

Bu programın birinci aşamasını oluşturan vergi yapılarının bir örneklemesi KDV'ye geçiş sayesinde 1967-1977 yıllarında yapılan düzenlemelerle sağlanmış, bununla birlikte vergi oranlarının uyumlaştırılması Tek Pazar çalışmaları sırasında harcanan yoğun çabalara karşın gerçekleştirilmemiş ancak oranların yakınlaştırılması 1993 yılı başında sağlanabilmiştir.

Özel Tüketim Vergileri, işlem hacmi üzerinden alınan vergiler ile birlikte doğrudan doğruya ekonomik politikalara bağlı olduğu ölçüde milliyete dayalı ayrımcılık yaratarak ya da sürdürerek üye devletler arasındaki rekabeti önemli ölçüde bozan bir yapıda tesis edilmişlerdir. Bu vergilerin topluluk tarafından dört kategoriye ayrılarak ele alındığı görülmektedir.<sup>35</sup>

- Uyumlaştırılması gereken Özel Tüketim Vergilerinin belirlenmesi,
- Uyumlaştırılmadan önce yapılarının daha derinlemesine araştırılması gereken Özel Tüketim Vergilerinin belirlenmesi,
- Uyumlaştırılması gerekmeksizin varlıklarını sürdürebilecek Özel Tüketim Vergilerinin saptanması,
- KDV ile ikame edilecek Özel Tüketim Vergilerinin belirlenmesi.

Bu aşamalardan sonra Özel Tüketim Vergileri alanındaki uyumlaştırma çalışmalarına başlanmıştır.

---

<sup>33</sup> İbrahim Hüvez ve Abdurrahman Uyar, “Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1996, sayı: 183, s..84.

<sup>34</sup> Tokathoğlu, a.g.e., s.98.

<sup>35</sup> Hüvez ve Uyar, a.g.m, s.85.

#### 4.5. Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırmasının Amacı ve Gerekliği

Vergi uyumlaştırmasının amacı aslında Roma Antlaşması'nın 2. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre: "AB'nin görevi ortak bir pazarın kurulması ve ye devletlerin ekonomi politikalarının giderek yakınlılaştırılması yoluyla AB'nin bütününde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde geliştirilmesini, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı, yaşam standartlarının hızla yükseltilmesini ve AB'nin bir araya getirdiği devletler arasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır."

Burada AB'nin amaçları genel olarak açıklanmıştır. Vergi uyumlaştırması da bu amaca yönelik olarak kullanılan araçlardan birisidir.

Avrupa Tek Senedi ile hüküm kazanan iç pazarın oluşturulmasında vergilerin uyumlaştırılması büyük önem taşımaktadır. Vergi uyumlaştırılmasında ye devletler arasında rekabet eşişsizliğini kaldırmak, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımın sağlamak ve bu kişilerle sermayenin ye devletlerden herhangi birisinde ekonomik faaliyette bulunmasının sağlanması ve rant farklılığını yok etmek, temel hedef olduğuna göre vergilerde uyum sağlamak, ortak pazara ye devletlerle birlikte siyasi ve ekonomik tek bir ülke gibi düşünmekle eşişdeğer sayılmaktadır. Bu yüzden verginin konusu, mükellefiyet, matrah muafiyet ve istisnalar, indirimler, gelirin aile fertleri itibariyle toplanarak vergilendirmek üzere beyanı, stopaj usulü ve özel haller vergi oranı gibi hususlar mümkün olduğunca yakınlılaştırılmalıdır.<sup>36</sup>

Roma Antlaşması'nın vergilendirme ile ilgili kuralları, milli mevzuata göre, sonradan çıkarılmış olsa bile, öncelikle uygulanır. Roma Antlaşması'nın doğrudan etki oluşurmaya elverişli maddeleri kesin olan ve ye devletlerin takdirine yer bırakmayan kurallar içeren hükümleridir. ye devletlere belirli konularda kaçınma yükümlülüğü getiren emredici nitelikteki hükümler, bu anlamda doğrudan etkilidir.<sup>37</sup>

1992'ye kadar gerçekleştirilmesi öngörülen gerçek bir iç pazarın oluşturulmasında vergi uyumlaştırılmasının büyük önemi vardır. Dolaysız vergiler alanında ye devletlere ait işletmelerin dengeli bir rekabet içinde vergi yüklerinin birbirine yakınlılaştırılması gerekmektedir. Dolaysız vergilerde bir uyumlaştırmaya gidilmemesi halinde bir maliyet unsuru olarak kabul edilen vergi yükleri, üretim

<sup>36</sup> Güngör, a.g.m., s.52.

<sup>37</sup> Güngör,a.g.m., s.53.

faktörlerinin maliyet fiyatlarını etkileyecek ve üreticilerin AB'de eşit rekabet şartları içinde mücadele etmeleri ortadan kalkacaktır.<sup>38</sup>

AB'de vergi politikasının amacı, üye devletler arasında vergi ile ilgili sorunları ve tamamen AB'ye özgü sorunları çözüme ulaştırmaktır. Bu sorunların çözümü için çeşitli yöntemler uygulanmaktadır;<sup>39</sup>

- Ortak kural olmadığı ölçüde vergi uyumlaştırılması yoluna gidilmemesi,
- Sınırlarda AB'nin geliştirilmiş yöntemlerini uygulamak.
- AB içinde homojenleştirilmiş bir vergi alanının kurulması amacıyla ve mevcut vergileme farklılıklarının AB yapılaşmasını engellediği ölçüde mevzuat uyumlaştırılmasına ve ortak kurallar oluşturulmasına yönelik çalışmaların yapılmasıdır.

Üst mevzuatın dışında, tamamen farklı milli hükümlerin varlığı ve vergi otoriteleri tarafından yapılacak farklı muameleler, sonuçta değişik etkilere sebep olabilir. Bunlardan kaçınmak için, milli yönetimler uyumlaştırılmış bir üst mevzuat oluşturma konusunda tereddüt etmemelidir. Bu yapılanma temel prensipler olan aşağıdaki hükümleri içermektedir.

- Üst mevzuatın olabilirliği kanun tarafından garanti altına alınmalıdır. Böylece mevzuatı garanti etmek vergi otoritelerinin tedbirlerini de garanti etme anlamına gelmeyecektir.

- Mevzuatta itiraza maruz kalabilecek istisna kurallar tüzük tarafından açık bir şekilde tanımlanmalıdır.

- Üst mevzuata sahip olma fırsatı hususi problemler ve özel vergilerle sınırlandırılmamalıdır. Fakat prensip olarak bütün vergilerle ilgili mevzuatı çıkarmak mümkün olmalıdır.

- Mükelleflerin makul bir zaman diliminde mevzuatı benimseyip işlerliği konusunda emin olmalarını sağlamak gerekmektedir

- Mali otoriteler mevzuatla oluşan duruma bağlı kalmalıdır ki böylece mükellefler iyi niyet konusunda güven sahibi olabilsinler. Kanunda sonradan yapılacak herhangi bir değişiklik, önceki döneme ait herhangi bir etkide bulunmadan yapılmalıdır.

- Arzu edilen şudur ki, mevzuatın içeriğine itiraz hakkı olmalı. Bu itiraz hakkı

---

<sup>38</sup> Güngör, a.g.m.,s.53.

<sup>39</sup> Güngör, a.g.m., s.54.



resmi ve idari olarak pratiğe uygulanabilmelidir.

- Yine, kanunun tekdüze uygulanmasını sağlamak için bir vergi mevzuatı ilan metodu oluşturulması arzu edilir.

Dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çabaları Roma Antlaşmasının imzalanmasından kısa bir süre sonra başlamıştır. Bunun nedeni satış vergilerinin nispi fiyatların oluşmasında ve böylece serbest rekabet üzerindeki etkisidir. Gerçekten de üye devletlerin satış vergileri ile oynamak suretiyle malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını, dolayısıyla ticaretin yönünü değiştirmeleri ve ortak pazarda geçerli olması gereken serbest rekabeti olumsuz yönde etkilemeleri mümkündür.<sup>40</sup>

99. maddenin yorumu, AB vergisinin oluşturulmasında ana kaynağın dolaylı vergiler olacağı yolundadır. Dolaylı vergiler fiyatları doğrudan etkilediğinden rekabet eşitliği için bu vergileri denkleştirmek önem arz etmektedir.

---

<sup>40</sup> İ. Hakkı Yılmaz, a.g.m., s.42.

## II. BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYLI VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

#### 1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMA POLİTİKASI

Roma Antlaşmasının hükümleri incelendiğinde vergi hükümlerinin, "Topluluğun Temelleri" başlığında değil, "Topluluğun Politikası" başlığı altında düzenlendiği görülür. Vergi hükümleri, üçüncü kısımda rekabet kurallarından sonra sıralanmıştır. Bu düzenleme biçiminde vergi uyumlaştırması, AB için ulaşılmaması gereken bir amaç değil, Antlaşmada belirlenen amaçlara ulaşmak için kullanılacak bir araç olarak düşünülmektedir.

Vergi hükümlerinin rekabet kuralları ile ilgili hükümlerin hemen arkasından gelmesi, bu kuralların ulusal vergi yapılarındaki farklılıkların, rekabet dengesini bozmaması ve Gümrük Birliği'nin işleyişinin engellenmemesi amacına yönelik olduğunu göstermektedir. Nitekim Adalet Divanı'nın çeşitli kararlarında, vergi hükümlerinin amacının gümrük vergilerine ve eş etkili vergilere konulan yasaklamalarda belirli vergileme usulleriyle bulunabilecek boşlukları doldurmak böylece malların serbestçe dolaşacağı bir ortak pazarın kurulmasına yardım etmek olduğu açıkça belirtilmiştir.

Roma Antlaşmasının 189. maddesi Konsey ve Komisyonun görevlerini yerine getirmek üzere ve Antlaşmaya uygun olarak tüzük ve direktif çıkarmalarını kararlar almalarını, tavsiye ve görüş bildirimlerinde bulunmalarını hükme bağlamıştır. Bu maddede tüzüğün genel bir kapsama sahip olduğu, tümüyle bağlayıcı ve üye devletlerde doğrudan uygulanabilir olduğu, kararın ilgili bulunduğu kişiler için tüm unsurlarıyla bağlı olduğu, tavsiye ve görüşlerin ise bağlayıcı nitelikte olmadıkları belirtilmiştir.<sup>41</sup> Direktif ise "Üye devletleri varılacak sonuç açısından bağlamakla birlikte, biçim ve

---

<sup>41</sup> Şenol Cudin, "Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi", Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar, **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını**, Ankara, 1988, s.84.

araçları seçme yetkisini ulusal kurumlara bırakan" bir düzenlemedir.<sup>42</sup>

Roma Antlaşması'nda dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili özel bir hüküm bulunmadığı için, bu alanda mevzuatların yakınlaştırılması ile ilgili hükümler geçerli olur. Bu hükümler çerçevesinde mevzuatların yakınlaştırılması ortak pazar kurulmasını ve işleyişini doğrudan etkileyen hükümler bakımından yapılır.<sup>43</sup>

### 1.1. Avrupa Birliği Vergi Politikasının Gelişimi

Avrupa Topluluğu, Roma Antlaşması ile kurulduğu zaman, başlangıçta muamele vergilerinin ve Özel Tüketim Vergilerinin üye devletler arası ticareti, kurumlar vergisinin de üye devletler arasındaki sermaye hareketlerini engellediği düşünülmüştü. Gelir vergisinin ise sermaye ve işgücü hareketlerini engellemekle birlikte üye devletlerin ulusal yetki alanlarında bırakılması uygun görülmüştü.<sup>44</sup>

Avrupa Birliğinde iktisat ve maliye politikalarını ortak politika alanı olarak kabul etmeyen Roma Antlaşmasında, Avrupa birliğinin milli devletlerde geçerli olan anlamda ekonomik ya da sosyal amaçlı asli nitelikte bir vergi politikası yoktur denebilir.<sup>45</sup> Yani AB, vergi aracını, birlik düzeyinde gelir dağılımını iyileştirmek, kaynak kullanımında etkinliği, ve fiyat istikrarını sağlamak, istihdamı geliştirmek gibi ekonomik ve sosyal amaçlarla kullanamaz. Buna rağmen, AB'nin izlediği ya da izlemesi gereken temel politikaların hemen tümünün vergilendirme ile ilgili belli yönleri ya da sonuçları vardır. Örneğin, malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının, tarım, ulaştırma ve rekabet politikaları ile bölgesel politikaların vergilendirme ile ilişkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla, AB'nin mali ihtiyaçlarının ve bütünleşmenin gerektirdiği vergi düzenlemelerine ihtiyaç vardır.<sup>46</sup>

AB'de ekonomik ve parasal birlik, üye ülke ekonomilerinin dengeli bir biçimde bütünleşmesini öngörmektedir. Söz konusu denge üye devletler arasında vergi politikalarının uygulama farklılıklarından dolayı ciddi bozulmalarla karşı karşıya gelebilmektedir. Bir AB ülkesinin diğerine göre bir "vergi cenneti" olması diğerlerinin

<sup>42</sup> Avrupa Birliği Sözlüğü, [www.ceterisparibus.org/labsozlugu...](http://www.ceterisparibus.org/labsozlugu...)

<sup>43</sup> Cudin, a.g.m., s.85.

<sup>44</sup> Güngör, a.g.m., s.67.

<sup>45</sup> Nami Çağan, "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri, Avrupa Birliği El Kitabı, **TCMB Yayını**, Mart 1995, s.147.

<sup>46</sup> Güngör, a.g.m., s.67.

aleyhine olacak şekilde bütün sermayenin ve yatırımların bu ülkeye kayması ile sonuçlanabilir.

AB'de vergi politikasının tümünü kapsayan bir politikanın olmamasının iki gerekçesi vardır, bunlar vergi politikası ile devletin egemenlik hakları arasında mutlak bir ilişki olduğu için yeterli yetkinin AB'ye verilmemiş olması ve AB'nin kurucu anlaşmaları yapılırken dikkatlerin mal serbest dolaşımı alanına dönük olarak bir gümrük birliğinin oluşturulması üzerine yoğunlaşmasıdır. Dolayısıyla AB'de ortak bir vergi politikası yerine üye devletlerdeki mevcut vergi sistemlerinin meydana getirdiği farklılıkların giderilmesine yönelik bir politika geçerli olmuştur. AB'de vergi uyumlaştırması Konseyin çıkardığı direktiflerle yapılmaktadır. Bu durum, 100. maddede öngörülmüştür.<sup>47</sup>

AB 'de vergi politikası ile üye devletlerin vergi sistemlerinin karşılıklı işleyişinde üye devletler AB hukukuna saygılı olmak zorundadırlar. Bunun için üye devletler AB vergi politikası çerçevesinde kendi vatandaşları ile diğer üye devletlerin vatandaşlarına farklı vergi uygulaması yapamazlar. (Yani ayırıcı vergi uygulaması yapamazlar.) Vergi uygulaması konusu AB'nin kendi gelir kaynağını oluşturması dışında üye devletlerin egemenliğine bırakılmıştır. Dolayısıyla her üye ülke kendi vergi sistemini korumaktadır. Bunun sonucunda AB içinde vergi farklılıkları devam etmektedir.<sup>48</sup>

AB'de vergi politikasının oluşmasında Neumark Raporunun önemi büyüktür. Şimdi bu rapor hakkında bilgi verelim.

## 1.2. Neumark Raporunun Önemi

Neumark Raporu, Avrupa Birliği'ndeki vergi politikasının temelini oluşturmaktadır. 1962'de yayınlanan bu raporda Avrupa Birliği'nde ideal tek bir vergi sistemi kurulamayacağı açık bir şekilde ortaya konmuştur. Bu sebeple Avrupa Birliği'nde ana hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek mevzuat farklılıklarına izin verilebileceği ilke olarak kabul edilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak AB'de vergilerin homojenleştirilmesi amaçlanmamış ve milli mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir

---

<sup>47</sup> Karluk, a.g.e., s.204.

<sup>48</sup> Karluk, a.g.e., s.204.

uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir.<sup>49</sup>

Neumark Raporu, Roma Antlaşması'nın ilgili maddelerine dayanarak Avrupa Birliği'nin refah düzeyinin yükseltilmesi için vergi farklılıklarının kaldırılması gerektiği tezini ileri sürmüştür. Bu temel çerçevede 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 esaslarını getirmiştir.<sup>50</sup>

Rapora göre KDV, yatırım harcamalarını vergi dışı bırakan "tüketim tipi" olmalıydı. Ayrıca verginin matrah ve oranlarının da her ülkede aynı olması gerekiyordu.

Neumark Komisyonu dolaylı vergilerde çıkış yeri ülkesinde vergilendirme ilkesinin kabul edilmesini önerdi. Fakat Avrupa Komisyonu bu öneriyi kabul etmeyerek varış yeri ülkesinde vergilendirme prensibini benimsemiştir. Ayrıca Komisyon, kısa vadede KDV matrahının uyumlaştırılmasını kabul etmekle birlikte oranların eşitlenmesi konusunu zamana bırakmayı kararlaştırmıştır.<sup>51</sup>

AB'nin, devletlerin egemenliklerine dokunulduğu ölçüde düzen altına alınması son derece hassas politik dengelere yol açan vergi politikası, Birliğin genelinde homojen yapı göstermemektedir. Bu noktada AB'nin yetkisi, AB hedeflerine uygunluğun denetimi ile sistemin işleyişini biraz olsun düzen altına alabilmek için genel bir yönelim çizgisi olmakla sınırlıdır. Özellikle Neumark Raporu'nda belirlenen AB vergi politikası, ancak AB tam bir ekonomik birlik olma hedefi doğrultusunda başarıya ulaştığı ölçüde bugünkü görünümünden kurtulacaktır. AB'de yakın bir gelecekte bir AB vergisi oluşturulması mümkün görülmemektedir. Fakat üye devletlerin AB bütçesine yaptığı katkıların yerine AB tarafından belirlenecek verginin bütçeye kaynak oluşturması fikri gündemdedir. Bu vergi, mevcutlarının yerine geçecek ve mali yükün artmasına sebebiyet verecektir.<sup>52</sup>

Neumark Komitesi'nin önerileri, 1992'de Avrupa Konseyi tarafından kabul

---

<sup>49</sup> Karluk, a.g.e., s.205.

<sup>50</sup> Güngör, a.g.m., s.67-68.

<sup>51</sup> Güngör, a.g.m., s.68

<sup>52</sup> Karluk, a.g.e., s.208.

edildi. Vergi sınırlarının kaldırılması için üye devletler arası ticarete sınırda vergi düzenlemeleri (ithalata vergi konulması ve ihracatta vergi iadesi) 1997 yılında kesin olarak kaldırılacak ve KDV'de varış ülkesinde vergilendirme kuralından çıkış ülkesinde vergilendirme kuralına geçilecektir. Geçici bir rejimin uygulandığı 1993-1997 yıllarında da işletmeler arasındaki sınır ötesi alışverişler varış ülkesindeki alıcı nezdinde vergilendirilecek iken, 1997'de geçilen kesin rejimde satışlar çıkış ülkesindeki satıcı nezdinde vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır.<sup>53</sup>

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

## **2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLER VE BUNLARIN UYUMLAŞTIRILMA ÇALIŞMALARI\***

Önceki başlıklarda da belirttiğimiz gibi, AB'nin en temel hedeflerinden birisi olan malların serbest dolaşımının sağlanabilmesi için, bunda en çok etki eden, diğer yandan başka vergilere göre ülkenin egemenliği ile ilgisi daha az belirgin olan, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması AB'de öncelikli hedef olmuştur. Yani burada vergi, temel hedeflerden birisi olan malların serbest dolaşımının sağlanması için bir "araç" vazifesi görmektedir demiştik.

AB'nde, Gümrük Birliğine geçilmesiyle birlikte gümrük vergileri ve eş etkili vergiler kaldırılmış ve bu alanda uyum sağlanmıştır. Böylece üye ülkeler arasındaki ticarete gümrük vergileri sorun olmaktan çıkmıştır. Ancak daha sonra üye ülkelerin iç mevzuatlarındaki farklılıklar, uluslar arası ticarete haksız rekabete yol açmaya başladığı

---

<sup>53</sup> Çağan, a.g.m., s.149-150.

\* Bu başlıkta, Avrupa Birliğinin Dolaylı Vergiler alanındaki hukuki mevzuatı hakkında bilgiler verilirken ve bu alanda getirilmiş direktiflerin (yönergelerin) yorumunda, büyük ölçüde, Avrupa Birliği Komisyonunda görev yapan vergi uzmanı Stefano Fantorini'nin yazdığı ve Hakan Uzeltürk'ün İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını için çevirisini yaptığı, "Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türk Mevzuatının Uyumu" başlıklı kitapçıktan yararlanılmıştır.

için bu farklılıkların giderilerek uyumlaştırılması gündeme gelmiştir. Üye ülkeler bu farklılıkları giderebilmek amacıyla, vergi ile ilgili egemenliklerini kısmen AB'ye devretmişlerdir. Söz konusu egemenlik devri özellikle dolaylı vergiler alanında olmuştur.

Malların maliyetlerine eklenen ve doğrudan fiyatları etkileyen dolaylı vergilerin ülkelerarası serbest rekabeti bozduğu gerçeğinin bir sonucu olarak AB, ilk uyumlaştırılacak alan olarak dolaylı vergileri öngörmüştür.<sup>54</sup>

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

Uyumlaştırma hedefleri gerçekleştirilirken dikkate alınan husus, mevzuat, yani bu alanda Avrupa Birliği hukuk otoritelerince kabul gören yazılı kaynaklardır.

Avrupa Birliğinin yazılı kaynaklarını iki gruba ayırabiliriz:

- Birincil mevzuatı - Kurucu antlaşmalar (Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Topluluğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu kurucu antlaşmaları) ve onları tamamlayan belgeler (üye devletlerce oluşturulmuş yasal hukuki metinler) oluşturmaktadır.
- İkincil mevzuatı ise topluluk kurumları tarafından oluşturulan kurallar: tüzükler (regulations), kararlar (decisions), direktifler (directives), tavsiyeler (recommendations) ve görüşler (opinions) oluşturmaktadır.

## **2.1. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Sürecinin Aşamaları Hakkında Genel Bilgi**

Birlik adına dolaylı vergilerle ilgili düzenlemeleri yapma yetkisi Roma Antlaşmasının 99. maddesinde yer almaktadır. Öncelikle AB Komisyonunda başlayan çalışmaların ardından bu organ tarafından uyumlaştırması yapılacak vergi mevzuatıyla ilgili teklif hazırlanmaktadır. Hazırlanan teklif, görüşleri alınmak üzere Avrupa Parlamentosu Ekonomik ve Sosyal Komitesine gönderilir. Bu görüşler doğrultusunda, komisyon gerekli düzeltmeleri ve düzenlemeleri yapar ve teklifi AB Konseyi'ne sunar. Konseye gönderilen teklif, Daimi Temsilciler Komitesinin (COREPER) konuyla ilgili

---

çalışma grubu tarafından görüşülür. Daha sonra teklif Ekonomi ve Maliye Bakanlarının toplandığı Konseyin (ECOFIN) onayına sunulur. Söz konusu teklif onaylandığı takdirde (2/3 çoğunluğu ile ), Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde “direktif” olarak yayınlanır. Yayının ardından, adı geçen direktifin, tüm üye ülkelerde iç hukuk karşısında öncelikle uygulanma zorunluluğu ortaya çıkar.<sup>55</sup>

## **2.2. Katma Değer Vergisi ve AB’ye Uyum Sürecinde Katma Değer Vergisinin Durumu**

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

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

Muamele vergileri idare açısından uygulama kolaylığı ve sağladığı gelirler itibarıyla öteden beri tercih edilen vergilerdir.

Sanayi devriminin gerçekleşmesi sonucunda; kapalı ekonomiden pazar ekonomisine geçiş sürecinde üretim ve ticaret hacmindeki artış, muamele vergilerinin daha da yaygınlaşmasını sağlamıştır. Bununla beraber muamele vergilerinin önem kazanmasında Birinci Dünya Savaşı'nın da etkileri olmuştur.

Muamele vergilerinin gelişimini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

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

- Genel Muamele Vergileri: Bu vergiler tüm mal çeşitlerini kapsarlar, dolayısıyla vergiye konu olabilecek mallar, belli türler ve listeler halinde belirlenmemektedir.

Genel nitelikteki bu vergiler ekonomide üretimden tüketime kadar her aşamada

---

<sup>54</sup> Ersan Öz ve Mehmet Aslan, “AB’ye Uyum Sürecinde KDV Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:205, Ekim 2005, s.152.

<sup>55</sup> Öz ve Aslan, a.g.m., s.153.



uygulanabilmekte ve bu haliyle "şelale tipi vergi" veya "yayıllı muamele vergisi" adını almaktadır.

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

- Katma Değer Vergisi: Bu verginin en önemli özelliği matrahının malın geçirdiği her iktisadi aşamada katılan değer olmasıdır. Bu özellik vergiye adını da vermek suretiyle vergiyle özdeşleşmiştir.<sup>56</sup>

### **2.2.1. Katma değer vergisinin türleri**

Katma Değer Vergisi'nin pek çok tasnifi bulunmaktadır. En çok kullanılan Gayri Safi Hasılat Tipi, Gelir Tipi ve Tüketim Tipi KDV şeklinde yapılan tasniftir.<sup>57</sup>

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

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

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

### **2.2.2. Katma değer vergisi'nin hesaplanması**

Katma Değer Vergisi'nin hesaplanmasında yaratılan katma değere farklı açılardan yaklaşılması sonucunda aşağıdaki gibi yöntemler geliştirilmiştir.<sup>58</sup>

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

<sup>56</sup> Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1997, s.498.

<sup>57</sup> Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2000, s.252-253.

<sup>58</sup> Selda Aydın, "Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye Ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları**, Ocak 2000, Sayı 136, s.17.

uygulayarak vergi borcuna ulaşılmaktadır.

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

Avrupa Birliğı ülkeleri ve Türkiye'de, yalınliğı ve pratik oluşu nedeniyle bu hesaplama türü kullanılmaktadır.

### **2.2.3. Avrupa Birliğı KDV sisteminin temel nitelikleri**

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

- genellik
- oranlılık
- tüketimden alınma
- yansıma
- indirim hakkı

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

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

KDV, bir tüketim vergisidir, öyle ki, yük, mal veya hizmetin üretimi yada dağıtım ile uğraşan şirketin değil, tüketicinin üstünde kalır. Şirketler, vergi yükünü

tüketicinin üstüne geçmelerini sağlayan indirim hakkı ile, KDV yükünden muaf olurlar.

İndirim hakkı sayesinde, KDV sistemi, vergi yükünün, teknik olarak şirketler tarafından toplanıyor olmasına rağmen, malın nihai tüketicisi ya da hizmetin son kullanıcılarında kalmasını sağlar. Aslında, vergiye tabi kimseler (KDV mükellefi firmalar) işleri için yaptıkları alımlarda ödedikleri KDV'yi geri alma hakkına sahiptirler. Bir mal ya da hizmetin üretim ya da dağıtım aşamasında yer alan her şirket, KDV'yi müşterisine (şirket ya da kişi olabilir) yükler ve sadece toplanan KDV ve alınan mallar ya da kullanılmış olan hizmetler için ödenen giriş KDV'si ile olan farkı öder. Daha önceleri var olan kademeli tüketim vergilerinin aksine KDV kendi mekanizması çerçevesinde, ilk üreticiden son tüketiciye aradaki işlemler ne olursa olsun yansır. Bu anlamda KDV kademeli olarak toplanan tek vergi olarak tanımlanabilir.

Sonuç olarak belirtilmesi gerekir ki, 6. yönergeyi temel alan KDV sistemi, varış ülkesinin prensiplerine dayanır, örneğin, bir üye devlette satın alınan ürünler, satımın gerçekleştiği ülkede değil, nihai tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirilir.

1. ve 2. yönergelerin kabulünden sonra, Topluluk ithalatın vergilendirilmesi ve ihracatta vergi iadelerinin kaldırılacağı (örneğin kaynak temelli sistem) bir KDV sistemini kabul etmeye karar vermiş olmasına rağmen, böyle bir sistem hiç getirilmemiştir. Bu kararın arkasındaki fikir, topluluğun tüm alanında hiç bir sınır kontrolü olmayan bir ülkedeymiş gibi işleyen bir KDV sistemi yaratmaktır. Bununla birlikte, böyle bir "çıkış ülkesi sistemi" rekabetin bozulması açısından, üye devletler için önemli problemler yaratacak gibi görüldüğünden, bunun yerine varma noktasında vergilendirme prensibine dayalı şimdiki sistem seçildi.

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

#### **2.2.4. Tanımlar**

KDV'nin kurucu unsurları, KDVK Madde 2/11'de tanımlanmaktadır.

2. madde, KDV'nin ülke topraklarında para karşılığı vergilendirilebilir kişilere ve ithal edilen mallara uygulanacağını ifade etmektedir.

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

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

Madde 4, vergilendirilebilen kişiyi tanımlamaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergilendirilebilir kişiler KDV'nin maddi toplamı ile yükümlü varlıklar olup ilgili idari prosedüre tabi olanlar bile, verginin ekonomik yükünü taşımazlar, buna nihai tüketici tarafından katlanılır.

Madde 4'de vergilendirilebilir kişiler 3 kategoriye ayrılmıştır.

Teşebbüsler, bağımsız bir iş yürüten tüzel ya da gerçek kişiler;

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

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

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

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

Kamu kurumu, kural olarak vergilendirilebilir kimse sayılmaz. Zira yaptıkları işlerle bu işlerin harç, katkı payı gibi gelirleri de olsa, kamu otoritesi olarak iştiğal

etmektedirler. Bununla birlikte, kamu otoriteleri, diğer şirketlerle rekabet edecek şekilde ticari aktivitelerde buldukları takdirde, işlemlerin KDV muafiyeti pazarda rekabeti bozabileceği için, vergilendirilebilir kişi sayılırlar. Bazı hizmetler (telekomünikasyon, ulaşım, su ve gaz sağlama, vs. dahil) başka şirketlerle rekabet içinde olup olmadıklarına bakılmaksızın KDV'ye tabidirler.

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

İşletmenin iktisap ettiği ya da ürettiği ve KDV indirimine tabi olan işletmeye ait malların vergilendirilebilir bir kişi ya da yanında çalışanlardan biri tarafından (bedelsiz kullanımda dahil olmak üzere) özel amaçlar için kullanılması da vergilendirilebilir işlem sayılır. Bu hükmün amacı, muhtemel bir boşluğu engellemektir. Bu şekilde vergilendirilebilir bir kişinin (bir işletme faaliyetinin) alış KDV'sini indirerek, onu daha sonra vergilendirilemeyen kişilere (iş sahibi ya da yanında çalışanlar) bedelsiz bile olsa, nihai KDV'yi ödemeksizin geçirmesi önlenecektir.<sup>59</sup>

5. madde, aynı zamanda üye devletlere gayrimenkul mülkiyetinin devri ve benzeri kimi işlemleri vergilendirilebilir sayma olanağını sağlamaktadır.

Hizmet sağlanması, 6. madde de, mefhumu muhalifi ile yani mal teslimi teşkil etmeyen bütün işlemler olarak tanımlanmıştır. Aynı zamanda, 6. madde hizmet sağlanması adı altında gayri maddi hakların temliki, bir şeyi yapmaktan kaçınma ya da katlanma borcu, ya da kamu otoritesinin emri altında bir hizmeti ifa etme örneklerini saymıştır.

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

Son olarak da, 7. madde malların ithalatını, Topluluğa girmek olarak tanımlar. İthalat yeri, malların Topluluğa girdikleri zaman buldukları ülke kabul edilir.

Vergiye tabi işlemin meydana geldiği yer 8. ve 9. maddelerde açıklanmıştır. Malların tedariki açısından, eğer taşınmaları söz konusu değilse, işlemin yapıldığı anda malların bulunduğu yer kabul edilir. Taşınacak mallar içinse satın alan satıcı ya da bir üçüncü kişi taşımalarında ayırım gözetilmemiştir. Bu durumda, işlemin yapıldığı yer, taşımanın başladığı yer kabul edilecektir. Bununla beraber montajı gereken mallar söz konusu ise, tedarik yeri malların kurulduğu ya da montajın yapıldığı yer sayılır.

Hizmetle ilgili hükümlere gelince, hizmetin sağlandığı yer, hizmet verenin bulunduğu ya da hizmetin sağlandığı sabit işletmenin yeri sayılır (Madde 9/1). Bununla beraber, gayri menkulleri ilgilendiren hizmetler de (komisyonculuk, taahhüt, vs.) gayrimenkulun bulunduğu yer kabul edilir. (Madde 9/2/a) Sportif, kültürel, artistik, eğlence ve eğitim gibi hizmetler ise, bu faaliyetlerin fiziki olarak yürütüldüğü yerde gerçekleşmiş kabul edilecektir. (Madde 9/2/c) Bazı hizmetler içinse (örneğin, reklamcılık, danışmanlık, bankacılık, telekomünikasyon gibi) Topluluk dışındaki ya da hizmeti sağlayanın ülkesi dışındaki başka bir üye ülkedeki vergilendirilebilir müşterilere sunulmaları halinde, hizmetin sağlandığı yer, müşterinin bulunduğu yer sayılır (Madde 9/2/e).

Vergi sorumluluğunun ortaya çıkışına gelince, 10. maddeye göre KDV, malın teslim edildiği ya da hizmetin yerine getirildiği anda, mal ve hizmet karşılığında yapılacak ödeme ertelenmiş olsa bile, doğar. Mamafih, hizmet ya da malın tedarik edilmesinden önce yapılmış hesaben ödeme söz konusu ise, KDV'nin doğumu, ödemenin kabul edildiği an gerçekleşir.

Bununla beraber üye devletler faturanın düzenlenmesini ya da ilgili bedelin tahsilini, ürünlerin fiziki olarak teslimi ya da hizmetin gerçekten verilmesi yerine, KDV'yi doğuran olay olarak belirleyebilirler.

Son olarak, 11. maddede KDV'nin yüzde olarak hesaplandığı vergi matrahı tanımlanmıştır. Kural olarak, matrah, vergiye tabi işlemin temelinde, alıcı ve sağlayıcı arasında karar verilmiş hususları oluşturan her şeyden meydana gelir.

Hizmetin "kendi kendine" sağlanması (ki, Madde 6'da vergilendirilebilen bir durum olduğu görülmüştür) açısından matrah, özel bir tanım verilen, "pazar fiyatı"

---

<sup>59</sup> Ersan Öz ve Mehmet Aslan, a.g.m., s.156.

kabul edilir.<sup>60</sup>

Matrah, KDV'nin kendisi dışında, tüm vergi ve vergi benzeri mali yükümlülükleri ve vergiye tabi işlemle ilgili komisyon, ambalajlama, taşıma ve sigorta masrafları gibi tali nitelikteki harcamaları içerir. Önce yapılan ödemeler, indirimler, ıskontolar, alıcının satıcıya iade ettiği masraflar matraha dahil edilmez.

Son olarak, malların ithalatına dahil olarak; Madde 11, yürürlükte olan Topluluk Kanunları ile uyumlu olarak, matrahı gümrük bedeli olarak öngörmektedir. İthalat durumunda, matraha topluluk içinde olduğu gibi, gümrükte alınanlar vergiler de dahil olmak üzere, Topluluk içindeki ilk varış noktasına kadar olan tali harcamalar dahildir. Mamafih, Topluluk içinde sağlananlardan farklı olarak, ithalatta, matrah, önceki ödemeler içi fiyat indirimlerini, ıskontoları kapsamaz.

### 2.2.5. Oranlar

6. KDV yönergesi, KDV'nin alanını uyumlaştırdıktan sonra, üye devletlere geniş bir takdir yetkisi bırakarak, Toplulukta yer alan bazı KDV oranlarını yakınlaştırmayı sağladı.

KDV, 11. maddede de belirtildiği gibi, matrahın yüzdesi olarak belirtilen oranlar ve matrahın çarpımıdır. 6. yönergenin 12. maddesine göre, hem malların hem de hizmetin sağlanması için tek bir standart vardır. Yönerge ile bütün üye devletler için geçici olarak uyumlaştırılmış, bir oran oluşturulmamıştır, ama %15'te minimum bir eşik belirlenmiştir. Üye devletler, kendi standart KDV oranlarını tespit etmekte özgürdürler. Ancak bu Madde 12'de belirtilen %15'in altında olamaz.

Standart oran bir kere belirlenince, başka bir KDV oranının asla üstüne çıkamayacağı bir tavan belirlenmiş olur. Pratikte, üye devletlerin standardı aşan "süper" KDV oranları uygulamaları mümkün değildir. Böyle yüksek oranları bulunan üye devletler (örneğin lüks mallar için) bunları standart seviyeye düşürmek zorunda kalmışlardır.

Bugün ise, üye devletlerin Birlik'te uyguladıkları standart KDV oranları Lüksemburg için %15'ten İsveç ve Danimarka'da %25'e kadar değişir. (bkz Ek.3)

12. madde aynı zamanda üye devletlerin Ek H listesinde (Tablo 1.) belirtildiği

---

<sup>60</sup> Ersan Öz ve Mehmet Aslan, a.g.m., s.157.

gibi bazı özel oranları uygulayan ve % 5'den daha düşük olmama şartıyla üye devletlere, bir yada iki indirim oranı uygulama fırsatı tanır. Üye devlet, uygun gördüğü takdirde, sadece sayılan ürünlerde indirim oranlarından yararlanabileceği için söz konusu listenin içeriği kalabalıktır. Bu listede yer almayan ürünler indirimli oran üzerinden vergilendirilemez.

Ek H'de yer alan ürünler çok farklı türlerde olmakla birlikte, kural olarak sosyal refah sebebiyle düşük gelirli ailelerdeki KDV degresyonunu azaltmak için dahil edilmişlerdir. Anlaşıldığı üzere, düşük gelirli aileler üzerinde, yüksek gelirlilere nazaran; bunlar temel ürünlere gelirlerinin daha büyük bir kısmını harcayacakları için KDV' nin daha fazla yükü olur. EK H, dileyen üye devletin KDV' nin bu degresif etkisini düşürebilmesini sağlamaya yöneliktir.

Ek H' de düzenlenen ürünlerin en önemli kategorisi, yiyecek, su kaynakları, ilaç ve tıbbi malzeme ve hizmetler (dişçilikle ilgili olanlar dahil) yolcu taşımacılığı, konaklama, spor müsabakalarına katılma ve spor tesislerinin kullanımı, kitap, gazete ve dergiler, gösterilere giriş, tiyatrolar, atık işletimi, vb. dir. İndirilmiş oran inşaat ve bina tadilatına da uygulanabilir. Ancak bunun için sosyal politikanın bir parçası olarak kabulü gerekir. Tablo 1'de, üye devletlerin indirilmiş oranlar uygulayabilecekleri mal ve hizmetler sıralanmıştır.

**Tablo 1. Katma Değer Vergisi'nin İndirilmiş Oranlarına Konu Olabilecek Mal Teslimlerine Ve Hizmet Sunumlarına İlişkin Liste “Ek H”**

Aşağıdaki ürünlere ilişkin kategorileri ulusal mevzuatlarına geçirerek ilgili kategoriye belirtmek için üye ülkeler birleştirilmiş listelere başvurabilirler.

**Kategori Tanımlama**

1- İnsan ve hayvan tüketimine ilişkin gıda maddeleri (içecekler dahil fakat alkollü içkiler hariç); canlı hayvanlar, tohumlar, bitkiler ve gıda maddelerinin hazırlanmasında kullanılan karışımlar, gıda maddelerinin yerine geçen ürünler.

2- Su dağıtımı

3- Hastalıktan korunma ve tedavide kullanılan ilaçlar, veterinerlik ve tıbbi tedaviler, gebeliği önleme ve kadın sağlığını korumaya yönelik ürünler.

4. Tıbbi cihazlar, sakatların kullandığı araçlar ve bu araçların onarımı.



5- Yolcu taşımacılığı.

6- Kütüphanelerde ödünç verilen kitaplar dahil olmak üzere kitap satışları (broşürler ve benzeri yayınlar, albümler, çocuklar için resimli ve boyalı kitaplar, müzikle ilgili yayınlar, haritalar, hidrografya çizelgeleri ve benzerleri), gazeteler ve periyodik yayınlar,

7- Gösteriler, tiyatrolar, sirk gösterileri, fuarlar, lunaparklar, konserler, müzeler, hayvanat bahçeleri, sinemalar, sergiler ve benzeri kültürel faaliyetlerden alınan giriş ücretleri. Televizyon ve radyo yayın hizmetleri.

8- Yazarlar, besteciler ve yorumcuların hizmetleri ve bunlara ödenen telif hakları

9- Sosyal politika çerçevesinde oluşturulan lojmanların inşası, teslimi, değiştirilmesi ve yenilenmesi.

10- Zirai üretimle ilgili hizmet sunumları ve mal teslimleri fakat makineler ve binalar gibi sermaye malları hariç tutulmaktadır.

11- Oteller ve benzer kurumlardaki konaklamalar, karavan ve kamp yerlerinin kiralanması.

12- Spor gösterilerine giriş ücreti.

13- Spor tesislerinin kullanımı.

14- Üye ülkeler tarafından sosyal nitelikli olarak kabul edilen teşkilatların mal teslimi ve hizmet sağlamaları.

15- Cenaze törenlerinde yapılan hizmetlerle bu törenlerde yapılan mal teslimleri.

16- 13. maddeye göre muaf tutulmamış olan kaplıca tedavileri, tıp doktoru ve dış hekimlerinin sunduğu hizmetler

17- 4. maddenin 5, fıkrasında adı geçen kuruluşlar dışında, atıkların temizlenmesi, çöplerin toplanması ve karayollarının temizlenmesi çerçevesinde yapılan hizmetler

Rekabetin bozulması riski olmadığı takdirde, üye devletler, Ek H'nın yanı sıra, doğal gaz kaynakları ve elektrik için de indirim oranları uygulayabilirler. Bu bozulma riskinin belirlenmesi Komisyon tarafından yapılır. Eğer Komisyon, üye devletin başvurusundan itibaren 3 ay içinde konuyla ilgili kararı vermezse, böyle bir bozulmanın

söz konusu olmadığına karar verdiği kabul edilir.

İndirim oranları İngiltere 'de %5'den, Finlandiya'da %17'ye kadar değişir. Bazı üye devletler Madde 12 ile tanınan ihtimali değerlendirerek iki farklı indirim oranı uygulayabilirler.

Yukarıdakine ek olarak, Madde 12'de düzenlenmiş olan oranlardan sapmalar, 28. maddede ayrıca düzenlenmiştir. Son olarak, Madde 28(i) ile, üye devletlere, ihtiyari olarak canlı bitkiler ve yakılacak odun sağlanması ile ilgili olarak indirim oranları uygulama imkanı tanınmıştır.

Her halükarda, yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde üye devletler, kendi topraklarında uygulanabilecek oranları belirlemede özgürdürler. Uygulanacak oranlar, yerli mal ve hizmetlerin sağlanmasında, Topluluk içi iktisapta ve bu ürünlerin ithalinde uygulananlarla aynı olacaktır.

Bunun yanı sıra Madde 12(4), indirim oranlarının giriş KDV'sinin normal indirimini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini öngörmektedir. Bundan şu sonuç çıkar: Sıfır-oranlar KDV sistemi ile, prensip olarak uyumsuzdur. Gerçekten, sıfır-oranlı mal ve hizmetlerin sağlanması ile bağlantılı giriş KDV'sinin indirimine müsaade edilmesi büyük miktarda KDV iadelerine sebep olacaktır. Üstelik, kendine ait kaynaklar ışığında, sıfır oranlı işlemlere olanak sağlanması halinde, bu işlemler için zımni bir bağış doğacaktır. Oysa, Topluluğun kendi kaynaklarının bunlardan etkilenmemesi gerekir. Pratikte, sıfır-oranın bir işleme uygulanması durumunda, bu işlem için Topluluk tarafından belirlenmiş vergi oranının miktarı kadar bir bağış meydana gelecektir. Bunun sonucu olarak ta, Tek Pazar dahilinde rekabetin bozulmaması prensibi ihlal edilmiş olacaktır.

### **2.2.6. Muafiyetler**

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

İndirim hakkının olmadığı muafiyetler, pratikte, KDV'nin uygulama alanına bir istisna teşkil ederler. Bu işlemleri teşkil gerçekleştiren vergilendirilebilir kişiler tüketiciye KDV'yi yüklemeyebilir ve aynı zamanda kendi giriş KDV'lerini indiremezler. Bu anlamda, bu işlemler KDV açısından giriş ve çıkış işlemlerine dair mükellefiyet yaratacak olaylara sebebiyet vermemeleri itibariyle, "şeffaf" sayılmaktadırlar.<sup>61</sup>

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

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

#### **2.2.6.1. İndirim hakkı olmadan tanınan muafiyetler**

Üye devletler için zorunlu olan indirim hakkı tanınan muafiyetler, 13. maddede açıklanmıştır. Madde 13(A) kamu yararı gayesiyle bir dizi muafiyet sıralamıştır. Genel ifadeyle, bunlar posta hizmetleri, kamu kurumları tarafından sağlanan hastane ve sağlık hizmetleri, sağlık ve diş sağlığı hizmetleri, kamu kurumları ya da kamu otoritesi tarafından verilen izinle bu hizmeti veren kurumlar tarafından sağlanan eğitim hizmetleri (ilköğretim, üniversite, meslek eğitimi), bazı kültürel hizmetler, kar amaçlı olmayan kurumlar tarafından düzenlenen spor hizmetleri ve benzerleri

Madde 13(B) KDV'den muaf olan ve kamu yararıyla ilgili olmayan diğer halleri

---

<sup>61</sup> Ersan Öz ve Mehmet Aslan, a.g.m., s.159.

düzenlemiştir. Bunların içinde sigorta hizmetleri, çeşitli banka muameleleri, (krediler, mevduat hesapları, menkul kıymetlerin devri, para yönetimi, yatırım fonu) çeşitli koşullar altında taşınmaz malların kullanımının tahsisi veya kirası, damga pulları, bahis ve lotaryalar, bina ve bina alanı olmayan arsa tahsisi vardır.

Madde 13(C) ile uyumlu olarak, üye devletler vergilendirilebilir kişilere, Madde 13(B)de sayılmış olan hususlar, taşınmazların kullanımı tahsisi veya kirası, banka hizmetleri, damga pulları, bahis ve lotaryalar, bina ve bina alanı olmayan arsa tahsisi vardır.

Madde 13(C) ile uyumlu olarak, üye devletler vergilendirilebilir kişilere, Madde 13(B) de sayılmış olan hususlar, taşınmazların kullanımı tahsis veya kirası, banka hizmetleri, bina veya bina alanı olmayan arsa tahsisi ile ilgili işlemler, için vergilendirme hakkı tanıyabilir. Vergilendirilebilir kişiler, sadece madde 13 (c) de sayılmış olan durumlar için vergilendirilmeyi (dolayısıyla KDV indirimini) seçebilirler. Madde 13 (A) ve (B) de sayılmış olan diğer bütün işlemler vergilendirilebilir kişiler için indirim hakkı sağlamaz.

#### **2.2.6.2. İthalat muafiyetleri**

83/181/AEFO ve 78/1035/AET tarafından değiştirildiği haliyle, 14. madde bazı malların ithalatında çeşitli muafiyetler öngörmüştür. Bunlar:

- gümrük vergisinden muaf nitelikte mallar (ör: 83/181/AET’de sayılmış kimi ithal mallar ve 78/1035/AET’de belirtilen kimi irsalat)
- seyahat edenlerin malları (belli sınırlar dahilinde)
- yeniden ithal edilen mallar
- diplomatik rejime tabi, uluslararası kuruluşlara ait ve NATO'nun silahlı kuvvetlerine ait mallar.

Öncelikli bir kur olarak, Madde 14(1)(a), tedarikleri üye devlette muafiyete tabi olacak malların son ithalatlarının da muaf olacağını ifade etmektedir. Bu hüküm ithal ve yerli mallar arasındaki KDV'nin yansımaları garanti altına almaya çalışmaktadır. Başka bir deyişle, KDV açısından malın, yerli yada ithal olmasından bağımsız olarak aynı mali değerlendirmeye tabi olmasını sağlamaya çalışmaktadır.

Bu kurala ek olarak, bir dizi muafiyet sıralanmıştır. Bu muafiyetler gümrük

muameleleri (ör. transit, geçici ithalat, ya da Ortak Gümrük Tarifeleri hükümleri uyarınca gümrük vergilerinden kaynaklanır. Bahsi geçenler içinde yer alan (83/181/AET sayılı Yönerge ile uyumlu olmak üzere) aile malları (evlilik, miras, vb hallerde), önemsiz değerde olanlar (posta siparişleri), yardım ve hayır amaçlı olanlar (engellilere, felaketselere maruz kalmış olanlara, mağdurlara gönderilen eşya), uluslararası ilişkiler çerçevesinde yapılanlar, bu çeşit ithalat olarak kabul edilir.

78/103S/AET Yönergesine göre, aynı şekilde, küçük sevkıyatlar halinde gönderilen ticari olmayan nitelikteki mallar da muafiyete tabidir. Küçük sevkıyat, süreklilik arz etmeyen, şahsi ya da ailevi tüketime yönelik, kıymeti 30 Euro'yu geçmeyen ve alıcısına herhangi bir ödeme olmaksızın gönderilen sevkıyat olarak açıklanabilir.

Sigara ve tütün ürünleri, alkollü ürünler, parfümler, kahve ve çay gibi özel ürünler için, eğer sevkıyat bu ürünlerin belli bir miktarını aşıyorsa (50 sigara, 2 litre şarap gibi), bu ürünler ticari olmama niteliklerini kaybederler. Eğer alıcısına teslim edilen ürünler 2. maddede belirtilen sınırları aşarlarsa, sevkıyatın ticari nitelikli olduğu farz edilir ve böylece KDV indiriminden yararlanamaz.

Aynı şekilde, ayrıldıkları üye devlette, gümrük vergisinden muaf olan mallar ihraç eden kişi tarafından tekrar ithal edilmeleri halinde muafiyete tabidirler.

Özel tüketim vergisi için getirilmiş muafiyetlerle uyumlu olarak ithalat için de bazı muafiyetler öngörülmüştür:

- Diplomatik ve konsolosluk düzeyinde yapılan işler,
- Uluslararası organizasyonlar tarafından yapılan işler, (bu organizasyonları kuran uluslararası konvansiyonların öngördüğü sınırlar içerisinde)
- İthalatın gerçekleştiği üye devlet hariç NATO üyesi herhangi bir ülke ya da silahlı kuvvetleri için, bunların ya da istihdam ettikleri sivil çalışanlarının kullanımına yönelik işler için ithal edilen mallara muafiyet söz konusudur.

Son olarak, Madde 14 (l),(h) ve (j), balık avlama limanlarına, işlenmeden ve piyasaya sunulmadan yapılan ithalatlar ve Merkez Bankaları tarafından yapılan altın ithalatları için de muafiyetler getirilmiştir.

### 2.2.6.3. İndirim hakkı veren muafiyetler

Yukarıdaki başlıklarda da belirtildiği gibi, indirim hakkı veren muafiyetler ağırlıklı olarak ihracat işlemlerinden meydana gelir. Gerçekten, giriş KDV'sinde indirim yapma hakkı veren KDV muafiyeti, üye devletler tarafından uluslararası taşımacılık ve ihracat işlemleri açısından sağlanacaktır (Madde 15). Uluslararası mallar trafiğinde yapılan işlemlere gelince (Madde 16) üye devletlerin istedikleri takdirde bir muafiyet getirebilmeleri mümkündür, ama bu tavsiye edilmemektedir. Bütün bu tür işlemler, vergiye tabi kişi için KDV sorumluluğuna yol açmazlar ama onun işletme faaliyeti esnasında ortaya çıkan alımlarında karşı karşıya geldiği KDV'yi indirmesine imkan verirler.

İhracat işlemleri aşağıdakileri ihtiva etmektedir:

- Topluluk dışına taşınan veya sevk edilen malların sağlanması,
- Değeri 175 Euro'nun üstünde olan (üye devlet daha düşük bir sınır tayin etmişse bu miktar daha az olabilir) ve satın alınma tarihlerini izleyen üç ay içinde AB'nin dışına çıkmaları şartıyla, Topluluk içinde mukim olmayan turistlere sağlanan mallar,
- Topluluk içine ithal edilen taşınır mallar için sağlanan işler, ancak bu ithalatın amacı bu işlerin yapılması ise ve işin tamamlanması üzerine mallar tekrar AB dışına ihraç ediliyorsa,
- Uluslar arası olarak seyreden gemi ve uçaklar için yakıt sağlanması,
- Diplomatik ve konsolosluklara sağlanan mal ve hizmetler, uluslararası organizasyonlara ya da ithalatın gerçekleştiği üye devlet hariç, NATO üyesi herhangi bir ülke ya da silahlı kuvvetleri için, bunların ya da istihdam ettikleri sivil çalışanlarının kullanımına yönelik mal ve hizmet sağlanması,
- Hayırsever, insani veya eğitim amaçlı yardım yapan, onaylanmış kuruluşlara mal sağlanması,
- İthalat muafiyetleri ile uyumlu olarak, Merkez Bankalarına altın sağlanması, KDV'den muafıdır.

Üye devlet tarafından muafiyet tanınması ihtiyari olan, uluslararası mal trafiğine bağlı işlemler ise şunları içerir:

- Mali birim tesislerine (gümrükler haricinde) koyulması amaçlanan malların

sağlanması ya da ithali,

- Serbest bölgelerde ya da serbest tesislerde bulunan malları,
- Gümrük noktalarındaki düzenlemelerde veya içeri işlemleri aşamalarında bulunan malları,
- Geçici ithalat ya da Topluluk içinden transit geçişler için mal sağlanmasını.

Son olarak, KDV açısından çifte vergilendirmeyi engelleyebilmek için, Madde 14(1)(i), verilen hizmetlerin bedeli, arızı masraf olarak matrahta alıyorsa, ithalata ilişkin hizmetlerin giriş KDV'sinden indirim yapmak hakkı ile birlikte, KDV'den muaf kılmaktadır.

### **2.2.7. Özel Düzenlemeler**

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

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

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

25. madde ile üye devletlere, benzer bir seçim, zirai sektörde de tanınmıştır. Çiftçiler ve diğer zirai işletmeciler, küçük işletmeciler gibi, vergiye tabi işlemleri ve alımların kayıtlanması için gereken idari prosedürü yerine getirmek isterken çeşitli güçlüklerle karşı karşıya gelebilirler. Bu güçlüklerin dengelenmesi için, üye devletler, çiftçilere sabit oran uygulaması yapabilirler. Ancak bunlar, küçük işletmecilerin aksine,

çoğunlukla nihai tüketiciye satım yapmadıkları için, muamele vergilerinin muafiyet temelli oluşu vergilerin birikmesine yol açabilir. Bu nedenle, çiftçilere uygulanacak olan sabit oran küçük işletmeciye uygulanacak olana nazaran farklı olacaktır. Çiftçinin satışları bu özel düzenleme uyarınca KDV'den muaftır. Bununla birlikte çiftçi, alımları esnasında ödediği KDV için sabit oranlı bir telafiye hak kazanmakla beraber, giriş KDV'sini indiremez. Bu telafi, çiftçinin müşterileri için (şayet vergiye tabi kişilerse) indirilebilir.

Bu telafinin miktarı sabit oranlı yüzde olarak tespit edilmiştir. Üye devletler tarafından geçen üç yılın uygulamasına göre, çiftçilerin makroekonomik istatistikleri göz önüne alınarak ve giriş KDV'lerinden daha fazla iade ödenmeyecek şekilde belirlenecektir.

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

Seyahat acenteleri için öngörülen özel rejime gelince, Madde 26 işlerini kendi adına yürüten ve başka vergiye tabi kişilerin sağladıkları hizmetlerden ve seyahat olanakları için verdikleri hizmetlerden yararlanan seyahat acentelerinin özel düzenleme uyarınca vergilendirileceklerini hükmeder. Bunun temelinde şu prensipler yatar. Acente tarafından seyahat kapsamında yürütülen tüm işlemler, acentenin müşterisine sunduğu tek bir hizmet olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, seyahat servisi, acentenin bulunduğu ya da seyahat hizmetlerini fiilen yürüttüğü üye ülkede vergilendirilecektir.

Bu hüküm, seyahat acentelerine uygulanan sınırlı bir düzenlemedir. Burada matrah müşterisinden aldığı bedel ile seyahati meydana getiren bütün hizmet ve araçlar için ödenen bedellerin, (seyahat masraflarının) farkıdır. Acente tarafından seyahat kapsamında yararlanan tüm hizmetlerin AB dışında hizmet sunanlar tarafından sağlanmış olması halinde (AB dışında sunulan otel servisleri), seyahat acentesinin faaliyeti muafiyete tabi bir ara faaliyet sayılır. Eğer, hizmetler kısmen AB içinde kısmen de dışında sağlandıysa, muafiyet sadece AB dışındaki faaliyetler için söz konusu olacaktır.

Bu sınırlı bir düzenleme olması itibariyle, yani, sadece müşteriden alınan bedelle



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

Ek 1'le Madde 26(a) özel bir düzenleme getirmektedir. İkinci el malların, sanat eserlerinin, koleksiyoncuların parçalarının ve antikaların alım satımlarındaki şelale etkisinden kaçınma amacı güden ve üye devletler için zorunluluk arz eden bu düzenleme, Ek 1 ile tanımlanmaktadır. Seyahat acenteleri düzenlemesine benzer olarak, sınırdır. Burada matrah, vergiye tabi aracı tarafından meydana getirilen sınırdan oluşur ve indirim hakkı tanımaz.

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

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

98/80/AT sayılı Yönerge 1 Şubat 2000'den itibaren yürürlüğe girmek üzere, altın yatırımı hakkında özel bir düzenleme getirmiştir. Bu Yönergeden önce yatırım amaçlı altın tedarik edilmesi, prensipte KDV'ye konu teşkil eder. Bununla birlikte 6. Yönergenin, yürürlüğe giriş tarihinde altın yatırımlarını muaf tutan devletlere, bu şekilde devam edebilme hakkı tanınmıştır. Bunun sonucu olarak da, altın yatırımı konusunda KDV ile ilgili olarak farklı üye devletlerde farklı uygulamalar sözkonusu olmuştur ve bu durumun söz konusu pazarın gelişiminde açıkça negatif etkileri görülmektedir.

Bu bozulmaları ortadan kaldırmak ve pazarın gelişmesini sağlamak amacıyla,

Konsey, 12 Ekim 1999'de altın yatırımı için KDV rejimi kabul etmiştir. Temel prensip olarak, bu rejime göre, tedariklerden, Topluluk içi iktisaplardan ve bu ürünün ithalinden KDV muafiyeti vardı. Bununla birlikte, vergiye tabi kişiler, normal rejime göre vergilendirilebilecek kişilerden aldıkları, ya da yatırım altını olmayan fakat bu kişiler tarafından yatırım altınına çevrilen, ve nihayet altınların şeklini, ağırlığını ve saflığını değiştirmeye yönelik işlemler için KDV'lerini indirmeye yetkilidirler.

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

- Çubuk yada tabaka şeklinde, pazarda çok saf olarak kabul edilen (en az binde 995),
- En az binde 900 altın paralar, 1800'den sonra basılmış, kaynak ülkesinde para olarak kullanılan ve içindeki altın değerinin %80'ini aşmayan değerde.

Bu düzenlemeye yatırım için kullanılan, normalde dünya altın piyasalarında listeli olan Krugerrand, Napolyon altını, Maple Leaf gibi paralar da dahil edilmiştir.

Üye devletlere ağırlığı 1 gramın altında olan küçük çubuklar ya da ince tabakalara muafiyet tanıma yetkisi verilmiştir.

### **2.2.8. Vergiye Tabi Kişilerin İndirim Hakkı ve Borçları**

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

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

İndirim hakkı vergilendirilebilir işlemlere konu olabilecek mal ile hizmetlerin

alımıyla ortaya çıkar (örneğin KDV hükümlerine göre kayıtlanan iktisadi faaliyet sebepleri). Bu işlemler, üye devletle gerçekleştirildikleri takdirde de vergiye tabi olacaklarsa, başka ülkelerin vergiye tabi işlemlerine dahildir.

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

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

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

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

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

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

### 2.2.9. KDV iadesi (8. ve 13. KDV Yönergeleri)

Fazla KDV'nin iadesine ilişkin esaslar önceki paragrafta açıklanmıştır. Diğer bir üye devlette veya toplulukta yerleşmiş vergiye tabi kişilerin, yerleşmiş olmadıkları üye devletten başka bir üye devlete ödedikleri KDV'nin iadesine ilişkin esaslar ise 79/1072/AETJ (sekizinci yönerge) ve 86/560/AET (on üçüncü yönerge) sayılı yönergelerde yer almaktadır.

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

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

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

Vergi iadesine hak kazanabilmek için, vergiye tabi kişi,

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

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

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

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

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

Yönerge hükümleri uyarınca, iade hakkı sağlayan işlemler için talepte bulunulabileceğine dair, üye devletlerce verilecek garantiye ilişkin prosedür ayrıntılı bir

şekilde düzenlenmiştir. Üye devletler özellikle, iadenin talep edilebileceği yetkili mercii ve yönergede yer alan örneğe uygun olarak hazırlanan belgelerin kullanımı hakkında bilgi vermelidirler. Üye devletler vergiye tabi kişilere, vergi iadesine hak kazanabilmeleri için, Yönergede belirtilenlerin dışında mükellefiyet yükleyemezler.

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

85/560/AET sayılı yönergeye gelince, bu yönerge, Topluluk dışında yerleşmiş bulunan vergiye tabi kişilere vergi iadesi esaslarını düzenlemiştir. Topluluk dışı vergiye tabi kişilere ve Topluluk menşeli vergiye tabi kişilere yapılacak iade esasları aynıyken, bu tür iadelere ilişkin prosedürlerin (kapsanan süreye, yetkili mercilere ve asgari tutara ilişkin) tesis edilmesi, Topluluk kaynaklı vergiye tabi kişilere uygulanabilecek düzenlemelere nazaran lehte olmamaları şartıyla üye devletlerin yetkisine bırakılmıştır.

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

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

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

### **2.2.10. Geçiş Rejimi**

1987 yılında, Komisyon, ilk iki KDV yönergesinin kabul edildiği sırada

mutabakata varıldığı gibi, varış yeri ülkesinde vergilendirme prensibinden, menşe ülke prensibine geçişi hedefleyen çözümler önerdi. Böyle bir sistem, üye devletler arasındaki ithalatta vergilerin kaldırılmasına ve ihracatta ise vergi muafiyetine imkan verecektir. Tek pazarın oluşturulmasına yönelik düzenlemelerin benimsenmesiyle bağlantılı olarak bu teklif 1987 yılında sunuldu.

Ancak 1989 yılına gelindiğinde, üye devletler, KDV oranlarının uyumlaştırılması hususunda mutabık kalamadıkları için 1 Ocak 1993'ten önce (Tek Pazar'ın yürürlüğe giriş tarihi), böyle bir sistemi benimsemenin imkansız olduğu görüldü. Böylelikle ECOFIN Konseyi bunun yerine, Avrupa Birliği dahilinde gümrük sınırlarının ortadan kaldırılmasına imkan tanıyan, varış / tüketim ülkesinde vergilendirme prensibini koruyan bir "geçiş dönemi" benimsenmesine karar verdi. Geçiş dönemi, sınır kontrollerinin olmadığı bir durumda uygulanabilecek belirli bir KDV rejiminin üye devletlerce kabulüne kadar yürürlükte kalacaktır.

Özel şahıslar ve vergiye tabi olmayan kişilerce yapılan bütün alımlar için menşe ülkesinde vergileme (yeni nakil vasıtalarının Topluluk içi iktisabı ve mesafeli satışlar için varış ülkesi prensibi korunmuştur) getirilirken, vergiye tabi kişiler için varış yeri ülkesinde vergilendirmeye ilişkin genel prensip korunmuştur.

Bu sistem, Tek Pazar olarak kabul edildiği için, Avrupa Birliği bünyesinde yapılan sınır ötesi satışların artık ithalat veya ihracat olarak değerlendirilmemesi esası üzerine kurulmuştur. Böylelikle farklı üye devletler arasındaki satışlar "Topluluk içi İktisaplar" olarak değerlendirilebilir. Bu geçiş sistemi sayesinde, üye devletler arasındaki sınırların aşılması artık vergiye tabi bir olay olarak değerlendirilmeyecek; vergiyi doğuran olay ulusal KDV sisteminde olduğu gibi sadece işlemlerde söz konusu olacaktır (elbette, Avrupa Birliği dışındaki üçüncü ülkelere ithalat, 2.madde anlamında ithalat olarak kabul edilmeye devam edecektir).

Bu sistem sayesinde bir üye devlette yerleşmiş şahıslar, diğer bir üye devlete gidip, o üye devletin vatandaşlarıyla aynı şekilde vergiye tabi olarak mal satın alabilecek ve ülkelere dönerken bir kez daha vergilendirilmeyeceklerdir.

Geçiş rejiminin uygulanması, müktesebatın - bu çalışmanın kapsamı dışında kalan - değişik yönlerine etki etmiştir. Hatırda tutulması gereken önemli bir nokta da, üye devletlerin bu sistemin idame ettirilmesindeki idari verimlilikleridir. Bilhassa, sınır

kontrolünün ortadan kaldırılmasının ihtiyacı, KDV'ye tabi işlemlerde sahtekarlığı önlemek için elektronik araçlara dayanan başka kontrol mekanizmalarının oluşturulmasını gerektirmektedir. Vergiye tabi işlem üzerinden KDV'yi tahsil edecek olan varış yeri üye devleti, sınır kontrollerinin yokluğu halinde, gerçekleşen işlemin denetiminde daha fazla güçlüklerle karşılaşacaktır. Bu durumda üye devletlerin vergi idareleri arasında bilgi değişimi daha önemli hale gelmektedir.

Bu amaçla vergi idareleri arasında bilgi değişimine olanak veren otomatik bir sistem oluşturulmuştur. KBDS-Katma Değer Vergisi Bilgi Değişim Sistemi vasıtasıyla, bir üye devlette bulunan ilgili, o ülkenin vergi makamları vasıtasıyla bir diğer üye ülkede bulunan muadilinin KDV açısından duruma ilişkin bilgi toplama imkanına sahiptir. KBDS sistemi vergi mercilerine, Topluluk içi ticaret hakkında bilgi sağlayarak, onların diğer üye devletlerdeki işlemleri ve benzer birimleri karşılaştırarak ticareti denetim altında tutmalarını ve muhtemel hileleri saptamalarına imkan vermektedir.

Komisyon iki temele dayanan 1996 çalışma programını sunmuştur:

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

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

### **3. ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ**

#### **3.1 Giriş ve Uygulama Alanı**

Tek Pazar'ın oluşumuyla bağlantılı olarak, Özel Tüketim Vergilerinin (ÖTV) yapısal uyumlaştırması 1992 yılında kabul edilen bir dizi yönergeyle tamamlanmıştır.

Birinci bölümde de değinildiği üzere, ÖTV'nin yapısı, uygulama metotları ve uygulama alanı konularında uyum sağlanmış olmakla birlikte, oranlar üzerinde henüz bir uyumlaştırma gerçekleştirilmemiştir. Burada benimsenen yaklaşım, Avrupa Birliği sınırları dahilinde gümrük seviyeleri arasındaki farklılıkların göz önünde bulundurularak, çeşitli ürünler için asgari vergilendirme düzeyleri belirlemek suretiyle, uygulanan oranların tamamıyla uyumlaştırılması yerine yakınlaştırılması politikasının izlenmesidir.

AB uyumlaştırılmış özel tüketim vergisi sistemi üç temel üzerine kurulmuştur.

Yatay direktif: özel tüketim vergisi konusunda genel düzenlemeler getirir ve madeni yağlar, alkol, alkollü içkiler, işlenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran oran direktifleri bunlara uygulanacak özel tüketim vergisi oranlarını belirler.

Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün ürünlerini uyumlaştıran bu direktifler, Yapı Direktifleri olarak adlandırılırlar. Bunlar özel tüketim vergisinin nasıl uygulanacağını düzenlerler. Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler, sigaralar ve sigaralar dışında kalan işlenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran bu direktiflere de, Oran Direktifleri denilir. Bunlar da, kapsam içinde bulunan ürünlere uygulanacak özel tüketim vergilerinin vergi oranlarını düzenler.

25 Şubat 1992 tarihli 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi yönergesi yapısal uyumlaştırma ve ÖTV'ye tabi ürünlerin elde bulundurulması, nakliyesi ve denetimi ile ilgili düzenlemeler içermektedir.<sup>62</sup>

Bahsi geçen yönergenin 3. maddesi uyarınca, yönerge hükümleri, petrol ürünleri, alkol ve alkollü içeceklerle ve tütün mamullerine uygulanır. 5. madde uyarınca, tüketim kategorisine dahil bir ürün, topluluk dahilinde üretildiğinde (6. KDV Direktifinde tanımlanmıştır) veya ithalat söz konusu ise, Topluluk gümrük prosedüründen çıktığında ÖTV'ye tabi olur.

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

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

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

---

<sup>62</sup> Ayşe Aylın Tozlu, „Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri ve Özel Tüketim Vergilerinin Avrupa Birliği İle Uyum Çerçevesinde İncelenmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, Maliye Teorisi ABD, İstanbul 2003.



bulundurulmasının ancak gümrüklerdeki vergi noktalarında söz konusu olabileceğini belirtmiştir.

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

Yetkili antrepo sahiplerinin ve bu yerlerin denetiminin ne kadar önemli olduğu açıktır; zira bunlar vergi erteleme kapsamındaki ürünlerin idaresinden sorumludurlar. 13.madde uyarınca yetkili antrepo sahibinden aşağıda yazılı olanlar talep edilebilecektir:<sup>63</sup>

- Burada üretilen, tutulan, ya da işlenen ürünler üzerindeki ÖTV'yi ve ürünlerin dolaşımını kapsayan bir garantinin sağlanması.
- Antreponun bulunduğu üye devlet tarafından şart koşulacak taleplere uymak.
- Her antrepo için stok ve ürün hareketlerine ilişkin hesapları tutmak, istenildiğinde ürünü üretmek.
- Yetkili makamların denetim ve stok kontrolüne rıza göstermek.

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

92/12/AET yönergesi bir üye devletten diğer bir üye devlete nakliyatların hangi hallerde vergi ertelemesine bağlı olarak yapılabileceğini belirtmektedir. 15. maddeye göre vergi erteleme kapsamında nakliyat ancak yetkili gümrük antrepoları arasında söz konusu olabilecektir. Dolaşım sırasında malların bir kısmı veya tamamının kaybı nedeniyle ödenebilir hale gelen tüm vergiler, hareket yeri antreposunca teminat altına alınmıştır. Vergi erteleme kapsamında sevkıyat, sevkıyatın bir gümrük antreposundan,

---

<sup>63</sup> Tozlu, a.g.tz., s.

sicile kayıtlı bir tacire\* yapılması halinde de mümkündür. Tacirler, ürünleri vergi erteleme düzenlemeleri kapsamında sürekli olarak teslim alabilmek için üye devletten, sicile kaydedilmelerini isteyebilirler. Bu durumda, teminat ve denetime ilişkin şartları yerine getirmek zorundadırlar. Diğer yandan sicile kayıtlı olmayan tacirle vergi erteleme düzenlemeleri altında ancak sürekli olmayan bir şekilde ürünleri teslim alabilirler. Bu kişiler, sevkıyattan önce malların gideceği üye devletin yetkili vergi makamlarına ÖTV'nin ödenmesi hususunda teminat vermek zorundadırlar. Tacirler, kayıtlı olsun olmasın vergi erteleme düzenlemeleri kapsamındaki malları teslim alabilir ancak vergi erteleme kapsamındaki bu malları ellerinde bulunduramaz, üretmez ve sevk edemezler. Vergi erteleme kapsamındaki ürünler, gümrük antrepolarından teslim alınıp tüketime sunulduklarında ÖTV ödenecek aşamaya gelecektir.<sup>64</sup>

ÖTV'ye tabi ürünlerin vergi erteleme kapsamında Topluluk içinde dolaşımı, vergi kaçaklarını önlemek için 18. ve 19. maddelerde ifade edilen katı kurallara tabi kılınmıştır. Özellikleri yönergede ayrıntılı olarak belirlenmiş bulunan, dört nüsha dört nüsha halinde düzenlenen özel bir belgenin bu ürünlerle beraber bulundurulması zorunludur (gümrük antreposunun bulunduğu üye devlet ek bir belge isterse bu belgede eklenecektir), Bu belgenin bir nüshasının malı sevk eden kişi tarafından saklanması gerekmektedir. Kalan üç nüsha sevk edilen mallarla birlikte bulunacaktır.

Kendisine mal sevk edilen, ikinci nüshayı muhafaza edecek, üçüncü belgeyi düzenleyene geri gönderecektir. Bazı üye devletler, üçüncü ve dördüncü nüshaların vergi idaresine yollanmasını istemektedirler. Bu halde üçüncü nüsha yetkili makam tarafından imzalanacak ve malları sevk edene iade edilecek, dördüncü nüsha ise yerel denetim amacıyla yetkili makamlarca saklanacaktır.

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

---

\* Burada tacir, antrepo sahibi statüsünde olmayıp, üye devlet tarafından malları vergi erteleme kapsamında teslim alma yetkisi verilen gerçek veya tüzel kişidir.

<sup>64</sup> Neslihan COŞKUN, "Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından ÖTV Türkiye Uygulaması", **Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi, SBE, Eskişehir 1998. s.61-62.

belirlenen ekli bir belge ile üye devletler arasında dolaşabilecektir.

Şahısların kendi özel kullanımları amacıyla yönelik olarak satın aldıkları ve naklettikleri ürünler üzerindeki ÖTV, ürünlerin iktisap edildiği üye devlette ödenecektir. (Madde 8). Bir üye devlette tüketime sunulmuş ürünlerin, diğer bir üye devlette ticari amaçlarla elde bulundurulması halinde, ÖTV, ürünlerin elde tutulduğu üye devlette tahsil edilecek ve verginin ödenmesinden ürünleri elinde bulunduran kimse sorumlu olacaktır. Bu sebeple 8. madde kapsamındaki ürünlerin ticari amaçlarla elde bulundurulup bulundurulmadığının tespiti için 9. maddede düzenlenmiş, aşağıda belirtilen kriterler dikkate alınacaktır:<sup>65</sup>

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

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

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

sahiptirler.

### **3.2. Tütün Mamulleri**

#### **3.2.1. Ürün tanımları**

95/59/AT sayılı yönerge ile değiştirilen 92/79/AET ve 92/80/AET sayılı yönergeler aşağıda belirtilen ürünlere ÖTV'yi uygulayabilmek amacıyla işlenmiş tütünü tanımlamaktadır.

- sigaralar
- puro ve sigarillolar
- içimlik tütün, sigaraların sarılmasında kullanılan ince kesilmiş tütün ve diğer içimlik tütünler.

95/59/AT sayılı yönergenin 3. maddesi öncelikle puro ve sigarilloların çeşitlerini, doğal tütünden veya içeriğine bağlı olarak bazı özellikleri dolayısıyla yeniden oluşturulmuş sarılmış tütün olarak belirlemiştir.

Sigaralar ise 95/59/AT yönergesinin 4. maddesinde, oldukları gibi içilebilen, sigara kağıdı tüplerine yerleştirilen veya sigara kağıdına sarılan, puro ve sigarillo olmayan tütün rulolarıdır şeklinde tanımlanmıştır.

Son olarak, 5. maddede içimlik tütün; “kesilmiş, bölünmüş, burulmuş veya tabakalar halinde sıkıştırılmış ve herhangi bir işlem gerekmeksizin içilebilen, standart dışı olarak satışa sunulan tütün” şeklinde tanımlanmıştır.

#### **3.2.2 Verginin miktarı ve yapısı**

92/79/AET yönergesinin 1. maddesi uyarınca üye devletler, sigaralara aşağıda belirtilen üç ayrı unsuru kapsayan, asgari bir Özel Tüketim Vergisi uygulayacaklardır:

- Birim başına alınan spesifik vergi
- Azami perakende satış fiyatı temel alınarak hesaplanan nispi vergi
- Perakende satış fiyatına oranlı katma değer vergisi

Aynı yönergenin 2. maddesi uyarınca sigaralara genel asgari ÖTV (spesifik vergi + ad valorem vergi) uygulanması gerekmektedir. Üye devletler daha yüksek seviyede ÖTV uygulayabileceklerdir. Asgari ÖTV miktarı her yıl 1 ocak itibarıyla en

---

<sup>65</sup> Coşkun, a.g.tz. s.70.

çok satan ürünün perakende satış fiyatının % 57'sine endekslenmiştir. Temel alınacak perakende satış fiyatının tüm vergileri kapsamı gerekmektedir.

Uygulamada üye devletlerin her sene en çok talep edilen sigaraların fiyat kategorilerini belirleyip, bu fiyatlara ÖTV'yi (asgari veya daha yüksek düzeyde) uygulamaları gerekmektedir. Bahsi geçen fiyat kategorisine uygulanan ÖTV miktarı belirlendikten sonra, aynı miktar bütün sigaralara uygulanacaktır.<sup>66</sup>

99/81/AT yönergesi ile yapılan değişikliklerle, perakende satış fiyatı üzerindeki asgari ÖTV yansımaları karşılayabilmek için ayarlamalar yapabilmek hususunda üye devletlere daha fazla esneklik sağlanmıştır. Aslında 99/81/AT yönergesinin yürürlüğe girmesinden önce, en fazla talep edilen sigaranın fiyatında meydana gelen bir değişim neticesinde, üye devletlerden asgari ÖTV yansımaları hemen ayarlamaları istenmiştir. 99/81/AET yönergesiyle birlikte üye devletlere ayarlamadan önce 2 yıllık bir süre tanınmaktadır.

Belirli bir yılın 1 Ocak tarihinde, en çok talep edilen ürün kategorisinin fiyatında meydana gelebilecek bir değişim neticesinde, üye devlet ÖTV'deki gerekli ayarlamaları en geç değişimin gerçekleştiği yılı izleyen yılın 31 aralık gününe kadar gerçekleştirilebilecektir.

Purolar, sigarillolar, elde sarılan sigaralarda kullanılan tütün ve diğer içimlik tütünler için 92/80/AET yönergesinin 3. maddesi uyarınca üye devletlerin uygulamaları gereken ÖTV:

- ya her ürünün azami perakende satış fiyatı esas alınarak hesaplanan ad valorem bir vergi,

- veya spesifik bir vergi (kilogram başına belirli bir miktar, ya da puro ve sigarillolar için alternatif olarak, belirli bir adet)

- ya da her ikisinin karışımı olabilecektir.

1 Ocak 2001 itibarıyla, yukarıdaki kriterle uyumlu olarak hesaplanan asgari miktar:

- Puro ve sigarillolar için, bütün vergileri kapsayan perakende satış fiyatının % 5'i, veya her 1000 birim veya her kilogram için 10 Euro,

- Sarılmış sigaralar için kullanılan tütün ve diğer ince kesim içimlik tütünler için,

bütün vergileri kapsayan perakende satış fiyatının % 30'u veya kilogram başına 25 Euro,  
- Diğer içimlik tütünler için, bütün vergileri kapsayan perakende satış fiyatının % 20'si, veya kilogram başına 19 Euro'dan az olmayacaktır.

Üye devletlerdeki farklı, sigara fiyatlarının Tek Pazar'da yol açabileceği bozuklukları önleyebilmek amacıyla, sigaralardaki asgari ÖTV'nin, perakende satış fiyatının belli bir yüzdesi yerine, 1000 adet sigarada 70 Euro'ya sabitlenmesi yönündeki bir teklif müzakere edilmektedir. Bu teklif Konsey tarafından onaylanırsa, sigaralar üzerinden alınacak ÖTV, üye devletlerdeki perakende satış fiyatlarına bakılmaksızın 20 sigaralık bir paket başına 1,4 Euro tutarında olacaktır.

### 3.2.3. Muafiyetler

92/12/AET yönergesinin 23. maddesi ÖTV ne ilişkin muafiyetleri düzenlemektedir. Anılan hükme göre, sigaralar ve alkol ürünler aşağıdaki amaçlarla kullanıldıklarında ÖTV'den muafli olacaklardır.:

- Diplomatik ilişkiler veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler için
- Uluslararası örgütler için (bu örgütleri kuran anlaşmalarda belirlenen sınırlar dahilinde),
- Verginin ödeneceği üye devlet dışındaki, NATO üyelerinin silahlı kuvvetleri için,

Yukarıdaki zorunlu muafiyetlere ek olarak, 95/5WAET sayılı yönerge 11. maddesi uyarınca üye devletler aşağıda belirtilen ürünleri ÖTV'den muaf tutabilirler.

- Sınai veya zirai amaçlarla kullanılan içilemez durumdaki işlenmiş tütün, gözetim altında imha edilen işlenmiş tütün,
- İdari gözetim altında imha edilen işlenmiş tütün,
- Bilimsel ya da ürün kalitesiyle ilgili testlerde kullanılan işlenmiş ürün,
- Üretici tarafından kullanılan işlenmiş tütün.

---

<sup>66</sup> Tozlu, a.g.tz., s n/a.

### 3.3 Alkollü Ürünler

#### 3.3.1 Ürünün tanımı

92/83/AET ve 92/84/AET sayılı yönergeler, bu yönergelerin kabul edildiği sırada (1992) yürürlükte olan Liste'de yer alan açıklamalar esas alınarak belirlenen alkollü ürünlere uygulanmaktadır. 92/83/AET sayılı yönerge alkol ürünlerini, bira, şarap, diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkol olmak üzere dört kategoriye ayırmıştır.

Anılan yönergenin 2. maddesi uyarınca bira deyimi, Liste'nin 2203 sayılı bölümünde yer alan ürünleri veya Liste'nin 2206 sayılı bölümünde yer alan, alkolsüz içkilerle karışımı halinde olan biraları kapsamakta ve alkol yoğunluğunun hacmen % 0,5'i geçmesi gerekmektedir.

8. madde şarapları tanımlamakta, köpüklü ve köpüksüz olmak üzere iki alt gruba ayırmaktadır. Köpüksüz şarap tanımı, Liste'nin 2204 ve 2205 bölümlerinde yer alan aşağıdaki özelliklere sahip tüm ürünleri kapsamaktadır.

- Nihai ürünlerdeki alkol; tamamen mayalanma neticesinde oluşmuş olmak kaydıyla % 1,2 ila % 15 arasında bir alkol yoğunluğuna sahip ürünler

- % 15 ila % 18 arasında bir alkol yoğunluğuna sahip olup, herhangi bir zenginleştirme yapılmadan üretilen ve içerdikleri alkol tamamen mayadan oluşan ürünler.

Köpüklü şaraplar, Listede yer alan, en az 3 bar basınçlı veya bir bağ ile tutturulan mantar tıpalı şişelere doldurulmuş, içerdikleri alkol tamamen mayadan oluşmak kaydıyla, hacmen %1,2 ile % 15 arasında alkol yoğunluğu olan ürünler olarak tanımlanmışlardır.

Bira ve şarap dışındaki diğer mayalı içecekler ise Madde 11 ve Madde 12'de, Liste'de 2204 - 2206 sayılı bölümünde yer alan ürünler şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer mayalı içkilerin alkol yoğunluğu aşağıdaki gibi olmalıdır:

- Nihai ürünlerdeki alkol mayalanma sonucu oluşmak kaydıyla, köpüksüz ürünler için % 1,2 ila % 10 veya % 10 ila % 15

Ana ürünler, 17 maddede, önceki kategorilere dahil olmayan, Liste'nin 2204 2205 ve 2206 sayılı bölümlerinde yer alan ve alkol yoğunluğu hacmen % 1,2'den az, %

22'den fazla olmayan ürünler şeklinde tanımlanmıştır.

Madde 17 (2) uyarınca, üye devletler, Madde 12(1)'in kapsamına giren ve tamamıyla mayalanmış nitelikte olmayıp, alkol oranı % 5,5'i geçen köpüksüz mayalı içkileri ve Madde 12(2)'nin kapsamına giren köpüklü mayalı içkileri ana ürünler olarak değerlendirme imkanına sahiptirler.

Son olarak etil alkol, 20. madde uyarınca aşağıdaki ürünleri kapsamaktadır:

- Liste'nin 2207 ve 2208 sayılı hükümlerinde yer alan ve alkol yoğunluğu % 1,2'yi geçen ürünler,

- Listenin 2204, 2205 ve 2206 sayılı bölümlerinde yer alan ve alkol yoğunluğu % 22'yi geçen ürünler

- Solüsyon olsun olmasın içilebilir nitelikteki yüksek alkol içeren ürünler.

### **3.3.2. Verginin yapısı ve miktarı**

92/83/AET sayılı yönergenin üçüncü maddesi uyarınca; üye devletler, bira üzerinden alınacak ÖTV'nin miktarını;

- Hektolitre, Derece Plato değerine göre veya

- Nihai ürünün alkol yoğunluğunun hektolitre/derece değerine göre edebileceklerdir.

- Bira üzerinden alınacak ÖTV'nin asgari miktarı, 92/84/AET sayılı yönerge ile lt/derece başına 0,748 Euro veya Hl/alkol başına 1,87 Euro olarak tespit edilmiştir.

92/B3/AET sayılı yönergenin 9. maddesine göre üye devletlerce şaraba uygulanacak ÖTV nihai ürünün hektolitre değerine göre belirlenecektir. Köpüklü veya köpüksüz olsun, bütün ürünlere uygulanacak vergi aynı olacaktır. 92/84/AET sayılı yönerge ile şarap için asgari bir vergi miktarı belirlenmemiştir. Ancak üye devletler köpüklü ve köpüksüz şarap için farklı asgari tutarlar belirleme imkanına sahiptirler.<sup>67</sup>

92/83/AET sayılı yönerge uyarınca, üye devletlerce diğer mayalı içeceklerden alınacak özel tüketim vergisi, nihai ürünlerin hektolitre cinsinden değerlerine göre tespit edilecektir. Şaraplara benzer şekilde, uygulanacak ÖTV oranı gerek köpüklü, gerek köpüksüz bütün ürünlere aynı olacaktır. Köpüklü ve köpüksüz ürünlere aynı oranı uygulamamaya üye devletler karar verebileceklerdir.

---

<sup>67</sup> Coşkun, a.g.tz. s.82.



ÖTV'nin asgari oranı 92/84/AET sayılı yönerge ile, etil alkol üzerinden alınan ÖTV ile aynı düzeyde, hektolitreye başına 550 Euro olarak belirlenmiştir.

Ara ürünler üzerinden alınan ÖTV 92/84/AET sayılı yönerge uyarınca, üye devletlerce nihai ürünün hektolitreye başına değerine göre tespit edilecektir. ÖTV'ye tabi ara ürünlerin tümüne uygulanacak vergi aynı olacaktır.

Uygulanan verginin asgari miktarı 92/84/AET sayılı yönerge ile alkolün hektolitreye başına 45 Euro olarak tespit edilmiştir.

Etil alkol üzerinden alınacak ÖTV 92/83/AET sayılı yönergenin 21.maddesi uyarınca, üye devletlerce 20C°deki saf alkolün hektolitreye başına değerine göre tespit edilecektir. Uygulanacak vergi tüm ürünler için aynı olacaktır.

Verginin asgari miktarı 92/84/AET sayılı yönerge uyarınca saf alkolün hektolitreye başına 550 Euro olarak tespit edilecektir.

Üye devletlere 92/83/AET sayılı yönerge ile bazı şartlar altında, alkollü ürünler üzerinden alınan ÖTV'ye tabi tüm ürünler için indirilmiş oranlar uygulama imkanı tanınmıştır. İndirilmiş oranların uygulanması bir zorunluluk olmayıp, üye devletlerin takdirine bırakılmıştır.

Üye devletler her halde ulusal standart oranın % 50'sinden ve asgari orandan daha aşağı olmamak kaydıyla, yılda 200.000 hektolitreyi aşmayan miktarlarda üretim yapan, bağımsız, küçük bira imalathanelerince üretilen biralara bir veya daha fazla indirilmiş oran uygulayabilirler. Üye devletler imalathanelerin yıllık üretimi esas alınarak uygulanan indirilmiş oranları değiştirmeye karar verebilirler.

Rekabetin bozulmasını önlemek için, üye devletler hem kendi topraklarındaki hem de diğer üye devletlerdeki küçük imalathanelerde üretilen tüm biralara indirilmiş oranları uygulayacaklardır. Diğer üye devletlerden yapılan hiçbir bira tesliminden, yerel ürünler üzerinden alınan eşdeğer ulusal vergilerden daha fazla bir vergi alınamayacaktır.

Ayrıca üye devletler, alkol yoğunluğu % 2,8'i geçmeyen biralara, asgari oranın altında bir indirilmiş oran uygulayabilecekleri gibi, indirilmiş oranın uygulama sahasını listenin 2206 sayılı bölümünde yer alan alkolsüz içkilerle karıştırılmış, bira ile sınırlayabilirler.

Üye devletler, alkol yoğunluğu hacmen % 8,5'i aşmayan her tür köpüklü ve köpüksüz şaraba indirilmiş oranları uygulayabilirler.

Benzer şekilde üye devletler, alkol yoğunluğu hacmen % 8,5'i aşmayan köpüklü ve köpüksüz diğer bütün mayalı içki türlerine de indirilmiş oranları uygulayabilirler.

Üye devletler, alkol yoğunluğu % 15'i aşmayan ara ürünlere, ÖTV'nin standart ulusal oranının % 40'ından ve şarap ve diğer mayalı ürünlere uygulanan standart orandan daha aşağı olmamak kaydıyla tek bir indirilmiş oran uygulayabilirler.

Yılda 10 hektolitreten daha az saf alkol üreten küçük bağımsız imalathanelerde üretilen etil alkole, standart ulusal özel tüketim vergisi oranının % 50'sinden daha aşağı olamamak kaydıyla üye devletlerce bir veya daha fazla indirilmiş oran uygulanabilir. Rekabetin bozulmasını önlemek amacıyla yönerge, üye devletlerin indirilmiş oranları, hem kendi topraklarındaki küçük imalathanelerde üretilen, hem de diğer üye devletlerdeki küçük imalathanelerde üretilip kendi topraklarına getirilen etil alkole uygulamalarını şart koştur.

Ayrıca üye devletler, Listenin 2208 sayılı bölümünde yer alan, alkol yoğunluğu hacmen % 10'u geçmeyen ürünlere de indirilmiş oranları uygulayabilirler.

### 3.3.3. Muafiyetler

Alkollü ürünlerdeki zorunlu genel muafiyetler, sigaralar, tütün ürünleri ve madeni yağlarda olduğu gibi 92/12/AET sayılı yönergenin 23. maddesinde sayılanlardır (diplomatik ilişkiler ve konsolosluk ilişkileri kapsamında yapılan alkollü ürün teslimleri, uluslararası örgütler ve NATO üyesi devletlerin silahlı kuvvetleri için yapılan alkollü ürün teslimleri). Alkollü ürünlere özgü diğer muafiyetler 92/83/AET sayılı yönergenin 27. maddesinde belirtilmiştir.<sup>68</sup>

Alkol ve alkollü ürünler;

- üye devletlerin istekleri doğrultusunda tamamıyla içilmez hale getirilmiş halde dağıtıldıklarında;

- bireylerin tüketimi için üretilmemiş ürünlerin imalinde kullandıklarında;

- sirke (Liste kod no 2209), ilaç ( 65/65/AET sayılı yönergede tanımlanmıştır), gıdalarda kullanılan bazı aromalar ve alkol yoğunluğu % 1,2'yi geçmeyen alkolsüz içeceklerin üretiminde kullanıldıklarında;

- çikolata üretiminde alkollü içerik, 100 kg'da 8,5 litre saf alkolü, diğer ürünlerde

---

<sup>68</sup> Fntorini, a.g.e., s.55.

100 kg'da 5 litreyi geçmeyecek şekilde, gıda maddelerinin üretiminde doğrudan yada yarı mamul olarak kullanıldıklarında, üye devletlerce ÖTV'den muaf tutulacaklardır.

Yukarıda açıklanan zorunlu muafiyetler dışında 27. maddenin 2.fıkrasında, uygulaması üye devletlerin takdirine bırakılmış bir dizi muafiyet düzenlenmiştir. Üye devletler alkol ve alkollü içecekleri,

- analizler, üretim testleri ve bilimsel amaçlar için numune olarak
- bilimsel araştırmalarda
- hastane ve eczanelerde tıbbi amaçlarla
- nihai ürünün alkol içermemesi şartıyla imal sürecinde,
- alkol üzerinden alınan özet tüketim vergisine tabi olmayan bileşimlerin imal

sürecinde kullanıldıklarında ÖTV'den muaf tutabilirler.

Nihayet, 6, 10 ve 14. maddeler uyarınca üye devletler bireylerin, kendileri, aileleri ve konuklarının tüketimi için evde ürettikleri bira, şarap ve diğer mayalı içkileri, bu ürünlerin satışının söz konusu olmaması şartıyla ÖTV'den muaf tutabilirler.

### **3.4. Petrol Ürünleri**

#### **3.4.1. Ürün Tanımları**

92/81/AET sayılı yönergenin 2. maddesinde açıklandığı üzere ve yönergelerin kabul edildiği tarih itibariyle yürürlükte olan listede yer alan açıklamalar esas alınarak 92/81/AET ve 92/82/AET sayılı yönergeler, madeni yağlara uygulanacaktır. Yönergede herhangi bir özel sınıflandırma olmamakla beraber açıklığı sağlamak amacıyla, ÖTV'ye tabi madeni yağlar, motorlu araç yakıtları ve kalorifer yakıtları şeklinde bir ayırma gidilebilir.

Çeşitli Liste kodlarına atf yapılmaksızın, genel ifadelerle motor yakıtları deyimi kurşunlu ve kurşunsuz benzin, motorin, LPG ve metanı kapsarken, kalorifer yakıtları deyimi gazyağı, kerosene ve ağır fuel oil'u kapsamaktadır. Diğer madeni yağlar, motor yakıtı veya ısıtıcı yakıt ya da bunlar için takviye olarak kullanıldıklarında; ÖTV'nin uygulama alanı dahilinde madeni yağ olarak değerlendirilirler.

2. maddenin 3. fıkrası hükmü gereğince satışa sunulan ya da kalorifer yakıtı olarak kullanılan kömür, linyit, yer kömürü dışındaki katı hidrokarbonlar veya doğalgaz eşdeğer madeni yağlara uygulanan ÖTV'yle aynı oranda vergilendirilirler.

### 3.4.2 Verginin Yapısı ve Miktarı

92/81/AET sayılı yönergenin 3. maddesi uyarınca üye devletler,<sup>69</sup>

- Motor yakıtları ve kalorifer yakıtları için 15°C'deki ürünün 1000 litresi için,
- LPG/metan ve ağır fule-oil2in 1000 litresi için ÖTV hesaplayacaklardır.

92/82/AET sayılı yönerge ile madeni yağlardan alınacak asgari ÖTV miktarı aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Kurşunsuz benzin: 1000 litre için 287Euro
- Kurşunlu benzin: 1000 litre için 337 Euro
- Motorin: 1000 litre için 248 Euro (hareket ettirici olarak kullanıldığında)
- LPG/metan: 1000 kg için 100 Euro

Kalorifer amaçlı kullanılan yakıtlar için belirlenen asgari miktarlar, aşağıdaki gibidir:

- Gaz yağı: 1000 litre için 18 Euro
- Kerosen: 1000 litre için 0 Euro ,
- LPG/metan: 1000 Kg için 0 Euro
- Ağır fuel oil: 1000 Kg için 13 Euro

Üye devletler, yukarıda belirtilen asgari miktarlardan daha aşağı olmamak ve çevresel nedenlerle, kurşunsuz benzin için belirlenen vergi miktarı, kurşunlu için belirlenenden daha düşük olması şartıyla bahsi geçen ürünlerden alınan, ulusal özel tüketim vergilerini diledikleri gibi belirleyebilirler.

Madde 8/3 uyarınca üye devletler asgari oranlardan daha aşağı olmamak kaydıyla gazyağı, LPG, Metan ve Kerosene indirilmiş oranlar uygulayabilirler.

İndirilmiş oranların uygulanabileceği madeni yağların kullanım alanları şunlardır:

- Sabit motorlar,
- İnşaat ve bayındırlık işlerinde kullanılan makine ve tesisler,
- Umumi yollarda ve otoyollarda kullanılmalarına izin verilmeyen araçlar.

Petrol ürünlerinden alınan ÖTV uygulamasında önemli bir husus da, yönergede 9. madde altında yer alan vergi düzenlemesidir. Buna göre Konsey, Komisyonun teklifi

---

<sup>69</sup> Fantorini, a.g.e., s.56.

üzerine oy birliği ile hareket ederek vergiden muaf ya da indirilmiş oranlara tabi madeni yağların belirlenmesi amacıyla mali kanunlara ilişkin kuralları kabul edebilir. 95/60/AT sayılı yönerge ile Kerosen ve gazyağına ilişkin mali kurallar benimsenmişken, Topluluk çerçevesinde oluşturulacak sistemle ilgili çalışmalar da devam etmektedir.

### 3.4.3. Muafiyetler

92/8/AET sayılı yönergenin 8. maddesi uyarınca üye devletler,

- Kalorifer yakıtı ve motor yakıtı. dışındaki madeni yağları,
- Özel uçuşlar hariç olmak üzere, havacılıkta yakıt olarak kullanılan madeni yağları,
- şahıslara ait olan deniz araçları dışında Topluluk suları dahilinde yapılan seyirlerde yakıt olarak kullanılan madeni yağları,
- Kok kömürüne bir ilave olarak fırınlara kimyasal indirgeme amacıyla enjekte edilen madeni yağları ÖTV'den muaf tutacaklardır.

Ayrıca 8. madde üye devletlere,

- Isı ve enerji tesislerinde ve elektrik üretiminde,
- İç su yollarında şahıslara ait gemiler dışındaki gemilerle yapılan seyirlerde,
- Demiryoluyla yolcu ve yük taşımasında,
- Çevresel pilot projeler (örneğin yenilenebilir enerji kaynakları) için,
- Gemi ve uçakların üretimi, geliştirilmesi ve testlerinde,
- Tarım, bahçivanlık ve ormancılık faaliyetleri ile iç su balıkçılığında,
- Limanlar ve su yollarında yapılan tarama faaliyetlerinde kullanılan madeni yağları, kısmen veya tamamen ÖTV'den muaf tutma ya da indirilmiş oranları uygulama imkanı vermektedir.

İstisnalar ve indirilmiş oranlarla ilgili özel bir hüküm 8. maddenin 4. fıkrasında yer almaktadır. Anılan hükme göre Konsey, Komisyonun teklifi üzerine oybirliği ile, özel nedenlerden ötürü üye devletlere başkaca muafiyetler ve indirilmiş oranlar belirleme yetkisi verebilir. Özel nedenlerden ötürü yönergede öngörülenlerden başka muafiyetler ve indirilmiş oranlar uygulamak isteyen üye devlet, Komisyonu haberdar etmek ve konu ile ilgili bilgileri vermek zorundadır. Komisyon ise diğer üye devletleri

haberdar edecektir. Eğer komisyonun haberdar edilmesinden itibaren 2 ay içinde üye devletler ve Komisyon, konunun Konsey tarafından görüşülmesini talep etmezlerse, üye devletin talebi Konsey tarafından kabul edilmiş sayılacaktır. Düzenleme yürürlüğe girdikten sonra Komisyon bu düzenlemenin sürdürülemez olduğunu düşünürse, Konseye gerekli teklifi yapacaktır.

Son olarak, sigaralara, tütün mamulleri ve alkol ürünlerinde olduğu gibi benzer şekilde 92/12/AET sayılı yönergenin ilgili hükmü gereğince üye devletler, diplomatik ilişkiler ve konsolosluk ilişkileri, uluslararası örgütler ve NATO silahlı kuvvetleri kapsamında yapılan madeni yağ teslimlerini de ÖTV'den muaf tutacaklardır.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Fantorini, a.g.e., s..

### III. BÖLÜM

## TÜRK DOLAYLI VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ SİSTEMİ İLE ETKİLEŞİMİ

### 1. DOLAYLI VERGİLER ALANINDA AVRUPA BİRLİĞİNE UYUM AMACIYLA TÜRK VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Vergi gibi egemenlik yetkisi ile özdeşleşmiş ve bu nedenle ülkelerin kolayca taviz vermedikleri çok önemli bir konuda, uyumlaştırma açısından sistemli çalışmalar yapılması gerekmektedir. Zira vergiler sadece devlet adına gelir sağlamaya yarayan araçlar olarak değil aynı zamanda ekonomik hayatın yönlendirilmesinde de kullanılan fonksiyonlara sahiptir. Hatta vergiler vasıtasıyla bir ülkede uygulanmak istenen siyasi politikalar rahatlıkla yürürlüğe koyulabilmektedir. Sadece devlet değil vergilerin muhatabı olan ekonomik birimler de izleyecekleri politikalarda vergi problemlerini ön plana çıkarmakta, vergi sonuçlarını göz önünde bulundurarak yapacakları yatırımları planlanmaktadır.

Avrupa Birliği'ne üye devletlerin ve tabii Türkiye'nin farklı vergi kurallarına sahip olmaları sebebiyle vergi ile ilgili konularda farklılıkların olduğu açıktır. Bunun sonucu olarak uluslararası alanda ekonomik faaliyetlerde bulunan kişiler farklı vergi düzenlemeleri nedeni ile elde ettikleri gelirler üzerinden birden çok vergiye muhatap olabilmektedirler. Uygulamada uluslararası çifte vergilendirme denilen bu durum birden çok ülkede vergilendirilmeyi ifade etmektedir. Bu konuda uluslararası bir kuruluş olan OECD'nin tanımı genellikle kabul edilen bir tanımdır. Buna göre, uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesidir.<sup>71</sup>

Çifte vergilendirmenin kendi içinde hukuki ve ekonomik çifte vergilendirme olmak üzere ayrımları da söz konusudur. Biz uluslararası hukuki çifte vergilendirme üzerinde durarak, şöyle bir örnek verebiliriz: A ülkesinde gelir elde eden bir vergi

---

<sup>71</sup> Fantorini, a.g.e., s.64.

mükellefi, A ülkesinin kaynak prensibini<sup>72</sup>, B yani kendi ülkesinin ikametgah<sup>73</sup> veya tabiiyet<sup>74</sup> prensibini kabul etmesi sebebiyle hem A ülkesinde hem de B ülkesinde vergi ödemek zorunda kalacaktır.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı yollarla mümkün olur. Tek taraflı yollarda ülkeler kendi iç mevzuatlarına koydukları bazı hükümlerle çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışırlar. Bunlar vergi oranlarının indirilmesi, yabancı ülkede ödenen vergilerin matrahtan indirilmesi, yurt dışında ödenen verginin yurt içinde ödenen vergiden mahsup edildiği mahsup prensibi ve yurt dışında elde ettiği gelirin istisna edildiği istisna prensibidir. Türkiye açısından bakıldığında gelir vergisi ile ilgili olarak ikametgah esasına dayanan mükellefiyette mahsup prensibi, tabiiyet esasına dayalı vergilendirmede ise istisna prensibi uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi açısından ise mahsup prensibi uygulanmaktadır. Uygulamada ülkelerin sistemlerinde yer alan farklı düzenlemeler ve yorum problemleri nedeniyle tek taraflı yöntemlerle uluslararası çifte vergilendirme tam olarak önlenememektedir.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde bir başka yol anlaşmalar yoludur. Devletler akdettikleri iki veya çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışmaktadırlar. Uygulamada çok taraflı anlaşmalar çok sınırlı olarak ve ancak birkaç devlet arasında akdedilebilmiş, farklı çıkarların bir araya getirilmesindeki güçlükler dolayısıyla başarılı olamamışlardır. OECD ve Avrupa Topluluğu bünyesinde bu konudaki çalışmalar halen devam etmektedir.

Ülkeler genellikle iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını tercih etmektedirler. Fakat ülke sayısına bağlı olarak çok fazla sayıda anlaşmanın yapılmış olması bunların takibini zorlaştırmaktadır. Ayrıca ilgililer bu anlaşmalardaki boşluklardan faydalanarak vergiler konusunda işlerine yarayacak, onlara avantaj sağlayacak yöntemler bulmaktadırlar. Genellikle belirli Modeller izlenerek bu anlaşmalar yapılmaktadır. En çok kullanılan model OECD'nin hazırladığı modeldir.

---

<sup>72</sup> Fantorini, a.g.e., s.65. (Açıklama: Vergiye tabi işlemin meydana geldiği yerdeki vergi kurallarına tabi olarak verginin orada ödenmesi).

<sup>73</sup> Fantorini, a.g.e., s.65. (Açıklama: Vergi mükellefinin ikametgahının bulunduğu ülkenin sadece bu sebepten dolayı kendi mukimini vergilendirmesi).

<sup>74</sup> Fantorini, a.g.e., s.65. (Açıklama Vergi mükellefinin o ülkenin tabiiyetinde bulunması dolayısıyla vergiye tabi olması).



Bunun yanında Birleşmiş Milletler Modeli ve Amerika Birleşik Devletleri'nin kullandığı model vardır. Türkiye'de de elliye yakın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmıştır.<sup>75</sup>

Avrupa Birliği'ne üyeliğe hazırlanan Türkiye bu çerçevede kendi vergi sistemini Avrupa Birliği vergi sistemi ile uyumlu hale getirmek zorundadır. Fakat Avrupa Birliği çerçevesinde vergi uyumlaştırması konusunda önemli gelişmeler kaydedilememiştir. Bunun sağlanması amacı ile vergiler yönünden üye devletler arasında farklılıkların giderilmesi, böylece ülkeler arasında eşitliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Yapılması gereken düzenlemeler sadece vergiler alanında değil vergilerle ilgili olarak vergi benzeri düzenlemeler ve devlet yardımları olarak da karşımıza çıkabilmektedir.

Vergilerin temelde dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere ikiye ayrıldığını belirtmiştik. Dolaylı vergiler bu çalışmanın konusu olduğundan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergileri gibi bu vergiyi ödeyecek olan kişinin önceden bilinmediği dolaylı vergilerin Türkiye'de uyumlaştırılması üzerinde ayrıntılı açıklamalarda bulunulacaktır.

Avrupa Birliğine üyelik müzakerelerinin bir parçası olarak Türkiye'nin hazırlamış olduğu Ulusal Programlarda yapacağı vergi düzenlemelerini üyelik görüşmeleri sonrasına bırakma eğiliminde olduğu görülmektedir. Türkiye hazırladığı bu programda vergilendirme alanında önemli uyumsuzlukların bulunmadığını, bazı küçük düzenlemelerle problemlerin çözümlenebileceğini belirtmektedir. Bununla birlikte daha sonraki kısımlarda da değinileceği üzere yapılması gereken önemli düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelerin yapılması için Avrupa Birliği'ne üye olmaya gerek yoktur. Amaç modern bir vergi sistemi kurmak ve ülkemiz ticaretinin diğer ülkelerle eşit koşullarda rekabet edebilmesini sağlamaktır. Bu sayede ekonomik açıdan çok önemli olan yabancı sermaye için, hukuki ve ekonomik şartlar da oluşturulmuş olacaktır.<sup>76</sup>

Bu sebeple gümrük birliğinin gerçekleşmesiyle ve Birliğe üyelik için hazırlıkların yapıldığı bugünkü ortamda ileride daha ciddi problemlerle karşılaşma ihtimalini azaltmak amacı ile vergi sistemimizde özellikle Avrupa Birliği çerçevesinde Temel

---

<sup>75</sup> Fantorini, a.g.e., s.66.

<sup>76</sup> Fantorini, a.g.e., s.66-67.

Kurallar (Code of Conduct) bünyesinde düzenlenmiş olan, OECD'nin de aynı konuda mücadele ettiği zararlı vergi uygulamaları konusunda ciddi araştırmalara ve çalışmalara ihtiyaç vardır. Yine zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi amacıyla geniş boyutlarda düzenlemelerin yapılması gereken bir başka alan, özellikle mali nitelikli devlet yardımları vergilerle yakından ilgili olmaları sebebiyle Türkiye'nin muhtemel problemlerinden bir tanesini teşkil eden devlet yardımlarıdır.<sup>77</sup>

### 1.1. Anayasal ilkeler

Avrupa Birliğine üye ülkeler süpranasyonal-uluslarüstü hukuk düzeninin sağlanabilmesi için, üye olmadan önce ya da sonra, anayasalarında yer alan “egemenlik ulusundur” şeklindeki kuraldan vazgeçmişlerdir ve giderek egemenliğin bir bölümünü Topluluğa tanıyan yeni bir yaklaşımı benimseyerek, anayasalarını bu yolla değiştirmişlerdir.<sup>78</sup>

Tam üyelik sürecinde ve sonrasında Türkiye'nin vergiler ve diğer konular açısından önündeki en büyük engeller 1982 Anayasası'nda yer alan ve Topluluk bünyesindeki düzenlemeler açısından hukuki anlamda sorun teşkil edebilecek bazı hükümlerdir. Bir ülkedeki temel kuralların öncelikle yeni bir statüye geçişte dikkatle değerlendirilmesi ve geçiş süreci sonrası için gerekli altyapının hazırlanması gerekmektedir. Bu kapsamda Türk Anayasasında yer alan ve üzerinde çalışılması gereken vergi ile bağlantılı hükümlerin şunların olduğunu söyleyebiliriz:<sup>79</sup>

a) Egemenliğin hiç bir organa devredilemeyeceği konusundaki 6. maddede yer alan hüküm diğer üye ülkeler açısından da problem teşkil etmiştir. Üye ülkelerin bu konudaki hassasiyeti bugün de devam etmektedir. Türkiye de tam üyelik durumunda bu hüküm konusunda çalışmalar yapmak zorunda kalacaktır,

b) Yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde olduğu hususundaki 7. madde hükmü. Burada da vergiler açısından Avrupa Birliği'nin düzenlemeler yapmak konusundaki yetkisinin kabul edilmesi Türkiye Anayasası ile çelişki teşkil edecektir,

c) Yine Avrupa Birliği'nin yetkileri dahilinde kabul edilecek olan yürütme

---

<sup>77</sup> Eminer, a.g.e., s.60.

<sup>78</sup> Ayşe Günay, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku Ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 140, Mayıs 2000, s.136.

<sup>79</sup> Günay, a.g.m., s.137-141.

yetkisi ve görevinin kullanılması konusunda 8. maddedeki hükümle ilgili değişiklikler gerekecektir. Zira Topluluk organları bu konudaki çalışmalar açısından yetkili konuma gelecektir,

d) Yargı yetkisinin kullanılması konusundaki 9. madde hükmünde de değişiklik şart olacaktır. Bununla da üye ülkeler ile Antlaşma hükümleri açısından oluşabilecek çatışmalarda Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'nın kararlarına uyulması gerekecektir. Bu durumda verilen kararların ülkemizde uygulanmasında çıkabilecek problemlerin önlenmesi açısından Anayasamızda gerekli değişikliklerin yapılması gerekecektir,

e) Vergiler açısından özellikle Anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin ancak kanunla koyulup, değiştirilip, kaldırılabilmesi hükmü problemlere sebebiyet verecektir. Çünkü tam üyelik durumunda Avrupa Birliği organlarının alacağı kararlarla diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'deki vergi düzenlemelerinde de değişiklikler yapılabilecektir. Bu durumda yapılacak düzenlemeler Anayasanın 73. maddesine aykırı olacaktır. Bunun önlenmesi amacı ile bu hükümde de değişiklik yapılması gerekecektir.

Topluluk bünyesindeki vergi ile ilgili düzenlemelerin Konsey'in direktifleri ile yapılması, yürütme görevinin bir kısmının Komisyona devrinin söz konusu olması ve Avrupa Topluluğu adalet divanının kararlarının üye devletler için bağlayıcı olması sebebiyle, Türkiye de tüm üye ülkelerin yaptığı gibi, kendi anayasa ile ilgili mevzuatı açısından gerekli düzenlemeleri yapmalıdır. Türkiye bütün bu belirtilen maddelerdeki değişiklikleri tek tek yapabileceği gibi, tek bir madde ile egemenlik yetkisinin uluslararası kurumlar tarafından kullanılması Anayasaya aykırılık teşkil etmez şeklinde bir düzenleme de yapabilir.<sup>80</sup>

Bütün bu çalışmalar sadece Anayasa düzeyinde değil, kanunlar ve ilgili mevzuat seviyesinde de yapılmalı, sadece vergi alanında olanlarla sınırlanmamalıdır. Zira vergi gibi etkileri çok farklı alanlarda hissedilen konularda özellikle yakın ilişkili olduğu Ticaret Kanunu, Borçlar Kanunu, Ceza Kanunu, Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Usul Kanunları gibi alanlarda da uyumlaştırma çalışmaları zorunludur. Her ne kadar farklı alanlarda Avrupa Birliği mevzuatı iktibas çalışmaları yapılıyorsa da bunlar arasında koordinasyonun sağlanması şarttır. Aksi takdirde Türkiye farklı

düzenlemeler sonucu oluşacak aykırılıklar sebebiyle hukuki açıdan problemler yaşayabilecektir.

Dolaylı Vergilerle ilgili ne gibi değişiklikler yapılması gerektiği hususunu inceleyen, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergileri konusunda bilgi verilecek ve değerlendirme yapılacaktır.

## 1.2. Katma Değer Vergisi Açısından

Katma değer vergisi harcamalardan alınan ve bugün modern devletlerde kullanılan gelişmiş bir vergi çeşididir. Katma değer vergisinde üretimin ve dağıtımın her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinde vergi alınmaktadır. Türkiye katma değer vergisini 3065 sayılı Kanunla 1984 senesinde kabul etmiş, 1985 senesi başından itibaren de uygulamaya koymuştur. Katma Değer Vergisi üç ayrı biçimde ortaya çıkabilir. Gelir tipi katma değer vergisinde, yatırım malları nedeniyle söz konusu olan katma değer vergisi, indirim tabi olabilmektedir. Türkiye açısından 1998 değişiklikleri öncesindeki uygulamalar, bu grupta sayılmaktadır. Gayri safi hasıla tipi katma değer vergisinde bir indirim söz konusu değildir. Tüketim tipi katma değer vergisinde bir indirim söz konusu değildir. Tüketim tipi katma değer vergisinde ise yatırımlar için ödenen vergilerin borçlanılanlardan bir kerede indirilmesi söz konusudur. Türkiye 1998 değişiklikleri neticesinde tüketim tipi katma değer vergisine geçmiştir.

### 1.2.1. Kapsam

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan işlemler Türkiye’de ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatı olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin konusunu teşkil eden işlemler birinci bölümde 1. maddede tek tek sayılmak sureti ile belirtilmiştir. Kanunun 2 ila 5. maddeleri arasında teslim ve hizmetler ile teslim ve hizmet sayılan haller belirtilmiştir. Burada görüleceği üzere işlemlerin Türkiye’de yapılması gerekmektedir.<sup>81</sup>

Mal tesliminde malın Türkiye’de bulunması, hizmet ifalarında hizmetin

---

<sup>80</sup> Fantorini, a.g.e., s.68.

<sup>81</sup> Bernur Açıkgöz, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması, **Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye ABD, İzmir 2001.s.49.

Türkiye’de yapılması, Türkiye’de değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması yeterlidir. Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi konusu ise ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödemenin Türkiye dışında yapılmış olması halinde Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına geçirilmesi veya karından ayrılması şeklinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenmiştir. Uluslararası taşımacılık ve transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye’de yapılmış sayılacaktır. Vergiye tabi olan ticari, zirai, sınaî ve mesleki faaliyetlerle ilgili hususlar Gelir Vergisi Kanunu ile burada açıklık bulunmadığı takdirde Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde değerlendirilecektir.

Mal teslimi ve hizmet ifaları dışında her türlü mal ve hizmet ithali 1.madde çerçevesinde katma değer vergisinin konusunu oluşturacaktır. İhracat ise varış ülkesinde vergilendirme prensibine bağlı olarak vergiye tabi olmayacak, ihracat sırasında bu malların üzerinde bulunan katma değer vergisi iade edilecektir. Bunların dışında kalan bazı teslim ve hizmet ifaları 1. maddede tek tek sayılmak sureti ile belirtilmiştir.

Kimlerin vergi mükellefi olduğu B.maddede belirtilmiş, vergi sorumluları ise 9.maddede düzenlenmiştir. Buna göre vergi mükellefleri mal teslim ve hizmet ifa edenler, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımacılıkta, gümrük ve geçiş işlemine muhatap olanlar, at yarışları, diğer müşterek bahis oyunlarında bunları tertipleyenler, PTT işletme müdürlüğü, radyo ve televizyon kurumları, spor-toto, piyango ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri, gayrimenkul mal ve hakları kiraya verenler ve isteğe bağlı olarak yükümlülüğe giren gerçek ve tüzel kişiler, profesyonel sanatçıların ve sporcuların yer aldığı konserler, maçlar, yarışmalar düzenlenmesinde bunları tertipleyenlerdir. Vergi sorumluları ise mükellefin temsilcisi, vekili, onun adına hareket etmeye yetkili diğer kişiler, mal ve hizmet alım satımına taraf olanlar ile zımnen de olsa bu işlemlerle ilişkisi bulunanlardır.

Vergiye doğuran olay 10. madde çerçevesinde şu halleri kapsamaktadır: <sup>82</sup>

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere

fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,

- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

- İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması.

Katma değer vergisinde matrahın hesaplanmasında gerçek usulün yanı sıra, özel matrah şekilleri ve değerlendirme yoluyla saptanan matrahlar söz konusudur. Gerçek usulde matrah 20. madde kapsamında teslim ve hizmetler açısından bu işlerin karşılığında oluşan bedeldir. Bedel ise, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir,

Vergi mükellefi, kanunda belirtilen oranların üzerine uygulanacağı satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden alımları için ödemiş bulunduğu katma değer vergisini madde 29 çerçevesinde indireceğinden fiilen ödeyeceği miktar kendi kattığı değere karşı gelen kısımdan ibarettir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. maddesine göre söz konusu olan teslim ve hizmet bedelinin yanı sıra teslim alanın göstereceği yere kadar yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinin, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıklarını ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri isim altında sağlanan

---

<sup>82</sup> Açıkgöz, a.g.tz., s.52-54.

her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dahil edilecektir. Madde 25 kapsamında fatura ve benzeri belgelerde gösterilen ticari teamüllere uygun olarak belirlenmiş iskontolarla, hesaplanan katma değer vergisi matraha dahil edilmeyecektir.

İthalatta matrah malın gümrüklü değeridir. Bu değere bazı eklemeler yapılabilmektedir. 21. madde kapsamında ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler malın gümrüklü değerine dahil edilecektir.

Gerçek usulün yanı sıra 23. maddede özel matrah şekilleri saptanmıştır. Buna göre, at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığı alınan bedel, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedelleri, gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli, altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

Bu belirtilen durumların dışında matrahın tespit edilmesinin güç olduğu haller vardır. Böyle durumlarda değerlendirme yolu ile matrah saptanmaktadır(Madde 27). Buna göre, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe farklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacaktır. Emsal bedeli veya emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.<sup>83</sup>

### **1.2.2. Oranlar**

Standart oranlar açısından üye ülkelerde, Tablo 1’de verildiği şekilde farklı katma değer vergisi oranlarının uygulandığını görüyoruz. Bu oran, Türkiye’de % 18

---

<sup>83</sup> Açıkgöz, a.g.tz., s.61.

olarak uygulanmaktadır.

Türkiye'de bir standart oran, iki indirilmiş oran, iki yükseltilmiş oran uygulanırken, Toplulukta bir standart oran ile iki indirilmiş oran uygulanabilmektedir. 1.1.1998 tarihinden itibaren Türkiye, Komisyonun da önerdiği şekilde, Katma Değer Vergisinde sıfır oranını kaldırmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28.maddesine göre Katma Değer Vergisi'nde oran her bir işlem için %10'dır. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar arttırmaya, %'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Bu kapsamda olmak üzere 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve daha sonraki kararlar ile değişiklikler yapılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda mal teslimleri ve hizmet ifaları için bugün uygulanmakta olan katma değer vergisi oranları şu şekilde belirlenmiştir:

- 1- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her işlem için, %18
- 2- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1
- 3- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8
- 4- III sayılı listede Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları belirtilen malların teslimleri ile aynı listede yer alan hizmetler için, %26
- 5- IV sayılı listede yer alan teslimler için (12/9/2000 tarih ve 2000/1221 sayılı Kararname ile eklenen bent) %40

### **1.2.3. İstisnalar**

İstisnalar genel olarak katma değer vergisi sistemi ile uyuşmamaktadır. Zira istisna uygulandığı takdirde üzerinden vergi alınacak birim eksilmiş olmaktadır. Bununla birlikte çeşitli sosyal ve ekonomik sebeplerle istisnalar uygulanabilmektedir. Hatta bazen siyasi sebeplerde ön plana çıkabilmektedir. Türkiye açısından bakıldığında geniş bir istisna kapsamının varlığını görmekteyiz. Bunlar;

- İhracat İstisnası (m. 11, 12)
- Araçlar ve Petrol Aramalarında ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna (m.13)
- Taşımacılık İstisnası (m.14)
- Diplomatik istisnalar (m. 15)



- İthalat istisnası (m.16)

- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalardır (m.17)

İhracat istisnası varış ülkesinde vergilendirme prensibinin bir neticesidir. Buna göre ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında, tahsil edilen katma değer vergisi iade olunur.

İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgilerin karşılaştırılması neticesi hesaplanacaktır.

Katma değer vergisi kapsamında aşağıda belirtilen teslim ve hizmetler de vergiden müstesnadır (Madde 13):

1- Faaliyetleri kısmen veya tamamen Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,

2. Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,

3. 6326 sayılı Petrol Kanununun hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri,

4. Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinde (yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde) zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyası cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zaman aşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Taşımacılık istisnasında ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükellefler söz konusu olduğunda ilgili ülkelere karşılıklılık şartı ile uygulanabilir. Bu kapsamda transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri vergi istisnası kapsamındadır.

14. madde uyarınca diplomatik istisnalar kapsamında karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerdir. Bu kapsam çerçevesinde belirtilen istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Bir başka istisna ise detayları 16. maddede düzenlenmiş bulunan ithalat istisnasıdır. Buna göre Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali ile Gümrük Kanunu çerçevesinde muaf tutulan ve istisna edilen bazı eşyaların ithal edilmesi ile transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandığı mal ve hizmetler istisna kapsamında kabul edilmektedir.

Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar kapsamında yer alan ilk istisna 17. maddede düzenlenmiş bulunan kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalardır. Buna göre genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyle, bunların eşlik ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunda kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik

etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin tesisini ve hizmetleri istisna edilmiştir.

Sosyal amaç taşıyan istisnalar ise yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşların hastane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, yoksul aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslulukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlerdir.

#### **1.2.4. Vergilendirme dönemi**

Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir. Bunun dışında bazı hallerde farklı düzenlemeler yapılabilmektedir. Buna göre götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay, ithalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük hattından geçildiği andır.<sup>84</sup>

#### **1.2.5. Beyan Esası**

Katma Değer Vergisi, bu Kanunda, aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Bu kanunun 9, maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Herhangi bir

---

<sup>84</sup> Açıköz, a.g.tz., s.66.

vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler. İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşıtları ile transit taşımalara alt Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarh olunmaktadır (madde 40).

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 25. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. İş bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 25. günü akşamına kadar verilir.

Katma değer vergisinde, 43. madde kapsamında mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesi, mükellefin ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, Katma Değer Vergisi, Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, gayrimenkul teslimlerinde mükellefin talebi halinde, gayrimenkulun bulunduğu yer vergi dairesi, ithalde alınan Katma Değer Vergisinde ilgili gümrük idaresi, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisinde de ilgili gümrük idaresi tarh yeri olarak Kabul edilmektedir.

Tarhiyatın muhatabına baktığımızda gerçek veya tüzel kişileri görmekteyiz Bununla birlikte 44. madde çerçevesinde adı ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar tarhiyata muhatap tutulmaktadır.

Katma Değer Vergisi beyannamenin verildiği günde beyanname posta ile

gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir (KDVKmadde45).

### **1.2.6. Verginin Ödenmesi**

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine alt katma değer vergilerini beyanname verme süresi içinde ödemeye mecburdurlar. Vergilendirme döneminin bir ay olarak belirlenmesi ve vergiler de bir sonraki ayın 20. günü akşamına kadar beyan edildiğinden 26. günü akşamına kadar ödenmelidir. Üç aylık dönemlerin söz konusu olduğu hallerde vergilendirme döneminin tamamlandığı ayı takip eden 26. gününün akşamına kadar beyanname verilmeli ve ödeme yapılmalıdır.

### **1.3. Özel Tüketim Vergileri Açısından**

Topluluk bünyesinde bugüne kadar özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması çabalarının başarılı olamamasının çeşitli sebepleri vardır. Bunlardan alınan vergiler her ne kadar üye ülkelerin toplam vergi hasılatının çok önemli bir kısmını oluşturmaya da ülkeler arasında farklılıklar söz konusudur. Buna bağlı olarak her ülkenin öncelik verdiği mallar söz konusudur. Devletler de bu öncelikleri bir ekonomik politika aracı olarak kullanmak istediklerinden uyumlaştırmada problemler oluşmaktadır. Bu nedenle öncelikle üye devletlerde ortak olarak kullanılmaları söz konusu olan ürünler ön plana çıkmıştır. Bunlar tütün mamulleri, şarap, bira, alkol ve petrol ürünleridir.<sup>85</sup>

Bununla birlikte özel tüketim vergisinin üzerinden alındığı malların niteliğine göre bir tasnif yapılırsa, bunlar alışkanlık verici maddeler ile sürümü çok yüksek olan maddelerdir. Sürümün yüksek olması da hangi tür malların bu kategoriye girdiğini göstermektedir.

#### **1.3.1 Kapsam**

Türk vergi sistemine katma değer vergisinin gelmesinden sonra alınmakta olan vergiler tek vergi adı altında katma değer vergisi içinde toplanmıştır. Mevcut olan fonlar

---

<sup>85</sup> Engin Can, “Özel Tüketim Vergileri ve Ekonomik Etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği)”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Doktora Tezi**, İstanbul 2003. s.139.

ve ek vergi şeklinde tahsil edilen diğer vergiler sebebiyle özel tüketim vergilerinin sınırları genişlemiştir. Fakat teknik yapısı bakımından akaryakıt tüketim vergisi ve taşıt alım vergisi bu kategoride yer alır. Diğerlerine örnek olarak şunlar verilebilir:

1- Ek vergi adı altında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 60.maddesinde tütün mamulleri, alkollü içkiler, ispirotolar, oyun kâğıtları, röntgen, filmleri satışında uygulanan ad valorem vergi,

2- Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi adı ile sigara, alkollü ve alkolsüz içkilerin satışından alınan yükümlülükler (su, soda, gazoz, meyve suları hariç),

3. Savunma Sanayii Destekleme Fonu yine tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler üzerinden alınan ad valorem yükümlülükler,

4. Petrol ürünleri satışında alınan Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu adı altındaki ad valorem yükümlük

Türkiye’de özel tüketim vergilerinin kapsamı ise geniş tutulmuş. Topluluk bünyesinde ise belirli bir kaç ürün üzerinden alınmaktadır. AB’ye üye ülkelerde ad valorem vergi uygulaması sadece sigaralarda söz konusu iken, Türkiye’de ek vergi ve ek yükümlülüklerin büyük bir kısmı ad valorem esasına dayanmaktadır.<sup>86</sup>

Bu konudaki değerlendirmelerin yeni kanunda getirilen düzenlemeler çerçevesinde yapılması daha doğru olacaktır.

24.03.2001 tarihli ve 24352 mükerrer sayılı resmi gazetede yayımlanan “Avrupa birliği müktesebatın üstlenilmesine ilişkin Türkiye ulusal programında” ÖTV ile ilgili olarak şöyle denilmektedir.

“AB’nin özel tüketim vergilerine uyum sağlama sürecinde, farklı kanunlarla düzenlenen özel tüketim vergisi niteliğindeki vergileri tek bir ÖTV kanunu ile düzenlenecektir. Bu amaçla hazırlanan tasarı henüz yasalaşmamıştır. Söz konusu tasarıda vergi kapsamına giren mallar, verginin konusu, matrahı, vergiyi doğuran olay, verginin oranı ve müteselsil sorumluluk gibi konular düzenlenmiştir. AB’ye uyum sürecinde, ÖTV yasa tasarısı ilgili topluluk düzenlemeleri de göz önünde bulundurularak tekrar gözden geçirilerek, gerekli değişiklikler ve ekler yapılarak en kısa sürede yasalaştırılacaktır”.

---

<sup>86</sup> Can, a.g.tz., s.142-143.

Görüldüğü üzere Türkiye'nin AB ulusal programında, AB mevzuatına uyumlu bir ÖTV kanununun kısa vadede çıkarılması konusunda bir taahhüt vardır. Nitekim bu amaçla hazırlanan tasarinin yasalaşması çok gecikmemiştir. Tasarı meclisten geçmiş 12.06.2002 tarih ve 24785 sayılı resmi gazetede de 4760 sayılı yeni ÖTV kanunu yayınlanmıştır.

Yayınlanan yeni ÖTV kanunu ile;

- Dolaylı vergilerde gerekli sadeleştirme,
- Yükümlülerin gönüllü uyumuna katkı,
- Daha saydam bir vergi yapısı,
- 16 adet vergi, harç, fon ve payın yerine tek vergi (Bkz. Ek 4) ve
- Avrupa Birliğine uyum

amaçlanmaktadır.

### **1.3.2 Yeni ÖTV Kanununda Konu, Vergiyi Doğuran Olay ve Mükellef.**

Özel tüketim vergisi 4760 sayılı Kanuna ekli 4 ayrı listede sayılan aşağıdaki mal çeşitleri için uygulanmaktadır.

I- Sayılı liste. Akaryakıt ürünleri ve türevleri

II Sayılı liste: kara, hava ve su taşıt araçları

III Sayılı liste: kolalı gazozlar, alkollü içkiler ve tütün mamulleri

IV Sayılı liste: genel olarak lüks mal kategorisinde kabul edilen ve eskiden %26 oranında KDV'ye tabi olan mallar.

Konu:

Özel tüketim vergisinin konusunu, kanuna ekli;

a) (I) Sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahi imal edenler tarafından teslimi.

b) (II) Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile olanların ilk iktisabı.

c) (II) Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal yada inşa edenler tarafından teslimi.

d) (I) (III) ve (IV) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı teşkil etmektedirler.

Kanuna ekli listelerde yer alan mallar, Türk g m r k tarife cetvelinde tanımlanan eŐyalardır.

Vergiye doğuran olay:

a- Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,

b- Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c- Kısım kısım mal teslim edilmesi mutat olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,

d- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,

e- İthalatta, 4458 sayılı g m r k kanununa göre g m r k yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise g m r k beyannamesinin tescilidir.

Mükellef ve Vergi Sorumlusu,

Özel tüketim vergisinin mükellefi, bu kanuna ekli,

a- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satıŐını gerçekleŐtirenler.

b- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satıŐını ger ekleŐtirenlerdir.

Mükellefin Türkiye içinde ikametĐahının iŐyerinin kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde maliye bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.



## **2. AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE’NİN TEMEL DOLAYLI VERGİ YAPISININ KISA BİR KARŞILAŞTIRMASI VE TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ AÇISINDAN DOLAYLI VERGİLERDEKİ ETKİLEŞİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Türkiye’nin Avrupa Birliği ile sürekli gelişen ilişkileri ve bütünleşme düzeyinin artmasına paralel olarak Birliğin üye ve aday ülkelere yönelik olarak uyguladığı programlardan vergilendirme ile ilgili Fiscalis Programlarına Türkiye de katılmıştır. 2003–2007 döneminde de katılmaktadır. Son Programa Türkiye’nin de katılımı 4.7.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan mutabakat zaptı ile onaylanmıştır. Söz konusu program, vergi kaçakçılığı ve haksız rekabetle mücadele edebilmek ve vergi mükellefleri üzerindeki yükü azaltabilmek için iyi işleyen bir vergilendirme sisteminin oluşturulması yönünde sürdürülen çalışmalara destek olmak amacıyla uygulanmaktadır. Bu kapsamda karşılıklı bilgi ve veri akışını geliştirmeye yönelik sistemler, değişim programları, seminerler, çok taraflı denetim faaliyetleri, ortak mesleki eğitim faaliyetleri düzenlenmektedir.<sup>87</sup>

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

Sözü edilen Ankara Antlaşması ve katma Protokol’ de yer alan taahhütlerimiz arasında, vergilerin uyumlaştırılması bulunmaktadır. Dolaylı vergilerin dağınık ve karmaşık bir yapı içerisinde bulunduğu ve Gümrük Birliği’nde sermaye, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının öngörüldüğü hususları dikkate alındığında, özellikle mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması gerekliliği ön plana çıkmıştır.<sup>88</sup>

Tüm mal ve hizmetleri kapsayan genel nitelikli tüketim vergisi olan katma değer vergisinde, amaç, gelir toplamının yanı sıra, bir vergi ödeme gücü olan harcamaların da vergilendirilmesidir. Bu yolla, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılması hedeflenmiştir. Ancak, özel tüketim vergisinde, bundan farklı olarak, tüm vergilerde olduğu gibi, yine

---

<sup>87</sup> Fantorini, a.g.e., s.81.

var olan, gelir toplama amacının yanı sıra, tüketicilerin harcama kalıplarının etkilenmesi de hedeflenmiştir.<sup>89</sup>

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

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

## **2.1. KDV Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-AB ilişkileri Açısından Değerlendirilmesi**

Türkiye, KDV Kanununu, 6. Direktifi temel alarak oluşturduğu için, AB KDV sistemi ile Türkiye KDV sistemi çok fazla farklılık göstermemektedir. KDV, üye ülkeler arasında en az farklılık gösteren vergidir. Tam bir uyumlaştırma yapılmamış olsa da, ülkeler KDV uygulamasına, genelde AB, KDV sistemiyle başladıkları için fazla bir farklılık yoktur.<sup>90</sup>

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

İstisna konusundaki farklılıkların bir kısmı, AB KDV sisteminde yer almayıp Türkiye KDV sisteminde yer alan istisnalardan kaynaklanmaktadır. Bunlar, KDVK 13. maddede yer alan deniz, hava ve demiryolu taşıma araç onarım ve bakım hizmetleri; petrol arama hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerini yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleridir.

AB KDV sisteminde yer alıp da Türk KDV Kanununda yer almayan istisnalar

---

<sup>88</sup> Engin Can, a.g.tz., s.165

<sup>89</sup> Engin Can, a.g.tz., s.167-170.

<sup>90</sup> Fehiman Eminer, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye", **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Maliye Teorisi ABD, İstanbul 1996, s.56.

ise şunlardır: Resmi posta idarelerinin hizmetleri, kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının hizmetleri, bahis ve piyango tertiplenmesi AB ülkelerinin belirleyeceği şartlarda KDV'den istisna edilmiştir. Ayrıca hastane ve sağlık hizmetleri ile bu hizmetleri sunanlar, KDV'den istisna edilmişlerdir.

İndirim konusunda AB biraz daha esnek olsa da çok fazla bir farklılık yoktur.

AB ve Türk KDV sisteminin temel bir farkı, AB'de, tüketim tipi KDV uygulanırken, Türkiye gelir tipi KDV uygulamaktadır.

Türkiye'de de, AB'de olduğu gibi varış ülkesinde vergilendirme prensibi benimsenmiştir. KDV oranları, AB ülkeleri arasında da büyük farklılıklar göstermektedir. Ancak Ortak Pazara geçilmesi ile Birlik KDV oran sayısını ikiye indirerek standart oranı en az %15 ve indirilmiş oranı da en düşük %5 olarak belirlemiştir. Türkiye'de KDV, %1, %8 ve %18 şeklinde üç farklı oran olarak uygulanmaktadır. AB'de %5 olarak öngörülen indirilmiş oran, Türkiye'de %8 ve %1 olarak uygulanmaktadır. Ancak üye ülkelerde de çok farklı oranların uygulandığı dikkati çekmektedir. Standart oran ise AB'de öngörüldüğü gibi %15 olarak uygulanmaktadır.

**Tablo 2. AB'ye Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Yürürlükte Olan KDV Oranları**

Üye Ülkeler	İndirilmiş Oranlar	Standart Oranlar
ALMANYA	7	16
AVUSTURYA	10 – 12	20
BELÇİKA	6 – 12	21
DANİMARKA	-	25
FINLANDİYA	8 – 17	22
FRANSA	2,1 – 5,5	19,6
HOLLANDA	6	19
İNGİLTERE	5	17,5
İRLANDA	4,3 – 13,5	21
İSVEÇ	6 – 12	25
İSPANYA	4 – 7	16
İTALYA	4 – 10	20
LÜKSEMBURG	3 – 6 – 12	15
PORTEKİZ	5 – 12	19
YUNANİSTAN	4 – 8	18
SLOVENYA	8,5	20
SLOVAKYA	-	19
MACARİSTAN	5 – 15	20
LİTVANYA	5 – 9	18
LATVİYA	5	18
ESTONYA	5	18
MALTA	5	18
KIBRIS	5 – 9	15
ÇEK CUMHURİYETİ	5	19
TÜRKİYE	1 – 8	18

(Kaynak:[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_2006\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf))

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

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

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

2. Vergi oranları arasında uyumsuzluk vardır. 92/77/CCE sayılı Konsey Direktifine göre 1 Ocak 1993'den itibaren normal KDV oranı her üye ülkede en az % 15 olması gerekir. Üye ülkeler sosyal ya da kültürel ürün ve hizmetler için (asgari %5) bir

yada iki indirilmiş oran uygulanabilir. Isınma, aydınlatma için yapılan enerji dağıtımı, su dağıtımı, ilaçlar ve diğer ecza malzemesi ve yolcu taşımacılığı standart orana tabidir.

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

- a. Demiryolu taşıma araçları teslimi,
- b. Askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler istisnası,
- c. Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna,

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

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

- a. Resmi posta idarelerinin hizmetleri,
- b. Kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelik taşımamak şartıyla yapılan teslim ve hizmetler,
- c. Belirli şart ve sınırlarda yapılan bahis ve piyango tertipleri,
- d. Doktorlar ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin ve diş teslimlerinin hizmetleri ve diş protez işlemleri,
- e. Kamu kuruluşları ile kamu menfaatine yararlı sayılan kuruluşların müze, tarihi eserler ve hayvanat bahçesi hizmetleri istisna kapsamındadır.

5. KOBİ' lere uygulanacak KDV rejiminde farklılıklar vardır;

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

Türkiye'de KDV sisteminde kullanılmış eşya, sanat eserleri, antika eşya ve koleksiyon konusu eşyaların vergilendirilmesine ilişkin özel bir düzenleme yoktur.

Türkiye'nin 1985 senesinden başlayarak uyguladığı bir verginin tecrübeleri sayesinde katma değer vergisi konusunda önceden atılmış adımlar bazı avantajlar sağlayacaktır. Bugüne kadar akdettiğimiz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da yol gösterici olmuştur. Fakat fazla vergi toplamak ve siyasi kaygılar sebebiyle

ayrıcılıklar yaratmak düşüncesi dışında hukuku ön planda tutan ve vergi sistemimizi günümüz şartlarıyla uyumlu hale getiren düzenlemeler gerekmektedir. Zaten vergiden optimum faydanın elde edilmesi de bunun doğal bir sonucu olacaktır. Bu kapsamda Türk Katma Değer Vergisi sistemi ile Avrupa Birliği Katma Değer vergi sistemini değerlendirirken şunlar söylenebilir:<sup>91</sup>

1- Avrupa Topluluğu ve Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi sistemleri arasında başta gelen farklardan bir tanesi vergiyi doğuran olayların niteliği bakımındandır. Avrupa Topluluğu ülkelerinde daha çok tüketime yönelik harcamalar vergi matrahına temel olarak alınmaktadır. Bu duruma örnek olarak yatırım malları için ödenen katma değer vergisinin tamamının bir kerede indirilmesi verilebilir.

Türkiye'de ise 29.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanundan önce tüketimin yanında geliri de vergi matrahına temel alan farklı bir uygulama bulunmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile 1.1.1999 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi'nin 31. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve tüketim tipi katma değer vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Bu durumda işletmeler daha önce uygulanan üç yıllık süre içinde değil, Toplulukta olduğu gibi yatırım malları için ödedikleri katma değer vergisini o yıl içinde indirme imkanına sahip olmuşlardır.

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

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

4- Mevcut bir başka fark, katma değer vergisi iadeleri açısındandır. Toplulukta Topluluk ışından olan mükellefler açısından Katma Değer Vergisi iadesi yapılırken, Türkiye'de bu mümkün değildir. Topluluk bünyesinde yapılan bu iadeler belirli şartların varlığı halinde ve karşılıklı olmak koşuluyla yapılmalıdır.

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

6- Zayi olan malların katma değer vergisinin ispatlanması halinde bu değer

---

<sup>91</sup> Fantorini, a.g.e., s.82-83.

Toplulukta indirilirken, Türkiye'de sadece deprem ve sel felaketlerinde bu indirim mümkün olabilmektedir.

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

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

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

10- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile Taşıt Alım Vergisi açısından Türkiye'de Topluluk uygulamasından farklılıklar görmekteyiz. Bu iki kanunda yer alan işlemler katma değer vergisi kapsamında değildir. Oysa Toplulukta bu işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğunu görmekteyiz.

Türkiye'nin Topluluğa tam üyeliği halinde taşıt alım vergisi kapsamındaki işlemler katma değer vergisi kapsamında olacak, bunun dışında bir başka mali mükellefiyet getirilemeyecektir. Banka ve sigorta muameleleri vergisi ise Konseyin Altıncı Direktifi kapsamında vergiden istisna edilecektir. Bu nedenle bu işlemler bugün Türkiye'de uygulanan şekliyle bir vergiye tabi tutulamayacaktır.

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

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

İstisnaların bir kısmı katma değer vergisinin yürürlükte olduğu ülkelerde de uygulanan istisnalardır. Bunlar ihracat istisnası, uluslararası taşımacılık istisnası ve diplomatik istisnalardır. İhracat yapacak olan kişi imalatçıdan mal alıyorsa, imalatçı katma değer vergisini tahsil etmeden verdiği malları imalinde yer alan girdilerle ilgili ödediği katma değer vergisi için indirim talebinde bulunabilecektir. Burada imalatçılarla

sınırlı olan bu düzenleme söz konusudur. İhracat yönetmeliğinde ayrıntılar düzenlenmiştir. İthalatta da bazı istisnalara yer verilmekteydi. Örneğin gümrük kanununa göre belirli malların ithalatları özel durumları sebebiyle ithalat kapsamındadır. Transit geçişler ve serbest bölgeler rejimine tabi mal ve hizmetler de bu kapsamdadır.

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

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

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

14- İndirilmiş oranların uygulandığı gruplar açısından da H listesi ile farklılıklar vardır. Listede mevcut olan bazı unsurlar sistemimizde yoktur. İleride bunlarda da uyumlaştırma gerekecektir.

## **2.2. Özel Tüketim Vergisi Açısından Karşılaştırma ve Türkiye-AB ilişkileri Açısından Değerlendirme**

Türkiye’de uygulanan Özel Tüketim Vergisi, temelde ad valorem bir vergidir. Oysa AB’de bu vergi spesifik olarak uygulanmaktadır.<sup>92</sup>

---

<sup>92</sup> Eminer, a.g.e., s.58.



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

AB ve Türkiye'de uygulanan ÖTV'nin ortak yanı ise yüksek oranlı olması ve gelir elde etme amacıyla alınmasıdır.

Türkiye ve AB arasındaki temel farklılıklara göz atarsak şunları görürüz:<sup>93</sup>

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

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

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

Türk vergi sisteminin öncelikle Katma Değer Vergisi Kanunu ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu arasındaki sınırı iyi çizmek ve AB bünyesindeki tütün, petrol ürünleri, alkol ürünleri, bira ve şarap şeklindeki uygulamaya paralellik sağlaması gerekmektedir.<sup>94</sup> Topluluk bünyesinde bu beş grup malın üzerinden alınan özel tüketim vergisi toplam özel tüketim vergisi hasılatının %90-95'i arasındadır. Özellikle sigaralar konusunda daha fazla ilerleme kaydedilmiştir. Bunun nedeni, ülkemizde ve üye ülkelerde sigaranın zararları konusunda oluşan fikir birliğidir.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Türk Vergi sisteminde yapılması hedeflenmiş değişiklikleri aşağıdaki tabloda özetlemek daha açıklayıcı olacaktır.

<sup>93</sup> Fantorini, a.g.e., s.84.

<sup>94</sup> Fazıl Aydın, "Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2002, Sayı: 163.

**Tablo 3. Yeni ÖTV Kanunu İle Uyum Amacıyla Türkiye’de Yapılacak Değişiklikler**

<b>PETROL ÜRÜNLERİ (I SAYILI LİSTE)</b>	
<b>ÖTV'den Önce</b>	<b>ÖTV'den Sonra</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>*Akaryakıt tüketim vergisi ile akaryakıt fiyat istikrar payı uygulanıyor</li><li>*Belirli mallarda uygulandığından, vergi dışı mallara yönelmek suretiyle vergiden kaçınmaya ve haksız rekabete müsait</li><li>*Solvent türevlerinin akaryakıtlara karıştırılmasını önleyici mali bir mekanizma yok</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>*Tek safhada bir vergi alınacak</li><li>*Solvent türevlerinin akaryakıt ürünlerine karıştırılması önlenecek</li><li>*(B) cetvelindeki ürünler için "tecil-terkin" uygulanacağından solvent türevlerini kullanan sanayiciler için ek bir yük getirilmemiş olacak</li></ul>
<b>MOTORLU ARAÇLAR (II SAYILI LİSTE)</b>	
<b>ÖTV'den Önce</b>	<b>ÖTV'den Sonra</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>*Mükellefi alıcılar</li><li>*Taşıt alım vergisi, Ek taşıt alım vergisi, Çevre fonu, Trafik tescil harcı, Eğitime katkı payı ve Özel işlem vergisi alınıyor</li><li>*Net ağırlık, istiap haddi, motor gücü ve lüks kriterlerine göre nispi ve maktu vergiler uygulanıyor</li><li>*Aksesuarları nedeniyle daha değerli olan araçlarda bu değer vergiye yansımıyor</li><li>*11 yaşına kadar olan araçların her el değiştirmesinde vergi uygulanıyor</li><li>*Vergiler her yılın başında arttığından yıl sonlarında vergi dairelerinde yığılmalara yol açıyor</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>*Mükellefi satıcılar olacak</li><li>*Motor silindir hacmi esas alınarak nispi uygulanacak</li><li>*Tek safhada, bir vergi alınacak</li><li>*Vergileme değer esasına göre yapılacağından, rekabet eşitsizliği sona erecek</li><li>*Sadece ilk iktisapta uygulanacak, İkinci elde vergi olmayacak. Böylece tescil kayıtları gerçek durumu yansıtacak</li><li>*Yıl sonlarında yığılma olmayacak</li></ul>
<b>TÜTÜN MAMÜLLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLER (III SAYILI LİSTE)</b>	
<b>ÖTV'den Önce</b>	<b>ÖTV'den Sonra</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>*Maktu veya nispi 7 ayrı vergi, fon ve pay alınıyor</li><li>*Bir kısmı imalat veya ithalat, bir kısmı perakende safhadaki fiyat üzerinden uygulanıyor</li><li>*Uygulanan vergi, fon ve paylar birbirinin matrahına girdiğinden hesaplama şekli çok karmaşık</li><li>*Bu vergileme yapısı vergi kaybına müsait</li><li>*Mükellefler ve Vergi Dairelerince çeşitli hesaplara ve kurumlara ayrı paylar ayrılıyor</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>*Tek safhada, bir vergi alınacak</li><li>*Saydam bir vergilemeyle, vergi kaybına müsait yapı ortadan kalkacak</li><li>*Tamamı bütçe geliri olacak. Ancak ilgili kurumlara bütçeden pay verilecek</li><li>*Alkol derecesine göre vergi tespit edilebilecek. Böylece vergileme daha adil olacak</li><li>*AB kriterlerine uyum sağlanacak</li></ul>
<b>YÜKSEK ORANDA KDV' YE TABİ MALLAR (IV SAYILI LİSTE)</b>	
<b>ÖTV'den Önce</b>	<b>ÖTV'den Sonra</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>* Halen %26 ve %40 oranlarında KDV'ye tabi olan mallar bu kapsamdadır</li><li>*Her safhada yüksek oranda KDV uygulaması kayıt dışılığı körüklüyor</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>*İmalat veya ithalat safhasında bir defa alınacak</li><li>*%26 ve %40 KDV oranları kalkacak</li><li>*Böylece KDV oran sayısı azalacak ve Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlanacak</li><li>*Bu mallar için belirlenen ÖTV oranı Bakanlar Kurulu'nca artırılamayacak, sadece sıfıra kadar indirilebilecek</li></ul>

ÖTV'nin kapsamında bulunan malların ilk defa tesliminden veya ithalinden sonraki teslimleri verginin konusuna girmemektedir. Örneğin (IV) sayılı listede yer alan ürünlerden parfümler, imalatçılar tarafından zincir marketlere ya da dağıtım kanalında yer alan distribütörlere satıldığı aşamada Özel Tüketim Vergisi'ne tabi olacaktır ancak

bu­ların zincir marketler ya da distribütörler tarafından nihai tüketicilere satışı esnasında ayrıca Özel Tüketim Vergisi hesaplanmayacaktır.

Ancak, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan, kayıt ve tescile tabi olan motorlu nakil vasıtalarında ÖTV, bu araçların kullanılmak üzere motorlu araç ticareti yapanlardan satın alınması sırasında, yani aracın trafiğe kayıt ve tescilinin gerektiği aşamada doğmaktadır. Bu araçların motorlu araç ticareti yapanlarca, (satılmak amacıyla) kayıt ve tescil yapılmaksızın satın alınması aşamasında Özel Tüketim Vergisi doğmamaktadır.

Bu çerçevede, ikinci el otomobillerin satışları da Özel Tüketim Vergisi'ne tabi değildir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu taşıt alım vergisi ve trafik ve tescil harçlarını yürürlükten kaldırdığından, ikinci el otomobil teslimlerinden bu vergiler de alınmayacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinde, (II), (III) ( tütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için, verginin matrahının, bunların tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi matrahına dahil edilirken, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda indirim mekanizmasının öngörüldüğü tek istisna, vergiye tabi bir malın, aynı listedeki başka bir malın girdisi olması durumunda söz konusu olmaktadır. Bu durumda, girdi mal üzerinden ödenen özel tüketim vergisi, bu girdi kullanılarak üretilen ve vergiye tabi olan diğer malın teslimi aşamasında tahsil edilen vergiden indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin yapılabilmesi için girdi mal ile üretilen malın aynı listede olması şarttır. Örneğin, (I) sayılı listedeki bir malın (IV) sayılı listedeki bir malın üretiminde kullanılması halinde bu indirim söz konusu olamayacaktır. Bu durumda, girdi mal üzerinden ödenen özel tüketim vergisi, imalatçının maliyetinin bir unsuru olacaktır.

Özel Tüketim Vergisi'nin ihdas edilmesindeki amaç, yukarıdaki mal grupları üzerinden ilave bir tüketim vergisi alınması değildir. (I), (II) ve (III) sayılı listelerde belirtilen mallar, hâlihazırda katma değer vergisinin yanı sıra değişik adlar altında pek çok tüketim vergisine tabidir. Bu malların pek çoğu için vergi yapısı oldukça karmaşık

bir haldedir.

Özel Tüketim Vergisi, bu mallar üzerinden alınan (16) değişik vergi, harç, fon ve payı yürürlükten kaldırmaktadır. Kaldırılan bu vergiler yerine bu mallar üzerinden katma değer vergisine ilaveten sadece özel tüketim vergisi alınmak suretiyle, oldukça karmaşık hale gelmiş olan vergi yapısı basitleştirilmektedir. Bu mallar üzerindeki vergi oranları, yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluşturduğu yükü muhafaza edecek ve ilave bir vergi yükü doğurmayacak şekilde belirlenmeye çalışılmıştır.

Hükümetlerce bugüne kadar yapılan bütün beyanatlar, Özel Tüketim Vergisi'nin herhangi bir mal grubuna ilave bir vergi yükü getirmeyeceği, bu verginin sadece yürürlükten kaldırılan vergi ve benzeri yükümlülüklerin ikamesi olacağı şeklindedir. Bu husus Kanunun gerekçesinde de yer almıştır.

Bu taahhütlere uyulmaya devam ettiği takdirde Özel Tüketim Vergisi, kapsama giren mallar üzerindeki dolaylı vergi yükünü etkilemeyecektir.<sup>95</sup>

### **2.3. Türkiye 2005 Yılı İlerleme Raporu'nda Dolaylı Vergilerin Değerlendirilmesi**

Avrupa Komisyonunun 9 Kasım 2005'te Brüksel'de yayınladığı "Türkiye 2005 Yılı İlerleme Raporu",

- Birlik ile Türkiye arasındaki ilişkileri tanımlamakta,
- Üyelik için siyasi kriterler açısından durumu incelemekte,
- Üyelik için ekonomik kriterler açısından Türkiye'nin durumunu ve geleceğini değerlendirmekte,
- Türkiye'nin üyelik yükümlülüklerini, diğer bir deyişle, Antlaşmalar, ikincil mevzuat ve Birlik politikaları olarak tanımlanan müktesebatı üstlenme kapasitesini gözden geçirmektedir.
- Türkiye'nin Katılım Ortaklığı Belgesindeki önceliklerini ne ölçüde yerine getirdiğini kısaca incelemektedir.

2004 raporundan bu yana meydana gelen ilerlemeyi göz önünde bulunduran bu rapor 30 Eylül 2005 tarihine kadarki süreyi kapsamaktadır. Buna göre Türkiye Vergilendirme alanında sınırlı gelişme kaydetmiştir. Dolaylı vergiler alanında yapılan

---

<sup>95</sup> Fazıl Aydın, a.g.m., s.165-166.

değerlendirmede, KDV mevzuatı ile uyumlaştırma konusunda somut bir ilerleme kaydedilemediği belirtilmektedir.

KDV sistemi 1985'ten bu yana uygulanmakla birlikte, muafiyetlerin kapsamı, özel düzenlemeler, uygulanan indirimli oranların kapsamı ve düzeyi gibi konularda müktesebat ile tam uyum sağlanması için somut adımların atılması gerektiği vurgulanmaktadır.

“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 bulunmasının müktesebata uygun değildir” denmektedir.

Türkiye'nin, Özel Tüketim Vergileri alanında, tütün ürünleri konusunda müktesebatla uyumlaştırma yönünde bazı ilerlemeler kaydettiği belirtilmektedir.

“2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri, ithal sigaralara yönelik ayrımcı vergileri ortadan kaldırmıştır. Bu durum, ithal ürünlerin benzeri yerli ürünlere oranla fiili daha yüksek vergi uygulanmakta olduğu alkollü içecekler için geçerli değildir. Alkollü içeceklere uygulanan gümrük vergileri 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 ayrımcı uygulamaları arasında sayılabilir. Bu tür ayrımcı uygulamalar, sadece müktesebatla değil, Türkiye'nin Gümrük Birliği Anlaşması ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları çerçevesindeki yükümlülükleriyle de çelişmektedir. Türkiye'nin, alkollü içeceklere ilişkin ayrımcı vergi yapısına ve Tütün Fonu'nun ayrımcı uygulamalarına son vermesinin yanı sıra, sigaralar konusunda sadece kısmen uyum sağlamış bulunduğu, müktesebat çerçevesinde öngörülen vergilere ve oranlarına daha fazla uyum göstermesi gerekmektedir. Ayrıca, mali antepolar ve iç piyasa hareketleri için gümrük vergilerinin zamanlıca askıya alınmasına yönelik gerekli adımlar atılmalıdır” denilmektedir.

## SONUÇ

Avrupa Birliği'nin kurulmasına yol açan Roma Antlaşması ortak pazarı kurarak üye devletlerin ekonomi politikalarını birbirine yaklaştırmayı, sürekli ve dengeli bir gelişmeyi, daha ileri bir istikrarın sağlanması ve yaşam düzeyinin yükseltilmesinin yanında Birliğe üye devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasını öngörmektedir. Şüphesiz vergilerin bu amacı gerçekleştirmedeki etkisi inkâr edilemez.

Roma Antlaşması'nda vergilerle ilgili hükümler. AB'nin ikincil nitelikteki politikalarını oluşturur. Yani Roma Antlaşmasında vergileme ile ilgili hükümler AB'nin temel hedefleri arasında değildir. Bunda, ülkenin vergilerle ilgili egemenlik hakkının önemli bir payı vardır. Bilindiği gibi AB'nin temel hedefi, kişilerin, malların, sermayenin ve iş gücünün serbest dolaşımını rekabetin eşitliği bozulmadan sağlamaktır.

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

Vergi politikası, ulusal egemenliğin temel konularından biri olmakla birlikte, ülkelerin ekonomi politikalarının bir parçasını oluşturuyor. Buna göre, AB'de vergilendirme temel olarak üye devletlerin yetkisinde kalıyor. AB, zorunlu vergilerle ulusal sistemleri standart hale getirmekten çok, birbirleriyle ve Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşmayla uyumlu hale gelmelerini amaçlıyor. Bu kapsamda, Amsterdam Antlaşması'nın vergi le ilgili hükümlerini kapsayan 90–94. maddeleri, Topluluğun Politikası başlıklı üçüncü bölümde yer alıyor. Üye devletlerin uyguladıkları ekonomik ve sosyal politikalar kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından vergilendirme, AB'nin ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılmıyor. Bu çerçevede, AB'nin vergi yaratma yetkisi bulunmuyor.

Avrupa Birliği'nde gerçekleştirilen vergi uyumlaştırılması çalışmalarında özellikle dolaylı vergiler açısından büyük mesafeler alınmıştır. Tek Pazar hedefi

çerçevesinde üye ülkelerin gümrük kapılarında dolaylı vergilerle ilgili olarak yapılmakta olan işlemlerin tümüyle kaldırılması gereği ortaya konulmuş, istenen sistemin hedefinin üye ülkeler arasında ihracatta vergi iadesine, ithalatta ise vergi alınmasına son verilmesi olduğu belirtilmiştir.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alan KDV'dir ve KDV bugün birlik vergisi olarak bilinmektedir. Katma değer vergisinin uyumlaştırılmasına yönelik 6. Direktif Birlik üyelerinin bütünleşmesinde son derece önemli ve yeni bir adım olmakla beraber, üye devletlerle oran uygulaması, indirimli istisna uygulamasında sapmalar, kullanılmış eşya, sanat eserleri, antika eşyalar ile koleksiyon konusu eşyaların vergilendirilmesi ve küçük işletmeler ve tarımın vergilendirilmesine ilişkin olarak sorunlarda bir çözüm getirilememiştir. Öte yandan 1.1.1993 tarihinden itibaren üye ülkeler arasında yapılan ticari işlemlerde ithalat ve ihracat olayı tamamıyla ortadan kalkmıştır. Burada sadece üçüncü ülkelerde yapılan ticaret söz konusudur.

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

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

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

Türk KDV uygulamasının AB KDV uygulamasına genel anlamda benzemekle birlikte, Türkiye'nin sosyo-ekonomik yapısından kaynaklanan bazı farklılıkları da bünyesinde taşımaktadır. Türk KDV gelir tipi ile Tüketim Tipi arasında bir özellik gösterirken AB'de Tüketim Tipi KDV modeli benimsenmiştir. Dolayısıyla,

Türkiye'deki KDV uygulaması direkt olarak tüketimi hedeflememekte, yatırımları da vergi kapsamına almaktadır. Türkiye'nin bu yönde yapacağı değişiklik bir yandan Türk vergi sisteminin AB vergi politikasına uyumu konusunda atılan bir adım olacak, bir yandan da yatırımların yeni bir teşvik getirmek suretiyle iktisadi etkinliğini arttıracaktır.

Bunun yanı sıra Türk KDV sistemindeki vergi indirim mekanizmasında tampon kuralından vazgeçilerek AB'deki uygulamanın benimsenmesi, yani toplanan ve ödenen vergiler arasındaki farkın, mükellefin isteğine göre ya kendisine hemen iade edilmesi veya bir sonraki döneme devredilmesi şeklindeki bir uygulama, işletmelerin finansman yükünü hafifletecektir. Yine KDV oranları açısından AB mevzuatına uyum sağlanması durumunda da söz konusu verginin etkinliği de arttırılmış olacaktır.

Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması, aynı malın tüm Birlik düzeyinde aynı KDV oranına tabi olmasını gerektirmektedir. Hemen hemen bir kaç malın dışındaki mal ve hizmetlerde üye ülkelerde farklı KDV oranları uygulanmaktadır. Söz konusu farklılık üye ülkelerin hem standart, indirilmiş ve yükseltilmiş oranlarının Topluluğun belirlediği standart dilimler arasına yayılmasından hem de bazı ülkelerin Topluluğun belirlediği standart dilimlerin dışındaki oranlarla KDV uygulamasına gitmesinden kaynaklanmaktadır.

Oranların birbirine yaklaştırılması ise, üye ülkeler arasında daha adaletli bir KDV uygulamasına imkân verebilecek ve KDV hasılatından Topluluk bütçesine yapılacak katkı paylarından da yakınlaşmayı sağlayabilecektir.

Ancak KDV oranı yüksek olan üye ülkeler toplam KDV gelirlerini düşürmek istemediklerinden, KDV oranı düşük olan ülkelerde fiyat artışına neden olmamak ve enflasyona yol açmamayı amaçladıklarından oranların birbirine yaklaştırılması konusunda ortak bir tutuma girilememiştir.

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



sisteminde ise ek vergi ile birlikte ek ödentilerin büyük bir kısmı ad valorem yükümlülük esasına dayanmaktadır.

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

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

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

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

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

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

1 Ocak 1993 yılında, iç pazarın oluşturulabilmesi ve sınırların ortadan kaldırılması amaçlanmış ve konsey, çalışmalarına başlayarak bir dizi direktif ve tüzükler çıkarmıştır. Günümüzde de uygulanan bu düzenlemeler ile sadece işlenmiş tütün değil, alkol, alkollü içkiler, madeni yağlarda uyumlaştırma içerisine alınmıştır. Bu ürünlerde uyumlaştırma yapılmasının sebebi ise, toplam özel tüketim vergisi hasılatının önemli bir kısmı buradan sağlanmaktadır.

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

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

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

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

## KAYNAKÇA

AÇIKGÖZ, Bernur, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması”, **Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye ABD, İzmir 2001.

AKSOY, Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.

Avrupa Birliği Sözlüğü, [www.ceterisparibus.org/absozlugu...](http://www.ceterisparibus.org/absozlugu...)

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

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

AYGÜL, Emrah ve POLAT, Lütfü “IV Sayılı Listedeki Mallara İlişkin ÖTV Kanunu ve Muhasebe Uygulamaları “, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, sayı 63.

BALCI, Beyazıt, “Avrupa Topluluğunda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 168, Ağustos-1995.

BATIREL, Ömer Faruk “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler” **Vergi Dünyası**, Sayı:253, Eylül 2002.

BİLİCİ, Nurettin, “Avrupa Birliği'nde Ülkeler Arası Mal Hareketleri ve KDV”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 169, Eylül 1995.

BİLİCİ, Nurettin, Avrupa Topluluğunda Vergilendirme, **H.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 8, Sayı:2, 1990

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

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

CUDİN, Şenol, “Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi”, Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar, **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını**, Ankara, 1988.

ÇAĞAN, Nami, “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri, Avrupa Birliği El Kitabı, **TCMB Yayını**, Mart 1995.

ÇAKAN, Enver, "Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması “, **Maliye Dergisi**, sayı: 107, DURA Cihan ve ATİK Hayriye, **Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2003.

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

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

ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.

EREN, Zerrin Selma, “Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması Ve Türkiye”, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2002.

European Commission – Taxation and Customs Union, VAT – The Place Of Supply Of Services To Non-Taxable Persons, **Consultation Paper**, Brussels, 2005. (Bu makale Avrupa Komisyonu resmi web sitesinde yayınlanmış olup, 4 Nisan 2005 tarihindeki dokümana dayanmaktadır). Erişim: Ocak 2006

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

GÖKTAŞ, Abdulkadir, “Türkiyenin Avrupa Birliğine Ekonomik ve Vergisel Uyumu I-II, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:96-97, Aralık 2000.

GÜNAY, Ayşe, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 140, Mayıs 2000.

GÜNGÖR, Kamil, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan, 2002.

HÜVEZ, İbrahim ve UYAR, Abdurrahman, “Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 183, Kasım 1996.

JOUMARD, Isabelle, Tax Systems In European Union Countries, Copyright OECD, 2001., çev. Hakan Karabacak, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2002.

KARLUK, Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 2.Baskı, Eskişehir, Beta Yayınevi, 1994 . Mart-Nisan, 1992.

KIZILOT, Şükrü, “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, **Yaklaşım Yayınları**, 1. Baskı, Ankara, 1996.

KOYUTÜRK, Serdar, “Avrupa Topluluğu’nda Yeni KDV Rejimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 149, Ocak-1994.

METHIBAY, Yaşar, **Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

OKTAR, Kemal, “Neden ÖTV”, **Vergi Dünyası**, Sayı:249, Mayıs 2002.

ÖNCEL, Mualla, “**Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması**”, ATAUM Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1990.

ÖZ, Ersan ve ASLAN Mehmet, AB’ye Uyum Sürecinde KDV Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları**, Sayı:205, Ekim 2005.

“Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Gereğesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2002.

ÖZYER, Mehmet A.,” Özel Tüketim Vergisi Tasarısı Hazırlıkları”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2002, Sayı 246.

SUER, M.Z., “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, Ankara, Eylül 1999, Cilt 1.

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

T.C. BAŞBAKANLIK DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI, “**Avrupa Birliği ve Türkiye**”, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, Ekim, 1999.

TOKATLIOĞLU, Mircan Y., “**Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**”, Alfa Yayınevi, Bursa,2004.

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

TÜYEN, Zeki. "Avrupa Topluluğunun 1992 Tek Pazar Hedefi". **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 121. Eylül 1991.

UÇARMAK, Sezai., “Özel Tüketim Vergisi Ve Gümrük İşlemleri”, **Gümrük Dergisi**, Temmuz 2002.

YILMAZ, İ. Hakkı, TVS' nin AT Ülkeleriyle Mukayesesi ve Ahenkleştirilmesi, **Vergi Sorunları**, Sayı:60, Mayıs-Haziran, 1992.

<http://ekutup.gov.tr/ab/ulusalpr/vergi> “Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Yeni Vergi Politikaları” (26.03.2004)

<http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/OTV.doc>

<http://www.techcentralisation.com> Giedrius Kadziauskas, “Excise Wide Shut” Lithuanian Free Market Institute, published 08.05.2005 (özgün çeviri)

[http://www.europarl.eu.int/facts/4\\_19\\_2\\_en.htm](http://www.europarl.eu.int/facts/4_19_2_en.htm) European Parliament Fact Sheets: “Excise Duties: Alcohol and Tobacco” ve “Value Added Tax”, erişim: 03.12.2005

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/esra/01.asp> “Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergiler Ve Ekonomik Etkileri” Yayın Tarihi: 24/01/2006, Erişim: 20.04.2006

[http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/e.duran/.](http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/e.duran/) “Avrupa Birliğinde KDV Sorunu” Erişim 23.12.2005

[http://europa.eu/tax\\_customs\\_b/0doe.htm](http://europa.eu/tax_customs_b/0doe.htm) “European Commission – Taxation and Customs Union, VAT – The Place Of Supply Of Services To Non-Taxable Persons, Consultation Paper, Brussels, 2005” Erişim: 4 Nisan 2005

[http://www.alomaliye.com/emrah\\_aygul\\_iv\\_sayili.htm](http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_iv_sayili.htm) “IV Sayılı Listedeki Mallara İlişkin ÖTV Kanunu Uygulamaları”, Yayın tarihi: 05.08.2003, Erişim: 12.03.2005

<http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l31001.htm> “Harmonisation of the Corporate Tax Base in the European Union” Lithuanian Free Market Institute, Analytical Study 30.03.2006, Erişim: 20.04.2006

<http://www.theepc.be/en/ce.asp?TYP=CE&LV=177&see=y&t=42&PG=CE/EN/detail&l=11&AI=69>

[http://minfin.bg/en/eurointegration/docs/chapter\\_10.pdf](http://minfin.bg/en/eurointegration/docs/chapter_10.pdf)

<http://www.vergiportali.com/print-bulten.asp?id=FD39E49D8C9A79E8EFD31300C007522C> “Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Uyarınca KDV, ÖTV, DV ve VIV İstisna Uygulamaları (2005/082)” Erişim: 20.04.2006

## EKLER

### EK 1. Avrupa Birliğine Üye Ve Aday Ülkelerin Milli Ekonomileri, Nüfus Ve Yüzölçümleri

Tablo 1. Üye Ülkeler

Ülkeler	Kişi Başına Yurtiçi Milli Hasıla (€) (Satın Alma Gücü bazında)*	Nüfus (Milyon)	Yüzölçümü (Km2)
Avusturya	28.990	8,1	83'858
Belçika	27.860	10,2	30'128
Kıbrıs	20.500	0,8	9'000
Çek Cumhuriyeti	17.190	10,3	79'000
Danimarka	29.440	5,3	43'094
Estonya	12.840	1,4	45'000
Finlandiya	26.420	5,1	338'000
Fransa	27.180	60,4	550'000
Almanya	25.770	82	356'854
Yunanistan	19.870	10,5	131'957
Macaristan	14.940	10,2	93'000
İrlanda	31.950	3,7	70'000
İtalya	25.560	57,6	301'263
Letonya	10.490	2,4	65'000
Litvanya	12.620	3,7	65'000
Lüksemburg	50.100	0,4	2'586
Malta	17.780	0,4	316
Hollanda	27.970	15,8	41'864
Polonya	11.600	38,6	313'000
Portekiz	17.680	10,8	92'072
Slovakya	12.860	5,4	49'000
Slovenya	19.090	2,0	20'000
İsveç	27.220	8,9	450'000
İspanya	23.260	39,4	504'782
İngiltere	29.010	58,6	242'500
<b>Toplam</b>		<b>446,6</b>	<b>3'977'304</b>

**Tablo 2. Aday Ülkeler**

Ülke	Kişi başına Yurtiçi Milli Hasıla (Satın Alma Gücü bazında) *	Nüfus	Yüzölçüm(Km2)
Bulgaristan	6.078	8,1	110'993
Hırvatistan	8.777	4,4	57'000
Romanya	5.700	21,7	238'391
Türkiye	5.570	67,804	779'452
<b>Toplam</b>		<b>102,004</b>	<b>1'185'836</b>

Kaynak: Lüksemburg Dönem Başkanlığı web sitesi

\* 2005 tahmini rakamları

[http://www.europa.eu.int/abc/governments/index\\_en.htm#members](http://www.europa.eu.int/abc/governments/index_en.htm#members)

## **Ek. 2. Dolaylı Vergilere İlişkin Konsey Direktifleri**

	A - KATMA DEĞER VERGİSİ DİREKTİFLERİ
<a href="#">67/227/AET</a>	Üye ülkelerin muamele vergilerine ilişkin mevzuatlarının uyumlaştırılması - 11 Nisan 1967
<a href="#">67/228/AET</a>	Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminin yapısı ve uygulama prosedürleri - 11 Nisan 1967
<a href="#">68/221/AET</a>	Anlaşmanın 97 nci maddesinde belirtilen ortalama oranların hesaplanmasında ortak bir metot uygulanmasına ilişkin Direktif - 30 Nisan 1968
<a href="#">68/297/AET</a>	Ticari motorlu araçların yakıt depolarındaki yakıtın gümrük vergisine tabi olması hususundaki koşulların standardizasyonu - 19 Temmuz 1968
<a href="#">69/169/AET</a>	Uluslar arası seyahatlerde ÖTV ve muamele vergilerinden muafiyete ilişkin düzenlemelerin uyumu - 28 Mayıs 1969
<a href="#">69/463/AET</a>	"Ortalama Oranlar" deyiminin tanımlanması
<a href="#">71/401/AET</a>	İtalya'da KDV'ye geçiş - 20 Aralık 1971
<a href="#">72/230/AET</a>	Uluslar arası seyahatlerde uygulanabilir ÖTV ve muamele vergilerinin uyumu - 28 Mayıs 1969
<a href="#">72/250/AET</a>	İtalya'da KDV'nin fiilen uygulanmaya başlanması için 6 aylık ek süre - 4 Temmuz 1972
<a href="#">74/651/AET</a>	Toplulukta küçük mal sevki yolu ile ithal edilen ticari olmayan mallara uygulanan vergi muafiyeti - 19 Aralık 1974
<a href="#">77/388/AET</a>	Ortak KDV sistemi; Tek tip matrah uygulanması (6 ncı Direktif) - 17 Mayıs 1977
<a href="#">77/800/AET</a>	Uluslar arası seyahatlerde ÖTV ve muamele vergileri rejiminde Danimarka'ya sapma yetkisi verilmesi - 19 Aralık 1977
<a href="#">78/583/AET</a>	Danimarka, Almanya, Fransa, İrlanda, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda'nın 6 ncı Direktifin 1 inci maddesinden sapma yapmasına izin veren Direktif - 26 Haziran 1978
<a href="#">78/1032/AET</a>	Uluslar arası seyahatlerde uygulanabilir ÖTV ve muamele vergileri hükümlerinin uyumu - 9 Aralık 1978
<a href="#">78/1035/AET</a>	Üçüncü ülkelerden küçük mal sevki yolu ile ithal edilen ticari olmayan mallara uygulanan vergi muafiyeti - 19 Aralık 1978
<a href="#">79/1072/AET</a>	Toplulukta mükim fakat ülke içinde mukim olmayan vergiye tabi kişilere yapılacak

	KDV iadesi - 6 Aralık 1979
<a href="#">80/368/AET</a>	Fransa'nın deniz aşırı bölgelerinin 77/388/AET sayılı Direktif kapsamının dışında tutulması - 26 Mart 1980
<a href="#">81/933/AET</a>	69/169/AET ve 78/1035/AET sayılı Direktifleri değiştiren Direktif 17 Kasım 1981
<a href="#">82/443/AET</a>	69/169/AET ve 77/800/AET sayılı Direktifleri değiştiren Direktif - 29 Haziran 1982
<a href="#">83/181/AET</a>	Bazı malların kesin ithalinden alınan KDV'nin muafiyeti - 28 Mart 1983
<a href="#">83/182/AET</a>	Topluluk içinde geçici olarak ithal edilen bazı nakliye araçlarına uygulanan vergi muafiyeti - 28 Mart 1983
<a href="#">83/183/AET</a>	Kişilerin şahsi mallarının bir üye ülkeden daimi ithalatına uygulanan vergi muafiyeti - 28 Mart 1983
<a href="#">83/648/AET</a>	Yunanistan'da ortak KDV sisteminin uygulamaya konulmasının ertelenmesi - 19 Aralık 1983
<a href="#">84/386/AET</a>	Menkul malların kiralanmasında KDV uygulaması - 31 Temmuz 1984
<a href="#">85/346/AET</a>	83/181/AET sayılı Direktifte değişiklik yapan Direktif
<a href="#">85/347/AET</a>	Ticari motorlu araçların yakıt tankındaki yakıttan gümrük alınmaması hususundaki koşulların standardizasyonu ile ilgili direktif 68/297/AET'nin düzeltilmesiyle ilgili direktif - 8 Temmuz 1985
<a href="#">85/361/AET</a> <a href="#">85/362/AET</a>	Üye Devletlerin Muamele vergileriyle ilişkin mevzuatlarının uyumlaştırılması hakkında Taşıt araçlarının dışındaki malların geçici ithalinde KDV istisnası - 16 Temmuz 1985
<a href="#">85/576/AET</a>	Üçüncü ülkelerden gönderilen ticari olmayan küçük mal sevkiyatlarının ithalinde vergi muafiyeti
<a href="#">86/247/AET</a>	Yunanistan'da ortak KDV sisteminin uygulamaya konulmasının ertelenmesi hakkında Karar - 16 Haziran 1986
<a href="#">86/560/AET</a>	Topluluk sınırları içinde ikamet etmeyen mükelleflere yapılacak KDV iadesi (13 üncü Konsey Direktifi) - 17 Kasım 1986
<a href="#">88/245/AET</a>	Fransa Cumhuriyetinin metropolitan Fransa'da üretilen "Geleneksel" Rom içkisi tüketiminden alınan vergi - 19 Nisan 1988
<a href="#">88/331/AET</a>	Bazı malların nihai ithalatında KDV muafiyeti - 13 Haziran 1988
<a href="#">89/219/AET</a>	Bazı malların nihai ithalatında KDV muafiyeti 7 Mart 1989
<a href="#">89/465/AET</a>	Üye Devletlerin muamele vergisine ilişkin mevzuatlarının uyumlaştırılması - 18 Temmuz 1989
<a href="#">90/237/AET</a>	Taşımacılık araçlarının dışında kalan malların geçici ithalatından alınan KDV muafiyetine ilişkin, 85/362/AET sayılı Direktifi değiştiren Direktif - 9 Mayıs 1990
<a href="#">92/77/AET</a>	KDV oronlarının birbirine yaklaştırılması - 19 Ekim 1992
<a href="#">94/4/AET</a>	Üçüncü ülkelerden gelen yolculara verilen ödenek seviyelerini ve Topluluk içi seyahatlerdeki vergiden muaf satın alımlardaki limitleri yükselten, ve 69/169/AET ve 77/388/AET sayılı direktiflerde değişiklik yapan direktif - 14 Şubat 1994
<a href="#">94/5/AET</a>	Ortak KDV sistemine ilaveten ve 77/388/AET sayılı direktifte değişiklikler getiren ikinci el mallara, sanat eserlerine, koleksiyon eşyalarına ve eski eserlere uygulanacak özel düzenlemelere ilişkin direktif - 14 Aralık 1994
<a href="#">94/76/AET</a>	22 Aralık 1994 tarihli, KDV ile ilgili, 1 Ocak 1995 tarihinde Avrupa Birliği'nin genişlemesi kapsamında, uygulanabilir değişiklik önlemlerinin sunulması ile 77/388/AET direktifini düzelten direktif - 22 Aralık 1994
<a href="#">96/42/AET</a>	77/388/AET sayılı Direktifte değişiklik yapan Direktif - 25 Haziran 1996
<a href="#">99/59/AET</a>	Telekomünikasyon hizmetlerine uygulanabilir KDV anlaşmaları konusundaki 77/388/AET direktifini düzelten 17 Haziran 1999 tarihli 1999/59/AT sayılı Konsey Direktifi



B – ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ DİREKTİFLERİ	
<u>72/464/AET</u>	İşlenmiş tütünlerin tüketimini etkileyen muamele vergileri dışındaki vergiler - 19 Aralık 1972
<u>79/32/AET</u>	İşlenmiş tütünün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışında kalan diğer vergiler - 18 Aralık 1978
<u>80/369/AET</u>	72/464/AET ve 79/32/AET sayılı Konsey direktiflerinin Fransa Cumhuriyeti'nin deniz aşırı topraklarında uygulanmamasına izin veren Direktif - 20 Mart 1980
<u>86/246/AET</u>	72/464/AET sayılı Direktifi değiştiren Direktif - 16 Haziran 1986
<u>92/12/AET</u>	ÖTV'ye tabi ürünlerin kontrolü, nakliyesi ve elde tutulması ile bu ürünlere yönelik genel düzenlemeler - 25 Şubat 1992
<u>92/78/AET</u>	72/464/AET ve 79/32/AET sayılı Direktifleri değiştiren Direktif - 19 Ekim 1992
<u>92/79/AET</u>	Sigaraardan alınan ÖTV'nin yakınlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/80/AET</u>	Sigaraaların dışındaki işlenmiş tütünlerden alınan vergilerin yakınlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/81/AET</u>	Madeni yağlardan alınan ÖTV'nin uyumlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/82/AET</u>	Madeni yağlardan alınan ÖTV oranlarının yakınlaştırılması 19 Ekim 1992
<u>92/83/AET</u>	Alkol ve alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV'nin uyumlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/84/AET</u>	Alkol ve alkollü içkilerden alınan ÖTV oranlarının yakınlaştırılması
<u>92/108/AET</u>	ÖTV'ye tabi ürünler için genel düzenlemeler getiren ve bu ürünlerin elde tutulması, nakli ve bu ürünlerin kontrolü ile 92/81/AET sayılı direktifi değiştiren 92/12/AET direktifinin değiştirilmesiyle ilgili direktif - 14 Aralık 1992
<u>94/74/AET</u>	ÖTV'ye tabi ürünler ve bu ürünlerin elde tutulması, nakli ve kontrolü ile bu ürünlere ait düzenlemelere ilişkin 92/12/AET sayılı direktifi, madeni yağlara ilişkin ÖTV'lerin yapılarının uyumlaştırılmasına dair 92/82/AET sayılı direktifi, madeni yağlara ilişkin ÖTV oranlarının yakınlaştırılmasına dair 92/82/AET sayılı direktifi değiştiren direktif
<u>3649/92</u>	Sevk edilen Üye devlette tüketime sunulan ÖTV'ye tabi ürünlerin Topluluk içi dolaşımı sırasında bulundurulacak basitleştirilmiş belge hakkındaki Tüzük

Ek 3. Üye Ülkelerde KDV Oranlarının Yıllar İtibariyle Seyri

ÜYE ÜLKELER VE TARİHLER	İNDİRİLMİŞ ORAN	STANDART ORAN	ARTTIRILMIŞ ORAN
<b>Belçika</b>			
1/01/1971	6	18	25
1/01/1978	6	16	25
1/12/1980	6	16	25   25+5
1/07/1981	6	17	25   25+5
1/09/1981	6	17	25   25+8
1/03/1982	1   6	17	25   25+8
1/01/1983	1   6	19	25   25+8   17
1/04/1992	1   6   12	19,5	-
1/01/1994	1   6   12	20,5	-
1/01/1996	1   6   12	21	-
1/01/2000	6	21	-
<b>Çek Cumhuriyeti</b>			
1/01/1993	5	23	-
1/01/1995	5	22	-
29/04/200	4	5	19
<b>Danimarka</b>			
3/07/1967	-	10	-
1/04/1968	-	12,5	-
29/06/1970	-	15	-
29/09/1975	9,25	15	-
1/03/1976	-	15	-
3/10/1977	-	18	-
1/10/1978	-	20   25	-
30/06/1980	-	22	-
1/01/1992	-	25	-
<b>Almanya</b>			
1/01/1968	5	10	-
1/07/1968	5,5	11	-
1/01/1978	6	12	-
1/07/1979	6,5	13	-
1/07/1983	7	14	-
1/01/1993	7	15	-
1/04/1998	7	16	-
<b>Estonya</b>			
1991	-	10	-
1993	-	18	-
2000	5	18	-
<b>Yunanistan</b>			
1/01/1987	3   6	18	36
1/01/1988	3   6	16	36
28/04/1990	4   8	18	36
8/08/1992	4   8	18	-
01/04/2005	4,5   9	19	-
<b>İspanya</b>			
1/01/1986	6	12	33
1/01/1992	6	13	28
1/08/1992	6	15	28
1/01/1993	3   6	15	-
1/01/1995	4   7	16	-

ÜYE ÜLKELER VE TARİHLER	İNDİRİLMİŞ ORAN	STANDART ORAN	ARTTIRILMIŞ ORAN
<b>Fransa</b>			
1/01/1968	6	16,66	20
1/12/1968	7	19	25
1/01/1970	7,5	23	33,33
1/01/1973	7	20	33,33
1/01/1977	7	17,6	33,33
1/07/1982	4   5,5   7	18,6	33,33
1/01/1986	4   5,5   7	18,6	33,33
1/07/1986	2,1   4   5,5   7   13	18,6	33,33
17/09/1987	2,1   4   5,5   7   13	18,6	33,33
1/12/1988	2,1   4   5,5   7   13	18,6	28
1/01/1989	2,1   5,5   13	18,6	28
8/09/1989	2,1   5,5   13	18,6	25   28
1/01/1990	2,1   5,5   13	18,6	25
13/09/1990	2,1   5,5   13	18,6	22
29/07/1991	2,1   5,5	18,6	22
1/01/1993	2,1   5,5	18,6	-
1/08/1995	2,1   5,5	20,6	-
1/04/2000	2,1   5,5	19,6	-
<b>İrlanda</b>			
1/11/1972	1   5,26	16,37	30,26
3/09/1973	1   6,75	19,5	36,75
1/03/1976	10	20	35   40
1/03/1979	1   10	20	-
1/05/1980	1   10	25	-
1/09/1981	1,5   15	25	-
1/05/1982	1,8   18	30	-
1/03/1983	2,3   23	35	-
1/05/1983	2,3   5   18	23   35	-
1/07/1983	2   5   18	23   35	-
1/05/1984	2   5   8   18	23   35	-
1/03/1985	2,2   10	23	-
1/03/1986	2,4   10	25	-
1/05/1987	1,7   10	25	-
1/03/1988	1,4   5   10	25	-
1/03/1989	2   5   10	25	-
1/03/1990	2,3   10	23	-
1/03/1991	2,3   10   12,5	21	-
1/03/1992	2,7   10   12,5	21	-
1/03/1993	2,5   12,5	21	-
1/01/1996	2,8   12,5	21	-
1/03/1997	3,3   12,5	21	-
1/03/1998	3,6   12,5	21	-
1/03/1999	4   12,5	21	-
1/03/2000	4,2   12,5	21	-
1/01/2001	4,3   12,5	20	-
1/03/2002	4,3   12,5	21	-
1/01/2003	4,3   13,5	21	-
1/01/2004	4,4   13,5	21	-

ÜYE ÜLKELER VE TARİHLER	İNDİRİLMİŞ ORAN	STANDART ORAN	ARTTIRILMIŞ ORAN
<b>İtalya</b>			
1/01/1973	6	12	18
1/01/1975	6	12	30
18/03/1976	6	12	30
10/05/1976	6 9	12	30
23/12/1976	1 3 6 9	12	30
8/02/1977	1 3 6 9 12	14	35
3/07/1980	2 8	15	35
1/11/1980	1 2 3 6 9 12	14	35
1/01/1981	2 8	15	35
5/08/1982	2 8 10 15	18	38
19/04/1984	2 8 10 15	18	30 38
20/12/1984	2 9	18	30
1/08/1988	2 9	19	38
1/01/1989	4 9	19	38
13/05/1991	4 9 12	19	38
1/01/1993	4 9	19	-
1/01/1994	4 9	19	-
24/02/1995	4 10	19	-
1/10/1997	4 10	20	-
<b>Kıbrıs</b>			
1/07/1992	-	5	-
1/10/1993	-	8	-
1/07/2000	5	10	-
1/07/2002	5	13	-
1/01/2003	5	12	-
1/01/2006	5	5 8 15	-
<b>Latviya</b>			
1/05/1995	-	18	-
1/01/2003	9	18	-
1/05/2004	5	18	-
<b>Litvanya</b>			
1/05/1994	-	18	-
1/08/1994	9	18	-
1/01/1997	-	18	-
1/05/2000	5	18	-
1/01/2001	5 9	18	-
<b>Lüksemburg</b>			
1/01/1970	4	8	-
1/01/1971	2 5	10	-
1/07/1983	3 6	12	-
1/01/1992	3 6	15	-
1/01/1993	3 6	15	-
<b>Macaristan</b>			
1/01/1988	0 15	25	-
1/01/1993	0 6	25	-
1/08/1993	10 25	-	-
1/01/1995	0 12	25	-
1/01/2004	5 15	25	-
1/01/2006	5 15	20	-
<b>Malta</b>			
1/01/1995	5	15	-

ÜYE ÜLKELER VE TARİHLER	İNDİRİLMİŞ ORAN	STANDART ORAN	ARTTIRILMIŞ ORAN
1/01/1999	5	15	-
1/01/2004	5	18	-
<b>Hollanda</b>			
1/01/1969	4	12	-
1/01/1971	4	14	-
1/01/1973	4	16	-
1/01/1976	4	18	-
1/01/1984	5	19	-
1/10/1986	6	20	-
1/01/1989	6	18,5	-
1/10/1992	6	17,5	-
1/01/2001	6	19	-
<b>Avusturya</b>			
1/01/1973	8	16	-
1/01/1976	8	18	-
1/01/1978	8	18	-
1/01/1981	13   8	18	-
1/01/1984	10	20	-
1/01/1992	10	20	-
1/01/1995	10	20	-
<b>Polonya</b>			
8/01/1993	3   7	22	-
<b>Portekiz</b>			
1/01/1986	8	16	30
1/02/1988	8	17	30
24/03/1992 (1)	5	16	30
1/01/1995	5	17	-
1/07/1996	5   12	17	-
5/06/2002	5   12	19	-
1/07/2005	5   12	21	-
(1) 24 Mart 1992 den bu yana Portekiz sıfır oranını kaldırmış. Daha önce vergisi sıfır olan mal ve hizmetler artık %5 vergilendirilmektedir.			
<b>Slovenya</b>			
1/07/1999	8	19	-
1/01/2002	8,5	20	-
<b>Slovakya</b>			
1/01/1993	5	23	-
1/08/1993	6	25	-
1/01/1996	6	23	-
1/07/1999	10	23	-
1/01/2003	14	20	-
1/01/2004	-	19	-
<b>Finlandiya</b>			
1/06/1994	12   5	22	-
1/01/1995	17   12   6	22	-
1/01/1998	17   8	22	-
<b>İsveç</b>			
1/01/1969	6,38   2,04	11,11	-
1/01/1971	9,89   3,09	17,65	-
1/06/1977	11,43   3,54	20,63	-
8/09/1980	12,87   3,95	23,46	-
16/11/1981	11,88   3,67	21,51	-

ÜYE ÜLKELER VE TARİHLER	İNDİRİLMİŞ ORAN	STANDART ORAN	ARTTIRILMIŞ ORAN
1/01/1983	12,87   3,95	23,46	-
1/07/1990	13,64   4,17	25	-
1/01/1992	18	25	-
1/01/1993	21	25	-
1/07/1993	21   12	25	-
1/01/1996	6   12	25	-
<b>İngiltere</b>			
1/04/1973	-	10	-
29/07/1974	-	8	-
18/11/1974	-	8	25
12/04/1976	-	8	12,5
18/06/1979	-	15	-
1/04/1991	-	17,5	-
1/04/1994	-	17,5	-
1/01/1995	8	17,5	-
1/09/1997	5	17,5	-

Kaynak

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_2006\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf)

**Ek 4. 4760 Sayılı ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılan 16 adet vergi, harç, fon ve paylar:**

1. Akaryakıt Tüketim Vergisi
2. Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı
3. Taşıt Alım Vergisi
4. Ek Taşıt Alım Vergisi
5. Çevre Kirliliğini Önleme Fonu
6. Trafik Tescil Harcı
7. Taşıtların kayıt, tescil ve devrinde eğitime katkı payı
8. Taşıtların kayıt ve tescil devrinden alınan Özel İşlem Vergisi
9. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Mera payı
10. Ek Vergi
11. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan federasyonlar payı
12. Eğitim, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi
13. Malul, Şehit Dul ve Yetimleri Payı
14. Tütün ve alkollü içkilerden alınan Savunma Sanayi Destekleme Fonu
15. Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu Payı
16. Halen sıfır olan tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Toplu Konut Payı

