

T.C.

İstanbul Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Gümrük Birliğinin Türk Vergi Sistemine Etkileri

Erdem ERCAN

2501040314

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Süheyl DONAY

Düzeltilmiş Tez

İstanbul, 2006

DÜZELTMELER

07.09.2006’da alınan karar uyarınca öncelikle tezin çeşitli yerlerinde geçen “Avrupa Gümrük Birliği” kavramı “Gümrük Birliği” şeklinde değiştirilmiştir. Önsöz’ün üçüncü paragrafı çıkarılmıştır. İçindekiler bölümü, düzeltilen çalışmaya uygun hale getirilmiştir. Ekler bölümünden 3, 4, 5 ve 6 numaralı ekler çıkarılmıştır. Giriş ve Sonuç bölümlerindeki ifade hataları düzeltilmiş, Kaynakça’da yeni atıflara ilişkin değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca tez genelinde ana başlıkların yanına konulan noktalama işaretleri silinmiştir.

Birinci bölümün başlığı “Gümrük Birliği Ve Avrupa’daki Bazı Vergilerde Uyumlaştırma Çalışmaları” olarak değiştirilmiş, ilk başlık “Gümrük Birliği’nin Niteliği Ve Gelişimi” olarak düzeltilmiştir. Ayrıca tezin çeşitli yerlerinde gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler için kullanılan “uyumlaştırma” kavramı yerine “kaldırılma” kavramı konulmuştur. Bu bağlamda 15. sayfadaki başlık “Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması”, 18. sayfadaki başlık “Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması Süreci” şeklinde düzeltilmiştir. Özel tüketim vergisi konusunda metin kısmında vermiş bulunduğumuz istisna ve muafiyetlere ilişkin bilgiler 76 ve 85 numaralı dipnotlara geçirilmiştir. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusu tekrar incelenerek eksik olan hususlar tezimize işlenmiştir. Ayrıca tezin çeşitli yerlerinde geçen Roma Antlaşmasının eski madde numaralarının yanına parantez içinde yeni antlaşmadaki (Amsterdam Ant.) karşılıkları verilmiştir.

Üçüncü bölümün başlığı “Türk Vergi Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler” şeklinde düzeltilmiştir. 2 numaralı başlık “Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması”, 2.1. numaralı başlık “Gümrük Vergilerinin Kaldırılması Süreci”, 2.2. numaralı başlık “Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması”, 3. numaralı başlık “KDV ve ÖTV’nin Uyumlaştırılması” şeklinde değiştirilmiştir. Dolaysız vergilerle ilgili bazı ifadeler düzeltilmiştir. Bunun yanı sıra KDV türlerine ilişkin verilmiş bulunan bilgilere atıf yapılmıştır.

GÜMRÜK BİRLİĞİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ

- ÖZ -

Gümrük Birliği'ne giriş süreci, ülkemiz vergi sistemini başta gümrük vergileri olmak üzere bir çok alanda etkilemiştir. Vergiler alanında buna sırasıyla Katma Değer Vergisini ve Özel Tüketim Vergisini de ekleyebiliriz. Çünkü, bunlar, Gümrük Birliği'ne giriş sürecinde ve buna bağlı olarak sonrasında sistemimize girmiş vergilerdir.

Gümrük Birliği'ne girişimiz aslında sadece Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde atılmış bir adım, bu yoldaki bir aşama olduğundan vergi sistemimiz, içerisinde bulunduğumuz tam üyelik sürecinde de özellikle doğrudan vergiler alanında önemli değişiklikler yaşayacaktır. Fakat bu husus konumuzun kapsamı dışındadır.

EFFECTS OF THE CUSTOMS UNION TO TURKISH TAX

SYSTEM

- ABSTRACT -

Joining process to The Customs Union has affected tax system of our country in lots of areas. The Customs taxes is the area that has been affected the most. We can also add Value Add Tax and Special Consumption Tax to this in areas of taxes because these are the taxes that have joined our system in joining process to The Customs Union and after this process connecting it.

Our tax system will live important changes also in the full membership process we are in, especially in area of the direct taxes because our joining The Customs Union is actually only a step in membership process to The European Union and a rank on this way. However, this case is out of our subject.

ÖNSÖZ

Günümüz dünyasında ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasal bütünleşmelere yönelik etkin çabaları dikkat çekmektedir. Bunun, küreselleşme adı verilen sürecin doğal sonucu olduğu kabul edilmektedir. Kanaatimce, insanlığın var olduğu günden bu yana (bilhassa özel mülkiyetin ortaya çıkmasından itibaren) dünyamız küreselleşmektedir. Fakat teknolojik ve ekonomik gelişmelerin son birkaç yüzyıldır aldığı mesafe bu süreci hızlandırmıştır. Ülkeler arasındaki bütünleşmelerin temelinde, küçük ülkelerin büyük ülkelere karşı ekonomik ve siyasi alanda kendilerini koruma istekleri yatmaktadır. Bu bütünleşmeler, genellikle ekonomik temelde gerçekleşen kimi zaman ise bunun yanı sıra sosyal ve siyasal birleşmeye kadar ilerleyen bütünleşmelerdir. Günümüzde bu nitelikteki bütünleşmelerin en gelişmiş ve tipik örneği Avrupa Birliği'dir.

Ülkemiz; bu bütünleşmede yer almak amacıyla o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu'na 1959 yılında üyelik başvurusunda bulunmuştur. Türkiye'nin üyeliğinin kabulü için yerine getirmesi gereken bazı şartlar mevcuttu. Ülkemiz bu şartların bir bölümünü yerine getirmek ve bu sayede gümrük birliğine dahil olmak suretiyle üyelik için ilk aşamayı 1996 yılında tamamlamış bulunuyordu. İşte, tez konumun kapsamında bu aşamanın ülkemiz vergi sistemine etkilerini incelemiş bulunuyorum. Son aşama olarak kabul edilen önümüzdeki tam üyelik müzakere sürecinde de vergiler alanında yeni bazı önemli değişiklikler gündeme gelecektir. O nedenle, tezim içerisinde bugüne dek gerçekleşenlerin yanı sıra ileride gerçekleşecek değişikliklere de bu konu çerçevesinde yer vermeye çalışarak, önümüzdeki süreçte ayrıca ışık tutmaya çalıştım.

Son olarak; yaklaşık iki senelik yüksek lisans eğitimim süresince yapmış olduğum çalışmaların neticesinde edindiğim bilgi birikimiyle oluşturduğum bu tezim nedeniyle, bana her zaman yol gösterici ve öğretici yönde yardımcı olan başta tez danışmanım ve sayın hocam Prof Dr. Süheyl DONAY olmak üzere tüm değerli hocalarıma teşekkür eder; incelememin, ileride bu alanda çalışma yapacak araştırmacılara faydalı olmasını dilerim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ.....	01

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK BİRLİĞİ VE AVRUPADAKİ BAZI VERGİLERDE

UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

1. GÜMRÜK BİRLİĞİ’NİN NİTELİĞİ VE GELİŞİMİ.....	04
1.1. Tanım ve İzlenecek Yöntem.....	04
1.2. Gümrük Birliği’nin Kuruluş Aşaması.....	04
1.2.1. Avrupa Ekonomik Topluluğunun Hedefleri.....	06
1.2.2. Gümrük Birliği Özelindeki Hedefler.....	07
1.2.3. Hedefler Doğrultusunda Yapılması Gerekenler.....	08
1.2.4. Hedefler Doğrultusunda Yapılanlar.....	09
1.3. Avrupa Topluluğu Sürecinde Gümrük Birliği.....	10
1.4. Avrupa Birliği Aşaması.....	11
2. AVRUPA BİRLİĞİ’NDEKİ BELLİ BAŞLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI.....	11
2.1. Vergilerde Uyumlaştırma Kavramı.....	11
2.2. Uyumlaştırma Çalışmaları ve Dayanakları.....	12

2.3. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması ile Ortak Gümrük Tarifesine Geçiş.....	16
2.3.1. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması.....	16
2.3.1.1. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Nitelikleri.....	16
2.3.1.2. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması Süreci.....	18
2.3.2. Gümrük Tarifelerinin Uyumlaştırılması veya Ortak Gümrük Tarifesine Geçiş.....	19
2.3.3. Avrupa Gümrük Rejimleri.....	20
2.3.3.1. Gümrük Antrepo Rejimi.....	21
2.3.3.2. Dahilde İşleme Rejimi.....	21
2.3.3.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.....	22
2.3.3.4. Geçici İthalat Rejimi.....	22
2.3.3.5. Hariçte İşleme Rejimi.....	22
2.3.3.6. İhracat Rejimi.....	23
2.3.3.7. Geri Gelen Eşya.....	23
2.3.3.8. Transit.....	23
2.3.3.9. Serbest Bölgeler ve Serbest Antrepolar Rejimi.....	24
2.4. Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması.....	24
2.4.1. Katma Değer Vergisi.....	24
2.4.1.1. Avrupa Birliği'nin Katma Değer Vergisine Geçmesinin Nedenleri.....	25
2.4.1.2. Katma Değer Vergisine Geçiş Süreci.....	27
2.4.1.3. Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması.....	28
2.4.1.3.1. Verginin Konusunda ve Tipinde Uyumlaştırma.....	28

2.4.1.3.2.	Oranlarda Uyumlaştırma.....	28
2.4.1.3.3.	Çıkış Ülkesi Prensibi Açısından Uyumlaştırma.....	29
2.4.2.	Özel Tüketim Vergisi.....	32
2.4.2.1.	Özel Tüketim Vergisinin Nitelikleri.....	32
2.4.2.2.	Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması.....	35
2.4.2.2.1.	Tütün Mamulleri.....	40
2.4.2.2.2.	Alkol ve Alkollü İçkiler.....	40
2.4.2.2.3.	Madeni Yağlar.....	40
2.5.	Dolaysız Vergilerdeki Uyumlaştırma Çalışmaları.....	41
2.5.1.	Gelir Vergisi.....	43
2.5.2.	Kurumlar Vergisi.....	45

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’NİN GÜMRÜK BİRLİĞİ’NE KATILIM SÜRECİ

1.	KAPSAM ve İÇERİK.....	48
2.	TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİN KURULUŞ AŞAMASI ve GELİŞİM EVRELERİ.....	48
2.1.	Hazırlık Dönemi.....	53
2.2.	Geçiş Dönemi.....	54
2.3.	Son Dönem.....	61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLER

1.	KAPSAM VE İÇERİK.....	63
2.	GÜMRÜK VERGİLERİ VE EŞ ETKİLİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN KALDIRILMASI.....	65
2.1.	Gümrük Vergilerinin Kaldırılması Süreci.....	65

2.2.	Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması.....	68
2.3.	Ortak Gümrük Tarifesine Uyum Süreci.....	69
2.4.	Avrupa Gümrük Rejimlerine Uyum.....	71
3.	KDV VE ÖTV’NİN UYUMLAŞTIRILMASI.....	72
3.1.	Katma Değer Vergisi Açısından Ülkemizdeki Durum.....	73
3.1.1.	Katma Değer Vergisi Kanunu.....	74
3.1.2.	KDV’de Uyumlaştırma Çalışmaları.....	75
3.1.2.1.	KDV Türü Açısından Uyumlaştırma.....	77
3.1.2.2.	Vergi Oranları Açısından Uyumlaştırma.....	79
3.1.2.3.	Çıkış Ülkesi Prensibi Açısından Uyumlaştırma.....	80
3.2.	Özel Tüketim Vergisi Açısından Ülkemizdeki Durum.....	82
3.2.1.	Özel Tüketim Vergisi Kanunu.....	83
3.2.2.	ÖTV’de Uyumlaştırma Çalışmaları.....	85
	SONUÇ.....	92
	KAYNAKÇA.....	97
	EKLER.....	102
	EK – I.....	102
	EK – II.....	103
	EK – III.....	104

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.e.	: aynı eser
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.t.	: adı geçen tebliğ
AKT	: Avrupa Kömür elik Topluluğu
a.m.	: aynı makale
Ank. Ant.	: Ankara Antlaşması
AT	: Avrupa Topluluğu
Bkz.	: bakınız
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
f.	: fıkra
gr.	: gram
İ.Ü.S.B.E.	: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.g.	: Kilogram
Kons. K.	: Konsey Kararı
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Lt.	: Litre
m.	: madde
No.	: numara
OGT.	: Ortak Gümrük Tarifesi
Ö.T.V.	: Özel Tüketim Vergisi
Ö.T.V.K.	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
R.A.	: Roma Anlaşması

R.G.	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
S. Kons. Kar.	: Sayılı Konsey Kararı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL.	: Türk Lirası
v.b.	: ve benzeri
v.d.	: ve devamı
v.s.	: ve saire
YTL.	: Yeni Türk Lirası
y.y.	: yayın yeri yok

GİRİŞ

Tez konumuz niteliği itibariyle, beni tarihsel süreci öncelikle ele almak suretiyle bir incelemeye sevk etmiş bulunmaktadır. Nitelikten kastım, Gümrük Birliği'nin Türk Vergi Sistemine etkilerinin neler olduğunun açıklanmasının tarihsel süreçten soyutlanarak yapılmasının zorluğudur.

Gerçekten de Gümrük Birliğine katılım sürecinde, Türk Vergi Sisteminin ilgili alanlarda büyük değişikliğe uğradığını ve bugünkü duruma gelmesinde Avrupa Birliği - Türkiye ilişkilerinin belirleyici rol oynadığı düşünülürse savımın yerinde olduğu görülecektir.

Türkiye'nin Gümrük Birliğine giriş süreci haricinde bugünkü adıyla Avrupa Birliği de büyük değişim süreçlerinden geçmiştir. Avrupa Birliğinin, Gümrük Birliği temelinde kurulmuş olmasından bahisle; günümüze kadar Birlikte meydana gelen değişiklikleri de göz önünde bulundurmak durumundayım. Çünkü meydana gelen değişiklikler, Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne giriş sürecini çok yakından ilgilendirmiş ve hatta doğrudan etkilemiştir. O nedenle, bu doğrultuda öncelikle, genel olarak gümrük birliği konusunu birinci bölümde inceleyeceğim.

Bu bölümde alt başlıklarda ilk olarak Gümrük Birliğinin tarihsel evrimine kısaca değinilecektir. İkinci başlık altında ise Gümrük Birliği çerçevesinde vergiler ayrıntılı olarak ve üye ülkeler arasındaki etkileri açısından da incelenecektir. Bu doğrultuda gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin durumunu belirledikten sonra Avrupa Birliği'nin uyumlaştırma açısından başarılı olduğu Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri açıklanacaktır. Bunu müteakiben, dolaysız vergilerden gelir ve kurumlar vergilerinin bu süreçte, Birlik süreci içerisinde, nasıl etkilendikleri incelenecektir.

Önemle belirtmeliyim ki, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerden sonra Türk Vergi Sistemini en fazla etkileyen vergiler KDV ve ÖTV'dir. Gerçekten de üçüncü bölümde inceleyeceğim üzere Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi kapsamında Türkiye çok büyük değişim ve gelişim gerçekleştirmiştir. Hatta bu vergi türleri, Türk Vergi Sistemine ülkemizin Avrupa ve Gümrük Birliği'ne üyelik süreçlerinde yasalaşarak dahil olmuştur. Bu nedenle bu vergi türlerindeki gelişmelere hem Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki durum açısından birinci bölümde, hem de Türkiye'deki uyumlaştırma açısından üçüncü bölümde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

İkinci bölüm içerisinde Türkiye-Gümrük Birliği ilişkilerinin tarihsel süreci incelenecek olup, bu süreçte Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne girene dek geçirdiği evreler ile beraber bu bağlamda vergiler alanında ülkemizin gerçekleştirdikleri belirlenecektir. Hazırlık, Geçiş Dönemi ve Son Dönem şeklinde bölümlere ayrılan bu süreçte aynı zamanda ilgili antlaşmalara ve bunların getirdiklerine konumuz kapsamında değinilecektir.

Tezimizin üçüncü bölümünde ise, Gümrük Birliği'ne katılım sürecinde ve daha sonrasında halihazırda devam etmekte olan Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde ülkemiz vergi mevzuatının ilgili vergiler alanında nasıl ve hangi ölçüde uyumlaştırıldığını ayrıntılı olarak inceleyeceğiz. Bu kapsamda, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, ortak gümrük tarifesi alanları ile katma değer ve özel tüketim vergileri alanlarında ülkemizin gerçekleştirdiklerine açıklık getirmeye çalışacağız.

Bu bölümde dolaysız vergiler alanında bilhassa gelir ve kurumlar vergilerindeki duruma da kısaca değinilecektir. Keza; söz konusu dolaysız vergiler tez konumuz kapsamında ayrıntılı olarak incelenmesi gereken hususlar arasında yer almamaktadır. Çünkü, ülkemizin Gümrük Birliği'ne giriş süreciyle bu vergiler arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Bu vergilerdeki uyumlaştırma daha çok Avrupa Birliği üyelik süreciyle alakalı olmasına karşın bu çerçevede ülkemizin çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik antlaşmalar dışında yaptığı bazı

düzenlemeler de vardır. Bu alandaki uyumlaştırma Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında henüz tam anlamıyla gerçekleştirilememiştir fakat bu alandaki gelişmeleri ülkemiz yakından izlemektedir.

Ayrıca önemle belirtmeliyiz ki, Gümrük Birliği'ne giriş, 1963 tarihli Ankara Antlaşması'nda öngörülen bir aşamayı ifade etmektedir ve sadece Topluluk ile Türkiye ilişkilerinde tam üyelik nihai hedefinin gerçekleşmesi noktasında atılmış bir adımdır. Bu süreçte Türk Vergi Sistemi belirli alanlarda sınırlı olarak etkilenmiştir veya uyumlaştırılmıştır denilebilir. O nedenle, konuyla sınırlı bir inceleme gerçekleştireceğim. Kaldı ki, tez konusunun niteliği itibarıyla, ülkemizin Gümrük Birliği'ne katılımının Türk Vergi Sisteminde yarattığı etkiyle bağlı kalmak durumundayım.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK BİRLİĞİ VE AVRUPADAKİ BAZI VERGİLERDE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

1. GÜMRÜK BİRLİĞİ’NİN NİTELİĞİ VE GELİŞİMİ

1.1. Tanım ve İzlenecek Yöntem :

Genel olarak ve iktisadi açıdan ele aldığımızda gümrük birliğini, ekonomik entegrasyonun bir türü; vergilendirme açısından ele aldığımızda ise, iki veya daha fazla ülke arasında mal ve hizmetlerin serbestçe mübadelesi için bütün engellerin kaldırıldığı, buna karşılık üye olmayan ülkelere karşı ortak gümrük tarifesinin uygulandığı bir sistem olarak tanımlayabiliriz.¹

Gümrük Birliğinin ne olduğunu, neyi ifade ettiğini daha iyi anlayabilmek için kanaatimce öncelikle hangi evrelerden geçtiğini, hangi amaçla ve nasıl kurulduğunu iyi bilmek gerekmektedir. O nedenle, hedefime uygun olduğunu düşündüğüm bir sıralamayla konuyu inceleyeceğim.

1.2. Gümrük Birliği’nin Kuruluş Aşaması :

Esas itibarıyla Gümrük Birliği’nin tarihini Avrupa Birliği’nin tarihinden soyutlayarak incelemek mümkün değildir. Çünkü Avrupa Birliğinin kuruluşunda, Avrupa ülkelerinin ekonomik entegrasyonunun gümrük birliği kanalıyla sağlanması hedeflenmiştir.

¹Selahattin TUNCER; “AB - TÜRKİYE GÜMRÜK BİRLİĞİ (YASAL DÜZENLEME)”, **Mükellefin Dergisi**, S. 17, Mayıs 1994. s. 72.
“Düzeltilme”

Bu yüzden gerek Gümrük Birliği, gerekse de Avrupa Birliği süreci aslında birbirlerine bağlı olarak gelişmiştir. Hatta bugünkü anlamda Avrupa Birliği, Gümrük Birliği temelinde oluşmuştur da denebilir.

Gerçekten de, Avrupa Birliği'nin temelini teşkil eden “Belçika-Lüksemburg Ekonomik Birliği” küçük bir ekonomik birlikti ve Belçika ile Lüksemburg tarafından, ekonomik yapılarının Avrupa'nın büyük ülkeleri yanında korunabilmesi amacıyla 1921 yılında hayata geçirilmişti.² Daha sonra bu birliğe Hollanda'nın da katılmasıyla üçlü bir yapı oluşturuldu. Bu ülkeler, aralarındaki gümrük duvarlarını kaldırmaya karar verdiler ve böylece 1947 yılında daha farklı bir kuruluş meydana getirerek buna “**Benelüks Gümrük Birliği**” adını verdiler.³ Bu gümrük birliği başarılı olunca, söz konusu yapı 3 Şubat 1958'de Hollanda'nın hükümet merkezi La Haye'de imzalanan Ekonomik İşbirliği Antlaşması ile “**Benelüks Ekonomik Birliği**”ne dönüştürüldü.⁴ Ayrıca Birlik üyesi ülkeler bu iki aşama arasında, kurulması noktasında örnek model olmak suretiyle öncülük ettikleri bir başka Topluluğun oluşum sürecinin başlamasını sağladılar.

Bu süreç, temelleri ikinci dünya savaşından sonra atılan ve Ruhr havzasındaki maden yataklarının ortak işletilmesini öngören ve 18 Mayıs 1951 tarihinde imzalanarak 25 Eylül 1952 tarihinde üye ülkelerin parlamentolarında onaylanarak yürürlüğe giren Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu Antlaşması'yla başlamıştır. Bu Topluluğun üyeleri; Benelüks ülkelerinin yanı sıra Fransa, Almanya ve İtalya'ydı. Altılar olarak bilinen bu devletler, Topluluğun ismini ilerleyen dönemde Roma Antlaşması'nı imza etmek ve yürürlüğe koymak suretiyle “Avrupa Ekonomik Topluluğu” olarak değiştirmiştir. Bu antlaşma, aynı zamanda Avrupa Atom Enerjisi Topluluğunu da kurmuştur. Böylece Avrupa ülkeleri, askeri faaliyetlerin yerini

²Reşit ATA; “Avrupa Birliğini ve Gümrük Birliğini Tanıyalım”, **Mükellefin Dergisi**, S. 26, Şubat 1995, s. 101.

³**a.m.**

⁴Rıdvan KARLUK; **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Basım Yayım A.Ş., 8. Bası, İstanbul, 2005, s. 7.

ekonomik faaliyetlerin aldığı ortak bir Avrupa gerçekleştirme idealini ilk defa hayata geçirmeye başlamışlardır.⁵

Ayrıca, zaman içerisinde gümrük birliğinin tesis edilmesiyle birlikte işin doğası gereği Benelüks Ekonomik Birliğinin pek önemi kalmamış, 1960 yılında İngiltere'nin önderliğinde kurulan ve üyeleri arasında ortak bir serbest ekonomik bölge oluşturan EFTA'nın akıbeti de İngiltere'nin Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılmasıyla birlikte aynı olmuştur. Görüldüğü üzere Avrupa Ekonomik Topluluğu, bir çok bölgesel oluşumu ortak çıkarlardan müteşekkil ortak bir çatı altında toplamayı başarmıştır.

İşin özüne indiğimizde, 1957 yılında Roma'da imzalanan “Roma Antlaşması” ile kurulan ve Ortak Pazar olarak ta bilinen AET'nin gerçek anlamda bir gümrük birliği olduğunu görebiliriz.⁶ Gerçekten de, bu Topluluğun, Roma Antlaşmasının 9. maddesinde belirtildiği gibi bir “gümrük birliği” oluşumuna dayandığı ve bir Ortak Pazar hedeflediği ortadadır.⁷

1.2.1. Avrupa Ekonomik Topluluğunun Hedefleri :

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere AET, Gümrük Birliği oluşumuna dayanarak, 25 Mart 1957 tarihinde imzalanarak 1 Ocak 1958 tarihinde yürürlüğe giren Roma Antlaşmasıyla kurulmuştu. Roma Antlaşmasında belirlenen hedefler şunlar olmuştur:⁸

- Avrupa milletleri arasında daha sıkı bir birliğin temellerini kurmak;

⁵Daha fazla bilgi için bkz., Harun GÜMRÜKÇÜ; **Türkei und Europäische Union im Lichte der vollendeten Zollunion (Die Geschichte der Irrungen und Wirungen der EU – Türkei Beziehungen)**, Institut für Türkisch – Europäische Studien (ITES), Europe – Reihe, , 1. Auflage, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997, s. 17 v.d.

⁶TUNCER; **a.g.m.**, s. 72.

⁷İsa COŞKUN; “Türkiye-AB İlişkileri 6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı”, **Vergi Dünyası**, S. 166, Haziran 1995, s. 71.

⁸ATA; **a.g.m.**, s. 102.

- Avrupa'yı parçalayan engelleri ortadan kaldırarak ülkelerin ekonomik gelişimini ortak bir uğraşla sağlamak;
- milletlerin hayat ve istihdam şartlarını ıslah etmek;
- ekonomik gelişmede istikrar, mübadelelerde ölçülülük, rekabette dürüstlük ilkeleriyle hareket etmek;
- bölgeler arasındaki farklılığı kaldırmak, az gelişmiş ülkelerin gelişmelerindeki gecikmeyi azaltmak, bu suretle ekonomideki uygunluğu sağlamak;
- uluslararası ticaretteki sınırlamaları zaman içerisinde ortadan kaldırmak;
- Avrupa ile denizaşırı ülkelerin birliğini kuvvetlendirerek Birleşmiş Milletler Anayasası uyarınca bu ülkelerin refahının artmasına yardımcı olmak;
- yukarıdaki hususların gerçekleştirilmesiyle barış ve özgürlüğün müdafaasını kuvvetlendirmek.

1.2.2. Gümrük Birliği Özelindeki Hedefler :

Gümrük Birliği özelindeki hedefler ise genelin içerisinde yer almakla birlikte şunlardır:

- İnsanların,
- Sermayenin,

- Malların ve
- Serbest meslek sahiplerinin Topluluk sınırları içerisinde serbest dolaşımının sağlanması.

Özetlersek; hedefi, Topluluk içerisindeki ülkelerin gümrüklerini sıfırlaması ve böylece birbirleriyle yapacakları ticarette gümrük vergisi almamaları, buna karşılık üçüncü ülkelerle, yani Topluluk dışı ülkelerle yaptıkları ticarette de ortak bir gümrük tarifesi uygulamalarıdır, şeklinde tanımlayabiliriz.⁹ Kişilerin, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımı, gümrük birliğinin hedefine ulaşması için gerekli olmasına karşın bunların gerçekleşmesi Topluluk sınırları içerisinde geçerli olan ortak bir pazarın kurulması sonucunu doğuracaktır. Görüldüğü üzere gümrük birliği ortak pazarı hedeflemektedir.

1.2.3. Hedefler Doğrultusunda Yapılması Gerekenler :

Yukarıda saydığımız hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için yapılacak işler ise şunlardır¹⁰:

- Üye devletler arasındaki gümrük vergilerini, miktar kısıtlamalarını ve benzerlerini kaldırmak;
- üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesi ve ekonomi politikası uygulamak;
- üye devletler arasında kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest hareketini önleyen engellerin kaldırılması;
- tarım ve ulaştırma alanlarında ortak politika uygulanması;

⁹Adnan GÜLERMAN; “Avrupa Birliği ve Gümrük Birliğinin Vergi Politikalarına Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 85, s. 8.

¹⁰ATA; **a.g.m.**, s. 102.

- ortak pazar içerisinde rekabetin ihlal edilmemesini sağlayacak bir sistemin kurulması;
- üye devletlerin ekonomi politikalarının koordinasyonu ve ödeme bilançolarındaki dengesizlikleri önleyecek tedbirlerin alınması;
- ulusal mevzuatların birbirine yaklaştırılması;
- işçilerin sosyal seviyelerini yükseltmek ve istihdamı ıslah etmek için Avrupa Sosyal Fonu kurulması;
- Avrupa Yatırım Bankası kurulması;
- denizaşırı ve çevre ülkelerin Topluluğa katılması.

Roma Antlaşmasında Topluluğun hedefleri ve bu doğrultuda yapılması gerekenler böylece belirlenmiştir.

1.2.4 Hedefler Doğrultusunda Yapılanlar :

Hedefler doğrultusunda ilk olarak, gümrük vergilerinin 1959 - 1968 tarihleri arasında aşamalı olarak indirilmesi ve sonunda sıfırlanması gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, Topluluk dışındaki ülkelere uygulanacak ortak gümrük tarifesi de aynı tarihte yani 1.1.1969'da yürürlüğe girmiştir.

Bunu müteakiben 1979'da tarımdaki destekler kaldırılmış, ardından üye ülkelerin para birimleri birbirlerine bağlanmış ve böylece dalgalanmaların önüne geçilmeye çalışılmak suretiyle Avrupa Para Sistemi gerçekleşmiştir.¹¹ Bunlarla birlikte aynı dönemde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımındaki engellerin kaldırılmasına da çalışılmıştır.

¹¹a.m., s. 103.

Gelişmeler olumlu yönde olmakla beraber aslında rakip büyük ülkeler karşısında oldukça yavaş ilerlemekteydi. Bu yüzden tek bir pazar oluşturma çabalarına ağırlık verildi.

Çabalar sonucunda AET.'den AT.'ye (Avrupa Topluluğu) geçiş aşaması tamamlandı. Artık Toplulukta ağırlık sadece ekonomik konularda değil, aynı zamanda sosyal konulardaydı ve Topluluk ekonomik birlikten sosyo-ekonomik birliğe böylece geçmiş oluyordu.¹²

1.3. Avrupa Topluluğu Sürecinde Gümrük Birliği :

1985 yılında hazırlanan geniş içerikli bir program 1987 tarihinde yürürlüğe girdi. Buna göre, tek pazar için “Tek Avrupa Senedi” geliştirilip uygulanacaktı. AT.'nin amaçları böylece :

- **Malların,**
- **Sermayenin,**
- **Kişilerin**

serbest dolaşımının sağlanacağı “tek bir pazar” olmaktadır şeklinde belirlenmiş oluyordu. Bu aynı zamanda Gümrük Birliği'yle ulaşılmak istenen noktayı ifade ediyordu. Tek pazarın sağlanabilmesi için kaldırılması gereken engeller ise şunlardır:¹³

- Siyasi sınırların oluşturduğu fiziki engeller,
- Farklı standartların oluşturduğu teknik engeller ve

¹² a.m.

¹³ a.m., s. 104.

- Farklı vergi uygulamalarının oluşturduğu mali engeller.

1.4. Avrupa Birliği Aşaması :

AT 1993 yılında AB (Avrupa Birliği) adını almıştır. Topluluk isminin bu kadar çok değişmesi gerçekte ulaşılmak istenen hedeflerin hızla gerçekleşmiş ve gerçekleşmekte olduğunu kanıtlamaktadır. Keza, Avrupa Birliği adı da bu yöndeki bir antlaşmayla konulmuş olmaktadır.

Bu antlaşma Maastricht Antlaşması olup, üye ülkelerin meclislerinde görüşölüp onaylandı. 1993 yılının kasım ayında yürürlüğe girmiştir. Antlaşmada ön görülen konuları şöyle sıralayabiliriz; **Tek Pazar, Tek Para Birimi, Tek Merkez Bankası, Ortak Ekonomik Politikalar, Ortak Dış Politikalar, Güvenlikte Ortak Eylem.**

Bilindiği üzere tek para birimine birkaç üye ülke dışında hemen hemen tüm üye ülkeler geçmiştir. Bunun haricindeki hedefler ise hızla gerçekleşmektedir. Ancak kanaatimizce, ortak politikalar ve ortak güvenlik konularının gerçekleşmesi oldukça uzun zaman alacaktır. Çünkü, üye ülkeler arasında çıkar çatışmaları halihazırda devam etmektedir.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ BELLİ BAŞLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI

2.1. Vergilerde Uyumlaştırma Kavramı :

Avrupa Birliği'nin kurulduğu günden bugüne kadar vergiler alanında gerçekleştirmek istediği amaç, üye ülkeler arasındaki vergilerin uyumlaştırılması olmuştur.

Vergi uyumlaştırılması; (vergi yakınlaştırılması, vergi ahenkleştirilmesi ya da vergi harmonizasyonu olarak ta ifade edilebilir) aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu ilişkilerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yaptıkları çalışmaları ifade etmektedir ve uyumlaştırma sadece oranlardaki uyumun değil, matrahlardaki uyumun da sağlanması demektir.¹⁴

2.2. Uyumlaştırma Çalışmaları ve Dayanakları :

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, uluslararası ve gerçek anlamda bir birlik kurabilmenin temel şartlarının birisi de vergilerin uyumlaştırılmasıdır. Bu açıdan ilk önemli adım birinci başlık altında da ifade ettiğimiz üzere Roma Antlaşmasıyla atılmıştır.

Roma Antlaşması kural olarak üye devletlerin kendi işletmelerine, sanayilerine ve belli bölgelere üye devletler arasında ticareti ve rekabet koşullarını olumsuz etkileyebilecek nitelikte yardımda bulunmalarını, teşvik tedbirleri uygulamalarını yasaklamakta ve Antlaşmada hangi yardımların ortak pazar ile bağdaşacağı ve hangi yardımların bağdaşır sayılabileceği belirtilmektedir (R.A. m. 92, f. 2, 3 – Yeni 87. madde).¹⁵ Üye devletlerin belirli sanayi kollarına tanıdıkları vergi muaflık ve istisnaları, vergi iadeleri ve vergi indirimleri bu yasağın kapsamı içinde olduğundan bu hükümler üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır.¹⁶

Roma Antlaşmasının mali hükümleri ulusal vergi yapılarındaki farklılıkların; malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını engellememesine yönelik bulunmaktadır çünkü; vergi sistemlerindeki farklılıkların ve ayrımcılığın

¹⁴Rıdvan KARLUK; **Uluslararası Ekonomi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1991, s. 97.

¹⁵Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara, 2005, s. 65.

¹⁶**a.e.**

“Düzeltilme”

devam etmesi gümrük engellerinin varlığı ile aynı etkilere sahiptir.¹⁷ Antlaşmanın 95-99. (Yeni 90-94.) maddelerinde yer alan bu hükümler 98. (Yeni 92.) madde dışında dolaylı vergilerle ilgilidir¹⁸ ve aynı zamanda bu düzenlemeler Avrupa Birliği'nde, vergi alanında yapılabilecek düzenlemelerin yasal sınırlarını ve özünü belirlemektedir. (Roma Antlaşması'nın tüm maddeleri ayrıca 2 Ekim 1997 tarihli Amsterdam Antlaşması'nda aynı Antlaşmanın 12. maddesi uyarınca yeniden düzenlenmiştir¹⁹).

Maastricht Antlaşması, Roma Antlaşması'nın 99 ve 100. maddelerini (Yeni 93 ve 94. maddeler) değiştirmiş olup, bu yeni düzenleme; dolaylı tüketim maddelerinde yapılan milliyete dayalı ayrımcı uygulamalar nedeniyle ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmenin engellenmesini amaçlamaktadır.²⁰ Bu doğrultuda, Avrupa Konseyi'ne²¹ direktif çıkarma yetkisi verilmiştir.

¹⁷Kamil GÜNGÖR; "Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması", **Vergi Sorunları**, S. 129, s. 98.

¹⁸Şenol CUDİN; **Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar: Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi**, MGB, APKK Yayını, No: 03, 1988, s. 85.

¹⁹Harun GÜMRÜKÇÜ; **Türkiye ve Avrupa Birliği, İlişkinin Unutulan Yönleri Dünü ve Bugünü**, Avrupa – Türkiye Araştırmaları Enstitüsü (Institut für Türkisch – Europäische Studien), 1. Basım, Beta Basım Yayın Dağıtım, Mayıs 2002, s. 471.

²⁰T. İrfan BARLASS; **EVALUATION OF EC AUTHORITY TO TAX IN VIEW OF THE PRINCIPLE OF LEGALITY OF TAXATION**, Marmara University Institute of European Community, European Community Law Department, Master Thesis, December 1999, s. 33.

²¹" Birliğin en üst düzey karar organıdır. Yasama ve yürütme yetkilerinin tümüne yakını tek başına üstlenmiştir. Yapısı üçe bölünür; a- Esas Konsey : Üye ülkelerin devlet ve hükümet başkanlarının bir araya gelmesinden oluşur. Zirve de denmektedir. b- Bakanlar Konseyi : Üye ülkelerin dışişleri bakanlarından oluşur. c- İhtisas Konseyi : Üye ülkelerin konularına göre bir araya gelen (Tarım, Ticaret, Turizm v.s.) bakanlarından oluşur.

Yeni antlaşmalar yapmak, mevcut antlaşmaları değiştirmek, yürürlükten kaldırmak veya durdurmak, Birliğe yeni ülkeler almak, Birliğin genişlemesine karar vermek, diğer ülkelerle her tür antlaşmalar imza etmek, Birliğin bütçesini yapmak, onaylamak ve yürütmek, diğer ortak politikaları oluşturmak ve uygulamak, Birliğin geleceğine ait tüm kararları almak yetkileri vardır.

Haftada iki kez toplanmaktadır. Her altı ayda bir dönüşümlü olarak başkanlık görevi bir üye ülke temsilcisi tarafından sırasıyla yürütülmektedir. Konseyin gündemindeki konularda kendisine yardımcı olmak üzere üye ülkelerin büyükelçi düzeyinde kişilerden oluşan temsilciler komitesi bulunmaktadır. Daimi Temsilciler Komitesi denmektedir. Bu daimi temsilcilerin yardımcıları bulunmaktadır ve bunlara Daimi Temsilci Yardımcıları denir. Bu komiteler sırasıyla Coreper I ve Coreper II olarak ta adlandırılırlar. " Ahmet ÇİMEN; **Gümrük Birliği ve Avrupa Birliği – Türkiye İlişkileri**, y.y., Ankara, 1996, s. 51 – 53.

"Düzeltilme"

Roma Anlaşmasının 95-96. (Yeni 90 ve 91. maddeler) maddelerinin amacı, üye devletlerin iç vergilerinin kaldırılmış olan gümrük vergilerinin yerini alarak Birlik içinde serbest rekabet koşullarının bozulmasını önlemektir.²² Amsterdam Antlaşması'nın 90. maddesinde (Eski 95. madde) ise; “ **Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanandan daha yüksek doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz** ” denmektedir. Yani üye devletler, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme yapamazlar. Bu madde, Avrupa Birliği içerisindeki vergi uyumlaştırılmasını gerçekleştirmeye yönelik en önemli maddelerden birisini teşkil etmektedir.

Amsterdam Antlaşması'nın 90. (eski 95. madde) maddesinde düzenli bulunan bu hükmün uygulama esasları ve vergi direktiflerindeki kavramların tanımlanması Adalet Divanı'nın²³ içtihatları ile şekillenmektedir. Üye devletlerin

²²“ 96. madde üye devletlerin şişkinleştirilmiş vergi iadeleri yoluyla ihracatı teşvik etmelerini yasaklamaktadır. İhracatta iade edilen vergiler ürünün taşıdığı gerçek vergi yükünü aştığı taktirde bu durum yerli üretimin ayırım yoluyla korunduğu anlamını taşır. Roma Antlaşması'nın bu hükümleri GATT (WTO) hükümlerine koşut olup dolaylı vergiler alanında “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi”ni hükme bağlamaktadır. Bunun anlamı dış ticarete konu olan hükümlerin üretildikleri ülkelerin değil, tüketildikleri ülkelerin vergi yükünü taşımalarıdır.” ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 65.

²³“ Avrupa Birliği'nin bağımsız yargı organıdır. Yargılama ve görüş bildirme yetkilerine sahiptir. Son ve en yüksek adli merciidir. Merkezi Lüksemburg'dadır ve almış olduğu kararlar kesin ve nihai olup, tüm üye ülkeler için bağlayıcıdır. Kararları, üye ülke mahkeme kararlarının üzerindedir ve itiraz mercii yoktur. Üyeleri (Yargıç ve Savcılar), Roma Antlaşmasının 167. maddesi uyarınca; bağımsızlıkları şüphe götürmeyen, kendi ülkesinde en yüksek adli görevleri yerine getirmek için gerekli şartlara sahip ya da herkesçe kabul edilen yeterliliğe sahip hukukçular arasından seçilir. Başkan, üyeler tarafından kendi aralarında üç yıl süre ile seçilir. Üst üste iki kez başkan seçilebilmek mümkündür.

Üye ülkelerin Toplulukla ve birbiriyle olan anlaşmazlıklarını, Topluluk kurumlarının birbiriyle olan anlaşmazlıklarını, Topluluk kurumlarıyla ilgili personelin aralarındaki anlaşmazlıkları, Toplulukla şahıslar arasındaki anlaşmazlıkları dava yoluyla çözüme bağlar. Bu kararları uygulamayanlar cezalandırılır. Bunun yanında Avrupa Yatırım Bankası ile olan ihtilaflara ilişkin davalar, personel rejimine ilişkin davalar ve bunun gibi bir çok tali davalar da Divanda görülmektedir. Ayrıca üye ülkelerin yerel mahkemeleri; Topluluk mevzuatı ile ilgili olmayan bir davada, Topluluğa ait bir iddia ileri sürüldüğünde Divana başvurarak görüş alabilmekte fakat bu görüş bağlayıcı olmaktadır. Divanın yürütmeyi durdurma ve ihtiyati tedbir kararları verme yetkileri de vardır.

Yargılama görevleri dışında Roma Antlaşması'nda öngörülen bazı durumlarda, hukuki konularda incelemelerde bulunma ve görüş bildirme yetkilerine sahiptir. Alınacak kararlara ışık tutmak üzere Konsey ve Komisyon tarafından Avrupa Birliği Adalet Divanına sık sık başvurularak görüş alınmaktadır. ” ÇİMEN; **a.g.e.**, s. 61 - 63.

“Düzeltilme”

vergilendirme yetkisini; Antlaşmalar ve bunların yorumlanmasından doğan Avrupa Birliği Adalet Divanı İçtihatları yani birincil mevzuat ile direktifler ve düzenlemelerden müteşekkil olan ikincil mevzuat, sınırlandırmaktadır.²⁴

İkincil mevzuat, Birlik organlarının, Avrupa Birliği'ni kuran Antlaşmalarla kendilerine verilen yetkiye dayanarak çıkardıkları mevzuattır.²⁵ Bu mevzuat, vergi politikasının saptanmasında ve uygulanmasında belirleyicidir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, üye devletlerin kendi mevzuatlarında yaptıkları düzenlemelerle ulusal üstü nitelikteki Birlik mevzuatını ihlal etmelerini engellemek noktasında Antlaşma hükümlerinin tek yorumcusu olarak çok önemli rol oynamaktadır ve gerektiğinde mevcut ulusal düzenlemelerin iptaline ya da birincil mevzuata uygun olduğuna karar verebilmektedir.²⁶ Üyeler birincil mevzuatın yanı sıra Avrupa Birliğinin ikincil mevzuatını (direktifler ve düzenlemeler) ihlal edici düzenlemeler de yapamazlar.

Avrupa Birliği'nin her yönüyle uyumlaştırılmış bir vergi sistemi henüz oluşturulabilmiş değildir. Vergi sisteminin uyumlaştırılması ve üye ülkeler arası işbirliği çalışmaları 1960'lı yıllarda başlamış ve ağır ilerlemiştir. Bu durumun sebepleri; üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin farklı olması ile, vergilendirme yetkisinin ulusal egemenliğin temel taşlarından biri ve ekonomi politikalarının bir parçası olmasıdır.

²⁴KARLUK, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, a.g.e., s. 420.

²⁵Daha fazla bilgi için bkz. BARLASS; a.g.e., s. 4 v.d.

²⁶KARLUK, a.g.e., s. 421.

2.3. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması ile Ortak Gümrük Tarifesine Geçiş

2.3.1. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması :

Avrupa Birliği, Roma Anlaşmasının 9. (yeni 23.) maddesinde de belirtildiği üzere Gümrük Birliği temelinde kurulmuştur ve bu kapsamda gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler alanında günümüzde tam anlamıyla hedefe ulaşılmıştır. Gümrük vergileri her ne kadar dolaylı vergiler olsa da bunların uyumlaştırılmasından değil, ‘kaldırılmasından’ söz edilebileceği için bu konuyu dolaylı vergilerden ayrı olarak incelemek durumundayım.

2.3.1.1. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Nitelikleri :

Gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülüklerde vergiyi ve kamu gelirini doğuran olay, malların ithal edilmesi veya gümrük sınırları içerisine girmesidir. Burada malların, gümrük sınırlarını aştığı ülkenin vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülükler devlete gelir sağlamak amacıyla konulabileceği gibi (mali gümrük vergileri), oranları yüksek tutulmak suretiyle yerli ürünleri yabancı ürünlerin rekabetinden korumak için de konulabilmektedirler (himayeci veya koruyucu gümrük vergileri).²⁷ Verginin mükellefi ise bu durumda malları ithal eden ithalatçı olmaktadır.

Gümrük vergileri, her şeyden önce dolaylı vergilerdir. Buna göre; verginin yasal mükellefi, ithalat nedeniyle ödediği vergileri, verginin konusu olan malların fiyatlarına yansıtmak suretiyle vergi yükünü tüketicilere geçirebilmektedir. Yani

²⁷“Böylece ithal malların maliyeti yükseltilerek, yerli malların bunlar karşısındaki rekabet imkanları arttırılmış olur.” Şerafettin AKSOY; **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, 1998, s. 376.

verginin gerçek ödeyicisi veya yüklenicisi (ileriye yansıma halinde) aslında tüketici olmaktadır. Buna verginin yansıması denmekte olup, bu duruma müsait vergiler dolaylı vergiler (tıpkı; KDV, ÖTV gibi.) kategorisine girerler. Bunun aksi ise doğrudan vergilerdir (Gelir ve Kurumlar Vergileri, Emlak Vergisi v.b..).

Gümrük vergileri (ve eş etkili mali yükümlülükler) dolaylı oldukları gibi genellikle sabit oranlı olmaktadır. Vergilendirme tekniği ise; her ne kadar halen spesifik usulü uygulayan ülkeler mevcutsa da, günümüzde genel olarak ad valorem usuldür. Bu usulde, matraha belirli oranlar uygulanmak suretiyle vergi borcu tespit edilmektedir. Aynı zamanda objektif veya mükellefin şahsi durumuyla değil verginin konusuyla ilgili olan bir vergi türüdür.

Eş etkili mali yükümlülükler açısından yukarıdaki açıklamalar geçerli olmakla birlikte, yani bunlar adları gibi gümrük vergileriyle aynı etkilere sahip olmakla birlikte; gümrük vergileriyle aralarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre; söz konusu yükümlülükler aslında ek gümrük vergisi niteliğindedirler, çünkü; ayrı düzenlemelerle²⁸ fakat aynı konu yani ithal edilen mallar üzerine konulmaktadır. Gümrük vergilerinden farklı olarak aynı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine binaen aynı işleme konu olan ve fakat **ilgili yasal düzenlemede belirtilen mallar üzerinden ve yine ilgili yasal düzenlemede²⁹ belirli olan oranlarda alınmaktadır.**

²⁸“Harç, resim ve katılma payları teknik anlamda vergi kavramının dışında kalmalarına karşın, Türk hukukunda vergilerle birlikte düzenlenmişlerdir ve vergilerin hukuksal düzenine bağlanmışlardır. Buna karşılık diğer mali yükümlerinin durumu farklıdır. Bunlar harç, resim ve harcamalara katılma paylarından ayrık olarak vergilerle aynı yasal düzenlemeye bağlanmamışlardır. Vergi yargısı ve kamu alacaklarının tahsil usulüyle ilgili konular dışında diğer mali yükümler, kendilerine özgü düzenlemelere tabidirler.

Kendileri ile ilgili özel bir hukuki dayanağı bulunmakta olan fon gelirleri, kamu gücünün kullanılmasına ve zora dayanan yükümlülükler olduğu ölçüde Anayasa 73 anlamında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kapsamında düşünülmesi gerekir. ” Gülsen GÜNEŞ; **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı, Temmuz 1998, s. 21 – 22.

²⁹“....Kısaca belirtmek gerekirse, Anayasa 167 II’de hükme bağlanan dış ticaretin düzenlenmesi Anayasa 73 III’ün sınırlı bir istisnası olarak kabul edilmelidir. Şöyle ki Bakanlar Kurulu düzenleyici yetkisini Anayasa 73 III’te olduğu gibi, ek mali yükümlerinin tüm temel unsurlarına yani tüm ana öğelerine yönelik olarak değil, ancak yasada belirtilmek ve çerçeveleri çizilmek kaydıyla ek mali yükümlerinin Anayasa 73 IV’de sayılan öğelerine örneğin oranlara, indirimlere, istisnalara, bağışıklıklara yönelik olarak kullanılmalıdır. Aksi bir durum verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmayacaktır. ” **a.e.**, s. 175.

Bunlarla devletler, gümrük vergisine konu olan malların ithal edilmesi durumunda, gümrük vergilerinin dışında ayrıca ek gelir elde etme amacı güdebildikleri gibi, yerli ürünleri korumak gibi amaçlar da güdebilmektedirler. Bu mali yükümlülükler genellikle “bütçede adem-i tahsis yasağı” ilkesine aykırı olarak belirli kuruluşlara ve dolayısıyla belirli amaçlara özgülenmektedirler (toplu konut fonu, belediye hissesi v.b.).

2.3.1.2. Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması Süreci :

Gümrük Birliği, Birliği oluşturan devletlerin karşılıklı olarak ticaretleri üzerindeki her türlü engellerin (kota, gümrük, ithal ve ihraç yasakları gibi) kaldırıldığı, birlik dışı devletlere karşı ortak dış tarife ve ithalat rejiminin uygulandığı, gümrük hasılatının tek bir elde toplanarak önceden belirlenmiş ölçütler uyarınca paylaşıldığı bir ekonomik bütünleşme şeklidir.³⁰ Görüldüğü üzere, Gümrük Birliğinin iki unsuru vardır. Bunlar:³¹

a- Üye devletlerin kendi aralarındaki ticarete gümrük vergilerini ve her ne isim altında olursa olsun aynı etkiyi gösteren başka düzenlemeleri kaldırmayı amaçlaması... Bunlara “eş etkili vergiler” (fonlar gibi) denilmektedir.

b- Antlaşma yapan devletlerdeki ekonomik ilişkilerin sıkılaştırılması amacıyla üye devletler, üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulayarak.

³⁰Sinan YILMAZ; “Avrupa Topluluğunda Gümrük Vergisine Eş Mali Yükümlülükler”, **Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergisi**, S. 10, 1991, s. 114.

³¹GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 98.
“Düzeltilme”

Roma Antlaşmasının eski 9. maddesinde Avrupa Birliğinin gümrük birliği temelinde kurulduğu ifade edilmektedir. Buna göre; Avrupa Birliğini oluşturan ülkeler arasında ithalat ve ihracata konu olan mallara uygulanacak gümrük vergileri ile bunlara eş etkili sonuçlar doğurabilecek mali yükümlülükler yasaklanmış olmaktadır.(R.A. eski m. 12-16)³²

Bu hükme dayanılarak gümrük vergileri 1959-1968 tarihleri arasında kademeli olarak indirilerek sonunda sıfırlanmış ve eş etkili mali yükümlülükler de üye ülkeler arasında kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren üye ülkeler aralarında yaptıkları ticarete karşılıklı olarak gümrük vergisi ve eş etkili sonuçlar doğuracak mali yükümlülükler alamayacaklardır.

2.3.2. Gümrük Tarifelerinin Uyumlaştırılması veya Ortak Gümrük Tarifesine Geçiş :

Gümrük birliklerini ve ortak pazarı, serbest ticaret bölgelerinden ayıran en önemli üstün vasıf olan ve üye ülkeler tarafından üçüncü ülkelere karşı uygulanan ortak gümrük tarifesinin engellediği olumsuzluklar şunlardır :³³

- Ortak gümrük tarifesi olmazsa, üçüncü ülkelere gelen mallar, en düşük gümrük tarifesi uygulayan Topluluk üyesi ülke sınırlarından geçerek diğer ülke pazarlarına girer ve bu piyasalarda alıcı bulur. Bu durum gümrük birliklerinden ve ortak pazardan beklenen etkinliği ortadan kaldırarak iç pazarın dışa açılmasına neden olur.
- Bununla birlikte üye ülkeler aleyhine ithalatçı ülke; gümrük vergilerinden dolayı, önemli ölçüde fazladan gelir elde ederek birlik içerisindeki rekabet koşullarını da bozar.

³²ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 65.

³³ÇİMEN; **a.g.e.**, s. 44.

“Düzeltilme”

Bu nedenlerle Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun hedeflerine ulaşabilmesi ve tam anlamıyla bir gümrük birliğinin gerçekleştirilebilmesi için ortak gümrük tarifesi olmazsa olmaz bir koşuldur. İşte bu amaçla, AET'yi kuran 1957 tarihli Roma Antlaşması'nın 9. maddesi, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin kademeli olarak kaldırılmasının yanında bu doğrultuda üye ülkelerin üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesi oluşturmasını emretmekteydi.

Bu hüküm doğrultusunda üye ülkeler gümrük vergilerinin kademeli olarak kaldırılması süreciyle koşut olarak aynı zamanda aşamalı olarak ortak oranlar içeren bir gümrük tarifesi de geliştirmişlerdir. Gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin üye ülkeler arasında tamamen kaldırıldığı tarih olan 1969 tarihi, ortak gümrük tarifesi de yürürlüğe girdiği tarihtir.

Ortak gümrük tarifelerinin uygulanması neticesinde elde edilen gümrük vergileri gelirleri, Birlik ortak giderlerinin karşılanması amacıyla, Birlik bütçesine irat kaydedilmektedir.³⁴

2.3.3. Avrupa Gümrük Rejimleri :

Avrupa Birliği gümrük vergilerini üye ülkeler açısından kaldırmış ve OGT.'ne geçmiştir. Bu noktada gümrüklerde idari uyumlaştırma gereği ortak bir gümrük kodunun tesisine sebebiyet vermiştir. Bu kod, 2913/92 AT sayılı Konsey tüzüğüyle tesis edilmiştir. Bu kodla Birlik üyelerinin gümrük rejimlerinin tam uyumu sağlanmıştır. Ayrıca tek idari belge (SAD) düzenine geçilerek gümrüklerdeki bürokratik engeller azaltılmıştır. Artık mükellefler, gümrük işlemlerini istisnalar dışında tek belge ile gerçekleştirebilmektedirler. Bu kapsamdaki ortak gümrük rejimleri ise aşağıda açıklanmıştır.

³⁴ a.e.

2.3.3.1. Gümrük Antrepo Rejimi :

Antrepolar, gümrük kodunda öngörülen hallerde eşyaların gümrük idarelerinin denetimi ve gözetimi altında bulundurulduğu yerlerdir.³⁵ Bu yerlerde bulunduğu sürece eşyalardan herhangi bir vergi (KDV, ÖTV ve Gümrük Vergileri ile benzeri nitelikteki vergiler) alınmamakta ve bunun sonucunda vergi tahsilatı ertelenmiş olmaktadır. Bu durumda eşya sahibi eşyalarını ancak vergileri gümrük idaresine ödediği takdirde antrepodan çıkarabilmektedir. Bu durumda ithalat gerçekleşmiş olmaktadır.

Gümrük Kodu çeşitli niteliklerdeki eşyalar için farklı antrepolar öngörmüştür. Bu antrepolar A, B, C, D, E, F tipi olmak üzere altı çeşittir. A, B ve F tipi antrepolar kamuya ait, diğerleri ise özel kesime ait antrepolardır. Antrepo rejimi Gümrük Kodunun 98 – 113. maddelerinde düzenlidir. Antrepo ile geçici depoyu birbirinden ayıran husus; Antrepolarda malların kalması süreye tabi tutulamazken, geçici depoda sürenin sınırlı olmasıdır. Bunun sebebi geçici depo uygulamasında mal sahibinin mallarını hemen kullanmak istemesidir.³⁶

2.3.3.2. Dahilde İşleme Rejimi :

Bu rejimde Birlik dışından gelen mallar vergilendirilmemekte, buna karşın söz konusu mallar Birliğin gümrük sınırları içerisinde işlenerek Birlik dışına ihraç edilmektedir. Fakat; işleme rejimi süresince bu mallar için mal sahibinden gümrük idaresince teminat alınmakta ve bu teminat derhal tahsil edilmektedir. İhraç gerçekleştiği takdirde bu teminat mal sahibine iade edilmektedir. Bu teminat sistemine askıya alma sistemi adı verilir. Teminatsız olarak fakat vergisi alınarak ithal durumunda ise; eğer işlenerek ihracat gerçekleştiği takdirde vergiler mükellefe iade ediliyorsa geri ödeme sistemi uygulanıyor demektir. Bu sistemde mallar serbest dolaşıma girmiş sayılır fakat askıya alma sisteminde mallar serbest dolaşım

³⁵Atıla BAĞRIAÇIK; **Avrupa Birliği Gümrük Rejimleri ve Türkiye’de Gümrüklerde Tek İdari Belge, (Tek Tip Gümrük Beyannamesi) Kullanma Kılavuzu**, Bilim Teknik Yayınevi, 1999, s. 46.

³⁶a.e., s. 52.

dışındadır. Diğerinin aksine askıya alma halinde ithalata ilişkin belge düzenlenmez. Bu durumda ön ihracat ta mümkündür. Her iki sistem de mevzuata uygundur fakat askıya alma sistemi uygulamaya egemen durumdadır.³⁷ Bu rejimin süresi genellikle iki senedir.

2.3.3.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi :

Bu rejim kapsamında ithal edilen mallar nitelikleri değişecek şekilde işlenerek yeni bir eşya haline gelene dek teminat alınarak vergilendirilmemektedir. İşleme tamamlandıktan sonra bu eşyalar işlenmiş hallerindeki değeriyle vergilendirilmekte ve gümrük birliği dahilinde serbest dolaşıma girmektedirler.³⁸ Bu rejimden, Birlikte yerleşik kişilerin ve belirli niteliklere sahip malların, izin alma şartıyla yararlanmaları mümkündür.

2.3.3.4. Geçici İthalat Rejimi :

Birlik dışındaki bir eşyanın geçici olarak Birlik gümrük bölgesine kullanım amaçlı olarak ithal edilmesi ve olağan yıpranma hariç olmak üzere niteliğinin değiştirilmemesi kaydıyla bu eşyanın vergiden kısmen veya tamamen muaf tutulmasını ifade eden bir rejimdir.³⁹ Fakat kullanımdan sonra eşya tekrar ihraç edilmelidir. Bu rejimden eşyanın belirli nitelikleri taşıması halinde ve talep üzerine yararlanmak mümkündür.

2.3.3.5. Hariçte İşleme Rejimi :

Bu rejimde Birlik eşyası, Birlik gümrük bölgesinden geçici olarak ihraç edilmekte dışarıda işlenerek tekrar gümrük bölgesine ithal edilmektedir. Bu durumda gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf tutulan eşya serbest dolaşıma

³⁷ a.e., s. 53.

³⁸ a.e., s. 75.

³⁹ a.e., s. 78.

girmektedir.⁴⁰ Bu rejimden yararlanmak isteyen kimse gümrük idaresinden izin alarak eşyayı ihraç etmektedir. Bu kapsamda olan eşyalar ve yararlanma koşulları Avrupa Gümrük Kodunda düzenlenmiştir.

2.3.3.6. İhracat Rejimi :

Bu rejim, ihracata yönelik tüm Birlik mallarını kapsamakta olup, bu malların Birlik sınırları dışına ihraç edilmesini ifade etmektedir.⁴¹ Bu kapsamda yapılması gereken idari işlemler Avrupa Gümrük Kodunda düzenlidir.

2.3.3.7. Geri Gelen Eşya :

Birlik gümrük sınırları dışına ihraç edilen eşya, nitelikleri değişmeksizin üç yıl içerisinde tekrar serbest dolaşıma yani Avrupa Gümrük Birliği sınırları içerisine giriyorsa gümrük vergilerinden muaf tutulacaktır.⁴² Bu rejime yeniden serbest dolaşıma giriş veya geri gelen eşya rejimi denmektedir. İhraç edilirken alınan vergi iadelerinin mükellefçe devlete iade edilmesi gerekmektedir.⁴³ Gümrük bölgesine tekrar girerken çıkışta olduğu gibi tek idare belge düzenlenir.

2.3.3.8. Transit :

İki çeşit transit rejimi mevcuttur. Dış transit, Birlik dışından gelen eşyanın vergilerden muaf olarak taşınmasını veya Birlik dışına ihraç edilecek malların Birlik ülkeleri içerisinde taşınmasını ifade ederken; iç transit, Birlik eşyasının Birlik sınırları içerisinde vergisiz taşınmasını ifade etmektedir.⁴⁴

⁴⁰ a.e., s. 91.

⁴¹ a.e., s. 96.

⁴² a.e., s. 97.

⁴³ a.e.

⁴⁴ a.e., s. 101-102.

2.3.3.9. Serbest Bölgeler ve Serbest Antrepolar Rejimi :

Bunlar Birlik sınırları içersinde olan ve fakat vergiler ve mali yükümlölükler bakımından Birlik gümrük sınırları dışında veya mali sınırlar dışında olan yerlerdir. Yukarıda açıkladığımız gümrük antrepoları bir rejimi ifade etmektedir. Fakat serbest antrepolar bir rejim değil, üye ölkelerce onaylanmış bir işlemdir ve diğerinin aksine gümrük bölgesi sayılmamaktadır; dolayısıyla burada teminat uygulamasına yer verilmemektedir.⁴⁵

2.4. Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması

Dolaylı vergiler, dolaysız vergilerin aksine, mükellef tarafından kısmen veya tamamen yansıtılmak suretiyle vergi yükünün başkalarının üzerinde kalmasına imkan veren vergilerdir. Vergilerin dolaylı ve dolayız vergiler şeklinde sınıflandırılması için teoride çeşitli kriterler ortaya atılmıştır fakat genel olarak kabul gören kriter yansıma kriteridir. İki çeşit yansıma kriteri mevcuttur. Bunlar kanuni ve fiili yansıma kriterleridir. Kanaatimizce yukarıda tanımını verdiğimiz fiili yansıma kriteri bu yollu sınıflandırmada esas alınması gereken kriterdir.⁴⁶

2.4.1. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi, her ekonomik aşamada (üretimden tüketime kadar) malların ve hizmetlerin satışından elde edilen değer üzerinden ad valorem yöntemle alınan yayılı bir muamele vergisidir; yani bu vergi, her ekonomik aşamada satış

⁴⁵ **a.e.**, s. 105 – 106.

⁴⁶ Bu konudaki teorik tartışmalar için bkz. AKSOY; **a.g.e.**, s. 311 v.d. ve Dieter BİRK; **Allgemeines Steuerrecht, Steuerrecht I, Juristische Kurz – Lehrbücher**, 2. Auflage, C. H. BECK'SCHE VERLAGS BUCHHANDLUNG, München, 1994, s. 46 v.d.
“Düzelme”

değeri üzerinden alınmakla birlikte her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerleri vergilendirmektedir.⁴⁷

Bu vergi türü aynı zamanda, tanımdan da anlaşılacağı üzere, yansıtılabilme imkanı bulunduğundan dolaylı bir vergi türüdür. Ayrıca kişilerin şahsi durumlarıyla ilgilenmediği için objektif bir vergidir. Matrahının artması veya azalması durumunda tabi olunan oranların değişikliğe uğramaması ise bu verginin sabit oranlı niteliğini göstermektedir.

2.4.1.1. Avrupa Birliği’nin Katma Değer Vergisine Geçmesinin Nedenleri :

Katma Değer Vergisi’ne geçilmesini isteyen 14.04.1967 tarih ve 67/227/AET sayılı birinci direktife kadar yürürlükte olan üretim ve tüketim vergileri, mal ve hizmetlerin içerdiği vergi miktarlarının tam olarak tespit edilmesindeki güçlükler nedeniyle üye ülkelerde gelir kaybına neden olmaktaydı. KDV ise bunun aksine üretim, dağıtım ve tüketimin her aşamasında, içerdiği oto – kontrol mekanizması sayesinde açıkça belirlenebildiğinden, üye ülkelere verginin tespiti açısından kolaylık sağlamaktadır.

Tüketimden alınan bir vergi olan KDV, mal ve hizmetin üretimini ya da dağıtımını yapan şirketler üzerinde değil, yansıma yoluyla tüketici üzerinde kalır. Çünkü şirketler vergi yükünü fiyata yansıtırlar ve böylece aslında vergiyi tüketici ödemiş olur.⁴⁸ Sonuçta şirketler KDV yükünden dolayı olarak kurtulmuş veya muaf

⁴⁷“Diğer bir ifadeyle katma değer vergisinin konusu üretimlerdir. Katma değer ise, çok basit bir ifadeyle bir mal veya hizmetin alış bedeliyle satış bedeli arasındaki müsbet farktır. Katma değer vergisinin konusunun, katma değer olması, verginin kümülatif etkisini yok eder; ve vergi yükünün el değiştirme aşamalarının sayısına göre artmasını önler. Bunu sağlayan ise, sistemdeki indirim mekanizmasıdır.” AKSOY; **a.g.e.**, s. 376.

⁴⁸“ Katma değer vergisinin uygulandığı bir ülkede, üretimden tüketime kadar bütün iktisadi aşamalardan vergi alındığını ve verginin oranının %10 olduğunu kabul edelim. Bu durumda, vergiye tabi bir mal imalat, toptan ticaret ve perakende ticaret safhalarından geçerek tüketiciye ulaşacaktır. “Düzeltilme”

olmuş olurlar. Bu durumda girişimcilerin vergiler nedeniyle yaşadıkları psikolojik baskı azalacaktır.

Bir mal veya hizmetin üretim veya dağıtım aşamalarında bulunan şirketler alışlarda ödedikleri KDV'yi satışlarda tahsil ettikleri KDV'den düşerek aradaki farkı öderler. Böylece vergi sistemi içerisinde bir oto – kontrol sağlanmakta olup, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmiş olacaktır. Çünkü; indirimden faydalanmak için her şirket veya girişimci bütün girdilerini, yaptıkları alışları muhasebe kayıtlarına geçirmek zorundadırlar. Bu indirim mekanizması böylece şirketleri belge düzenine uymak durumunda bıraktığından ayrıca diğer vergiler açısından da vergi hasılatının artmasını sağlamaktadır.

Ayrıca ve özellikle tüketim tipi KDV sisteminin olması durumunda (ki Birlik içerisinde ve Türkiye’de geçerlidir.) bu vergi, yatırımları teşvik ederek ekonomik gelişmeye de katkı sağlayacaktır. Çünkü, bu sistemde verginin matrahı tüketim harcamaları olmakta, yatırım harcamaları ise vergiden muaf tutulmakta ve bu mallar için önceden ödenmiş bulunan vergi; gerek mahsuben, gerekse de nakden ve derhal iade edilmektedir.

İmalatçı bu malı, toptan ticaret yapan bir kimseye 1000 TL.'na vergisiz satmış olsun; bu muamele dolayısıyla imalatçı, %10 vergiyi hesaplayacak, yani $1000 \times \%10 = 100$ TL ve toptancıdan $1000 + 100 = 1100$ TL tahsil edecektir. İmalatçıların girdileriyle ilgili herhangi katma değer vergisi ödemediğini varsayarsak, tahsil etmiş olduğu 1100 TL.'nın 100 TL.'nı hazineye borçlanmış olacaktır.

Toptan ticaret erbabı, imalatçıdan vergi dahil 1100 TL.'na almış olduğu bu malı perakendeciye 1500 TL.'na vergisiz olarak sattığı takdirde, $1500 \times \%10 = 150$ TL vergi hesaplayıp 1650 TL. üzerinden fatura kesecektir. Böylece, toptan ticaret erbabı, bu satış dolayısıyla hazineye 150 TL. borçlanmış. Ancak, bu mal satın alındığı zaman ödediği 100 TL. vergiyi, satışından elde ettiği vergiden indirecek yani, $150 - 100 = 50$ TL. hazineye ödeyecektir.

Perakende ticaret erbabı ise, 1650 TL.'na toptancıdan almış olduğu bu malı vergisiz olarak 2200 TL.'na sattığı takdirde, $2200 \times \%10 = 220$ TL. vergi hesaplayarak, tüketiciden $2200 + 220 = 2420$ TL. tahsil edecektir. Burada da, perakendeci o malı alırken ödemmiş olduğu vergiyi, satarken tahsil ettiği vergiden indirecek, geri kalan kısmı hazineye ödeyecektir. Yani, $220 - 150 = 70$ TL.'nı ilgili vergi dairesine yatıracaktır.

Örneğimizde açıkça görüldüğü gibi, üç aşamadan geçerek tüketiciye intikal eden bir mal, 2420 TL.'na son olarak satılmaktadır. ...yükümlülerin hazineye ödediği vergi toplamı $100 + 50 + 70 = 220$ TL'dir. Bu tutar, tüketiciye en son satış değeri üzerinden hesaplanan vergiye eşittir. Şöyle ki; perakendeci vergisiz olarak 2200 TL.'na tüketiciye satmakta, $2200 \times \%10 = 220$ TL.'sı vergi hesaplanmaktadır. Bu şekliyle KDV üretimden, tüketime kadar ekonomik faaliyetin her aşamasından alınan yayılı bir muamele vergisi, elde edilen vergi hasılatı bakımından ise tek aşamada alınan toplu bir muamele vergisidir. ” a.e., s. 378 – 379.

İşte tüm bu nedenlerle Topluluk, KDV sistemine geçmiş ve bu sayede malların ve hizmetlerin serbest dolaşımı noktasında önemli bir engel ortadan kaldırılmıştır.

2.4.1.2. Katma Değer Vergisine Geçiş Süreci

Katma Değer Vergisi henüz yürürlüğe girmeden önce Topluluk üyelerinin hemen tamamı yayılı gider vergisi niteliğindeki üretim ve tüketim vergileri uygulamaktaydılar. Bu doğrultuda Katma Değer Vergisi ilgili direktiflerle yürürlüğe girdiği tarihe kadar Roma Anlaşmasının eski 97. maddesinde yer alan ve yayılı gider vergisi uygulayan üye devletlerin, ithalattan aldıkları vergiler ve ihracatta uyguladıkları vergi iadeleri bakımından eski 95 ve 96. maddelerdeki ilkeleri göz önünde tutarak ortalama oranlar saptayabilecekleri yolundaki düzenleme esas alınmaktaydı; fakat, bütün üye devletlerin 1967 tarihinden itibaren KDV sistemine geçmeleriyle bu maddenin uygulama değeri kalmamıştır.⁴⁹

Katma Değer Vergisi; Avrupa Birliği mevzuatına, üye devletler tarafından 1967 yılında sokulmuştur. Böylece o zamana kadar yürürlükte olan ve üye ülkeler arasındaki ticarete, ithalat ve ihracata engel oluşturan üretim ve tüketim vergileri kaldırılmış, yerlerine Katma Değer Vergisi birinci⁵⁰ ve ikinci KDV direktifleriyle yürürlüğe konulmuştur. Buna göre üye ülkeler 1 Ocak 1970 tarihine kadar Katma Değer Vergisi sistemine geçeceklerdir.

Bu direktif doğrultusunda 1968 yılında Almanya ve Fransa, 1969 yılında Hollanda, 1970 yılında Lüksemburg, 1971 yılında Belçika, 1972 yılında İrlanda, 1973 yılında İtalya ve İngiltere, 1987 yılında Yunanistan KDV'yi uygulamaya koymuşlardır. Danimarka zaten 1967 yılından beri bu vergiyi uygulamaktaydı. Portekiz ve İspanya ise, KDV sistemine üyelik süreçlerinde uyum sağlayarak 1986

⁴⁹GÜNGÖR; a.g.m., s. 99.

⁵⁰Üye Devletlerin Muamele Vergilerinin Uyumlaştırılmasına İlişkin Birinci KDV Direktifi, 14.04.1967 tarih ve 67/227/AET sayılı Direktif, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.
“Düzeltilme”

yılından yani üye oldukları tarihten itibaren geçmişlerdir. Bu ülkelerden sonra üye olan ülkeler için ise söz konusu vergi türü Birliğe üye olma şartı teşkil ettiğinden, üyeliklerinden önce KDV'yi uygulamaya başlamışlardır.

2.4.1.3. Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması

2.4.1.3.1. Verginin Konusunda ve Tipinde Uyumlaştırma

KDV gelirlerinin Birlik bütçesinin kaynaklarından olması, KDV'nin erken uyumlaştırılması sonucunu doğurmuştur. Bunu sağlayan düzenleme 1977 tarihli 6. direktiftir.⁵¹ 6. direktif, KDV'nin bütün üye ülkelerde aynı işlemlere uygulanmasını sağlamıştır. Bunun yanı sıra Birlik genelinde ortak tanımların geliştirilmesini ve vergilendirmede sınırların kaldırılması yönünde bazı tedbirlerin alınmasını sağlamıştır.

Bu kapsamda Topluluk genelinde tüketim tipi KDV sistemine geçilerek yatırım mallarının alınması nedeniyle ödenen verginin daha sonra borçlanılan vergiden bir defada ve bir hesap dönemi içerisinde indirilmesi mümkün hale gelmiştir. İndirime rağmen yatırımcının söz konusu alışlar nedeniyle ödemiş olduğu miktar halen fazlalık teşkil ediyorsa bu, bir sonraki hesap dönemine ertelenemeyecek; derhal ve nakden iade edilecektir. Dolayısıyla bu sistemde verginin matrahı tüketim harcamalarıdır.⁵²

2.4.1.3.2. Oranlarda Uyumlaştırma

Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan KDV oranları birbirinden az çok farklılık göstermektedir. 6. direktif KDV'nin alanını uyumlaştırdıktan sonra oranlar konusunda üye devletlere geniş bir takdir yetkisi bırakmıştır. Oranların

⁵¹6. Konsey Direktifi, 17.05.1977 tarihli ve 77/388/AET sayılı Direktif, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁵²AKSOY, a.g.e., s. 377.

uyumlaştırılması ile ilgili Konsey direktifi iç pazarın tanımlanmasından önce 1992 yılında kabul edilmiştir.⁵³

6. direktifte KDV'nin, matrahın yüzdesi olarak belirtilen oranlar ile matrahın çarpımı sonucu belirleneceği hükme bağlanmıştır. AB genelinde bütün üye ülkeler için uyumlaştırılmış ortak bir oran oluşturulamamıştır. Üye ülkeler kendi standart oranlarını tespit etmekte serbesttirler fakat nitelikleri itibarıyla üzerlerinde daha düşük oranların belirlenebileceği öngörülen mal ve hizmetler hariç, asgari düzey olan %15'in altına inemezler.

Günümüzde üye ülkelerin uyguladıkları standart oranlar %15 – 25 arasında değişmektedir. Üye ülkeler KDV'de standart oranlar üzerinde bir vergi oranı belirleyemezler. Ayrıca indirilmiş oran %5 olarak kararlaştırılmıştır. Üye ülkeler verginin matrahına bu orandan daha düşük oranlar uygulamak suretiyle tarhiyat yapamayacaklardır.

2.4.1.3.3. Çıkış Ülkesi Prensibi Açısından Uyumlaştırma :

Avrupa Birliği Konseyi 1992 yılında, tek pazar oluşturma hedefi çerçevesinde vergi sınırlarının kaldırılması için üye devletler arası ticarete sınırda vergi düzenlemelerini (ithalata vergi konulması - ihracata vergi iadesi) KDV açısından kaldırma kararı almıştır ve buna göre, 1997 yılından itibaren katma değer vergisinde kesin olarak varış ülkesinde vergilendirme kuralından, çıkış ülkesinde vergilendirme kuralına geçilmiştir.⁵⁴

Geçici bir rejimin uygulandığı 1993-1996 yıllarında ise işletmeler arasındaki sınır ötesi alışverişler varış ülkesindeki alıcı üzerinde vergilendirilmiştir.⁵⁵ Bu geçiş rejimi süresince Birlik üyesi bir başka ülkeye yapılan satışlarda düzenlenen faturada

⁵³6. Direktife Değişiklik Getiren ve KDV Oranlarını Yakınlaştıran Direktif, 19.10.1992 tarih ve 92/77/AET sayılı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁵⁴ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 65-66.

⁵⁵**a.e.**, s. 66.

vergi miktarı sıfır (0) olarak hesaplanmıştır. Bu sistemde alıcının Birlik genelinde geçerli olan numarası faturaya yazılır ve alıcı vergiyi kendi ülkesindeki mevzuata göre geçerli olan oranları matraha uygulamak suretiyle hesaplayarak beyan eder ve öder; fakat, ödediği bu vergiyi daha sonra borçlandığı vergiden mahsup etme imkanına sahiptir.⁵⁶ Bu geçici rejim de 31.12.1996 tarihinde sona ererek ihracata vergi iadesi kaldırılmış, Avrupa Birliği sınırları içerisinde çıkış ülkesi prensibine geçilmiştir diyebiliriz.⁵⁷ Bu rejimde artık satışlar, çıkış ülkesindeki satıcı nezdinde vergilendirilmektedir.⁵⁸

Bugün KDV'nin “Tek Pazar” yaklaşımı ile çelişen; biri ortadan kaldırılmış diğeri ise uygulanmaya devam edilen ve tam anlamıyla uyumlaştırılmamış olan iki yönü vardır.

İlki, 1997'den önceki uygulamadan kaynaklanmaktaydı. **“Örneğin; bir malın Fransa'da üretilip, Almanya'da satılması halinde, Almanya'daki satış işlemi KDV'ye tabi olmaktaydı. Fransa'daki satıcı ise gerekli belgeleri hazırlamak şartıyla vergi iadesi talebinde bulunabilmekteydi. Fransa'daki satıcının karşı karşıya kaldığı bürokratik prosedürün yaratacağı mali ve psikolojik olumsuzluk “Tek Pazar” yaklaşımını zedelemekteydi.”**⁵⁹ Yeni sistemle bu sorun büyük ölçüde giderilmiştir.

Halen mevcut bulunan ikinci problem ise; her ne kadar oranlarda 1992 yılından itibaren ortak bir standart sağlanmaya yönelik önemli mesafeler alınmış olsa da, birbirlerine sınır ülkelerdeki KDV oranlarının farklılığının ticari kararlar üzerindeki etkileridir.⁶⁰

⁵⁶Mustafa SUSAM; **Özel Tüketim Vergilerinin Yapısı ve Türk Özel Tüketim Vergisi'nin Avrupa Birliği İle Uyumlaştırılması**, İ.Ü.S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004, s. 51.

⁵⁷**a.e.**

⁵⁸ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 66.

⁵⁹EBİCLİOĞLU; **a.g.m.**, s. 12.

⁶⁰**a.m.**

1997’de geçilen sisteme göre, ihraç edilen mal ve hizmetler üretildikleri ülkede vergilendirilmektedir. Bu nedenle, artık ihracat sonucunda alınan Katma Değer Vergisi iadeleri uygulaması sona ermiştir. Hedefler açısından incelediğimizde, bu yeni uygulamanın Toplulukta var olan ve serbest ticaret için engel oluşturan bürokratik unsurları ortadan kaldırması nedeniyle oldukça etkili bir çözüm olduğunu görmekteyiz. Fakat tüm olumlu özellikleri yanında burada da iki problem söz konusudur:

İlk olarak, mal ve hizmetlerin fiyatları KDV’yi de içerdikten, düşük KDV oranına sahip ülkeler rekabet avantajı elde edecektir.⁶¹ Bunun yanı sıra artık gümrük denetiminin de olmaması nedeniyle, düşük KDV’ye sahip ülkelerin üretim maliyetlerinin de işin doğası gereği düşük olması, ticari yapıyı belirli oranda olumsuz etkileyecektir. Bu halde katma değer vergisi oranlarının yanında diğer maliyetlerin de (emek, hammadde v.s..) düşük olduğu ülkeler yatırımcılar açısından tam anlamıyla bir cazibe merkezi oluşturabilecektir. Bu ülkelere, yüksek katma değer vergisi oranına sahip üye lkelerden yönelen sermaye akışı nedeniyle ayrıca Birlik içerisindeki rekabet eşitliği de önemli ölçüde bozulacaktır. Dolayısıyla, ithalat ve ihracata aynı vergi oranlarını uygulamak, sorunun çözümüne katkı sağlamakta yetersiz kalmaktadır.

İkinci sorun ise, vergi gelirlerinin dağıtımında ortaya çıkacaktır.⁶² Varış yeri prensibine göre KDV gelirini mal ve hizmetin tüketildiği ülke elde etmekten kaynak yeri prensibinde, mal ve hizmetlerin üretildiği lke KDV gelirini elde edecek ve bu değişiklik ithalatı ihracatından daha fazla olan bazı üye ülkelerin aleyhine sonuçlar doğuracaktır.

⁶¹ a.m.

⁶² a.m., s. 13

2.4.2. Özel Tüketim Vergisi :

Avrupa Birliği'nde dolaylı vergiler alanında çalışmaların üzerinde yoğunlaştığı bir diğer dolaylı vergi türü de özel tüketim vergisidir. Genel olarak malların ilk kullanımına konu olan veya piyasaya çıkış aşamasında alınan bir vergi olan bu vergi türü ile ilgili çalışmalar son dönemde yoğunluk kazanmıştır. Avrupa Birliği uygulamasına geçmeden önce ilk olarak özel tüketim vergisinin özellikleri hakkında bazı genel bilgiler vereceğim.

2.4.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Nitelikleri :

Bu vergi türünü kısaca; ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi adı verilir, şeklinde tanımlayabiliriz.⁶³

Bazı özelliklerinden yola çıkarak nitelemek gerekirse dolaylı, sabit oranlı ve objektif bir vergi türüdür diyebiliriz. Dolaylı bir vergidir çünkü yansıtılmak suretiyle vergi yükü gerçek mükelleften bir başkasına aktarılabilir. Objektiftir çünkü mükellefin kişisel durumlarından bağımsız olarak tahsil edilmektedir. Örnek vermek gerekirse bu vergide üreticinin kim olduğunun, ne kadar gelir elde ettiğinin hiçbir önemi yoktur. Önemli olan ürettiği malların teslim edilmesi, satılması gibi vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesidir. Sabit oranlıdır; çünkü, matrahın büyüklüğüne göre ödenen vergi miktarı artan, azalan, veya tersine artan oranlı bir şekilde etkilanmemektedir. Bilindiği üzere; matrah arttıkça vergi oranı da artarsa artan oranlı, matrahtaki artışa oranla vergi oranı daha az artarsa azalan artan oranlı, matrah arttıkça ortalama vergi oranı azalırsa tersine artan oranlı vergi söz konusudur. Sabit oranlı vergilerde ise matrah miktarındaki değişme matrahın vergilendirilen kısmında oransal bir değişmeye neden olmamaktadır.

⁶³TURHAN; a.g.e., s. 165 – 166.

Özel tüketim vergilerinin vergilendirilme tekniği iki temel esasa dayanmaktadır:

- Miktar esasına dayalı (spesifik) vergiler,
- Değer esasına dayalı (ad-valorem) vergiler.

Vergilemeye konu olan malların teknik-fiziki tutarlarının (hacim, ağırlık, uzunluk, sayı v.b. gibi) oluşturduğu matrahlar üzerinden birim başına mutlak miktarlar halinde verginin belirlenmesi durumunda spesifik vergilendirme; vergiye konu malların satış değerinin matrah olarak esas alınması durumunda ad-valorem vergilendirme söz konusu olmaktadır.⁶⁴

Bu durumda; örneğin Türkiye’de, söz konusu satış değerine ya da matraha, önceden kanunda veya kanuna dayalı olarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları’nda belirli bulunan yüzdelerin uygulanması suretiyle verginin tarh işlemi gerçekleşir. Spesifik vergilendirmede ise ağırlık, hacim gibi değerler için birim başına maktu değerler yine kanunda veya buna dayalı olarak düzenlenen tarifelerde belirlidir. Örneğin ülkemizde her türlü “solvent”in kilogramı başına belirlenmiş bulunan maktu vergi tutarı 1,3340 YTL’dir.⁶⁵

Devletlerin vergi koyma yetkileri egemenliklerinin bir yansıması olduğu için her devlet vergiyi doğuran olayı ve verginin konusunu dilediği gibi belirlemektedir. Bu nedenle özel tüketim vergisinin konusu da devletten devlete farklılıklar gösterebilmektedir; ancak, genel olarak iki grup tüketim maddesi özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.⁶⁶

- Alışkanlık verici maddeler (çay, kahve, sigara, alkol v.s..)

⁶⁴ a.e., s. 166

⁶⁵ 4760 sayı ve 6.6.2002 tarihli (R.G.; 12.6.2002) **Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli 1 Sayılı Listenin B Cetveli.**

⁶⁶ TURHAN; a.g.e., s. 166.

- Lüks maddeler (kürk, mücevher, tuvalet malzemesi v.s..) ve sürümü çok yüksek olan bazı ilk maddeler (benzin, çimento v.b.).

Sanayii ülkelerinde ÖTV; otomobil, radyo, televizyon veya benzeri eşya ile benzin, viski, kakao, kahve gibi mallardan alındığı halde, az gelişmiş ülkelerde şeker, tuz, gaz, tütün, sigara, çay gibi talep esnekliği zayıf⁶⁷ olan, yani fiyatlarındaki değişmeden, talebi oldukça sınırlı etkilenen veya zorunlu ihtiyaç maddeleri olarak nitelendirilen maddelerden alınmaktadır. Fakat her iki mal grubundan da vergilendirme yapan ülkeler genellikle zorunlu mallardan lüks tüketim mallarına doğru vergiyi ağırlaştırmak suretiyle, hem lüks malların vergi kapsamına alınmasını hem de söz konusu malları satın alan tüketicilerin ödeme güçlerine daha uygun olarak vergilendirilmelerini sağlar.⁶⁸

Ancak unutulmamalıdır ki; bu husus lüks mallar açısından mümkün gözükse dahi zorunlu mallar açısından imkansızdır. Çünkü zorunlu tüketim maddelerini gelir düzeyi yüksek kesimler de tüketmektedirler. Bu durumda zorunlu tüketim maddeleri açısından dikey vergi adaleti sağlanamamaktadır. Bu kapsamda; geliri yüksek olanların bu malları almaları halinde ödedikleri verginin gelirlerine oranını, aynı miktarda vergi ödemiş olacaklarından düşük gelirlilerinkiyle kıyasladığımızda; aslında düşük gelirlilerin oransal olarak daha yüksek bir vergi yükünü üstlendiklerini rahatlıkla söyleyebiliriz.

⁶⁷“ Fiyat değişikliği karşısında, tüketicilerin bu değişikliğe karşı satın aldıkları miktarı değiştirmek şeklinde gösterdikleri tepkinin şiddeti – ya da duyarlılık derecesi – talebin fiyat esnekliği ile ölçülür ki buna, kısaca talep esnekliği denir. Bu esneklik bir katsayı ile ifade edilir. Talebin fiyat esnekliği katsayısı, fiyattaki küçük bir değişme karşısında talep edilen miktardaki yüzde değişimin, fiyattaki yüzde değişmeye oranına eşittir.

Esneklik katsayısı sıfır ile sonsuz arasındaki her değerde olabilir. Katsayının bire eşit olmasına birim esneklik adı verilir. Bu katsayı yani birim esneklik katsayısı, talebin fiyat esnekliğini sınıflandırmada ölçüt olarak kullanılır.

Eğer talep esneklik katsayısı birden büyük ise talep esnektir (yumuşaktır da denir); birden küçük ise talep esnek değildir (serttir, katıdır da denir). ” Zeynel DİNLER ; **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, On Birinci Basım, Bursa, 2005, s. 53 – 54.

⁶⁸Kenan BULUTOĞLU; **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul, 1970, s. 344.

Sosyal maliyeti yüksek olan bazı malları vergiye rağmen tüketmeyi sürdüren tüketicileri caydırmak ve cezalandırmak gibi nedenlerle de oranlar arttırılarak uygulanabilmektedir.⁶⁹ Örneğin devletler; tütün ve içki tüketimini kısmak, böylece bu ürünlerin tüketilmeleri nedeniyle meydana gelebilecek hastalıkları önlemek için bu ürünleri vergilendirirler. Bu sayede hem toplum sağlığının korunması hem de sağlık harcamalarının finansmanı hedeflenir. Bunun yanında çevreye olumsuz etkisi olan ürünlerin de bu gibi amaçlarla vergilendirilmesi söz konusudur. Buna örnek olarak akaryakıt ürünleri üzerindeki yüksek vergi oranlarını gösterebiliriz. Bu ürünün çevreyi kirletmesi sonucunda toplum açısından oluşturduğu yüksek maliyet böylece giderilmek istenmektedir.

Özel tüketim vergileri genel anlamda yukarıda belirttiğimiz iki grubu içine almakla birlikte, bu vergi türü bazı ülkelerde geniş ölçüde sanayi ürünlerini ve hizmetleri de içermek suretiyle, adeta genel bir tüketim vergisi görünümünü kazanmaktadır.⁷⁰

2.4.2.2. Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması :

Topluluğun vergi alanında bugüne kadar yaptığı en geniş ve ciddi uyumlaştırma çalışması katma değer vergisi alanında olmuştur. Topluluğun uyumlaştırma çalışmaları için seçtiği bir başka alan ise yine dolaylı bir vergi olan Özel Tüketim Vergisi'dir.

Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında karşılaşılan sorunlar katma değer vergisindekilerin aynısıdır; hatta kendine has özellikleri dolayısıyla özel tüketim vergileri daha fazla sorunlar doğurmuştur. Bu nedenle Birlik genelinde özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması katma değer vergilerinin uyumlaştırılmasına oranla daha zor olmuştur.

⁶⁹AKSOY; **a.g.e.**, s. 372.

⁷⁰BULUTOĞLU; **a.g.e.**, s. 344.

Nitekim katma değer vergisinin uyumlaştırılmasında oldukça yol alındığı halde, son yıllara dek özel tüketim vergileri konusunda hazırlanan direktif önerilerinin hemen hepsi sonuçsuz kalmıştır.

Özel tüketim vergileri alanındaki ilk girişim, işlenmiş tütün ürünleri üzerindeki verginin uyumlaştırılması konusunda 04.07.1967’de Konsey’e bir öneri sunulmasıyla yapılmıştır. Bu öneri doğrultusunda 1970 yılında Konsey ilke kararı almıştır. Bu ilke kararı doğrultusunda 19.12.1972⁷¹ tarihinde bu alandaki ilk direktif kabul edildi. Söz konusu direktif, sigara üzerindeki vergi yapısının aşamalı olarak uyumlaştırılmasını ve ilk aşamanın 30.06.1975 tarihinde bitirileceğini ön görmektedir. Fakat hedefe ulaşamamış, daha sonra çıkarılan dört direktifle bu süre üç yıl daha uzatılmıştır. Bu doğrultuda 18.12.1978 tarih ve 79/32/AET sayılı direktif ile işlenmiş tütünün kapsadığı alan düzenlenmiştir.

Yine 1972 yılında ÖTV.’nin uyumlaştırılmasını düzenleyen bir çerçeve direktif önerisi hazırlanmış ve bu doğrultuda tütün, alkol, bira, şarap üzerindeki vergilerle ilgili yeni direktif önerileri konseye sunulmuştu. Buna karşın tüm çabalara rağmen başta çerçeve direktif tasarısı olmak üzere söz konusu tasarılar uygulamaya sokulamamıştır. 1992 yılına kadar 79/32/AET sayılı direktif dışında herhangi somut bir gelişme olmamıştır.

1992 yılında Topluluk, gümrük kontrollerini kaldırma kararı almıştır ve bunun sonucunda 1993 yılında tek pazar oluşturma aşamasına geçilmiştir. Vergi oranlarının ve sistemlerinin farklılığı nedeniyle oluşan ticaret engellerinin ortadan kaldırılması amacıyla Konsey harekete geçerek, 1992 yılında toplamda dokuz direktif çıkarmış ve bunlar günümüzdeki uygulamanın temellerini oluşturmuştur. Bu düzenlemeler üye ülkelere oldukça geniş içerikli seçimlik haklar tanımak suretiyle uygulama serbestisi vermektedir. Buna göre üye ülkeler, uyumlaştırma kapsamında bulunmayan mallara ilişkin diledikleri düzenlemeleri Roma Antlaşması’ndaki

⁷¹19.12.1972 tarih ve 72/464/AET sayılı Direktif, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

hükümlere (R.A. eski m. 95 – 96, yeni m. 90 – 91; bkz. s. 13 v.d.) aykırı olmamak şartıyla yapabilmektedirler.

Buna göre devletler belli ekonomik ve sosyal amaçlarla uyumlaştırma dışı özel tüketim vergileri koyarken;⁷²

- Eş etkili vergi getirmemelidirler,
- Bu vergiler bir iç vergi olarak uygulanmalıdır, bu niteliği ile hem yerli hem de ithal ürünlere uygulanabilirler,
- İç vergi uygulamaları ayrımcı ve korumacı olmamalıdır. Üçüncü ülkelerden ithal edilecek ürünlerde iç vergi uygulaması açısından üye devletler kural olarak serbesttirler.

1992’de çıkarılan direktifler; sigara, sigara dışındaki tütün ürünleri, benzin, mazot gibi petrol ürünleri, bira ile şarap ve bira ile şarap dışında kalan alkollü içkiler olmak üzere beş gurup üründe ÖTV konularını ve matrahlarını uyumlaştırmıştır. Fakat bu ürün grupları 92/12/AET sayılı direktifte üç kategoriye ayrılmıştır. Bunlar sırasıyla; işlenmiş tütün (sigara ve sigara dışındaki tütün ürünleri), alkol ve alkollü içkiler (bira, şarap, bira ve şarap dışındaki alkollü içkiler) ve madeni (benzin, mazot gibi petrol ürünleri) yağlardır.

Bu ürünler Birlik içerisinde üretildiğinde veya dışarıdan ithal edildiğinde (gümrük işlemleri sona erdikten sonra) vergiye tabi olacak ve vergi Birlik topraklarında tüketime sunulduğu anda ödenecektir.⁷³ Dolayısıyla vergiyi doğuran olay vergiye tabi malların tüketime sunulmasıdır. Ancak, ürünlerin üretilmesi veya

⁷²Soner ÜLGİN; **Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliğine Uyum Süreci**, M.B. Hesap Uzmanları Kurulu Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, Ankara, 2000, s. 138.

⁷³Seda ÇERMİKLİ; **Türkiye’deki Özel Tüketim Vergisinin Esasları ve Bazı Avrupa Ülkelerindeki Uygulamaları Karşılaştırılması**, İ.Ü.S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s. 75.

“Düzeltilme”

ithal edilmesiyle tüketime sunulması arasındaki süreç içerisinde bu ürünler gümrük antrepolarında bulundurulmaktadır. Antrepolar, yabancı malların tarife ödenmeden, gümrük sınırları içerisinde ve gümrük makamlarının denetimi altında uzun süre korunması amacıyla konulduğu yerler olup, bir tür depo işlevi gören açık veya kapalı yerlerdir.⁷⁴ Bu kapsamdaki uygulamaya ise erteleme adı verilmektedir. Buna göre; mükelleflerin, malların tüketime sunulması safhasına kadar ödeme yükümlülüğü ertelenmiş olmaktadır.⁷⁵

Burada önemle ifade etmeliyiz ki ithalat durumunda öngörülen sınırlar altında kalan mallar vergiden istisna edilmiştir. Bu sınırlar altındaki ithalat (bunlar yolcu yanında getirilen ve uyumlaştırma kapsamındaki ürünlerdir) bireysel kullanım amaçlı ithalat olarak nitelendirilmiştir.⁷⁶

Madeni yağların ithali halinde vergilendirilmesinde ise yağın taşıyış şekline göre durum değişir. Buna göre madeni yağ, eğer aracın deposunda ya da yedek deposunda taşıyorsa vergilendirme satın alınan ülkede, aksi halde madeni yağın tüketileceği ülkelerde yapılacaktır.⁷⁷

Bu vergi türünde, oranlardaki uyumun sağlanması çok önemlidir. Çünkü; özel tüketim vergilerine tabi malların bazıları (madeni yağlar v.b.) tüketime konu olabildikleri gibi üretim maddesi olarak ta kullanılabilirler. Sanayide kullanılmaları durumunda bu mallardan alınan vergiler üretim vergisi niteliğini kazanırlar. İşte bu durumda üye ülkelerin vergi oranlarının farklı olması, üretim maliyetinde ve dolayısıyla fiyatlarda da farklılıklar ortaya çıkarmak suretiyle rekabet düzenini olumsuz etkiler.

⁷⁴Ali DÖLEK; **Mevzuat Işığında Dış Ticaret İşlemleri ve Piyasa Uygulamaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1. Bası, Ağustos 1999, İstanbul, s. 234.

⁷⁵ÇERMİKLİ; **a.g.e.**, s. 79.

⁷⁶“İlgili direktifler uyarınca bireysel kullanım olarak değerlendirilen miktar sınırları aşağıdaki gibidir : **Tütün Ürünlerinde**; Sigaralar : 800 adet, Sigarillolar (her biri 3 gramı geçmeyen purolar) : 400 adet, Purolar : 200 adet, İçmelik Tütün 1 Kg., **Alkollü İçkilerde**; Alkollü İçecekler: 10 Lt., Ara Ürünler : 20 Lt., Şaraplar (Maksimum 60 Lt. köpüklü şaraplar dahil) : 90 Lt., Biralar : 110 Lt.” SUSAM; **a.g.e.**, s. 63.

⁷⁷ÇERMİKLİ; **a.g.e.**, s. 78.

“Düzeltilme”

Ayrıca, özel tüketim vergileri son satıştan önce alınan tek aşamalı gider vergileri olduklarından, söz konusu rekabet eşitsizliğinin malların ihracı sırasında yapılacak vergi iadesi yolu ile giderilmesi de mümkün değildir. Çünkü bu vergilerin hammadde veya yarı mamul mal üzerindeki yükünün saptanabilmesi mümkün değildir. Bu yüzden; ya özel tüketim vergisine konu olan malları katma değer vergisi sistemi içine almak (ki bu durumda KDV’de gerçekleştirilen oransal uyumlaştırmada ilk aşamaya dönülecektir veya oranlar yükseltilecektir.) ya da bunların tümünü kaldırmak (bu durumda ise büyük bir vergi geliri kaybı ortaya çıkacaktır.) gerekmektedir.

Tüm bu nedenlerle ve acil çözüm ihtiyacı da bulunduğundan üye ülkeler arasında en düşük oranlar üzerinde görüş birliği sağlanabilmiş ve istemeleri halinde üye ülkelerin Roma Antlaşmadaki hükümleri ihlal etmemeleri şartıyla serbest iradeleriyle bu miktarların üzerinde oranlar belirleyebilmelerine ilgili direktiflerle izin verilmiştir.⁷⁸

Bunun yanı sıra, uyumlaştırılan malların tamamında geçerli olan genel istisnalar ile her bir mal grubu açısından ayrı ayrı belirlenmiş bulunan özel istisnalar ilgili Konsey direktifleriyle yürürlüğe girmiştir. Bunlardan genel istisnaları düzenleyen 92/12AET sayılı yatay direktif aynı zamanda özel istisnalar da getirmiştir. Hem genel hem de özel nitelikteki istisnalara tüm üye ülkeler uymak durumundadırlar.

Uyumlaştırma kapsamındaki mal grupları açısından konuya tekrar değinmemiz yerinde olacaktır.

⁷⁸Ayşegül MUTLU; “Özel Tüketim Vergisi”, **Yaklaşım**, Yıl : 10, S. 115, Temmuz 2002, s. 50.

2.4.2.2.1. Tütün Mamulleri :

Bu mal gurubunu düzenleyen 92/79 ve 92/80/AET sayılı direktifler 27.11.1995 tarih ve 95/59/AT sayılı yönerge ile değiştirilmiş olup bu yönergede işlenmiş tütünler (puro, sigara, içmelik tütün⁷⁹ v.b.) tanımlanmıştır.⁸⁰ Bu kapsamda sigaraların vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler de yapılmıştır.

Buna göre Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde tütün ve tütün ürünlerinde uygulanan vergi oranları, diğer mal gruplarındaki ürünlerin tamamının vergilendirilmesinde sadece spesifik yöntem esas alınmasına karşın, ad-valorem esasa göre belirlenmiş olup en az %57 iken, bu ürünler üzerinden ayrıca spesifik esasta da vergi alınabilmektedir.

2.4.2.2.2. Alkol ve Alkollü İçkiler :

92/83/AET sayılı direktif alkol ürünlerini; bira, şarap, diğer alkollü içkiler, ara ürünler ve etil alkoller olmak üzere dört kategoriye ayırmış, 92/84AET sayılı direktif ise minimum spesifik oranları belirlemiştir.⁸¹

2.4.2.2.3. Madeni Yağlar :

Çevreye verdiği zararların sosyal maliyeti nedeniyle tüketiciyi caydırmak, cezalandırmak ve bu sosyal maliyetin finansmanını sağlamak gibi amaçlarla Birlik ülkeleri içerisinde en ağır vergilendirilen mal gurubunu teşkil etmektedir.

92/81AET⁸² sayılı direktif kapsamında düzenlenmiş olan bu mal gurubu içerisindeki on iki (12) çeşit ürünün sınıflandırılması yapılmamış olmakla birlikte bunlar, motorlu araç yakıtları (kurşunlu ve kurşunsuz benzin, motorin, LPG, metan

⁷⁹19.10.1992 tarih ve 92/78/AET sayılı Direktif, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁸⁰ÇERMİKLİ; a.g.e., s. 85.

⁸¹19.10.1992 tarih, 92/83/AET ve 92/84/AET sayılı Direktif, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁸²19.10.1992 tarih ve 92/81/AET sayılı Direktif, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

v.s.) ve kalorifer yakıtları (gaz yağı, kerosen, ağır fuel oil v.s.) şeklinde ayrılabilir.⁸³ Bunun yanı sıra minimum oranlar⁸⁴ da ilgili direktiflerle gerektiğinde değiştirilebilmektedir.⁸⁵

2.5. Dolaysız Vergilerdeki Uyumlaştırma Çalışmaları :

Roma Anlaşmasının 98. (yeni 92.) maddesi uyarınca; dolaysız vergilerde Birlik organları tarafından aksine karar verilmediği sürece “çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi” geçerlidir ve bu nedenle dolaysız vergiler alanındaki vergilendirmede ürünlerin üretildiği ülkenin yetkisi kabul edilmektedir.⁸⁶ Ancak bu hüküm sadece bir genel çerçevedir ve bunun haricinde uyumlaştırma açısından çalışmalar yapılmaktadır. Fakat bu alanda KDV benzeri bir uyumlaştırma sağlanabilmiş değildir.

Dolaysız vergiler açısından önemli sorunlar mevcuttur ve bunların çözümü halen gerçekleşmiş değildir. Kişilerin Avrupa Birliği içinde fakat başka bir ülkede çalışmaya yönelik veya firmaların yine yatırım yapacakları üye ülkeleri seçmeye yönelik kararları, kısmen kurumlar vergisi ve gelir vergisi düzenlemelerine göre şekillenmekte olup bu durum önemli sorunlar doğurmaktadır.⁸⁷ Bu açıdan, ayrıca bir firmanın diğer üye ülkedeki bir firma ile birleşmesi, iş ortaklığı kurması gibi alanlar vergi uygulamaları ile sınırlanabileceği için sorunlar ortaya çıkacak⁸⁸ ve AB.’nin “Tek Pazar” yaklaşımı zarar görecektir.

⁸³ÇERMİKLİ; **a.g.e.**, s. 82.

⁸⁴19.10.1982 tarih ve 92/82/AET sayılı Direktif ile 27.10.2003 tarih ve 2003/96/AB sayılı Direktif, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁸⁵“92/82/AET sayılı direktifin getirdiği minimum spesifik oranlara şunları örnek gösterebiliriz : **Motorlu Araçlarda;** Kurşunsuz Benzin : 287 Euro/1.000. lt., Dizel Yakıt : 245 Euro/1.000. lt., Likit Petrol Gazı : 100 Euro/1.000. kg.; **Isınma Amaçlı Olanlarda;** Gazyağı : 18 Euro/1.000. lt., Likit Petrol : 0 Euro/ 1.000. lt., Fuel Oil : 13 Euro/1.000. lt.” SUSAM; **a.g.e.**, s. 63.

⁸⁶ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 65.

⁸⁷Fatih Kemal EBİCLİOĞLU; “Avrupa Birliği’nin Vergi Hedefleri”, **Vergi Dünyası**, S. 201, Mayıs 1998, s. 13.

⁸⁸**a.m.**

“Düzeltilme”

Vergi tür ve oranlarının farklılığı, Birlik üyeleri arasında aynı nitelikteki malların ülkeler arasındaki akışına yön vermiştir; yani, aynı nitelikteki ürünlerin, maliyeti düşük olan ülkelere, ürünlerin maliyeti yüksek olan ülkelere tek yönlü mal akışı meydana gelmiş ve yüksek maliyetli ülkelerin üretici ve satıcıları zor durumda kalmıştır.⁸⁹

Avrupa Birliği bu tür sorunları bazı üye ülkeler arasında yapılan ikili düzeyde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla çözmeye çalışmıştır fakat gerçek anlamda sağlam bir sonuç elde edememiştir; o yüzden, konuyu üye ülkeler arasında işbirliği çerçevesinde farklı ele almıştır.⁹⁰ Bu doğrultudaki çalışmalar iki direktif ve bir antlaşma ile sonuçlanmıştır. Bunlar; Bölünme - Birleşme⁹¹, Ana Şirket – Yavru Şirket⁹² Direktifleri ile Tahkim Antlaşmasıdır⁹³. Bunun yanı sıra, 1 Aralık 1997 tarihli vergi paketiyle haksız vergi rekabetine karşı önlem olarak bir “Eylem Kodu” konsey kararıyla ihdas edilmiştir.⁹⁴ Bu tipteki uyumlaştırma çalışmaları haricinde kurucu antlaşmayı ihlal eden ulusal düzenlemelerin Adalet Divanı İçtihatlarıyla yasaklandığı da görülmektedir.

Üye ülkeler arasında vergi düzenlemelerinin yol açtığı haksız rekabetin önlenmesine yönelik dolaysız vergiler alanında yapılan çalışmaların temelindeki ilkeler ise şunlardır⁹⁵ :

⁸⁹“Bu halde, söz konusu ülkeler açısından en iyi çözüm yolu vergi tür ve oranlarının maliyeti düşük ülkenin seviyesine indirilmesidir. Keza, Avrupa Birliği’nin ruhuna da bu yol uygun düşmektedir.” GÜLERMAN; **a.g.m.**, s. 9.

⁹⁰“Roma Antlaşması’yla belirli tipteki ayrımcı uygulamalar yasaklanmıştır. Diğer yandan, ayrımcı olmayan fakat rekabeti bozan nitelikteki dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına başlanılmıştır. R.A. m. 100, dolaysız vergi alanında uyumlaştırma istemektedir. Dolaysız vergilerin temeli olan fiziki sınırları kaldırmak AB’nin vergi hedeflerinin temelini oluşturmaktadır. Fakat dolaysız vergiler alanında değişiklik çok az olmuştur; KDV benzeri bir uyumlaştırma bu alanda yaşanmamıştır.” EBİCLİOĞLU; **a.g.m.**, s. 13.

⁹¹**23.07.1990 tarih ve 90/434/AET sayılı direktif.**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁹²**23.07.1990 tarih ve 90/435/AET sayılı direktif.**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁹³**23.07.1990 tarih ve 90/436/AET sayılı Antlaşma**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=740>.

⁹⁴Billur YALTI SOYDAN; **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Basım A.Ş., 1. Baskı, Kasım 2002, İstanbul, s. 32 – 33.

⁹⁵Salih TURHAN; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 431.

“Düzeltilme”

- Üye devletler arasındaki rekabet eşitliğinin sağlanabilmesi için, yatırılan sermayenin verimliliği ve üretim fiyatları bir ülkeden diğerine farklı bir şekilde uygulanan vergilerden etkilendirilmemelidir,
- Sermaye hareketleri ve yatırımlarının yerleşimi tamamen vergi mülahazalarıyla değil, ekonomik esaslara göre ve Topluluğun üretim faktörleriyle mali kaynaklarının optimum kullanımını sağlayacak şekilde yapılmalıdır,
- Teşebbüslerin gelişimi, yeniden düzenlenmesi ve genellikle üretim ve dağıtım yapısında gerekli reformlar vergi sistemleriyle engellenmeden bunları gerçekleştirecek imkanların verilmesi gerekir. Uluslararası planda Topluluğun rekabet halindeki teşebbüslerinin (birleşmeler ve milli iştirakler, Avrupa Şirketlerinin tesisi, teşebbüs gruplarının işlemesi v.b.) zorunlu merkezileşme işlemlerinde vergi düzenindeki engellerin kaldırılması gerekir. Ayrıca küçük ve orta büyüklükteki firmalara zarar veren vergi hükümleri kaldırılmalıdır.

2.5.1. Gelir Vergisi :

Gelir vergisi, Birlik içi uyum açısından hemen hiç mesafe alınamamış bir vergi türüdür. Birliğin kuruluş aşamasında bu yönde Komisyon⁹⁶ tarafından bazı

⁹⁶“ Avrupa Birliği’nin yürütme organıdır. Merkezi Brüksel’dedir. Üye ülkelerin tecrübeli devlet, bilim ve siyaset adamlarından oluşur. Komisyon üyeleri komiser olarak nitelenir ve beş yıl için atanırlar. Bu süre bir dönem daha uzatılabilir. Komisyon başkanı komiserler arasından Konsey tarafından Avrupa Parlamentosunun da görüşü alınarak atanır. Görev süresi beş yıldır ve altı yardımcısı vardır.

Her komisyon üyesine bağlı genel müdürlükler ve komiteler ile ayrıca üye ülkeler tarafından atanmış uzmanlar vardır. Uzmanlar konuları ile ilgili inceleme araştırmalar yaparak Komiserlerin bilgisine sunarlar.

Komisyonunda oylama çoğunluk esasına göre yapılır ve her üyenin bir oy hakkı vardır. Genellikle haftada bir toplanır. Kararlarından dolayı Avrupa Parlamentosuna ve Konseye karşı

alışmalar yapılmıştır. Fakat izleyen süreçte ye ülkeler bir çok konuda anlaşma sağlayamadıkları için bu alandaki çalışmalar yalnızca bir direktif taslağıyla sonulanabilmiştir. Sınırlarda ve sınırlara yakın yerlerde ikamet eden Birlik vatandaşlarının, ikamet ettikleri ülkede vergiye tabi olmaları ve dar yükümlü olarak ücret veya emekli aylığı aldıkları ülkede tam yükümlülerin yararlandığı haklardan yararlanmalarını öngören 1979 tarihli bu taslak gerekli ilgiyi görmemesi nedeniyle geri çekilmiştir. 1989 tarihinde bir direktif taslağı daha gündeme gelmiştir. Fakat, indirim ve istisnaların uygulanmasında kişilerin diğer ye ülkelerdeki konumlarının göz önüne alınmasını öneren bu taslak ta gerçekleşememiştir. İzleyen dönemlerde de benzer öneri ve görüşler ileri sürülerek gündeme getirilmiş fakat gelir vergisi alanında herhangi ciddi ve somut bir gelişme henüz gerçekleşmemiştir. Bu alandaki sorunlar ifte vergilendirmenin önlenmesi antlařmaları⁹⁷ ve Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihatları yoluyla çözülmeye çalışılmaktadır.

Adalet Divanı içtihatları; öncelikle vergi yasalarında var olan vatandaş - yabancı ayırımını açık ayrımcılık olarak nitelemekte ve bu türlü düzenlemeleri yasaklamaktadır. Bunun dışında mukim ve mukim olmayan kimselerin ayrı rejimlere tabi tutulması ise ayrımcılık olarak kabul edilmemektedir. Fakat Adalet Divanı çeşitli kararlarında her ne kadar söz konusu ayrı rejimleri uygun görse de, tam ve dar yükümlü arasında gelirlerin kaynağı bakımından objektif bir farklılık bulunmuyorsa

sorumludur. Konsey tarafından görevden alınabildiği gibi Avrupa Parlamentosunca güvensizlik oyu verilerek de Komisyonun tümü veya komiserlerden biri veyahut biraı görevden alınabilmektedir.

Kurucu antlaşmalarla kendisine verilen görevleri yerine getirmek, Tüzükler, Yönetmelikler ve Kararlarda ngrlen hususların uygulanıp uygulanmadığını izlemek, yerine getirilmediği hallerde Konseye bilgi vermek veya Adalet Divanı'nda dava açmak, yapılacak ikili veya çok taraflı uluslar arası antlaşmaları inceleyip Konseye bilgi ve görüş sunmak, yeni alınacak üyeler için yapılan başvuruyu inceleyip Konseye görüş bildirmek, Topluluğun btcesini hazırlamak, Topluluğu hukuken üçüncü ülkelere karşı temsil etmek, hak ve menfaatlerini korumak, Topluluk ortak politikalarını oluşturmak ve yürütmek v.b.. gibi görevleri vardır. ” ÇİMEN; **a.g.e.**, s. 53 – 55.

⁹⁷“Vergi yasalarının uygulanması bakımından aynı olgunun birden fazla devletin vergi yasalarının egemenliği altında olması dolayısıyla her iki devletin vergilendirme alanına girmesi yarışan vergilendirme yetkilerini gündeme getirmektedir. Vergilendirme yetkilerinin uluslararası alanda çakışmasının önlenmesi ise ülkelerin vergisel egemenliklerinin paylaşılması ile sağlanmaktadır. Uluslararası ifte vergilendirme nleme antlaşmalarının amacı, iki farklı devletin vergilendirme alanına giren vergisel olguların hangi akit devlet tarafından vergilendirileceğinin belirlenmesidir, dolayısıyla anlaşmada yer alan madde hükümleri ülkelerin vergisel egemenliklerinin paylaştırılması esası üzerinde kurulmuştur. ” Esra EKMEKÇİ; **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Kitap Tic. A.ř., İstanbul, 1994, s. 163.

ayrı rejimlerin uygulanmaya devam edilmesini gizli ayrımcılık olarak kabul etmekte ve yasaklamaktadır. Yani her ne kadar mukim olmasa da gelirlerinin tamamını ya da tamamına yakını (%75 ila %90'ını) o ülkede elde eden kimse o ülkede mukim olanlarla aynı rejime tabi tutulmalıdır.⁹⁸

2.5.2. Kurumlar Vergisi :

Avrupa Birliği içerisinde tek pazarın kurulabilmesi için olmazsa olmaz bir şart olan sermayenin serbest dolaşımının sağlanması açısından kurumlar vergisinin uyumlaştırılması büyük önem taşımaktadır. Üye devletlerin iç düzenlemelerinde kurumlar vergisinin kapsamı, matrah ve oranları arasında farklılıklar bulunması kurum gelirlerinden farklı miktarlarda vergi alınması sonucunu doğurmaktadır. Bu durum kurumların yatırım yapacakları yerleri seçmelerinde etkili olmakta ve bunların daha az vergi ödeyecekleri yerleri seçmeleri sonucunu doğurmaktadır. Böylece, vergisel nedenlerle oluşan üretim maliyetleri farklılığı nedeniyle sermaye daha karlı ülkelere kaymakta; bunun sonucunda ise ortak pazarda eşit rekabet ilkesi geçerliliğini yitirmektedir. Dolaysız vergiler alanında en fazla çalışma bu vergi alanında gerçekleştirilmiş; iki direktif ve bir antlaşma çıkarılmıştır. Söz konusu direktifler ve antlaşma; bazı işlemler nedeniyle ortaya çıkan değer artışı kazançlarının vergilendirilmesi sonucunda oluşan mali engelleri ortadan kaldıran 90/434/AET sayılı birleşme - bölünme direktifi⁹⁹ ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin 90/435/AET sayılı ana şirket – yavru şirket direktifi¹⁰⁰ ile 90/436/AET sayılı tahkim antlaşmasıdır.¹⁰¹

⁹⁸Bu kapsamdaki mahkeme kararlarından özellikle mukim ve mukim olmayan yükümlülere gizli ayrımcılık yapılmamasına ilişkin Schumacker ve Asscher kararları ve daha fazla bilgi için bkz. YALTI SOYDAN; **a.g.e.**, s.79 v.d.

⁹⁹“Bu yönerge, sınır ötesi birleşme, bölünme, sabit kıymet transferi ve hisse değişimi önünde, işlemin yapıldığı tarihte gizli değer artış kazançlarının vergilendirilmesi yoluyla oluşabilecek mali engelleri kaldırmayı garanti altına alır. Bu yönerge sadece üye devletlerde mukim şirketler arası işlemlere uygulanır. Söz konusu işlemler bir üye devlette mukim şirketler arasında yapıldığında, değer artış kazançları fiilen realize edildikleri tarihe kadar ertelenmektedir. Yönerge aynı sistemin sınır ötesi işlemlere de uygulanmasını sağlamaktadır.”**a.e.**, s. 23.

¹⁰⁰“Bu yönerge, bir yavru şirketin, diğer bir üye devlette kurulu ana şirketine dağıttığı karlar üzerindeki çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını öngörür. Bu yönergenin hükümlerinden faydalanmak için, ana ve yavru şirketlerin her birinin üye devletlerin birinde o ülke mevzuatına göre “Düzeltilme”

Avrupa Birliği; antlaşma ve direktifler haricinde 1 Aralık 1997 tarihli Konsey kararı yoluyla da bu vergi alanında uyumlaştırma çalışmaları gerçekleştirmiştir. Dolaylı uyumlaştırma olarak nitelendirebileceğimiz bu kararla “Şirketlerin Vergilendirilmesinde Eylem Kodu” ihdas edilmiştir. Kod, üye devletler arasında haksız, zararlı, adil olmayan bir vergi rekabetine yol açan vergi düzenlemelerinin koordinasyon yoluyla azaltılmasını ve ortadan kaldırılmasını hedefler.¹⁰² Üye devletler bu kodla;¹⁰³

- Yeni haksız vergi düzenlemesi getirmekten kaçınma ve gelecekteki politikalarını belirlerken Kod’da yer alan ilkelere saygı gösterme,
- Mevcut yasalarını ve uygulamalarını yeniden değerlendirme ve haksız rekabet yaratan düzenlemelerini, mevzuat gözden geçirme sürecinden sonra Konsey değerlendirmelerini dikkate alarak, en kısa sürede yürürlükten kaldırma,
- Haksız vergi düzenlemelerinin kaldırılmasını amaçlayan ilkelerin üçüncü ülkeler tarafından kabul edilmesini teşvik etme taahhüdü altına girmişlerdir.

Aynı zamanda bu kodla üye ülkelere uyumlaştırma çalışmaları hakkında bilgi vermek ve değerlendirme yapmak üzere Primarolo Grubu olarak anılan bir heyet oluşturulmuş ve bu heyet bir rapor hazırlayarak Kasım 1998’de Konseye sunmuştur.

kurulmuş olması ve o ülkede kurumlar vergisine tabi olması gerekir. Yavru şirketin sermayesinin %25’ini elinde bulunduran şirket ana şirket sayılır; ancak üye devletler minimum iştirak oranını daha düşük miktarda tespit etme olanağına da sahiptir. Üye devletler aynı zamanda, en az iki yıl sürekli iştirak koşulunu da getirebilirler. Bu yönerge çerçevesinde çifte vergilendirme şu şekilde ortadan kaldırılır: ana şirketin mukim olduğu devlet, yavru şirketten elde edilen kar paylarını ya vergiden istisna edecek ya da ana şirkete, yavru şirketin kendi karı üzerinden bu şirketçe ödenen kurumlar vergisi ve gelir vergisi kesintileri için mahsup olanağı tanıyacaktır. Yavru şirketin mukim olduğu devlet ise kar payı dağıtımına hiçbir vergi tevkifatı uygulamayacaktır.” a.e., s.24.

¹⁰¹“Bu anlaşma, bağlı işletmeler arası transfer fiyatlaması ayarlamalarından kaynaklanan ihtilafların vergi idarelerince belirli bir süre içinde çözümlenmesini, aksi takdirde çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında tahkim usulünün devreye girmesini öngörür.”a.e., s. 24-25.

¹⁰²a.e., s. 33.

¹⁰³a.e., s.54.

“Düzeltilme”

Bu rapor her ne kadar kabul edilmese de, bu bağlamda Kod kapsamına giren 66 adet vergi düzenlemesi tespit edilmiştir.¹⁰⁴ Daha sonra aynı heyet, Kasım 2000’de Maliye Bakanları Konsey’ince bir ara anlaşmanın parçası olarak onaylanan “Rehber” hazırlayarak haksız vergi rekabetine neden olan düzenlemelerin bir takvim çerçevesinde ayıklanmasını öngörmüştür.¹⁰⁵

Bu türlü çalışmaların haricinde Avrupa Birliği Adalet Divanı da içtihatları yoluyla uyumlaştırmaya katkıda bulunmuştur ve bulunmaktadır. Gelir vergisi hususunda açıkladığımız üzere bu vergi alanında da açık ayrımcılık yasaklanmıştır. Buna göre herhangi bir şirkete sırf yabancı¹⁰⁶ olması nedeniyle ayrımcılık yapılması yasaklanmaktadır. Bunun yanı sıra gerçek kişilerde mali ikametgah temelinde ayırım yapılabileceği halde şirketler açısından bunun mali ikametgahın (kayıtlı merkezin) vatandaşlığı belirlemesi nedeniyle belirli koşullarda yasaklandığını da ilgili kararlarda görmekteyiz.¹⁰⁷ Adalet Divanı ayrıca, yükümlülerin tabi oldukları farklı uygulamaların Birlik mevzuatına uygun olup olmadığını, işlemlerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığına göre de incelemiştir.¹⁰⁸

¹⁰⁴ **a.e.**, s.56.

¹⁰⁵ Daha fazla bilgi için bkz., **a.e.**, s. 57 v.d.

¹⁰⁶ “... şirketler ve ortaklıklardaki “merkez” (seat), yani kayıtlı merkezi (tescil yeri) veya idare merkezi veya iş merkezi, gerçek kişilerdeki vatandaşlık kriterine karşılık düşer. Bir tüzel kişiyi belirli bir devletin hukuk düzenine bağlayan bu kriterlere dayalı ayrımcılık açık ayrımcılık olacaktır.” **a.e.**, s. 92.

¹⁰⁷ “Eğer mukim ve mukim olmayan yükümlülerin karşılaştırılabilir durumda olmadıkları şeklindeki Schumacker standardı şirketlere de uygulanırsa, bu şirketlerin arasındaki objektif farklılığı ortadan kaldıracak kriterin ne olduğunu sormamız gerekir.... Bu sorunun yanıtını **Avoir Fiscal** kararında bulabiliyoruz, ki o da söz konusu **şirketlerin kurum kazancının belirlenmesinde esasen aynı kurallara tabi olmalarıdır**. Mahkemeye göre, Fransız mevzuatı kurumlar vergisine konu kazancın belirlenmesi bakımından kayıtlı merkezi Fransa olan şirketlerle kayıtlı merkezi Fransa dışında bulunan şirketlerin Fransa’daki şube ve acenteleri arasında bir fark gözetmediğine göre, Fransız mevzuatı bu yönüyle aslında bu iki kurum arasında objektif bir farklılık olmadığını kabul etmektedir. Dolayısıyla kurum kazançları bakımından aynı vergilendirme rejimine tabi tutulan bu kurumların, vergi alacağı gibi vergilendirme ile ilgili avantajdan yararlanma bakımından farklı muameleye tabi tutulmasını ayrımcılık olarak nitelendirmiştir.” **a.e.**, s.94.

¹⁰⁸ Bu konuda **Bachman** Kararı ve mali birlik kriteri ile diğer kararlar için bkz., **a.e.**, s. 97 v.d.
“Düzeltilme”

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’NİN GÜMRÜK BİRLİĞİ’NE KATILIM SÜRECİ

1. KAPSAM ve İÇERİK

İlk bölümde de ifade ettiğimiz üzere, Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği süreçlerini birbirinden ayırarak incelemek mümkün değildir. Gerçekten, Avrupa Birliğinin kuruluşu Gümrük Birliği temelinde gerçekleşmiştir. Bu sonuca, AET’nin kuruluş anlaşması olan Roma Antlaşmasının eski 9. maddesinden ulaşmaktayız. O nedenle, Türkiye - Gümrük Birliği ilişkilerini bu çerçevede mütalaa etmek zarureti mevcuttur.

Zaten, aşağıda da değineceğimiz üzere Türkiye’nin eski adıyla AET ile kurduğu ilişkinin nihai hedefi de Avrupa Birliği üyeliğinin sağlanmasıdır. Gümrük Birliğine dahil olmak sadece bu yoldaki bir adımı ifade eder. Öyleyse, Gümrük Birliğine girişimize kadar var olan süreci öncelikle Türkiye - AB ilişkileri ışığında incelemek konunun sıhhati açısından son derece önemlidir. Söz konusu sürecin ilgili vergiler alanındaki etkileri açısından incelenmesini ise üçüncü bölümde gerçekleştireceğim.

2. TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİN KURULUŞ AŞAMASI ve GELİŞİM EVRELERİ

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, Avrupa Birliği, Gümrük Birliği temelinde, 1957 yılında imza olunan Roma Antlaşmasıyla ve AET adı altında kurulmuştu. Türkiye, Roma Antlaşmasının eski 238. maddesi uyarınca 31.07.1959 tarihinde söz konusu Topluluk Konseyi’ne tam üyelik başvurusunu yapmıştır.¹⁰⁹

¹⁰⁹KARLUK; a.g.e., s. 695.

Türkiye'ye olumlu cevap 11 Eylül 1959'da ulaştı. Aynı yılın Eylül ayının son günlerinde ilk müzakereleri, 10 Haziran 1963'te tamamlanan diğer dokuz müzakere takip etti. Ortaklık Antlaşması metni 25 Haziran 1963'te parafe edildi ve 12 Eylül 1963'te imzalandı.¹¹⁰ Bu antlaşma Ankara Antlaşmasıdır. Ve, 27 Kasım 1964 tarih ve 11867 sayılı R.G.'de yayınlanan 6/3930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Antlaşmanın eklerinin de Antlaşma ile birlikte yürürlüğe girdiğini belirtmeliyiz. Dolayısıyla Türkiye ve AET arasındaki ilişki bu tarih itibarıyla ortaklık temelinde kurulmuştur diyebiliriz.

Antlaşmanın tam başlığı; **“Türkiye ile AET Arasında Bir Ortaklık Yaratan Antlaşma”** şeklinde belirlenmiştir. Bu antlaşma ile o zamanki AET ile Türkiye arasında üç aşamalı (Hazırlık-Geçiş-Son Dönem olmak üzere) bir ortaklık kurulmuştur. Söz konusu aşamalar Ankara Antlaşmasının 2/3. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Ankara Antlaşmasının 2. maddesi amacı düzenlemektedir. Buna göre, Türkiye, AET ile bir **hazırlık** ve **geçiş** dönemi ile bu dönemler aşıldıktan sonra **son dönemde** bir **gümrük birliği** kuracaktır.¹¹¹ Her ne kadar amaç, Türkiye ile AET arasında bir gümrük birliği kurmak olarak ifade edilse de, esasen nihai hedef tam üyeliğin gerçekleşmesidir. Keza gümrük birliğinin kurulması sadece tam üyelik yolunda atılmış bir adımdır. Bu sonuca Ankara Antlaşması'nın 28. maddesindeki açık hüküm doğrultusunda kolaylıkla varılabilmektedir.¹¹²

Ankara Antlaşması'nın 2. maddesinde, Antlaşmanın hedefi şu şekilde ifade olunmaktadır :

¹¹⁰Ömür DEMİR; A.T. Konusunda Tebliğler, “Türkiye-A.T. Gümrük Birliği ve İthalatta Yeni Vergi Uygulamaları”, (Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına Sunulan Tebliğ), Ankara, Nisan 1992. s. 64.

¹¹¹TUNCER; a.g.m., s. 73.

¹¹²ÇİMEN; a.g.e., s. 126.

“ Antlaşmanın amacı, Türkiye ekonomisinin hızlandırılmış kalkınmasını ve Türk halkının çalıştırılma seviyesinin ve yaşama şartlarının yükseltilmesini sağlama gereğini tümü ile göz önünde bulundurmak suretiyle, taraflar arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri aralıksız ve dengeli olarak güçlendirmeyi teşvik etmektir.

Yukarıdaki fıkra da belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi için bir gümrük birliğinin gittikçe gelişen şekilde kurulması öngörülmüştür. ”

Bunların yanı sıra gümrük birliği konusu 10. maddede belirlidir. Buna göre, gümrük birliği mal alışverişinin tümünü yani :¹¹³

- Topluluk üyesi devletlerle Türkiye arasında, ithalatta olduğu gibi ihracatta gümrük vergileri ve eş etkili resimlerin ve miktar kısıtlamalarının, milli üretime Antlaşmanın hedeflerine aykırı bir koruma sağlamayı gözetten eşit etkili başka türlü tedbirlerin yasaklanmasını;
- Türkiye’nin üçüncü ülkelerle ilişkilerinde, Topluluğun Ortak Gümrük Tarifesinin kabulünü ve Toplulukça dış ticaret konusunda uygulanan sair mevzuata yaklaşmayı kapsar.

Bu dönemde yapılan iki ortaklık antlaşması, 1961 Atina ve 1963 Ankara Antlaşmaları, ortak ülkelerin önce gümrük birliği sağlamalarını, daha sonra da tam üyeliğe geçişini öngören anlaşmalardır.¹¹⁴ AET’nin kurulduğu yıllarda genişlemeyi öngördüğü iki ülke (Türkiye ve Yunanistan) arasındaki ekonomik gelişmişlik farkının kapatılabilmesi için Topluluk tarafından öncelikle bu modelin uygulanması düşünülmüştür.¹¹⁵

¹¹³TUNCER; a.g.m., s. 74.

¹¹⁴COŞKUN; a.g.m., s. 72.

¹¹⁵a.m.

Altı kurucu üye ülke, daha sonraki genişlemeyi, 1973 yılında İngiltere, Danimarka ve İrlanda ile yapmış ve bu genişleme; daha önce öngörülmüş bulunan modelin aksine önce tam üyelik, sonra gümrük birliği sistemine ve ortak politikalara uyum biçiminde gerçekleşmiştir.

Yunanistan'ın AB'ye katılımı, 1981 yılında AB'nin ikinci genişlemesi esnasında Antlaşma modeli çerçevesinde değil, o zamanki konjonktürün de uygun olmasıyla 1973 genişlemesindeki gibi, "önce tam üyelik sonra Gümrük Birliğine uyum" şeklinde gerçekleşmiştir ve böylece AB; Yunanistan'ın, ekonomik olarak tam üyeliğe hazır olmadığı halde bu ülkenin bir bakıma demokrasisini sağlama almak için siyasi bir kararla, üyeliğe kabulünü kararlaştırmıştır.¹¹⁶

Buna karşılık Türkiye açısından durum hiçbir zaman değişmemiştir. Söz konusu modelle (**önce gümrük birliği sonra tam üyelik**) tam üyelik sürecini takip eden tek ülke olmamız, halihazırda iç kamuoyumuzda haklı eleştirilere ve Avrupa Birliği'nin, ülkemizin tam üyeliğiyle ilgili niyetleri konusunda çeşitli şüphelerin doğmasına neden olmaktadır.

Ankara Antlaşması uyarınca; Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasındaki ilişkilerin daha sağlıklı yürütülebilmesi amacıyla, şu organlar kurulmuştur :

- Ortaklık Konseyi, (Ank. Ant. m. 6 uyarınca)¹¹⁷

¹¹⁶ **a.m.**

¹¹⁷“ Ortaklık Konseyi; Türk Hükümeti Temsilcileri (Bakanlar), AT Konseyi temsilcileri, AT Komisyonu temsilcileri ve Topluluk üyesi temsilcilerinden oluşmaktadır. Her iki tarafın birer oyu vardır. Kararlar oybirliğiyle alınır. Başkanlığı altı ayda bir taraflar arasında değişir.

Ortaklık Konseyi'nin; karar alma (Ankara Antlaşması'nın tanıdığı sınırlar içerisinde), tavsiyelerde bulunma, inceleme ve danışmalarda bulunma ve anlaşmazlıkları uzlaşma yolu ile çözümleme yetkileri vardır. Konsey; en az altı ayda bir toplanarak gündemdeki konuları görüşüp gerekli kararları alır. Gündemi Konsey'in kendisi belirler. Oturumlardan on beş gün önce Konsey Başkanı tarafından hazırlanan geçici gündem taraflara gönderilir. Oturumun başında Başkan tarafından sunulan geçici gündem görüşülerek bu konuda bir karara varılır. Diğer hususlar ise oybirliğiyle gündeme alınabilir. ” ÇİMEN; **a.g.e.**, s. 128.

- Ortaklık Komitesi, (Ank. Ant. m. 24/3, 3/64 S. Kons. K. uyarınca)¹¹⁸
- Karma Parlamento Komisyonu, (Ank Ant. m. 27, 1/65 S. Kons. K. uyarınca)¹¹⁹
- Gümrük İşbirliği Komitesi (Ank. Ant. m. 27, 2/69 S. Kons. K. uyarınca).¹²⁰

¹¹⁸“ Ankara Antlaşması’nda öngörülen hususların yürütülmesini izlemek, meydana çıkan sorunları tespit etmek, çözüm önerileri ile birlikte Konsey’e sunmak, Konsey gündemini hazırlamak, teknik konularda gerekli çalışmaları yapmak ve sonuçlarını Konsey’e bir raporla takdim etmek ve nihayet, Konseyce verilen diğer işleri öngörüldüğü şekilde yerine getirmek gibi görevleri vardır.

Ortaklık Komitesi süreklilik arz eden bir heyet olup Akit tarafların yetkili organları tarafından atanan büyükelçi düzeyinde üyelerden meydana gelmektedir. Ortaklık Konseyinin sekreteryası gibi çalışmaktadır. ” **a.e.**, s. 129.

¹¹⁹“ 1/65 sayılı Konsey kararından sonra Avrupa Parlamentosundan gelen bir grup parlamenter ile TBMM’den bazı milletvekilleri 22 Nisan 1965 tarihinde çalışmalara başlamış ve komisyonun çalışma esaslarını belirlemiştir.

Buna göre komisyonun görevleri; “ Ortaklığın Ankara Antlaşmasında öngörülen üç dönem boyunca tedrici gelişimini sağlamak ve Ortaklık Konseyinin çalışmalarını teşvik etmek ve desteklemek için iki parlamento arasında sıkı işbirliğinin gerekli olduğu.. ” şeklinde tanımlanmış ve açıklanmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere Karma Parlamento Komisyonu bir danışma organıdır ve aldığı kararlar bir tavsiye mahiyetindedir. Akit tarafların her birinden on sekizer üye olmak üzere otuz altı parlamenterden meydana gelen Ortak Parlamento Komisyonu yılda iki defa toplanmaktadır.

Ortaklık Konseyi tarafından kendisine gelen konular hakkında incelemeler yaparak rapor hazırlamak, müşterek toplantılarda meydana çıkan hususlarda tavsiyelerde bulunmak, her iki Akit tarafın komuoylarının görüşmelerini yansıtmak gibi görevleri vardır. ” **a.e.**, s. 128.

¹²⁰“ Teknik bir organdır. Türkiye tarafından atanan gümrük uzmanları ile Avrupa Komisyonu servislerinin gümrük bölümü uzmanları ve üye ülkeler gümrük uzmanlarından oluşmaktadır. Karar alma yetkisi yoktur.

Gümrük konularında Akitler arasında çıkacak sorunlara çözüm bulmak, Gümrük tarifelerindeki uyumsuzlukları gidermek, üyelerle Türkiye arasındaki gümrük tarife pozisyonlarında birlik sağlamak, Ortaklık Konseyi tarafından verilen konular üzerinde incelemeler yaparak görüş bildirmek, rapor hazırlamak, Gümrük İşbirliği Komitesinin görevleri arasındadır.

Ortaklık Komitesi, gümrük konularında duyduğu endişeleri ve karşılaştığı sorunları Gümrük İşbirliği Komitesine havale ederek görüşlerini almakta ve buna göre kendi raporlarını oluşturmaktadır. Ayrıca; 5 Nisan 1995 gün ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi kararı ile Komite bu görevlere ilaveten daha başka görevler de üstlenmiştir. ” **a.e.**, s. 129.

2.1. Hazırlık Dönemi :

Ankara Antlaşması 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ve, bu tarihte öngörülen hazırlık dönemi başlamıştır. Bu dönem, 1 Ocak 1973 tarihinde sona ermiştir. Hazırlık döneminde, Türk ekonomisiyle AET ekonomisi arasındaki farkın azaltılması amacıyla Türkiye'ye tek taraflı tavizler verilmiştir ve prensip olarak 5 yıl sürmesi öngörülmüş olmasına karşın 9 yıl sürmüştür.¹²¹ Bu dönemde, Türkiye'ye herhangi bir yükümlülük yüklenmemiş olup, geçiş dönemi ve son dönem boyunca kendisine düşecek yükümlülükleri üstlenebilmesi için AET'nin yardımı ve Türk ekonomisinin güçlendirilmesi öngörülmüştür.¹²²

AET, gümrük birliğinin sağlanması için, 1971 tarihinden itibaren Gümrük Birliği'nin kapsadığı sınai mallarda gümrük vergilerini Türkiye lehine sınırlamış, miktar kısıtlamalarını kaldırmıştır.¹²³

Ayrıca; ülkemizin, hazırlık dönemindeki ödevlerini yerine getirebilmesi için bir mali yardım paketi öngörülmüş ve bunun koşulları Ankara Antlaşması'na eklenen **Birinci Mali Protokol** ile belirlenmiştir.¹²⁴

¹²¹KARLUK; **a.g.e.**, s. 679.

¹²²Mustafa RENKSİZBULUT; **Türkiye AT Ortaklık İlişkileri**, Ankara: DPT AT İle İlişkiler Başkanlığı Yayını, No: 1926, Kasım 1983. s. 1-2.

¹²³COŞKUN; **a.g.m.**, s. 73.

¹²⁴“ Buna göre; Türkiye'ye 5 yıllık bir hazırlık dönemi içinde 175 milyon ECU yardım yapılması kararlaştırılmıştır.

Ödünç olarak verilen bu krediler, doğrudan doğruya Türk Devletine verilmektedir. Ancak kalkınmaya katkısı olabilecek projelerin özel kesimden de gelebileceği göz önünde bulundurularak bu gibi kredi taleplerinin karşılanabilmesi için Türk Hükümetinin olumlu onayı ve garantisi ön koşul olarak getirilmiştir. Avrupa Yatırım Bankası tarafından açılan bu krediler projelerin ancak %50'sine kadarını finanse etmektedir. Bu projeler için ayrıca devlet katkısının bulunması istenmektedir.

Düşük faizli ve uzun vadeli olan bu kredilerin tümü Türkiye tarafından kullanılmış, 11'i kamu kuruluşları, 33'ü ise özel sektör olmak üzere toplam 44 proje finanse edilmiş, bunların 7'si altyapı, 37'si ise sanayi sektöründeki projelere harcanmıştır.

Bu kredilerin vadesi 30 yıldır. 7 yıl ödemesiz dönem içeren bu kredilerin altyapı projelerinin finansmanında kullanılan miktarlarının faiz oranı %3, diğer projeler için kullanılan miktarlarının faiz oranı ise %4,5'tir. Bu kredilerin 105,9 milyonluk kısmı altyapı, 69,1 milyonluk kısmı ise diğer projelerin finansmanında kullanılmıştır. Keza rakamsal olarak 145,09 milyonluk kısmı kamu kesimi tarafından, 29,91 milyonluk kısmı ise özel sektör tarafından kullanılmıştır.

2.2. Geçiş Dönemi

Hazırlık Döneminde AET'nin tek taraflı verdiği tavizlere karşılık bu defa Türkiye de Geçiş Döneminde yükümlülükler altına girerek belli bir takvim içinde Avrupa Ekonomik Topluluğu ile gümrük birliğini gerçekleştirmeyi taahhüt etmiştir ve kurulacak gümrük birliğinin Roma Antlaşması'nda olduğu gibi “sanayii ürünlerini” kapsamı öngörülmüştür.¹²⁵

Normal koşullarda Türkiye ile Topluluk arasındaki hazırlık döneminin beşinci yılından, yani 1969'dan itibaren geçiş döneminin başlatılması yönündeki hazırlıkların yapılacağı öngörülmüş olmasına karşın, Türkiye bu süreden bir yıl önce gereğinin yapılmasını istemiştir.

Geçici Protokol hükümleri uyarınca Ankara Antlaşması'ndan dört yıl sonra yani 1968 yılında Türk ekonomisinin performansı incelenerek, hazırlık döneminin tamamlanıp tamamlanmadığına karar verilmek suretiyle geçiş dönemini düzenleyen bir katma protokol hazırlanması öngörülmüş olmasına karşın Türkiye, 1967 yılında yapılan Ortaklık Konseyi Toplantısı'nda konuyu gündeme getirerek söz konusu katma protokol çalışmalarının normal süresinden bir yıl önce başlatılmasını şu nedenlerle talep etmiştir :¹²⁶

- Bu dönemde Türkiye ekonomisinde önemli gelişmeler olmuş, kalkınma hızı %9'lara ulaşmıştır. Bu yüksek performans değerlendirilerek yarar sağlamak;
- Geçici Protokolün 10. maddesi uyarınca işçilerin serbest dolaşımı ve yerleşme hakkı, serbest meslek mensuplarının hizmet edinme hakkı

Avrupa Yatırım Bankası tarafından açılan bu krediler, kamu sektörü projelerine ait olanlar Devlet Yatırım Bankası, özel sektör projelerine ait olanlar Türkiye Sınayi Kalkınma Bankası aracılığıyla kullanılmıştır. ” ÇİMEN; a.g.e., s. 131.

¹²⁵GÜNGÖR; a.g.m., s. 100.

¹²⁶ÇİMEN; a.g.e., s. 133 – 134.

konularında hiçbir ilerleme sağlanamamış olduğundan bu durumun telafisi ve Topluluğa daha fazla işçi gönderme arzusu;

- Türk tarım ürünlerinden klasik ihraç ürünlerinin kotalarının kaldırılması ve gümrük vergilerinin sıfırlanması, diğer tarım ürünlerinin de Topluluğa ihracı için olanaklar sağlanması düşüncesi;
- Tunus, Cezayir, Mısır gibi ülkelere, ortak üye olan Türkiye'den daha fazla imtiyazlar tanınmış olması ve Türkiye ile benzer mallar üreten bu ülkelerin yararlandığı ayrıcalık ve kolaylıklardan Türkiye'nin de yararlanması;
- Diğer bazı Avrupa ülkelerinin Topluluğa yaptıkları üyelik başvurularının Türkiye için ileride doğuracağı dezavantajlara maruz kalınmamak istenmesi;
- Yunanistan'da yapılan askeri müdahale sonrasında bu ülkenin ortaklık başvurusunun Topluluk tarafından askıya alınmasının yarattığı olumlu ortamın değerlendirilmek istenmesi;
- Hazırlık döneminde öngörülen mali yardımın tamamen kullanılması nedeniyle tekrar bir mali yardım sağlanması için ikinci bir antlaşmanın ve buna ilaveten yeni bir mali protokolün yapılmasının gerekliliği.

Türkiye'nin bu talebi Toplulukça; hem Türkiye hem de Topluluk için olumsuz sonuçlar doğurabileceği gerekçesiyle uygun görülmemiştir. Dolayısıyla hazırlık çalışmaları normal tarihinde yani Ankara Antlaşması'nda belirtildiği üzere 1969 yılında başlatılmıştır.

Yukarıda da değindiğimiz üzere; 1963 yılında imzalanan Ankara Antlaşmasının 4. maddesinde gösterilmiş bulunan geçiş döneminin gerçekleşme koşulları, yöntemleri, sıra ve süreler ile ilgili hükümleri tespit etmek üzere, o zamanki AET ile Türkiye arasında 23 Kasım 1970 tarihinde Brüksel’de kısaca Katma Protokol diye adlandırılan ikinci bir antlaşma daha imzalanmıştır. Antlaşmanın başlığı “Katma Protokol”dür ve tarafların parlamentolarında onaylandıktan sonra, **01.01.1973** tarihinde resmen yürürlüğe girmiştir.

Bunun yanı sıra Katma Protokol ile birlikte İkinci Mali Protokol de aynı tarihte imzalanarak **01.01.1973**’te yani yine aynı tarihte yürürlüğe girmiştir ve bu kapsamda 1971 ila 1977 yılları arasındaki dönemde bazı projelerin finansmanında kullanılmak üzere AET tarafından krediler tahsis edilmiştir.¹²⁷

Antlaşmanın 1. maddesinde, Katma Protokolün konusu, Ankara Antlaşmasının 4. maddesinde belirtilen Geçiş Döneminin gerçekleşme şartları, yöntemleri, sıra ve sürelerini tespit etmektir şeklinde tanımlanmıştır. Amaç olarak ise antlaşmanın başlangıç bölümünde; Türkiye ile Topluluk arasında bir gümrük birliğinin gitgide yerleşmesini sağlamaktır ifadesi yer almaktadır.

Antlaşmanın 1. Kısım-Bölüm: 1, Madde: 7-16 arası gümrük birliğine ayrılmıştır. Antlaşmanın 8. maddesinde de belirlendiği üzere, Türkiye ve Topluluk arasında yürürlükte olan ithalat gümrük vergileri ile eş etkili vergi veya resimlerin, Protokolün 9 ve 11. maddelerinde öngörülen koşullar içinde aşamalı olarak kaldırılacağı kararlaştırılmıştır.

¹²⁷“ Bu protokol ile Türkiye’ye 225 milyon ECU yardım yapılması kararlaştırılmıştır. Bu yardımın 195 milyon ECU’luk kısmı Topluluk üyelerinden, 25 milyon ECU’luk kısmı ise Avrupa Yatırım Bankası tarafından sağlanmıştır.

Üye ülkelerin özel kaynaklarından temin edilen 195 milyonluk kredi 30 yıl vadeli ve %2,5 faizle verilmiş, 8 yıl ödemesiz dönem imkanı tanınmıştır. Tamamen altyapı projelerinde kullanılması öngörülen kredilerin 175 milyon ECU’luk kısmı kamu sektörü, 20 milyonluk kısmı ise özel sektör tarafından kullanılmıştır.” **a.e.**, s. 149 - 150.

Antlaşmanın 10. maddesi gereğince, Topluluk Katma Protokolün yürürlüğe girişinde, Türkiye çıkışlı ithalata uyguladığı gümrük vergileri ile eş etkili vergi ve resimleri kaldırmayı peşinen kabul etmiş ve bunu uygulamaya koymuştur.¹²⁸ Katma Protokol ile Ekleri'nin tam metni RG.'nin 3.8.1971 tarih ve 13915 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

Katma Protokolde gümrük birliğini destekleyici iki ilke daha yer almaktadır. Bunlar:

Kısım II, Madde: 17-20. Ortak Gümrük Tarifesinin Türkiye tarafından kabulü.

Bölüm II, Madde: 21-30. Taraflar arasındaki miktar kısıtlamalarının kaldırılması.

Tekrarlarsak Katma Protokol'de; geçiş dönemi zarfında, karşılıklı ve dengeli yükümlülük esasına göre, Türkiye ile Avrupa Birliği arasında gümrük birliğinin nasıl gerçekleştirileceği ve Türkiye'nin ekonomi politikasını Avrupa Birliğinin politikasına yakınlaştırma esasları tespit olunmuştur.¹²⁹ Geçiş Döneminin normal süresi 12 yıl olup 22 yıla kadar uzayabilmektedir.¹³⁰ Geçiş Dönemi, 1 Ocak 1973'te başlamıştır.

Türkiye her yıl yapacağı vergi indirimlerine 1973 yılında başlamış, ama bu taahhüdünü yerine getiremeyerek ikinci indirimi 1976 senesinde gerçekleştirebilmiş, daha sonrakileri ise içinde bulunduğu ekonomik sıkıntıları öne sürerek yapmamıştır. Bunun sonucunda Topluluk ta kendi tekstil sektörünün sıkıntılarını bahane etmiş ve Türk tekstil sektörüne kontenjan koymuştur.¹³¹

¹²⁸TUNCER; **a.g.m.**, s. 74-75.

¹²⁹GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 100.

¹³⁰**a.m.**

¹³¹ATA; **a.g.m.**, s. 106.

Türk hükümeti iki yıl sonra ilişkilerin yeniden düzenlenmesi amacıyla bazı çalışmalar yapmış ve bazı taleplerde bulunarak bunları 08.10.1978 tarihinde Topluluğa iletmiştir :¹³²

- 12 ve 22 yıllık listelerin yeniden düzenlenmesi ve Türkiye'nin yükümlülüklerinin 5 yıl süreyle dondurulması;
- Akdeniz ülkeleri ile diğer ülkelere tanınan tercihli imtiyazların Türkiye'ye de tanınması;
- Yeni bir mali protokol yapılarak Türkiye'ye 8 milyon dolar kredi açılması.

Toplulukça, ilişkilerin 5 yıl süreyle askıya alınması dışındaki taleplerin tamamı 21.05.1979'ta verilen cevapla reddedilmiştir ve bunun sonucunda Türkiye 1978 yılından itibaren indirimleri dondurmıştır.

Fakat tüm bu gelişmelere karşın 2. Mali Protokolle tahsis edilen kredilerin tamamının kullanılmış olması nedeniyle 1977 yılında imzalanması gereken ve 12.05.1977'de imzalanan yeni mali protokol (**3. Mali Protokol**) bu dönemde 01.05.1979 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹³³

¹³²ÇİMEN; a.g.e., s. 150 – 151.

¹³³“ Bu protokolle Türkiye'ye 310 milyon ECU kredi verilmiştir. Bu kredinin 90 milyon ECU'luk kısmı Avrupa Yatırım Bankası kaynaklarından, diğer 220 milyon ECU'luk kısmı ise üye ülkelerin özel kaynaklarından temin edilmiştir. Özel kaynaklardan temin edilen kredilerin faiz oranı %2,5 olup, 10 yıl ödemesiz ve 40 yıl vadelidir. Avrupa Yatırım Bankası'ndan alınan kredilerin faiz oranları ve diğer koşulları piyasa şartlarına göre tayin ve tespit edilmiştir.

Bu kredilerin 31.10.1981 tarihine kadar uygulanması öngörülmüş, fakat daha sonra süre uzatılmıştır. Bu kredilerin 220 milyon ECU'luk kısmı (özel kredi) altyapı projelerinde kullanılmış, Avrupa Yatırım Bankası kaynaklarından sağlanan 90 milyon ECU'luk kredinin 60 milyonu özel sektör projelerine, 30 milyonu ise kamu sektörüne tahsis edilmiştir.

Bu mali protokolle verilen kredilerin tümü kullanılmıştır. Bu finansmana ilaveten 1980 yılında toplanan Ortaklık Konseyi ayrıca bir uyum fonu ihdas ederek Türkiye'ye 75 milyon ECU ek kredi sağlamıştır. ” a.e., s. 151 – 152.

12 Eylül askeri müdahalesi sonucu taraflar arasında ilişkiler en alt düzeye inmiş, 1987 yılına dek ilişkiler bu düzeyde seyretmiştir. Tekrar demokratik seçimler yapılmak suretiyle iktidarın belirlenmeye başlamasından sonra Türkiye, uluslararası camianın kendisine bakış açısının değişmesiyle birlikte oluşan ılımlı ortamı fırsat bilerek, 14.04.1987 tarihinde, Ankara Antlaşması çerçevesinde değil fakat daha önceki AET görüşmelerinde aday ülkelerin yaptığı gibi, Roma Antlaşmasının eski 237. maddesine (Aynı zamanda Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu Antlaşması'nın 98. ve Avrupa Atom Enerjisi Komisyonu Antlaşması'nın 205. maddelerine¹³⁴) dayanarak “Tam Üyelik” başvurusu yapmıştır.¹³⁵

AT bu başvuruyu incelemiş ve Türkiye'nin tam üyelik için ehil olmasına rağmen tam üyelik müzakerelerine, AT'nin ekonomik ve sosyal politikalarına gerektirdiği düzeye ulaşamaması nedeniyle, henüz hazır olmadığını ancak ortaklık ilişkilerini derinleştirerek sürdürmesi gerektiğini bildirmiştir.¹³⁶ Türkiye'nin tam üyelik başvurusuna verilen yanıtta dört ana konuda öneri getirilmiştir. Matetus Paketi olarak bilinen işbirliği paketindeki başlıca temel konular şunlardır :¹³⁷

- Gümrük Birliğinin tamamlanması,

- Mali işbirliğinin canlandırılması (4. Mali Protokolün işlerlik kazanması¹³⁸),

¹³⁴ **a.e.**, s. 157.

¹³⁵ ATA; **a.g.m.**, s. 106.

¹³⁶ COŞKUN; **a.g.m.**, s. 73-74.

¹³⁷ ATA; **a.g.m.**, s. 107 ve COŞKUN; **a.g.m.**, s. 74.

¹³⁸ Uyum fonuna ilaveten Konseyin 30.06.1980 tarihli toplantısında Dördüncü Mali Protokolün de esasları belirlenmiş ve Türkiye'ye 600 milyon ECU'luk yardım yapılması kararlaştırılmıştır. Bu kredinin 225 milyonluk kısmı Avrupa Yatırım Bankası kaynaklarından; 375 milyonluk kısmı ise Topluluk Bütçesinden karşılanacaktır.

Topluluk Bütçesinden karşılanacak kredi 40 yıl vadeli olup 10 yıl ödemesiz bir dönem içermektedir. Bu kredinin faiz oranı %1'dir ve 375 milyonluk bu kredinin 50 milyonluk kısmı ekonomik ve teknik işbirliği çerçevesinde hibe edilecektir.

Söz konusu mali protokol 19.06.1981 tarihinde taraflarca paraflanmış, ancak siyasi nedenlerle Kasım 1981 tarihinde dondurulmuş, 6 Haziran 1990 tarihinde Komisyonca Konseyin imzasına sunulmuştur. Konsey imzalamadan önce Roma Antlaşması'nın 238. maddesi hükmü uyarınca Avrupa Parlamentosu'ndan olumlu görüşü alınıp Konseyce onaylandıktan sonra Akit taraflar arasında onay belgesinin teatisini müteakiben ikinci ayın ilk gününde yürürlüğe girecektir. Halen bu

- Politik (siyasi ve kültürel) diyalogun derinleştirilmesi,
- Ekonomik (sanayi ve teknolojik) işbirliğinin geliştirilmesidir.

1991 yılından itibaren AB ile alçak düzeyde seyreden ilişkiler canlanmaya başlamış ve 1992 yılından itibaren ilişkiler tekrar normal düzeye ulaşmıştır.¹³⁹ 9 Kasım tarihli Ortaklık Konseyi toplantısı önemli bir aşama oluşturmuş, Gümrük Birliği konusu belirginlik kazanmış, ancak bir karar alınmamıştır.¹⁴⁰

1993 yılı ithalat rejimi, AB'ye önemli bir politik mesaj olmuş, gümrüklerin indirilmesine devam edilmiş ve bazı mallarda tercihli bir tarife oluşturulmaya başlanmıştır.¹⁴¹ Bununla beraber, tüm vergi ve fonlar tek kaleme indirilerek “tek vergi” uygulamasına geçilmiştir.¹⁴²

17 Eylül 1993 tarihli Başbakanlık Genelgesi ile Avrupa Topluluğu ile ilgili işlerin üst düzeyde koordinasyonu sağlanmaya çalışılmıştır.¹⁴³ Bunun yanı sıra, 15 Kasım 1993 tarihli Genelge ile Avrupa Toplulukları Üst Kurulu, Koordinasyon Kurulu ve Danışma Kurulu oluşturulmuş, 20 Mayıs 1994 tarihli Başbakanlık Genelgesi ile de Gümrük Birliğinin zamanında gerçekleştirilebilmesi açısından ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yapması gereken işlemler bir takvim halinde belirtilmiştir.¹⁴⁴

6 Mart 1995 tarihinde Brüksel’de yapılan 36. Dönem Türkiye-AB Ortaklık Konseyi Toplantısı’nda 22 yıl sürmesi öngörülen geçiş dönemi sona erdirilerek son döneme geçiş sağlanmıştır. 30 Aralık 1995 tarihi itibarıyla Türkiye, 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren AB kaynaklı sanayi ürünleri ithalatında uyguladığı gümrük

prosedür tamamlanmamış dolayısıyla Dördüncü Mali Protokolde öngörülen yardım alınamamıştır.” ÇİMEN; **a.g.e.**, s. 153.

¹³⁹COŞKUN; **a.g.m.**, s. 74.

¹⁴⁰**a.m.**

¹⁴¹**a.m.**

¹⁴²Selahattin TUNCER; AB-Türkiye Gümrük Birliği Mevzuat Uyum Çalışmaları, **Mükellefin Dergisi**, S. 25, Ocak 1995, s. 85.

¹⁴³COŞKUN; **a.g.m.**, s. 74.

¹⁴⁴**a.m.**

vergilerini kaldırmıştır ve bununla birlikte, üçüncü ülke kaynaklı sanayi ürünleri ithalatında AB'nin Ortak Gümrük Tarifesinde belirlenen koruma oranlarını uygulamaya başlamıştır.¹⁴⁵

İşlenmiş olanlar hariç temel tarım ürünleri açısından uyumlaştırma ise tam üyelik sürecine bırakılmıştır. Birliğe üye olanların en zor uyum sağladığı konulardan biri olan tarım konusunun önümüzdeki dönemde, yani müzakere sürecinde, ele alınması beklenmektedir.

Bir başka önemli durum da, Türkiye'nin, sanayi ürünleri ithalinde alınan Toplu Konut Fonu kesintisini, 31 Aralık 1995 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırmasıdır. Böylece eş etkili mali yükümlülükler açısından da Birlik ile tam uyum gerçekleşmiştir.

Türkiye - AB Ortaklık Konseyi Kararı ile belirlenen hassas ürünler açısından 1 Ocak 2001 tarihine kadar, Ortak Gümrük Tarifesinin üzerinde koruma da yapılabilecektir.¹⁴⁶

2.3. Son Dönem :

1 Ocak 1996 tarihi itibarıyla Türkiye, Gümrük Birliğine dahil olmuştur. Ve, ilişkiler açısından son döneme geçilmiştir. Bu dönem, gümrük birliği ilişkisine dayanacak olan ve tarafların ekonomi politikaları arasındaki koordinasyonun güçlendirilmesini ve tam üyelik koşullarının oluşturulmasını hedefleyen bir süreçtir.¹⁴⁷ Roma Antlaşması'nın eski 8. maddesi uyarınca en fazla 14 yıl sürmesi ön görülen bir dönemdir.¹⁴⁸

¹⁴⁵Selahattin TUNCER; A.B.-Türkiye Gümrük Birliği, **Mükellefin Dergisi**, S. 38, Şubat 1996, s. 153.

¹⁴⁶**a.m.**

¹⁴⁷GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 100.

¹⁴⁸KARLUK; **a.g.e.**, s. 695.

Bu süreçte yapılması öngörülen hususlar, 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı¹⁴⁹ ile belirlenmiş olup, Kararın başlangıç kısmında (dibacesinde), Ankara Anlaşmasının ilkelerine ve öncelikle tam üyelik hedefine işaret eden 28. maddesine atıfta bulunmaktadır.¹⁵⁰

¹⁴⁹“ 06.03.1995 tarihli bu karar Ortaklık Konseyince onaylanarak 63. maddesi uyarınca 31.12.1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dokuz bölümden oluşmaktadır : I- MALLARIN SERBEST DOLAŞIMI VE TİCARET POLİTİKASI, II- TARIM ÜRÜNLERİ, III- GÜMRÜKLERE İLİŞKİN HÜKÜMLER, IV- KAMU ALIMLARI, V- VERGİLENDİRME, VI- KURUMSAL HÜKÜMLER, VII- UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ, VIII- SON HÜKÜMLER. ” ÇİMEN; **a.g.e.**, s. 165.

¹⁵⁰COŞKUN; **a.g.m.**, s. 75.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLER

1. KAPSAM VE İÇERİK

Türkiye – Avrupa Birliği ilişkilerinin tarihsel gelişimini incelerken esasen bu konuya kısmen değinmiş olmakla beraber, daha derinlemesine ve daha geniş kapsamlı bir inceleme ihtiyacı mevcut olduğundan, adı geçen konuyu ayrı bir başlık altında inceleyeceğim.

Tarihsel aşamada da gördüğümüz gibi Türkiye, Avrupa Birliği'ne girmek için diğer üye ülkelerin aksine öncelikle Gümrük Birliği'ne uyum sağlamak durumunda kalmıştır. Bu doğrultuda, 1973 yılından itibaren, Birliğin ortak politikalarına, konumuz açısından vergiler hususunda da uyum sağlanmaya çalışılmış ve bu yönde önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Avrupa Birliğine üyelik süreciyle ilgili olarak dolaylı ve dolaysız vergiler alanında yapılan bu çalışmalar günümüzde de sürdürülmektedir. Bu yöndeki çalışmalar kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması suretiyle sağlıklı bir vergi sistemine kavuşma çabalarıyla paralel olarak yürütülmektedir. Bu çabalar, dolaylı ve dolaysız vergiler alanında yapılan ve yapılacak olan reformların Türk ekonomisinde meydana getirebileceği kayıpların telafisi açısından da büyük öneme sahiptir.

Birlik genelinde dolaylı vergiler alanındaki uyum çalışmaları sürmektedir ve bu alanda önemli ölçüde uyum sağlanmıştır fakat dolaysız vergiler alanında (özellikle kurumlar ve gelir vergileri) çifte vergilendirmenin önlenmesine dönük antlaşmalar ve bir kısım düzenlemeler haricinde dolaylı vergiler düzeyinde bir uyumlaştırma gerçekleştirilememiştir.

“Düzeltilme”

Bu problem ilk bölümde de izah ettiğimiz üzere, Avrupa Birliğinin “Ortak Pazar” hedefi önündeki engellerin en önde gelenlerinden birisi olmaya devam etmektedir. Avrupa’da bile hal böyleyken, Türkiye’nin durumu şu aşamada anlaşılabilir düzeyde olup makuldür diyebiliriz.¹⁵¹

O nedenle araştırmamız kapsamında dolaysız vergilerden olan gelir ve kurumlar vergilerinin durumuna ilişkin ilk bölümde yaptığımız açıklamaların yeterli olacağını ifade etmekle yetineceğiz. Türkiye’nin imza ettiği Gümrük Birliği Antlaşması kapsamında bu iki vergi türüyle ilgili düzenleme yapılması hususunda zaten herhangi bir şart, koşul veya zorunluluk bulunmamaktadır. Bu vergi türlerine ilişkin düzenlemeler Gümrük Birliği’ne giriş sürecinden daha çok Avrupa Birliğine üyelik süreciyle ilgilidir. Diğer dolaysız vergiler (Örneğin; Emlak, Veraset İntikal Vergileri v.s.) açısından da gelir ve kurumlar vergilerinde olduğu gibi Türkiye ve Avrupa Birliği arasındaki mevcut sorunların uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmalarıyla çözülmeye çalışıldığını ifade etmeliyiz.

Gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından ise; Gümrük Birliğine katılım aşamasında ve üyelik aşamasını müteakiben 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararıyla öngörülen geçiş sürecinde Türkiye üzerine düşenleri yapmıştır. Bu alanda yapılanlar, Türk Vergi Sistemini önemli ölçüde etkilemiştir. Öncelikle bu konuya değinmekte fayda bulunmaktadır.

¹⁵¹“Türkiye’nin bu alandaki durumuna ilişkin olarak özetle şunları söyleyebiliriz : 1- Doğrudan vergiler alanında Avrupa Birliği ile Türkiye arasındaki temel farklardan ilki; Türk Vergi Sistemine göre adi ortaklıklardaki ortaklar ile adi komandit ve kollektif ortaklıklardaki ortakların bu ortaklıklardan elde ettikleri şahsi kazanç paylarının, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde bu kazançlar kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmesine karşın, gelir vergisine tabi olmasıdır. 2- Ayrıca, Türk Gelir Vergisi Kanunundaki özel indirimler Avrupa Birliği’ndeki indirim miktarlarının oldukça altında kalmaktadır (Sakatlık İndirimi, Konut İndirimi v.b. gibi..). 3- Gelir Vergisi oranlarımız ise AB üyesi ülkelerdeki alt ve üst sınırlar arasında kalmaktadır. Bu nedenle, bu alanda herhangi bir uyumlaştırma gereği olmayıp ülkemizin kendi maliye politikalarına uygun düzenlemeler yapabilmesi mümkündür. Aynı durum Birlik genelinde ortak bir kurumlar vergisi oranı bulunmadığından, kurumlar vergisi oranımız açısından da geçerlidir. 4- Kurumlar vergisi alanındaki önemli farklılıklardan birisi de Kurumlar Vergisi Kanunumuzda düzenli bulunan istisna ve muafiyetlerin Birlik ülkelerindekinin aksine oldukça fazla sayıda olmasıdır. 5- Kurumlar vergisindeki en önemli uyumlaştırmayı Türkiye; bölünme ve hisse değişimi (KVK. m. 38) ile devir ve bölünme hallerinde vergilendirme (KVK. m. 39) başlıklı kanun maddelerindeki değişikliklerle gerçekleştirmiştir.”

“Düzeltilme”

2. GÜMRÜK VERGİLERİ VE EŞ ETKİLİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN KALDIRILMASI

2.1. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması Süreci :

Avrupa Birliğinin en fazla önem verdiği ve kaldırılmalarında yine o derecede başarılı olduğu gümrük vergileri, Avrupa Birliği Antlaşmalarının temelini oluşturur. Türkiye ile Avrupa Birliği ilişkileri de zaten esas olarak Gümrük Birliğine dayanmaktadır.¹⁵² Roma Antlaşmasının eski 9. maddesinde, “Avrupa Birliği mal alışverişlerinin tümünü kapsayan ve üye devletler arasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili bütün mali yükümlülükleri yasaklayan ve üçüncü devletlerle ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasına dayanarak bir gümrük birliği üzerine kurulmuştur.” hükmü yer almaktadır. Bu hükümle Avrupa Birliği içinde malların serbest dolaşımını olumsuz yönde etkileyen gümrük vergilerinin ve bu vergilere eş etkili sonuçlar doğuran mali yükümlülüklerin kaldırılması ve Birlik üyesi olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesinin hayata geçirilmesi amaçlanmaktadır.¹⁵³

Roma Antlaşmasının eski 11. maddesinde, “ Üye devletler belirlenen süreler içinde gümrük vergileri konusunda, bu antlaşmaya uygun olarak kendilerine düşen yükümlülükleri yerine getirmelerine imkan sağlayacak her çeşit uyum tedbirlerini alırlar.” hükmü yer almaktadır. Bu hükme uygun olarak çeşitli üye devletler gümrük vergileri alanında yasama organına ait olan yetkilerini yürütme organlarına devrederek, yavaş ilerleyen yasama sürecini gidermek ve düzenlemelere uyum sürecini hızlandırmak istemişlerdir.¹⁵⁴

¹⁵²GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 101.

¹⁵³Nami ÇAĞAN; **Avrupa Birliği Vergi Politikalarının Türkiye Üzerindeki Etkileri**, Avrupa Birliği El Kitabı, Ankara: (T.C. Merkez Bankası Paneline Sunulan Tebliğ), Mart 1995, s. 31.

¹⁵⁴GÜNGÖR; **a.g.m.**, s.101 (Nami ÇAĞAN; **AET Hukukunda Vergilendirme**, Olgaç Matbaası, 1981, s. 673.)
“Düzeltilme”

Roma Antlaşması'nın eski 12. maddesinde ise, "üye devletler kendi aralarında ithalatta ve ihracatta yeni gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülükler koymaktan ve karşılıklı ticari ilişkilerinde uyguladıklarını artırmaktan kaçınacaklardır." denmektedir.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, üye devletler açısından gümrük vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin kaldırılması 1969 tarihinde gerçekleşmiştir. Türkiye açısından ise, bu durum 31 Aralık 1995 tarihi itibarıyla üye ülkelerle eşit hale gelerek, Gümrük Birliğine katılım bu sayede, 1 Ocak 1996 tarihinde gerçekleşmiştir. Zaten Türkiye Cumhuriyeti, Gümrük Birliği'ne girmesiyle birlikte;¹⁵⁵

- İthalat gümrük vergileri ve eş etkili vergiler ile mali nitelikli gümrük vergilerini kaldırmayı,
- Vergi oranlarını dahilde ve ithalde farklılaştırmamayı,
- Dolaylı koruma sağlayacak iç vergilendirme yapmamayı,
- İhraç edilen malların vergiden arındırılmasında bu malların bünyesine giren dahili vergilerin miktarını aşmamayı taahhüt etmiştir.

Türkiye ile Avrupa Birliği ülkeleri arasında Gümrük Birliği'nin gerçekleştirilmesine yönelik asıl düzenleme, ikinci bölümde de değindiğimiz üzere, Katma Protokol'de yer almıştır ve bu antlaşmayla birlikte, tarafların gümrük birliğinin tamamlanması konusundaki yükümlülükleri belirlenerek, Türkiye'nin gümrük birliğine geçişte yapacağı "gümrük indirimleri ve Ortak Gümrük Tarifesine uyumu" bir takvime bağlanmıştır.¹⁵⁶ O nedenle, Katma Protokol bu alan açısından büyük önem taşımaktadır.

¹⁵⁵ Arif ŞİMŞEK; "Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel Düzenlemeler", **Yaklaşım**, S. 49, Ocak 1997, s. 23.

¹⁵⁶ GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 103.

Katma Protokol’de ilk önce tarafların aralarındaki ihracat ve ithalata yeni gümrük vergileri ve eş etkili vergi veya resimler koymaktan, bu protokolün yürürlüğe girişinde uyguladıkları gümrük vergileri ile eş etkili vergi veya resimleri arttırmaktan kaçınmaları öngörülmüştür.¹⁵⁷

Katma Protokol, yukarıda belirttiğimiz üzere Avrupa Birliği ile Türkiye arasında ithalatta var olan gümrük vergileri ile eş etkili vergi ve resimlerin yanı sıra miktar kısıtlamalarının da kaldırılmasını; ihracatta ise, Ortaklık Antlaşması hedeflerine aykırı koruma sağlayan milli üretim üzerindeki her türlü eş etkili tedbirlerin kaldırılmasını öngörmüştür.¹⁵⁸

Yine Katma Protokol m. 7-16 uyarınca Gümrük Birliği, Türkiye açısından 12 ve 22 yıllık listelere hassasiyet durumlarına göre paylaştırılmış sanayi malları için geçerli olan gümrük vergileri 1973 yılı kanuni oranlarının, Avrupa Birliği devletlerine karşı Türkiye tarafından kademeli olarak indirilmesiyle sağlanacaktır.¹⁵⁹ Bu doğrultuda Türkiye, 1973 ve 1976 yıllarında 12 yıllık listede % 10’arlık, 22 yıllık listede ise % 5’erlik indirimler yapmıştır.

Ancak ülkemizin; AET ile arasında var olan ilişkileri 1978 yılında dondurması nedeniyle, gümrük vergilerinin ve Ortak Gümrük Tarifesinin uyumlaştırılmasını düzenleyen Katma Protokoldeki indirim takvimine uyumsuzluk baş göstermiştir. 22 yıllık geçiş dönemi zarfında bu alandaki uyumun sağlanması gerekli olduğundan bu amaçla 1988 yılında Ad Hoc Komite toplantıları yapılmıştır. Bu toplantılar sonucunda Ad Hoc Komite, 1989 – 1992 yıllarını kapsayan bir indirim takvimi hazırlayarak Türkiye’nin indirim oranlarında Katma Protokole uyumunu sağlamıştır.¹⁶⁰

¹⁵⁷Ahmet GÖKDERE; **Gümrük Birliği Açısından AT ve Türkiye İlişkileri**, Ankara : ATAUM Yayınları, 1989, s. 81.

¹⁵⁸GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 103.

¹⁵⁹**a.m.**

¹⁶⁰Bkz. EK – I, II.

Türkiye bu yöndeki yükümlülüklerini yerine getirmiş bulunmaktadır. Çünkü Türkiye, gerek 12 yılda uyumlaştırılması öngörülen ürünler açısından gerekse de 22 yılda uyumlaştırılması öngörülen ürünler açısından gerekli indirimleri en son 30 Aralık 1995 tarihinde yapmak suretiyle bu alanda üye ülkelerle arasında ticarete (temel tarım ürünleri hariç) var olan gümrük vergilerini tamamen kaldırmış veya sıfırlamış bulunmaktadır. Dolayısıyla, gerek mevzuatın uyumu açısından gerekse de diğer açılardan herhangi bir engel kalmamıştır. Zaten bu hususlar, daha önce de incelediğimiz geçiş dönemi için öngörülmüş hususlardır ve Türkiye müzakere sürecinde bulunması nedeniyle daha ileri bir aşamadır.

2.2. Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Kaldırılması :

Yukarıda, gümrük vergilerinin uyumlaştırılması konusunu incelerken bu konuyu da aslında açıklamış bulunuyoruz. Kısaca, tekrar değinmek gerekirse, gerçekten eş etkili mali yükümlülükler Birliğin Ortak Pazar hedefine ters düşmekte olup, gümrük vergisi niteliğindedirler ve Roma Antlaşmasında bu yükümlülüklerin de kaldırılması öngörülmüştür. Keza, bu yükümlülüklerin de gümrük vergileri için öngörülen süreler içerisinde ve onlarla birlikte kademeli olarak kaldırılması taraflarca kararlaştırılmıştır.¹⁶¹

1.1.1993 tarihi itibarıyla Türkiye tek vergi uygulamasına geçerek, 3824 sayılı kanunla ithalde alınacak damga resmi, belediye hissesi ve ulaştırma alt yapı resmi gibi yükümlülükleri kaldırmıştır. Böylece, toplu konut fonu dışındaki tüm eş etkili mali yükümlülükler kaldırılmıştır. Toplu konut fonu ise, önemli bir gelir kalemi olmakla birlikte 1.1.1996 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır. Bir çok yazar tarafından; bu fonun kaldırılmasının, Birliğin mali yardımlarına rağmen Türkiye Maliyesi'nde büyük bir zarara neden olduğundan söz edilmektedir.¹⁶²

¹⁶¹DEMİR; **a.g.t.**, s. 77.

¹⁶²Bkz. TUNCER; **a.g.m.**, S. 25, s. 85; ŞİMŞEK; **a.g.m.**, s. 23; Serdar KOYUTÜRK; “Gümrük Birliğine Geçişin Vergilendirmeye Etkisinde Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Haziran 1994, s. 27.

“Düzeltilme”

Özetle, gümrük vergileri ile birlikte, ilgili düzenlemelere uygun olarak, eş etkili mali yükümlülükler de, 1.1.1996 tarihinden itibaren tamamen kaldırılmış olup, Türkiye Cumhuriyeti bu alanda üzerine düşen yükümlülükleri gerçekleştirmiş bulunmaktadır.

2.3. Ortak Gümrük Tarifesine Uyum Süreci :

Ortaklık Konseyi Kararı'nın 13. maddesi Ortak Gümrük Tarifesi ile ilgili olup şöyledir: ¹⁶³

- **Bu kararın yürürlüğe giriş tarihinde Türkiye; AB üyesi olmayan devletler bakımından Ortak Gümrük Tarifesine uyum sağlayacaktır.**
- **Türkiye gerektiğinde Ortak Gümrük Tarifesindeki değişiklikleri yansıtacak bir biçimde kendi gümrük tarifelerini uyumlaştıracaktır.**

Türkiye, kararın yürürlüğe girmesiyle birlikte Avrupa Gümrük Birliği'nde cari olan Ortak Gümrük Tarifelerini uygulamaya başlamıştır. Ayrıca, Türkiye, Katma Protokolün 19/2. maddesi çerçevesinde bazı hassas ürünlerin ithalatında 2001 yılına kadar Ortak Gümrük Tarifesi üzerinde vergi uygulayacaktır. ¹⁶⁴ Hassas ürünler, 2/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararına ekli hassas ürünlerdir. ¹⁶⁵ Bu ürünler, Birlik ülkeleri

¹⁶³GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 107.

¹⁶⁴“hassas ürünün, Topluluk menşeli olmaması durumunda bu ürünler için Türkiye tarafından öngörölmüş gümrük vergisi oranından söz konusu ürünler için Toplulukta uygulanan vergi oranının düşölmesi suretiyle tespit edilen fark oran üzerinden vergi tahsil edilir. ” Atila BAĞRIAÇIK; **a.g.e.**, s. 379.

“ Yukarıda belirtilen süre içerisinde Topluluk tarafından benimsenen ancak Türkiye'nin bir terciqli tarife antlaşması akdetmediğı üçüncü ölkelerden ithal edilen mallara Türkiye telafi edici vergi uygulayabilecektir. Ancak bu tür vergilerin uygulanabilmesi için; bu ithalatın önemli bir mal trafik sapması yaratması, iç piyasadaki verginin Topluluk vergisinden en az 5 puan yüksek olması gibi şartların bulunması gerekmektedir. ” ÇİMEN; **a.g.e.**, s. 167 - 168.

¹⁶⁵GÜNGÖR; **a.g.m.**, s. 106.

dışındaki ülkelerden ithal edilen otomobiller, ayakkabı, porselen mutfak eşyası ve bazı deri ve kağıt ürünleri olarak sınırlı sayıda saptanmıştır.¹⁶⁶

Bu doğrultuda Türkiye, yukarıdaki hassas ürünler açısından ortaklık konseyi kararının yürürlüğe girmesinden sonraki beş yıllık geçiş dönemi içerisinde (1996-2001), Gümrük Birliği'nin otonom ya da tercihli anlaşmalar düzenini üstlenmiştir ve trafik sapmalarının önlenebilmesi için Topluluğa tercihli bir rejimle giren ve Türkiye'de tabi oldukları vergiler Avrupa Birliği vergilerine oranla en az %5 fazla olan bu malların Türkiye'ye ithali durumunda, Toplulukça fark giderici vergi uygulanmıştır.¹⁶⁷

1997 yılından itibaren her yıl söz konusu ürünlere uygulanan gümrük vergilerinde yüzde 10, yüzde 15'lik indirimler yapılmıştır ve en sonunda 31.12.2000 tarihinde gerçekleştirilen yüzde 50 oranındaki indirim ile hassas ürünlerin gümrük vergileri Avrupa Birliği Ortak Gümrük Tarifesi düzeyine indirilmiştir.¹⁶⁸ Dolayısıyla bugün artık Türkiye, Avrupa Birliği'nin Ortak Gümrük Tarifesine tam uyum sağlamış bulunmaktadır. Ayrıca; Ortak Gümrük Tarifesinde yapılan değişiklikler, 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararının 13. maddesi uyarınca her yıl bir Bakanlar Kurulu Kararıyla Türk ithalat rejimine aktarılmaktadır.

Ortak Gümrük Tarifesine her anlamda tam uyumun ve bu doğrultuda Türkiye ile AB arasındaki malların serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi amacıyla, Türkiye tarafından, tekstil ve konfeksiyon ürünlerinde 43 ülkeye karşı Avrupa Birliği'ndeki ile aynı düzeyde miktar kısıtlamaları ve gözetim önlemleri uygulamaya konulmuştur.¹⁶⁹ Bunun yanı sıra; Türkiye ile AKÇT arasında 1996 yılında imzalanan Serbest Ticaret Antlaşması çerçevesinde, Topluluk ve Türkiye, Avrupa Kömür ve

¹⁶⁶ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 67.

¹⁶⁷COŞKUN; **a.g.m.**, s. 76.

¹⁶⁸Abdurrahman DEMİR; "Avrupa Birliği'ne Sunulan Ulusal Programda Gümrükler", **Mükellefin Dergisi**, S. 104, Ağustos 2001, s. 104.

¹⁶⁹**a.m.**

Çelik Topluluğu ürünlerine uygulanan gümrük vergilerini de aynı amaçla karşılıklı olarak sıfırlamıştır.¹⁷⁰

2.4. Avrupa Gümrük Rejimlerine Uyum :

Türkiye, 1/95 sayılı kararın yürürlüğe girmesiyle birlikte Avrupa Gümrük Koduna uygun düzenlemeleri yapmaya başlamıştır. Ülkemiz bu kapsamda ilk olarak, 1.1.1996 tarihinden itibaren gümrüklerde Avrupa Birliğinde cari olan tek idari belgeyi tek taraflı olarak uygulamaya başlamıştır. Bu kapsamda Avrupa Gümrük Kodunun bazı temel esaslarını içeren 564 sayılı KHK. aynı tarihe yürürlüğe girmiştir. Yine 1/96 sayılı Gümrük İşbirliği Komitesi kararında öngörülen ve Avrupa Gümrük rejimlerine ilişkin düzenlemeler ulusal mevzuata 96/8569 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla aktarılmıştır.

Bu türlü düzenlemelerin tümünü içeren ve Avrupa Gümrük Koduna uyumlu olan 4458 sayılı Gümrük kanunumuz 5.2.2000 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda bazı Avrupa gümrük rejimlerinin uygulanmasına başlanılmıştır. Fakat tam uyum sağlanamamış olup bunu önümüzdeki tam üyelik müzakere sürecinde sağlanması öngörülmektedir. Bu kapsamdaki uyumlaştırma daha çok idari nitelikte olup, vergilere etkileriyle ilgili olarak birinci bölümde ve bu bölümde gerek burada gerekse de Özel Tüketim Vergisi konusunda yapmış olduğumuz açıklamalarla yetineceğiz.¹⁷¹

¹⁷⁰“Bu uygulamanın tek istisnasını Türkiye’de üretimi bulunan 142 adet hassas ürün oluşturmuştur. Bu ürünler için öngörülen üç yıllık kademeli indirim takvimi, ithalat Rejimi kapsamında yapılan ve sırasıyla %50, %25 ve %25 oranlarında olan indirimlerle 1 Ocak 1999 tarihi itibarıyla tamamlanmıştır.

Antlaşmanın bir serbest ticaret antlaşması olması nedeniyle Türkiye, bu ürünler itibarıyla AB’nin ortak gümrük tarifelerini uygulamakla yükümlü değildir. Söz konusu ürünler, 1 Ocak 1999 tarihi itibarıyla Pan – Avrupa sistemine dahil edilmiştir.” **a.m.**, s. 104.

¹⁷¹Daha fazla bilgi için bkz. 27.10.1999 tarih ve **4458 sayılı Gümrük Kanunu**.

3. KDV VE ÖTV’NİN UYUMLAŞTIRILMASI

Türkiye, yukarıda değindiğimiz üzere, dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma sürecini çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarıyla çözüme kavuşturma çabasıdadır. Keza, 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararında (m. 47), gümrük birliğinin dolaysız vergiler alanında etkili olmayacağı örtülü bir şekilde belirtilmekte olup dolaysız vergiler, üretim faktörlerinin serbest dolaşımı ile ilgilidir ve bu yön, yeni şekliyle gümrük birliğinin kapsamı dışında bırakılmıştır.¹⁷² Türkiye’nin AB’ye tam üyeliği halinde bu vergi türlerinin uyumlaştırılması konusu ayrıca büyük önemi haiz olacaktır.

Dolaysız vergiler hususundaki sorunlar, AB’de halen kesin çözüme kavuşmuş değildir. Avrupa Birliği üyesi ülkeler, çeşitli düzenlemelerle bu vergilerde uyumlaştırma çabası içerisindeyler ve bu alandaki ilerleme oldukça yavaş gerçekleşmektedir. Çünkü, üye ülkeler, egemenlik haklarından doğan vergilendirme haklarını devretme niteliği taşıyacak bu yönlü bir uyumlaştırmaya gitmek istememektedirler.¹⁷³

Gümrük Birliği’yle ilgili olan dolaylı vergilerde ise (Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Mali Yükümlülükler) Birlik genelinde hedeflere ulaşılmış bulunmaktadır ve Türkiye de bu hedefleri Gümrük Birliğine dahil bir ülke olması nedeniyle ilgili süreçte gerçekleştirmiştir.

Diğer dolaylı vergiler ise (KDV ve ÖTV) Türkiye açısından Gümrük Birliği çerçevesinde büyük önem taşımaktadır. Çünkü, Türkiye, gümrük birliği düzeni içerisinde dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmayı da ayrıca gerçekleştirmek durumundadır.

¹⁷²ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 67.

¹⁷³EBİCLİOĞLU; **a.g.m.**, s. 17.

“Düzeltilme”

Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergileri alanında Avrupa Birliği düzenlemelerine uyum kurulacaktır; çünkü 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı (m. 49), bu konuda tavsiyede bulunmak yetkisini Ortaklık Konseyine vermektedir.¹⁷⁴

Ayrıca; Türkiye, aynı Kararın 48. maddesi uyarınca Birlik içerisinde malların serbest dolaşımını ve rekabet koşullarını engelleyecek nitelikteki dolaylı vergi düzenlemelerini uyumlaştıracaktır. Buna göre; yüksek vergi, korumacılık, vergi iadeleri gibi hususlara ilişkin hükümler 1/95 sayılı Kararın yürürlüğe girmesinden itibaren kaldırılacaktır.¹⁷⁵

Görüldüğü üzere, bu iki vergi türü, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımıyla yakından ilgili oldukları için Gümrük Birliği'ne giriş sürecimizle yakından ilgili olup bu süreçten etkilenmeleri nispetinde üzerinde durulması gereken alanlardır.

3.1. Katma Değer Vergisi Açısından Ülkemizdeki Durum :

Birinci bölümde ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere Avrupa Birliği'nin vergilerin uyumlaştırılması alanında en başarılı olduğu vergi türleri malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını ilgilendiren dolaylı vergilerdir. Gümrük vergileri haricinde bu tür temel iki vergiden birisi de katma değer vergisidir.

Türkiye'nin Gümrük Birliği düzeni içerisinde katma değer vergisi alanında, daha sonra özel tüketim vergisi alanında da gerçekleştirmesi gerekeceği gibi, lazım gelen uyumlaştırmayı gerçekleştirmesi gerekiyordu. Bu doğrultuda Türkiye, Avrupa Birliği'nin katma değer vergisinin konusu ve matrahı alanlarında uyumlaştırmayı sağlayan 1977 tarihli 6. direktifini temel model alarak gerekli düzenlemeyi yapmıştır.

¹⁷⁴ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; a.g.e., s. 67.

¹⁷⁵GÜNGÖR; a.g.m., s. 109.

Bu düzenleme; 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunudur. Bu kanun, TBMM tarafından 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı yasa ile kabul edilmiştir.

3.1.1. Katma Değer Vergisi Kanunu :

3065 sayılı KDVK 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş ve 2.11.1984 tarihinde RG.'de yayımlanarak 1.1.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

KDVK., 63 maddeden ve 6 kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu ile vergiyi doğuran olay düzenlenmiş olup çeşitli tanımlara yer verilmiştir. İkinci kısım ise istisnaları belirlemekte ve düzenlemektedir. Üçüncü kısımda verginin matrahına, oranına ve indirimlere ilişkin hükümler bulunmaktadır. Dördüncü kısımda verginin tarhi ve ödenmesi gibi konulara ilişkin hükümler bulunmakta olup beşinci kısımda usul hükümleri, altıncı kısımda çeşitli hükümler düzenlenmiştir.

Verginin konusu, işlemin Türkiye’de yapılmış olması kaydıyla, birinci madde uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler şeklinde ifade olunmuştur. Diğer faaliyetlerin neler olduğu bu madde kapsamında sayılmıştır.

Onuncu maddede vergiyi doğuran olay ifade olunmuştur. Buna göre; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin ifa edilmesi, malın teslimi veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi (bazı özel hallerde, vergi alacağının zamanında kavranması

ve güvence altına alınması için¹⁷⁶) vergiyi doğuran olaylardır. Ayrıca; ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük vergisi beyannamesinin tescil edilmesi anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Bunun yanı sıra diğer vergiyi doğuran olaylar da bu kanunun onuncu maddesinde sayılmaktadır.

Verginin mükellefi ise sekizinci maddenin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde mal teslim edenler veya hizmet ifa edenler şeklinde tespit olunmakla birlikte bu, genel ilkeyi ifade eder. Keza, (b) bendinde mal ve hizmet ithal eden ithalatçının mükellef olduğu ifade edilmiş, ayrıca (ı) bendine kadar tek tek kimlerin mükellef olduğu belirlenmiştir. Verginin sorumluları ise dokuzuncu maddede düzenlidir. Verginin matrahı, mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinin karşılığı olan bedeldir. Buraya kadar bahsettiğimiz hususlarda (verginin konusu, matrahı, mükellefi, sorumlusu, vergiyi doğuran olay) ülkemiz KDV sistemi, AB KDV sistemiyle benzerlik arz etmekte olup, küçük farklılıkların uyumlaştırılması zor olmayacaktır.

3.1.2. KDV’de Uyumlaştırma Çalışmaları :

25.10.1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunumuz, altıncı Topluluk KDV Direktifi kapsamında ve ona uygun olarak düzenlenmiştir. Fakat, gerek o tarihte mevcut olan farklılıklar, gerekse de ilerleyen süreçte Topluluk mevzuatında ortaya çıkan değişiklikler nedeniyle ülkemiz KDV sisteminin, Topluluktaki KDV sistemiyle uyumlaştırılması yoluna gidilmiştir. Uyumlaştırma çalışmalarını incelemeden önce genel olarak katma değer vergisinin tanımı ile faydalarına kısaca değinmemiz yerinde olacaktır.

¹⁷⁶AKSOY, a.g.e., s. 383.

Katma değer vergisi, tanımlarsak; üretimden tüketime her aşamada malların ve hizmetlerin satış değerleri üzerinden oransal olarak alınmakla beraber; her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerlerin vergilendirilmesini sağlayan yayılı bir muamele vergisidir.¹⁷⁷

Bu vergide harcamalar üzerinden alınan diğer vergilerde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve indirim mekanizması nedeniyle üretim – tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan başlıca özelliklerdendir.¹⁷⁸

İndirim mekanizması; en basit ifadeyle, mal ve hizmet satışlarından alınan katma değer vergisinden, mal ve hizmet alışında veya imalinde ödenmiş olan katma değer vergisinin mahsup edilmesi şeklinde işlemektedir.¹⁷⁹ Fakat bu kimselerin alımlarını belgelendirmeleri gerekmektedir.

Katma değer vergisinin vergi indirimi hakkı nedeniyle yarattığı çıkar çatışması, bir yandan bu verginin kendi içerisinde bir oto-kontrol sağlamakta, öte yandan verginin belge ve kayıt düzenine dayanması dolayısıyla gelir ve kurumlar vergilerinin hasılatlarını arttırdığından Türk Vergi Sistemi içerisinde de bir oto - kontrol yaratmaktadır.¹⁸⁰

Bu açıklamalardan sonra artık KDV sistemimizin uyumlaştırıldığı alanları incelemeye başlayabiliriz.

¹⁷⁷ AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1999. s. 344.

¹⁷⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 401.

¹⁷⁹ AKSOY, **Kamu Maliyesi, a.g.e.**, s. 384.

¹⁸⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 401.

3.1.2.1. KDV Türü Açısından Uyumlaştırma :

Avrupa Birliği'nin KDV sistemine uyum sağlamak amacıyla Türkiye'nin 1984'te, 1977 tarihli 6. direktif doğrultusunda katma değer vergisini kabul ettiğini ifade etmiştik. 1985 yılında uygulanmaya başlanan katma değer vergisi sistemimizin Avrupa Birliği'nde uygulanan sistemden bazı farklılıkları vardı. Bunlardan birisi de aşağıda anlamlarını açıkladığımız katma değer vergisi türleri açısından söz konusuydu.

Katma değer vergisi, yatırım malları üzerinden ödenen verginin indirilmesi yönünden üçe ayrılmaktadır :¹⁸¹

- **Gelir Tipi Katma Değer Vergisi :** Bu tür katma değer vergisinde; yatırım malları alınmak suretiyle yüklenilen verginin indirimi, malın amortisman süresi içerisinde bölünerek yapılmaktadır.
- **Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi :** Bu katma değer vergisi türünde yatırım malları alımı nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi hiçbir şekilde borçlanılan vergiden indirilememektedir.
- **Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi :** Bu katma değer vergisi türünde yatırımlar için yüklenilen vergi, borçlanılan vergiden bir defada indirilmekte olup, Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de uygulamasını görmekteyiz. Burada verginin matrahını tüketim harcamaları oluşturmaktadır.

Türkiye'de 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla yapılan kapsamlı vergi değişikliklerine kadar gelir tipi KDV uygulanmaktaydı. Buna göre yatırım malları alımı için yüklenilen katma değer vergisi, borçlanılan katma değer vergisinden 3 (üç) yıllık amortisman süresi içerisinde ve 3 (üç) eşit taksitte parça parça indirilebilmekteydi. Bu sistemde bir dönemde indirilemeyen KDV izleyen döneme

¹⁸¹ AKSOY; a.g.e., s. 376-377.
“Düzeltilme”

devredilmekte ve buna tampon kuralı denmekteydi. Teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar bakımından ise bu süre bir yıldır.

Avrupa Birliği, 6. direktifinde tüketim tipi katma değer vergisini kabul ettiğinden yatırım malları alımı için üstlenilen katma değer vergisi, hammadde ve ara malları alımları için yüklenilen katma değer vergisi gibi bir defada indirim konusu olmaktadır. Ve bir defada indirilemeyen katma değer vergisi iade edilmektedir. Böylece yatırımlar vergi dışı bırakılarak özendirilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti 6. direktifteki bu düzenlemelere uyumu 1998 tarih ve 4369 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden önce ilgili Bakanlar Kurulu Kararıyla kısmen, bu yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte ise tamamen gerçekleştirmiş ve tüketim tipi KDV sistemine geçmiş bulunmaktadır.

1998 tarihli değişiklikler yapılmadan önce KDVK yatırımları özendirmek amacıyla sektör ya da mal grupları itibarıyla Bakanlar Kurulu'na 3 (üç) yıllık amortisman süresini azaltma yetkisi vermişti ve Bakanlar Kurulu bu yetkiyi kullanarak Devlet Planlama Teşkilatı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisinin indirim süresini 1 (bir) yıl olarak belirlemek suretiyle bu yatırımlar bakımından katma değer vergisini tüketim tipine dönüştürmüştü.¹⁸²

1998 tarih ve 4369 sayılı reform yasasıyla ise, teşvikli yatırımlar istisna kapsamına alınmış, diğer yatırımlar için ise yatırım malı nedeniyle yüklenilen verginin tamamının bir defada ve o dönem içerisinde hazineye borçlanılan vergiden indirilmesine izin verilerek tüketim tipi katma değer vergisi sistemine tamamen geçilmiştir.

¹⁸²ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; a.g.e., s. 402.

3.1.2.2. Vergi Oranları Açısından Uyumlaştırma :

Türkiye'nin KDV alanında Avrupa Birliği KDV sistemine uyumlaştırması gereken bir diğer konu da vergi oranlarıdır. Avrupa Birliği'nde indirilmiş oranlar en az %5, standart oranlar en az %15 ve en çok %25 iken; Türk KDV sisteminde bunlar sırasıyla %1 (Kanuna ekli I sayılı listedeki mal ve hizmetler için), %8 (Kanuna ekli II sayılı listedeki mal ve hizmetler için), %18(Kanuna ekli listeler dışındaki mal ve hizmetler için)'dir. %18 Türk KDV sisteminde standart oran olup diğer oranlar indirilmiş oranlardır.

Bu kapsamda Avrupa Birliği vergi oranlarına uyum sağlamak amacıyla ayrıca, 2002 tarih ve 4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla lüks mallara uygulanan iki yüksek oran olan %26 ve %40 şeklindeki oranlar 01.08.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Keza yükseltilmiş oranlar Avrupa Birliği'nde 1992 yılından itibaren ilgili direktiflere uygun olarak kaldırılmıştı.

Bu oranlar, gümrük birliğine geçiş ile birlikte gümrük vergileri ile eş etkili mali yükümlülüklerin kaldırılmış olması nedeniyle ortaya çıkacak kamu gelir kayıplarının mümkün olduğunca engellenebilmesi için uygulanmış oranlardır.¹⁸³ Gerek Avrupa Birliği'nde ÖTV.'deki asgari uyumun sağlanmış olması, gerekse de Türkiye'de 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi bu oranların kaldırılmasına neden olmuştur.

Bunun dışında eğitim ve sağlık hizmetleri Avrupa Birliği'nde vergiden istisna edilmesine karşın Türkiye'de bunlar vergiden istisna edilmediği gibi indirimli oranlar olan %1, %8 üzerinden değil, %18 üzerinden vergilendirilmekteydi. Fakat izleyen süreçte oranların uyumlaştırılmasına dönük çalışmalar neticesinde bu hizmetlerin vergi oranı %8'e düşürülmüştür. Türkiye, ulusal programında vergi oranlarının Birlik oranlarına uyumlaştırılması çalışmalarının Avrupa Birliği ile müzakere sürecinde tamamlanmasını öngörmektedir.

¹⁸³Maliye Hesap Uzmanları Derneği ve TÜRMOB, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, Acar Matbaası, İstanbul, 2002, s. 22.

Ayrıca; Avrupa Birliği'nin vergiden istisna etmediği piyango ve şans oyunları, petrol arama faaliyetleri bizim sistemimizde vergi dışı tutulmuştur. Görüldüğü üzere, vergi oranları haricinde istisna ve muafiyetler alanında da bir uyumlaştırma gereği ortadadır.

Son olarak 1997 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde uygulanmaya başlanan çıkış ülkesi prensipli KDV uygulaması açısından ülkemizdeki duruma değinmemiz gerekmektedir.

3.1.2.3. Çıkış Ülkesi Prensibi Açısından Uyumlaştırma :

Bilindiği üzere, Avrupa Birliği'nde varış ülkesi prensibine göre vergilendirme kapsamında 1997 yılına kadar malların tüketildiği ülke katma değer vergisi gelirini elde etmekteydi. Fakat bu tarihten itibaren çıkış ülkesi prensibine geçilmesi nedeniyle artık malların ve hizmetlerin¹⁸⁴ üretildiği ülkede katma değer vergisi tahsil edilmektedir.

¹⁸⁴“AT uygulamasında, malların tüketiciye teslim edildiği ve sevk edildiği yer, genel olarak verginin arz yeri olarak kabul edilir. Aynı ilkeler Türk KDVK yönünden de geçerlidir. Dolayısıyla “teslim” yönünden her iki mevzuatın uyum içinde olduğu söylenebilir. Her iki mevzuat arasında sorun yaratan husus hizmetlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır

.....Türk KDVK'da hizmetin vergilendirilmesinde “**hizmetin yapıldığı yer**”, “**faydalanma**”, “**değerlendirme**” gibi subjektif kriterlere yer verilmiştir. Ancak, AT'nda, subjektif kriterler yerine “**iş merkezi**”, “**sabit işyeri**”, “**yerleşme**” gibi ölçütlere yer verilmiştir. Hizmetlerin vergilendirilmesinde her iki mevzuatta farklı kriterlerin alması, başta hizmet ithali olmak üzere uluslararası işlemlere konu hizmetlerde mükerrer vergilendirmeye neden olmaktadır.” Şükrü KIZILOĞLU; **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s. 705.

“Hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak ortaya çıkan mükerrer vergileme sorununun en uygun çözüm yolu, ülkemiz ile AT'nin entegrasyon çalışmaları göz önüne alınarak, AT'nin 6. direktifi doğrultusunda uygulamanın yönlendirilmesidir. Diğer bir anlatımla, hizmetlerin vergilendirilmesinde KDVK'da yer alan “**değerlendirme**” ve “**faydalanma**” gibi subjektif kriterlerden vazgeçilerek, 6. direktifte yer alan “**iş merkezi**”, “**sabit işyeri**”, “**yerleşme**” gibi ölçütler çerçevesinde uygulama yapılmalıdır. Bu husus KDVK'da kanun değişikliği yapılarak hayata geçirilebilir.” a.e., s. 708.

“...Öte yandan ülkemiz mevzuatında hizmet ithali kavramı Birlik uygulaması ile çelişen bir durumdur. Zira Birlik uygulaması, hizmet ithalinde ülkemizdeki anlayışı kabul etmemekte, hizmetin üretildiği yerde vergilenmesi gerektiği kabul edilmektedir. Oysa ülkemizde hizmetten yararlanma ve hatta dolaysız vergiler açısından hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi hizmet ithali için yeterli olmaktadır. Dolaylı vergilerde, özellikle KDV kanununda değerlendirme kistası uygulamadan kaldırılmakla birlikte yararlanma kistası devam etmektedir. Bu durum uyum sorunu yaratmaktadır. Zira AB üyesi ülkelerden bir firma ülkemize sattığı bir hizmet nedeniyle KDV tevkiyatına maruz kalabilmektedir.” SUSAM, a.g.e., s. 73.

Bu durum bazı üye ülkeler açısından gelir kayıplarına neden olabilecektir. Çünkü ithalatı ihracatından fazla olan daha az sanayileşmiş veya daha az ihracat yapan ülkeler daha az gelir elde etmeye başlayacak ve dolayısıyla belirli ölçüde gelir kayıpları meydana gelecektir.

Bu zararın telafisi ancak ihracatın artması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, Avrupa Birliği kurumlarının mali desteği ve benzeri tedbirlerle mümkün olabilir. İthalatı daha az olan ülkeler açısından ise herhangi bir zarar meydana gelmeyecek, aksine bu ülkelerin ihracat gelirlerinin artması sonucu doğacaktır. Fakat unutmamamız gerekir ki Birlik ülkeleri genellikle gelişmiş veya az dış ticaret açığı veren veya vermeyen ülkelerdir. Bu nedenle uğrayacakları gelir kayıpları Türkiye açısından ölçü olamaz.

Türkiye, Gümrük Birliği içerisindeki bir ülke olmasına rağmen halen varış ülkesi prensibine göre katma değer vergisi uygulamasını sürdürmektedir. Buna göre Türkiye, ihracatta vergi iadesi uygulamakta, ayrıca ithal edilen ürünlerden katma değer vergisi almaktadır.

Gümrük Birliği dahilinde olan Türkiye bu alanda Avrupa Birliğine karşı bir üçüncü ülke konumundadır. Keza bu uygulama sadece üçüncü ülkelere karşı değil, Birlik üyesi ülkelere karşı da sürdürülmektedir.

Aslında oldukça normal bir durumla karşı karşıyayız. Çünkü, KDV uyumlaştırması, ÖTV uyumlaştırmasında da olduğu gibi (1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararının 48 ve 49. maddelerinde öngörülen hususlar hariç) Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinde halletmesi zorunlu hale gelecek bir konudur. Dolayısıyla Gümrük Birliği üyeliğiyle bu konu arasında doğrudan bir ilişki kurulması mümkün değildir. Fakat unutulmamalıdır ki, gümrük birliğine katılım Türkiye ve Avrupa Birliği açısından sadece tam üyelik yolunda gelinecek bir aşamayı ifade etmektedir ve bu doğrultuda ülkemiz üyelik müzakerelerine başlamıştır. O nedenle önümüzdeki süreçte Türkiye, Avrupa Birliği KDV sistemine **tam**

uyumlaştırmayı gerçekleştirmek zorunda kalacak ve çıkış ülkesi prensibine göre sistemini yapılandıracaktır.

İthalatı ihracatından oldukça fazla olan ve büyük oranda dış ticaret açığı veren bir ülke olan Türkiye'nin, Avrupa Birliği'nin KDV sisteminde yer alan bu konuyu diğer konular kadar kısa vadede ve kolayca gerçekleştirebilmesi olası gözükmemektedir.

3.2. Özel Tüketim Vergisi Açısından Ülkemizdeki Durum :

Ülkemiz, Avrupa Birliği'nin dolaylı vergi sistemine Avrupa Birliği'ne üyelik kapsamındaki yükümlülüklerinden biri olması nedeniyle uyum sağlamak durumundadır. Yukarıda bu vergi türlerinin temeli olan KDV alanında yapılan çalışmaları anlatmıştık. Şimdi bir diğer önemli dolaylı vergi türü olan özel tüketim vergisi alanında Türkiye'nin yaptıklarını ve yapması gerekenleri anlatmaya çalışacağız.

İlk bölümde de ifade ettiğimiz üzere; tütün, alkollü içkiler, tuz, çay, kahve gibi bir kısım tüketim mallarına ait talebin fiyat esnekliğinin çok zayıf oluşu, bunları her zaman ve her yerde hazineler için verimli birer gelir kaynağı kıldığı için başta Avrupa Birliği üyesi ülkeler olmak üzere bir çok ülke; ikamesi bulunmayan bu tür malları yüksek oranlarda vergi uygulamak için diğer mal ve hizmetlere uyguladıkları genel gider vergileri içerisine dahil etmeyerek özel tüketim vergisine tabi tutmaktadır.¹⁸⁵

Türkiye'deki özel tüketim vergisi uygulaması, 6.6.2002 tarihinde kabul edilen ÖTVK kapsamında yürütülmektedir. Bu vergi türü açısından ülkemizde gerçekleştirilen uyumlaştırma çalışmalarının incelenmesine geçmeden önce, Türk ÖTVK.'na değinmemiz yerinde olacaktır.

¹⁸⁵ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 425.

3.2.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu :

4760 sayılı ÖTVK, altı bölüm ve yirmi maddeden oluşmakta olup ilk bölüm; bu vergi türü açısından önem arz eden bazı hususların açıklanmasından ibarettir. Bu bağlamda; verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay ile bazı önemli kavramlar tanımlanmış ve açıklanmıştır. İkinci bölümde istisnalar, üçüncü bölümde ise verginin matrah ve oranları açıklanmıştır. Dördüncü bölüm; verginin beyanı, tarhi, ödenmesi gibi usul hükümlerine ayrılmıştır. Beşinci bölümde gümrük idarelerince alınan Özel Tüketim Vergilerine ilişkin hükümlere son olarak ise altıncı bölümde vergi hasılatının paylaşımına ilişkin düzenlemeler içeren diğer hükümlere yer verilmiştir.

Kanun kapsamında dört grup mal düzenlenmiştir. Bu mal grupları kanuna ekli listelerde bulunan ve çeşitli ürünlerden meydana gelen mal gruplarıdır. I no'lu listede akaryakıt ürünleri, II no'lu listede motorlu araçlar, III no'lu listede alkollü ve kolalı içecekler ile tütün mamulleri, IV no'lu listede ise çeşitli ürünler bulunmaktadır. Her ürünün vergi oranları bu listelerde gerek spesifik gerekse de ad valorem olarak düzenlidir.

Verginin konusu; I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile III ve IV sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, I, III, IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabidir; şeklinde birinci maddede açıklanmıştır.

Vergiyi doğuran olay ise üçüncü maddede; mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi, ithalatta 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi yükümlülüğünün doğması, ithalat vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir; şeklinde hükme bağlanmıştır.

Verginin mükellefi dördüncü maddede ifade olunmuştur. Buna göre; 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 satışını gerçekleştirenler, II sayılı listedeki mallardan tescile tabi olanları için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler verginin mükellefidirler.

Verginin matrahı on birinci maddede düzenlenmiştir. Spesifik esasta vergilendirme söz konusu olan mallarda matrah; bu ürünlerin teknik, fiziki büyüklüklerine göre hesap edilmektedir. II, III (bütün mamulleri hariç) ve IV sayılı listelerdeki mallar için matrah; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşur. Bütün mamullerinin matrahı ise; bunların nihai tüketiciye perakende satış fiyatıdır.

3.2.2. Ötv' de Uyumlaştırma Çalışmaları :

Türkiye bu alandaki uyumu sağlamak üzere ilk ve dolaylı vergiler alanında KDV'den sonra ikinci önemli adımı; 06.06.2002'de kabul edilip 12.06.2002'de Resmi Gazetede yayınlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmesiyle atmıştır.¹⁸⁶ Dolayısıyla söz konusu Kanunun kabulü ve yürürlüğe girmesi başlı başına bir uyumlaştırmadır. Fakat AB'deki uygulamayla karşılaştırılması durumunda, Kanunun bunlara benzer yönleri kadar farklı yönlerinin de bulunduğu görülmektedir.

Avrupa Birliği uygulamasında özel tüketim vergisi beş mal grubu dahilinde bulunan ürünler üzerinden dolaylı olarak alınan bir vergi türü olup tek aşamada tahsil edilir. Türkiye'deki uygulamada ise tek aşamada tahsil açısından uyum bulunmakla birlikte, özel tüketim vergisi kapsamındaki malların yukarıda da belirttiğimiz üzere dört gruba ayrıldığını fakat Avrupa Birliği'ndekinin aksine çok geniş bir mal grubunu içerdiğini görmekteyiz.¹⁸⁷

Bu durumun çeşitli sebepleri olmakla birlikte esasen temel sebebin Birlik mevzuatına uyum çalışmaları nedeniyle Türkiye'nin, uğrayacağı gelir kayıplarını telafi etme çabası olduğunu özel tüketim vergisi kanununun yasalaşmasına kadar geçen süreci incelediğimizde tespit ettik.

Türkiye, katma değer vergisi kanununun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihine kadar özel tüketim vergisi kapsamındaki mallardan Gider Vergisi Kanunu kapsamında vergi geliri elde etmekteydi. Fakat Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte işin doğası gereği gider vergisinin uygulamadan kaldırılması gerekecekti. Bu vergi kapsamındaki mallara uygulanan oranlar %70'lere varan ölçülerde farklılaşmıştı.¹⁸⁸ Dolayısıyla katma değer vergisinin daha düşük olan

¹⁸⁶Fazıl AYDIN; Avrupa Birliği Üyelğine Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 170, Kasım 2002, s. 42.

¹⁸⁷Yusuf KİLDİŞ; Türkiye'de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi, **Banka – Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Ekim 2002, s. 58.

¹⁸⁸ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; **a.g.e.**, s. 425.

oranları nedeniyle bu malların KDVK kapsamına alınması hazinenin büyük gelir kaybına uğramasına sebep olacaktı.

İşte bu aşamada bu tür mallar katma değer vergisi kapsamına alınmakla birlikte, uğranılacak gelir kaybını önlemek amacıyla bunların üzerine ayrıca eski oranlarla yeni oranlar arasındaki farkı kapatacak yeni bir yükümlülük konuldu ve buna Ek Vergi adı verildi. O dönemde KDVK m. 60'da düzenlenen Ek Vergi; bir kısım katma değer vergisi konularına, katma değer vergisi dışında ve ona ilave olarak konulmuş bir özel tüketim vergisi niteliğini taşımaktaydı.¹⁸⁹ Böylece Taşıt Alım ve Akaryakıt Tüketim Vergileri dışında tek tek uygulanmakta olan özel tüketim vergileri de yürürlükten kaldırılmış ve hepsi Katma Değer Vergisi Kanunu içerisinde, ek vergi adıyla eritilmiştir.¹⁹⁰

Ancak zamanla özel tüketim vergisi niteliğindeki bir çok ek mali yükümlülük yürürlüğe sokulmuştur. Bu ek yükümlülükler genellikle Kanunda düzenli bulunan Ek Vergiye; fon, pay gibi çeşitli adlar altında zam yapılması şeklinde kendisini göstermiştir. Ve böylece, çok geniş bir mal grubundan zaman içerisinde gittikçe artan bir şekilde gelir elde edilmiştir. O nedenle; Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun sadece Avrupa Birliği'ndeki sınırlı mal grubunu kapsamaması halinde büyük bir gelir kaybı meydana gelebilecekti.

Özel tüketim vergisi kapsamındaki malların Avrupa Birliği'ndeki uygulamanın aksine dört grup olarak düzenlenmesinin ve Türkiye'deki ÖTVK kapsamındaki malların Birlik mevzuatına oranla çok daha geniş olmasının temelinde, görüldüğü üzere daha önce bu mallardan elde edilen ek mali yükümlülük gelirlerinin en azından tam üyelik süreci içerisinde azalmasının arzu edilmemesi yatmaktadır. Bu nedenle her ne kadar bir özel tüketim vergisi kanunumuz mevcut ise de aslında Avrupa Birliği'ndeki ÖTV düzenlemelerinden bu açıdan farklıdır. Zaten bu kanunun yapılmasındaki temel amaç ta uyumlaştırmadan ziyade Türkiye'deki fon, pay adı

¹⁸⁹ **a.e.**

¹⁹⁰ Gürcan ÖNOL; **Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel Tüketim Vergisi Sistemine Uyum Sorunu**, DPT Yayını, No : 2482, Ankara, 1997, s. 10.

altındaki ek mali yükümlölüklerin tek bir çatı altında toplanması ve bu sayede sistemi basitleştirmekti. Bu doğrultuda Özel Tüketim Vergisi Kanunu'yla birlikte fon, pay adı altındaki toplam 16 (on altı) ek mali yükümlölük yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁹¹ Ancak, ÖTVK kapsamındaki ürünlerin listesi Avrupa Birliği'ndeki ürünlere benzerlik de göstermektedir.

Karmaşık yapıya sahip olan özel harcama (tüketim) vergisi sisteminin basitleştirilmesi yanında, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Avrupa Birliği'ndeki ÖTV uygulamasına ürün ve oranlar bazında uyumlaştırma amacı da taşıdığını yukarıda ifade ettik. Fakat, 4760 sayılı bu Kanuna ekli listedeki ürünler her ne kadar Birlik sistemindeki ürünlere benzerlik gösterse de büyük farklılıklar da mevcuttur. Mesela; Kanuna ekli listenin geniş olmasının bir sonucu olarak ülkemizdeki uygulamada buzdolabı, saç kurutma makinesi gibi eşyalar, motorlu araçlar ile kolalı içecekler vergi kapsamındayken, AB'de bu mal grupları kapsam dışındadır. O nedenle tam üyelik halinde ülkemiz özellikle II, III ve IV no.'lu listelerdeki ürünler bazında sadeleşmeye gitmek durumunda kalacaktır. Bu durumun bir başka nedeni de altıncı KDV Konsey direktifinin 33. maddesidir. Buna göre, herhangi bir şekilde genel gider vergisi niteliğinde vergi getirilmesi yasaklanmıştır. Kanuna ekli ürün listemiz böyle bir görünüm arz etmektedir.

AB'deki ÖTV kapsamında bulunan beş grup ürün (madensel yağlar, tütün ürünleri, bira, şarap, bira ve şarap dışındaki alkollü içecekler) açısından gerekli oransal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir birlikte, bu alanda bir sorun çıkmayacaktır kanaatindeyiz. Çünkü, Birlik genelinde uygulanacak oranlar açısından sadece en düşük ortak oranlar belirlenmiştir. Yani üye ülkeler belirli asgari oranların altında bir oran tespit edememekle birlikte bunun üzerindeki oranları sosyal ve ekonomik nedenlerle uygulama imkanına sahiptirler.

¹⁹¹Bkz. EK – III.

Yerli üretime uygulanan oranların ithal ürünlere de uygulanması gerektiği göz önünde bulundurulduğunda bu yolla gümrük vergilerine eş etkili herhangi bir yükümlülük getirilmesi de mümkün olmayacaktır. Keza, yerli ürünler lehine farklı oranlar tespit etmek, yerli üreticiyi şişirilmiş vergi iadeleri vererek korumak ve benzeri şekillerde, dolaylı vergiler yoluyla eş etkili mali yükümlülükler ihdas etmek ve bunun sonucunda ithal ürünlere ayrımcılık yapmak Roma Antlaşmasının eski 95 ve 96. maddeleriyle yasaklanmıştır.

Oranlar konusundaki uyumlaştırma kapsamında, KDV alanında yapılmış olsa dahi ÖTV sistemimizi de etkilemesi nedeniyle, yükseltilmiş oranların kaldırılmasına ilişkin düzenlemeye de değinmemiz gerekmektedir. Bu düzenleme 17.7.2002 tarih ve 4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıdır. Buna göre, ÖTVK.'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte KDV'deki yükseltilmiş oranlar (lüks mallara uygulanan %26 ve %40 oranları) uygulamadan kaldırılmış ve böylece oran adedi beşten üçe (%1, %8 ve %18) indirilmiştir.

Bu oranlar, gümrük birliğine geçiş ile birlikte AB ülkelerinden yapılacak sanayi ürünleri ithalinde gümrük vergisi ve eş etkili vergi, fon ve payların uygulamadan kaldırılmasının ithalata bağlı kamu gelirlerinde bir azalma meydana getireceğinden hareketle, bu kaybı telafi etmek amacıyla belirlenmiştir ve 1.8.2002 tarihine kadar uygulanmıştır.¹⁹²

Zaten, ÖTVK.'nuyla birlikte bu oranların uygulandığı ürünler (III ve IV sayılı listelerdeki ürünler) artık KDV'nin yanında ÖTV.'nin de konusuna dahil oldukları için söz konusu oranlara gerek kalmamıştı. Bir nevi, bu oranlar tarihi süreçlerini tamamlamışlardır da denebilir. Bu oranların kaldırılması aynı zamanda Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi sistemine oransal uyum açısından da gerekliydi. Görüldüğü üzere ÖTV'deki uyumlaştırma ile KDV'deki uyumlaştırma paralellik arz etmektedir.

¹⁹²Maliye Hesap Uzmanları Derneği ve TÜRMOB, a.g.e., s. 22.

Vergi tekniğine ilişkin AB'deki uygulamayı incelerken değindiğimiz üzere sigara dışındaki ürünlerde spesifik vergilendirme yapılmaktadır. Ülkemizde ise, ad valorem vergilendirmenin ağırlıkta olduğunu görmekteyiz. Bu durumun asgari oranların tespiti açısından bir problem teşkil edeceği ortadadır. Bu alanda da uyumlaştırma gerekmektedir.

Ayrıca ülkemizdeki istisnaların Birlik üyesi ülkelerdekine göre oldukça büyük farklar içerdiğini ifade etmeliyiz. Avrupa uygulamasında olmayıp bizde olan istisnalar (malul ve sakatlara mahsus araçlara ilişkin istisna gibi) olduğu gibi tam tersi de (idari kararlarla yok edilen tütün gibi) söz konusudur. Tam üyelik halinde bu alanda da bir uyumlaştırma gereği ortadadır.

İstisnalar konusundaki temel bir farklılıktan burada söz etmemiz gerekmektedir. Avrupa ülkelerinde ve dolayısıyla AB uygulamasında bulunmayan ihracat istisnası, ülkemizde KDVK.'nın yanı sıra ÖTVK.'nda da düzenlenmiş bulunmaktadır. Günümüzde artık Avrupa'da her ne kadar KDV açısından geçerliliğini yitirmiş olsa da ÖTV alanında varış ülkesi prensibi uygulanmaya devam edilmektedir. Ülkemizde bunun bir sonucu olarak ÖTVK.'nın 5. maddesinde ihracat istisnasına yer verilmiştir.

Buna göre; ÖTVK.'na ekli listelerde yer alan malların Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarak yurt dışındaki müşteriye teslim edilmesi durumunda, bu malların alış faturalarında ve benzeri belgelerde gösterilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilmektedir. Bunun yanı sıra özel tüketim vergisi ödenerek ithal edilen malların ithalatçı tarafından ihraç edilmesi durumunda da, daha önce gümrüğe ödenen vergi kendisine iade olunacaktır.¹⁹³

¹⁹³ÇERMİKLİ, a.g.e., s. 41.

Avrupa Birliği'ndeki uygulamada ise, hem ihracat istisnası, hem de ihracat istisnası bulunmamasının doğal sonucu olarak iade mekanizması bulunmamaktadır. Birlik genelinde bunun yerine 92/12/AET sayılı yatay direktifle antrepo rejimi kabul edilmiştir. Bu rejimde malı ithal eden ülkenin vergilendirme yetkisi bulunmakta ve ihracatçı ülkeden gelen mallar antrepo adı verilen yerlerde tüketime sunulana kadar bekletilmekte ve ancak bu malların tüketime sunulması anında vergi alacağı tahsil edilmektedir. Sonuçta ihracatçı ülke, herhangi bir şekilde ihracat kapsamındaki veya tüketime sunulmamış¹⁹⁴ malları vergilendiremediği için ihracat istisnasına ve dolayısıyla vergi iadesine gerek kalmamaktadır. Ülkemizin de bu rejimi kabul etmesiyle birlikte ihracat istisnası ve iade uygulaması konularındaki mevcut düzenlemelere gerek kalmayacaktır.

ÖTVK.'muzda ayrıca erteleme veya tecil konusunda da sekizinci maddede bir düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemeyle; tecil kapsamına alınan ve ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisinin, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemek kaydıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenmesi imkanı getirilmiştir. Bu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içerisinde ihraç edilmesi halinde, ertelenen vergi terkin edilir. Bu sürede ihraç gerçekleşmezse, vade tarihinden itibaren gecikme zammı veya tecil faiziyle birlikte vergi alacağı tahsil edilecektir.

Bunun yanı sıra aynı (8.) maddenin üç numaralı bendiyle, Bakanlar Kuruluna, III sayılı listede yer alan malların tamamının ya da bir kısmının tesliminde veya ithalinde tahakkuk eden vergiyi, teminat alınmak suretiyle, tüketiciye teslim edilene (bu safha da dahil) kadar erteleme yetkisi verilmiştir. Bu yetki kullanılarak bütün mamulleri ve alkollü içkiler için bu verginin, bu malların tüketime sunulduğu aşamaya kadar ertelenebilmesi mümkün olup, bu sayede AB vergi erteleme

¹⁹⁴“Avrupa Birliği'nde fabrikadan çıkan ürünler, vergi idaresinin kontrolündeki antrepolara alınmaktadır. Burada vergisi ertelenmiş olarak muhafaza edilmekte, sonrasında da satılması halinde özel tüketim vergisi tahsil edilmektedir. Yurt dışına ihraç edilmesi halinde, ihracatçı ülkeden vergi alınmadan, ithalatçı ülkedeki antrepoya gitmektedir.” a.e., s. 105.

düzenlemelerine ilişkin sisteme kolayca geçiş sağlanabilecektir.¹⁹⁵ Görüldüğü üzere, AB erteleme düzenine uyum sağlanabilmesini amaçlayan kanunumuzdaki söz konusu düzenleme, gümrük antrepo rejimi konusunda ileriye dönük uyumlaştırmanın önünü açmaktadır.

Verginin konusu ve vergiyi doğuran olay konularında II sayılı listedeki ürünlerin (motorlu araçlar) haricinde benzerlikler bulunmaktadır. Avrupa Birliği'nde, ürünlerin tüketime sunulması vergiyi doğuran olay ve tahsil aşaması olarak belirlenmiştir. Bizde ise genellikle teslim işlemleri vergiyi doğuran olay olmakla birlikte aslında büyük bir farklılık bulunmamaktadır. Çünkü her iki durumda da, sonuçta malların tüketime sunulması söz konusudur. Dolayısıyla bu farklılık, farklı vergilendirme sonucunu doğurmayacaktır. Kaldı ki, ilgili Konsey direktifleri uyarınca verginin mükellefi hususu da dahil olmak üzere tüm bu hususlarda üye ülkelere kendi düzenlemelerini yapabilme imkanı tanınmıştır. O nedenle bu alandaki uyumlaştırmada bir sorun yaşanmayacaktır.

¹⁹⁵SUSAM, a.g.e., s. 28 (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 2, 2002.).

SONUÇ

Gümrük Birliği, Türk vergi sistemini, direk olarak sadece ilgili alanlarda etkilemiştir. İlgili alanlardan anlayacağımız, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler ile ortak gümrük tarifesidir. Buna göre Türkiye Cumhuriyeti, Avrupa Birliği ile arasında ticarete var olan gümrük vergileri oranlarını ve eş etkili mali yükümlülükleri (vergi, resim, fonlar v.s..) 1.1.1996 tarihi itibarıyla karşılıklı olarak tamamen sıfırlamış ve kaldırmıştır. Artık Türkiye, Gümrük Birliği'ne dahil bir ülke olarak, Avrupa Birliği üyesi ülkelerden ithalatta herhangi bir gümrük vergisi veya eş etkili mali yükümlülük alamamakta, buna karşılık Türkiye'den üye ülkelere gerçekleşen ihracatta da aynı şekilde gümrük vergisi veya buna eş etkiyi doğuran mali yükümlülükler ödenmemektedir. Ayrıca taraflar arasındaki ticarete daha önce mevcut bulunan kontenjan, kota v.b. nitelikteki kısıtlamalar da kaldırılmış bulunmaktadır. Buna ek olarak, üye devletler ile Türkiye arasındaki rekabet eşitliğini bozacak hiçbir önlem alınamayacaktır. Bu noktada, iç vergilerde yapılacak bazı düzenlemeler yoluyla ihracatı teşvik etmek v.s. suretiyle herhangi bir dolaylı engelleme de mümkün değildir artık.

Gümrük Birliğine giriş sürecinde ortaya çıkan bu gelişmelerin yan etkileri de olmuştur. Bu noktada Türk şirketleri ve yatırımcılarının Birlik ülkelerindeki muhataplarıyla rekabet edebilecek düzeye gelmesi, Türk ekonomisinin geleceği açısından büyük önem taşımaktadır. Bilhassa küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından bu yöndeki kaygılar oldukça büyüktür.

Türkiye, özellikle dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği vergi sistemine ve Gümrük Birliği ruhuna uygun düzenlemeler yapmaktadır ve yapacaktır. Bu yöndeki çalışmaları; Avrupa Birliğinin vergi oranlarına ve matrahlarına uyum sağlama ve ekonomiyi daha verimli hale getirme, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma, vergi denetimlerini sıkılaştırma çalışmaları şeklinde özetleyebiliriz. Ayrıca, ticarete rekabetin korunmasına yönelik önemli sayıda mevzuat uyum çalışması gerçekleştirilmiş olup, Gümrük Birliğine giriş sürecinde gereği yapılmıştır (Örneğin;

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun v.s.).

Türkiye, Birliğin Ortak Gümrük Tarifelerini de kabul etmiş bulunmaktadır. Bazı hassas ürünler için öngörülen geçiş dönemi haricinde (1996 - 2001), Türkiye, Birliğin üçüncü ülkelere karşı oluşturduğu ve uyguladığı Ortak Gümrük Tarifelerini uygulamıştır. Geçiş dönemi 1.1.2001 tarihi itibarıyla sona ermiştir, dolayısıyla artık bu alanda da tam bir uyum söz konusudur.

Bilindiği üzere gümrüklerin kaldırılmış olması nedeniyle Birlik içinde sermayenin serbest dolaşımı süreç içindeki bazı ilgili düzenlemelerle beraber gerçekleşmişti. O nedenle rekabet düzenin eşitlikçi olması gerekmektedir. Rekabet eşitliğini bozabilecek en önemli tehlikeyi de bu noktada ülkelerin egemenlik haklarının doğal bir sonucu olan vergilerin matrah ve nispetlerini tayin hakkı oluşturmaktaydı. Birlik bu tehlikeyi önlemek için çeşitli girişimlerde bulunmuştur ve her ne kadar yetersiz kalsa da, bilhassa kurumlar vergisinde uyumlaştırma süreci işletilmeye başlanmıştır. Fakat bu yöndeki çabalar bazı ülkelerin bütçe dengeleri nedeniyle oldukça yavaş ilerlemektedir. Yavaş olsa da, önemli gelişmeler söz konusu olup bunlar, üyelik sürecindeki ülkemizi de yakında ilgilendirmektedir. Şu anda Türkiye olarak, çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmaları eliyle bu alanda uyumlaştırma sürecini yaşamaktayız ancak gelişmeleri yakından izlemekte ve kısmi düzenlemeler de yapmaktayız diyebiliriz.

K.D.V. alanında ise bilindiği üzere Birlik, kaynak ülke prensibi uyarınca artık (1.1.1997'den itibaren) mamulün üretildiği ülkenin, ilgili vergi gelirini elde edeceğini kabul etmiş bulunmaktadır. İthalatı ihracatından fazla olan bir ülke olarak Türkiye açısından bu husus büyük önem arz etmekle birlikte, Türkiye'nin diğer vergiler açısından olduğu gibi KDV alanında da, Birliğin matrah ve oranlarına uyum sağlama çabası içinde olması gerekmektedir.

Bu açıdan Türkiye'nin Avrupa Birliği matrah ortalamasını ve vergi oranlarını tutturması için üretimde verimliliği arttırması ve kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alması gerekmektedir. Aksi halde, vergi alanındaki bu eksik hazırlık süreci ileride büyük gelir kayıplarına neden olup, bütçe dengelerini olumsuz etkileyebilecektir diye düşünüyoruz.

Bu doğrultuda yapılması gerekenlerden bir başkası da hızla ihracat rakamlarımızı ithalat rakamları seviyesine yükseltmek olacaktır. Bu problemin çözümünde Birlik bütçesinden ciddi bir yardım sağlama imkanımız yoktur. Çünkü Türkiye'ye, Birlik üyesi bazı ülkelerin muhalefetleri nedeniyle böyle bir imkan tanınacağını sanmıyoruz. Her zaman ki gibi çeşitli iç politik nedenlerle ülkemize karşı diğer üyelere tanınan imkanların tanınmayabileceğini öngörebilmek için bu alanda uzman olmaya gerek olmadığı kanaatindeyiz. Türkiye'nin bu alandaki ön hazırlıklarını söz konusu ihtimali göz önünde bulundurarak acilen gerçekleştirmesi gerekmektedir. Aksi taktirde büyük oranda ithalat vergisi geliri sağlayan ülkemizin çok ciddi gelir kaybına uğraması kuvvetle muhtemeldir.

KDV tipi açısından ise üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere Avrupa Birliği ile geniş çaplı bir uyum gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda Türkiye; 1998 tarih ve 4369 sayılı reform yasasıyla, teşvikli yatırımları istisna kapsamına almak, diğer yatırımlar için de yatırım malı nedeniyle yüklenilen verginin tamamının bir defada ve o dönem içerisinde hazineye borçlanılan vergiden indirilmesine izin vermek suretiyle gelir tipi katma değer vergisi sisteminden Avrupa Birliğinde cari olan tüketim tipi katma değer vergisi sistemine tamamen geçmiştir.

KDV oranları konusunda da kısmen uyumlaştırma sağlanmakla birlikte halen ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Avrupa Birliği'nde indirilmiş oranlar en az %5, standart oranlar en az %15 ve en çok %25 iken; Türk KDV sisteminde bunlar sırasıyla %1, %8, %18'dir. %18 Türk KDV sisteminde standart oran olup diğer oranlar indirilmiş oranlardır. Görüldüğü üzere oranlar konusunda tam anlamıyla bir uyumlaştırılma sağlanamamıştır. Ancak bu kapsamda Avrupa Birliği oranlarına uyum sağlamak amacıyla, 2002 tarih ve 4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla lüks

mallara uygulanan iki yüksek oran olan %26 ve %40 şeklindeki oranlar 01.08.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Keza, Avrupa Birliği'nde yüksek oranlar 1992 yılında kaldırılmış bulunuyordu.

Bunun dışında eğitim ve sağlık hizmetleri Avrupa Birliği'nde vergiden istisna edilmesine karşın Türkiye'de bunlar vergiden istisna edilmediği gibi indirimli oranlar olan %1, %8 üzerinden değil, %18 üzerinden vergilendirilmekteydi. Fakat izleyen süreçte oranların uyumlaştırılmasına dönük çalışmalar neticesinde bu hizmetlerin vergi oranı %8'e düşürülmüştür. Türkiye tarafından, ulusal programındaki vergi oranlarının Birlik oranlarına uyumlaştırılması çalışmalarının Avrupa Birliği ile müzakere sürecinde tamamlanması öngörülmektedir. Ayrıca; Avrupa Birliği'nin vergiden istisna etmediği piyango ve şans oyunları, petrol arama faaliyetleri bizim sistemimizde vergi dışı tutulmuştur. Görüldüğü üzere, bu alanda vergi oranları haricinde istisna ve muafiyetler alanında da tam anlamıyla bir uyumlaştırma sağlanamamıştır.

Ülkemizin bir başka uyumlaştırma çalışması da ÖTV alanında sürdürülmektedir. Türkiye'nin Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nu yürürlüğe sokması başlı başına bu alandaki bir uyumlaştırma çabasını ifade etmektedir. Bu noktada fon, pay v.s.. adı altında yaklaşık on altı (16) mali yükümlülük yürürlükten kaldırılarak ÖTVK kapsamında düzenlenmiştir. Bu verginin konusunu teşkil eden mallar dört grupta toplanmıştır. Avrupa Birliği'ndeki ÖTV uygulamasından farklı olarak bizdeki malların sayısı oldukça geniş yer tutmaktadır. Bunun sebebi sadece Birlik mevzuatındaki sınırlı sayıdaki malların vergi kapsamına alınması veya bu doğrultuda bazı mal gruplarının vergi kapsamından çıkarılmaları durumunda ülkemizin uğrayacağı vergi geliri kaybının önlenmesi kaygısıdır. Gerçekten de, bu konudaki uyumlaştırma daha çok Avrupa Birliği'ne üyelik süreciyle ilgili olduğu için yasa koyucu tam bir uyumlaştırmanın yaratacağı gelir kaybını bir süreliğine ertelemeyi tercih etmiştir. Ancak bu alandaki uyumlaştırma er ya da geç gerçekleşmek zorundadır. O nedenle ülkemizin gelir kaybının doğuracağı zararlı sonuçları önlemeye yönelik olarak bu alanda alınması gereken tedbirleri de bir an önce alması gerekmektedir.

Son olarak özetlemek gerekirse; önümüzdeki süreçte ülkemiz, gerek Gümrük Birliği'ne katılım gerekse de Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde uğradığı ve uğrayacağı gelir kayıplarını telafi etmek amacıyla öncelikle ve acilen kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak mecburiyetindedir. Bu amaca yönelik olarak vergi denetimini en az Avrupa Birliği üyesi ülkeler kadar sıkılaştırmak ve denetimin kalitesini, gerekli ve yeterli sayıdaki denetim elemanlarını istihdam etmek ve gerekli teknolojik altyapıyı kurmak suretiyle, arttırmak gerekmektedir. Bunun yanında vergi denetimini kolaylaştıracak nitelikteki yasal düzenlemelerin de hızla yürürlüğe sokulması gerekmektedir. Ayrıca, ekonomide verimliliğin artırılması, ihracatın ithalat seviyesine çıkarılması ve böylelikle Birliğin vergi matrah ve oranlarına uyum sağlanması da çok büyük önem arz etmektedir. Bu yöndeki çalışmaların hedefine ulaşması için tartışmasız ekonomide istikrar ve büyümenin sağlanması ve sürdürülebilmesi öncelikle belirleyici olacaktır.

KAYNAKÇA

AKSOY, Şerafettin; **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, 1998.

AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1999.

ATA, Reşit; “Avrupa Birliğini ve Gümrük Birliğini Tanıyalım”, **Mükellefin Dergisi**, S. 26, Şubat 1995.

AYDIN, Fazıl; “Avrupa Birliği Üyeliğine Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 170, Kasım 2002.

BAĞRIAÇIK, Atila; **Avrupa Birliği Gümrük Rejimleri ve Türkiye’de Gümrüklerde Tek İdari Belge, (Tek Tip Gümrük Beyannamesi) Kullanma Kılavuzu**, Bilim Teknik Yayınevi, 1999.

BARLASS, T. İrfan; **EVALUATION OF EC AUTHORITY TO TAX IN VIEW OF THE PRINCIPLE OF LEGALITY OF TAXATION**, Marmara University Institute of European Community, European Community Law Department, Master Thesis, December 1999.

BİRK, Dieter; **Allgemeines Steuerrecht, Steuerrecht I, Juristische Kurz – Lehrbücher**, 2. Auflage, C. H. BECK’SCHER VERLAGS BUCHHANDLUNG, München, 1994.

BULUTOĞLU, Kenan; **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul, 1970.

COŞKUN, İsa; “Türkiye-A.B. İlişkileri 6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı”, **Vergi Dünyası**, S. 166, Haziran 1995.

CUDİN, Şenol; **Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar: Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi**, MGB, APKK Yayını, No: 03, 1988.

ÇAĞAN, Nami; **Avrupa Birliği Vergi Politikalarının Türkiye Üzerindeki Etkileri, Avrupa Birliği El Kitabı**, Ankara: (T.C. Merkez Bankası Paneline Sunulan Tebliğ), Mart 1995.

ÇERMİKLİ, Seda; **Türkiye’deki Özel Tüketim Vergisinin Esasları ve Bazı Avrupa Ülkelerindeki Uygulamalarla Karşılaştırılması**, İ.Ü.S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005.

ÇİMEN, Ahmet; **Gümrük Birliği ve Avrupa Birliği – Türkiye İlişkileri**, y.y., Ankara, 1996.

DEMİR, Abdurrahman; “Avrupa Birliği’ne Sunulan Ulusal Programda Gümrükler”, **Mükellefin Dergisi**, S. 104, Ağustos 2001.

DEMİR, Ömür; **A.T. Konusunda Tebliğler, “Türkiye-A.T. Gümrük Birliği ve İthalatta Yeni Vergi Uygulamaları”, (Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına Sunulan Tebliğ),** Ankara, Nisan 1992.

DİNLER, Zeynel; **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, On Birinci Basım, Bursa, 2005.

DOĞAN, Uğur; “Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 164, Mart 2003.

EBİCLİOĞLU, Fatih Kemal; “Avrupa Birliğinin Vergi Hedefleri”, **Vergi Dünyası**, S. 201, Mayıs 1998.

EKMEKÇİ, Esra; **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Kitap Tic. A.Ş., İstanbul, 1994.

GÖKDERE, Ahmet; **Gümrük Birliği Açısından A.T. ve Türkiye İlişkileri**, Ankara: ATAUM Yayınları, 1989.

GÜLERMAN, Adnan; “Avrupa Birliği ve Gümrük Birliğinin Vergi Politikalarına Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 85.

GÜMRÜKÇÜ, Harun; **Türkei und Europaeische Union im Lichte der vollendeten Zollunion (Die Geschichte der Irrungen und Wirrungen der EU – Türkei Beziehungen)**, Institut für Türkisch – Europaeische Studien (ITES), Europe – Reihe, 1. Auflage, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997.

GÜMRÜKÇÜ, Harun; **Türkiye ve Avrupa Birliği, İlişkinin Unutulan Yönleri Dünü ve Bugünü**, Avrupa – Türkiye Araştırmaları Enstitüsü (Institut für Türkisch – Europaeische Studien), 1. Basım, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Mayıs 2002.

GÜNEŞ, Gülsen; **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1998.

GÜNGÖR, Kamil; “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması”, **Vergi Sorunları**, S. 129.

KARLUK, Rıdvan; **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul, 2005.

KARLUK, Rıdvan; **Uluslararası Ekonomi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1991.

KIZILOT, Şükrü; **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.

KİLDİŞ, Yusuf; “Türkiye’de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi”, **Banka – Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Ekim 2002.

KOYUTÜRK, Serdar; “Gümrük Birliğine Geçişin Vergilendirmeye Etkisinde Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Haziran 1994.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği ve TÜRMOB, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, Acar Matbaası, İstanbul, 2002.

MUTLU, Ayşegül; “Özel Tüketim Vergisi”, **Yaklaşım**, Yıl : 10, S. 115, Temmuz 2002.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara, 2005.

ÖNOL, Gürcan; **Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel Tüketim Vergisi Sistemine Uyum Sorunu**, DPT Yayını, No : 2482, Ankara, 1997.

RENKSİZBULUT, Mustafa; **Türkiye A.T. Ortaklık İlişkileri**, Ankara: DPT AT İle İlişkiler Başkanlığı Yayını, No: 1926, Kasım 1983.

SUSAM, Mustafa; **Özel Tüketim Vergilerinin Yapısı ve Türk Özel Tüketim Vergisi'nin Avrupa Birliği İle Uyumlaştırılması**, İ.Ü.S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004.

ŞİMŞEK, Arif; “Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel Düzenlemeler”, **Yaklaşım**, S. 49, Ocak 1997.

ŞİMŞEK, Arif; “Özel Tüketim Vergisine Neden Geçmeliyiz?”, **Yaklaşım**, S. 17, Mayıs 1994.

TUNCER, Selahattin; “AB - Türkiye Gümrük Birliği Mevzuat Uyum Çalışmaları”, **Mükellefin Dergisi**, S. 25, Ocak 1995.

TUNCER, Selahattin; “AB - Türkiye Gümrük Birliği”, **Mükellefin Dergisi**, S. 38, Şubat 1996.

TUNCER Selahattin; “AB - TÜRKİYE GÜMRÜK BİRLİĞİ (YASAL DÜZENLEME)”, **Mükellefin Dergisi**, S. 17, Mayıs 1994.

TURHAN, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul - 1993.

YALTI SOYDAN, Billur; **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Basım A.Ş., 1. Baskı, Kasım 2002, İstanbul.

YILMAZ, Sinan; “Avrupa Topluluğunda Gümrük Vergisine Eş Mali Yükümlülükler”, **Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergisi**, S. 10, 1991.

EKLER

EK - I

KATMA PROTOKOL ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’NİN GÜMRÜK VERGİLERİNDE YAPMASI GEREKEN İNDİRİMLERİN TARİHLER İTİBARIYLA LİSTESİ

Gümrük Vergileri 12 Yılda İndirilecek Ürünlerde İndirim Oranları (%)

Gümrük Vergileri 22 Yılda İndirilecek Ürünlerde İndirim Oranları (%)

Tarih	Yıllık	Toplam	Tarih	Yıllık	Toplam
1.1.1973	10	10	1.1.1973	05	05
1.1.1974	-	10	1.1.1974	-	05
1.1.1975	-	10	1.1.1975	-	05
1.1.1976	10	20	1.1.1976	05	10
1.1.1977	-	20	1.1.1977	-	10
1.1.1978	10	30	1.1.1978	-	10
1.1.1979	10	40	1.1.1979	05	15
1.1.1980	10	50	1.1.1980	-	15
1.1.1981	10	60	1.1.1981	-	15
1.1.1982	10	70	1.1.1982	-	15
1.1.1983	10	80	1.1.1983	05	20
1.1.1984	10	90	1.1.1984	-	20
1.1.1985	10	100	1.1.1985	10	30
1.1.1986				10	40
1.1.1987				-	40
1.1.1988				10	50
1.1.1989				-	50
1.1.1990				10	60
1.1.1991				10	70
1.1.1992				-	70
1.1.1993				10	80
1.1.1994				10	90
1.1.1995				10	100

KAYNAK : Rıdvan KARLUK; Avrupa Birliği ve Türkiye, s. 684, 8. Bası, Beta Basım Yayım A.Ş. İstanbul, 2005.

EK - II

**AD HOC KOMİTE TOPLANTILARINDA KARAR VERİLEN
HIZLANDIRILMIŞ GÜMRÜK İNDİRİMİ TAKVİMİ**

Yıllar	12 Yıllık Liste				22 Yıllık Liste			
	Tarife İndirimi		OGT.'ne Uyum		Tarife İndirimi		OGT.'ne Uyum	
	Yıllık	Toplam	Yıllık	Toplam	Yıllık	Toplam	Yıllık	Toplam
1989	10	40	20	20	10	30	20	20
1990	10	50	-	20	10	40	-	20
1991	10	60	20	40	10	50	-	20
1992	10	70	-	40	10	60	20	40

KAYNAK : Rıdvan KARLUK; Avrupa Birliği ve Türkiye, s. 694, 8. Bası, Beta Basım Yayım A.Ş. İstanbul, 2005.

EK - III

ÖTVK’NUN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİYLE BİRLİKTE YÜRÜRLÜKTEN KALKAN HÜKÜMLER

1. 10.09.1960 tarihli ve 79 sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanunun 5. maddesinin (c) bendi,

“Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından belirlenen miktarlarda alınan Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı”

2. 2.7.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı trafik harçlarını düzenleyen 9 sayılı tarifenin “(I.) Tescil harçları” bölümü,

3. 1318 sayılı Finansman (Taşıt Alım Vergisi) Kanununun 1 ila 10. maddeleri ile geçici 1,2 ve 3. maddeleri,

4 ve 6. maddelerdeki taşıtların iktisap edilmesi veya yurtdışında iktisap edilerek Türkiye’ye ithali ya da vekaletname ile tasarruf hakkının devralınması bu vergiye tabi idi.

Ayrıca geçici 2. madde uyarınca bu maddede sayılan araçların fatura ve benzeri belgelerle ilk iktisabı veya ithali bir defaya mahsus olmak üzere ek taşıt alım vergisine tabiydi.

4. KDVK’nun 60. maddesi (Ek Vergi),

Burada sayılan malların, imalatçıları tarafından teslimi veya ithal edilmesi halinde yine bu maddedeki oranların bu malların matrahlarına uygulanması suretiyle alınmaktaydı.

5. 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu,

Bu kanundaki mallar Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır. Genel olarak akaryakıt ürünleri bu kapsamdaydı.

6. 7.11.1985 tarihli ve 3238 Sayılı Savunma Sanayii Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanunun 12. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi,

Savunma sanayii destekleme fonudur. Bu kapsamdaki ürünlerin ithali veya imalatçıları tarafından teslimi halinde toplam bedelden Bakanlar Kurulunca %10'una kadar belirlenecek oranda alınmaktaydı.

7. 24.3.1988 tarihli ve 3418 Sayılı Eğitim, Gençlik,Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi Kanununun 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, ve 39. maddeleri,

8. 13.10.1988 tarihli ve 3480 Sayılı Maluller ile Şehit Dul ve Yetimlerine Tütün ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkındaki Kanunun 1 ve 2. maddeleri,

Sayılan ürünlerin satış bedellerinin %2'si oranında alınmaktaydı. Bu pay hak sahiplerine ödenmekteydi.

9. 16.8.1997 tarihli ve 4306 Sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin (A) fıkrasının 2 numaralı bendi ile (B) fıkrası,

Eğitime katkı payı adı verilen ve maddenin ilgili hükümlerinde sayılan işlemler ve konular üzerinden alınan yükümlülüktür.

10. 3.1.2002 tarihli ve 4733 Sayılı Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile aynı maddenin ikinci fıkrası,

11. Özel İşlem Vergisi,

Eğitime katkı payı tutarında ve 4306 sayılı kanunun A fıkrasındaki işlemler ve konular üzerinden ayrıca alınmaktaydı. Bu fıkranın 2 numaralı bendi yürürlükten kaldırılınca özel işlem vergisinin bu düzenleme açısından uygulanma imkanı kalmamıştır.

12. 4342 Sayılı Mera Kanununun 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi,

13. 21.2.2001 tarihli ve 4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkındaki Kanunun geçici 1. maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendi,

14. 20.6.2001 tarihli ve 4684 Sayılı Kanunun geçici 3. maddesinin (d) fıkrasının (1) ve (3) numaralı alt bentleri,

15. Federasyon Fonu,

3289 Sayılı Kanunun 15. maddesinin (g) bendi ve 3065 Sayılı KDVK'nun 60. maddesinin (a) ve (b) bentlerindeki ürünlerin yurt içindeki teslimlerinden matrahın %0,5'i oranında alınmaktaydı.

16. %26 ve %40 Oranında KDV'nin Belirlendiği (III) ve (IV) Sayılı Liste.

Bu kapsamdaki ürünler artık hem özel tüketim vergisine hem de katma değer vergisine tabidir.

KAYNAK : Seda ÇERMİKLİ; Türkiye'deki Özel Tüketim Vergisinin Esasları ve Bazı Avrupa Ülkelerindeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, İ.Ü.S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, s. 141 - 145, İstanbul, 2005.