

**A.E.T.'de VERGİ HUKUKU
ve
TÜRK VERGİ HUKUKUNUN
UYUMLAŞTIRILMASI**

Şemsettin Uslu

**Inönü Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Lisansüstü Eğitim – Öğretim
ve Sınav Yönergesi'nin**

**İşletme Anabilim Dalı
İçin Öngördüğü
BİLİM UZMANLIĞI TEZİ
Olarak Hazırlanmıştır.**

**Malatya
Nisan, 1990**

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

İşbu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalında BİLİM UZMANLIĞI TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan _____

Üye _____

Üye _____

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../ 1990

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

AET VERGİ POLİTİKASI

I. A- AET ANLAŞMASININ HEDEFİ VE REKABET 5

B- ORTAK PAZARIN TEŞKİLİ 6

C- AET VERGİLENDİRİLME HUKUKUNUN LOĞUŞU 9

D- AET VERGİLENDİRİLME HUKUKUNUN KAYNAKLARI . . 10

1- Roma Andlaşması 10

2- İlgili Direktifler 11

E- AYRIMCI VERGİLENDİRME 12

F- GÜMRÜK VERGİSİNE EŞ ETKİLİ MÜKELLEFİYETLERİN
KALDIRILMASI 14

G- HİMAYECİLİĞİN VE VERGİ TEŞVİK TEDBİRLERİNİN
KALDIRILMASI 17

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA VERGİLERİN

UYUMLAŞTIRILMASI

II.A- VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI NE DEMEKTİR 23

B- VERGİ UYUMLAŞTIRILMASINA GİDEN YOL 24

C- VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ SEBEBLERİ 28

1- Ekonomik Sebepler 29

2- Hukuki Sebepler 32

D- VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ AMACI 37

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Sayfa

III.A- TOPLULUK ÜZERİNDE DOLAYSIZ VERGİLER	
. ALANINDA GÖZLENEEN GENEL DURUM	40
B- TOPLULUK ÜLKELERİNDE DOLAYSIZ VERGİLERİN TOPLAM VERGİLER VE MİLLİ GELİR İÇİNDEKİ PAYI	40
C- TOPLULUK ÜLKELERİNDE DOLAYSIZ VERGİLERE BAKIŞ	49
D- GELİR VERGİSİ	52
E- KURUMLAR VERGİSİ	60
F- DOLAYLI VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA	67
G- GİDER VERGİLERİNDE UYUMLAŞTIRMA	69
H- ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNDE UYUMLAŞTIRMA	71
İ- AET KATMA DEĞER VERGİSİNİN OLUŞUMU	73
1- AET'de Katma Değer Vergisinin Önemi	73
2- Katma Değer Vergisi ile İlgili Direktifler	75

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ TÜRKİYE AÇISINDAN ÖNEMİ

IV.A- GENEL DURUM	83
B- ANKARA ANDLAŞMASINA GÖRE SORUNUN GÖRÜNÜMÜ	85
C- KATMA PROTOKOL VE UYGULAMA	87
D- TÜRKİYE'DE YILLAR İTİBARIYLA GELİR VERGİSİ NİSPETLERİ	97
SONUÇLAR	101
FAYDALANILAN KAYNAKLAR	106

ÖNSÖZ

Bu çalışma, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak Hazırlanmıştır.

Bu tezin hazırlanmasında, benden yakın ilgisini esirgemeyip her türlü desteği sağlayan tez danışman hocam Doç.Dr. A. Ali Karaca'ya, Kaynak tarama çalışmalarında bana yardımcı olan Öğretim Görevlisi Fikret Otlu'ya teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Şemsettin Uslu

GİRİŞ

AET, EURATOM ve AŞT'den oluşan Avrupa Topluluğu hukuki yapısı itibariyle (supranational) bir sistemdir. Dünyanın ilk uluslarüstü kuruluşu olduğundan uluslararası teşkilatlar içinde oldukça önemli bir yer işgal etmektedir. Topluluğun üyesi bulunan devletler kendi iradeleri ile ilk defa egemenlik haklarından küçümsenemeyecek derecede fedakârlık etmişler ve bu haklarını uluslarüstü bir organa devretmişlerdir. Adeta ekonomik hayatlarını iyi bir niyet ve çaye ile yine kendilerinin kurdukları topluluk tüzel kişiliğinin denetimi altında geliştirmek ve yönlendirmek istemişlerdir.

Özellikle devletlerin önemli egemenlik hakkı durumundaki vergi koyma ve toplama yetkisini kendi iradeleriyle uluslarüstü bir topluluğa devretmeleri yada koydukları vergilerden vazgeçmeleri tarihte ilk defa Avrupa Topluluğu tarafından gerçekleştirilmiştir. Yine Topluluk üyesi devletler ilk defa yargısal denetimi müeyyidelere bağlanmış olan bir uluslarüstü hukukun uluslarüstü organlarca kendilerine tatbik edilmesini kabul etmişlerdir. Bu hukuk sistemi Avrupa Ekonomi Hukuku yada Avrupa Rekabet Hukuku olarak uygulanmakta olan bir haktır. Uygulayıcıları Topluluk organları (Konsey, Komisyon, Avrupa Parlamentosu) olan bu hukuk sisteminin yargısal denetimi Avrupa Topluluğu Adalet Divanı tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bu hukuk sisteminin uygulanmasında devletler, davalı yada davacı sıfatıyla ve Avrupa Topluluğu Adalet Divanının müeyyidelerine bağlanmış kararlarına uymayı kabul ederek yargısal açıdan da egemenlik haklarından önemli ölçüde fedakârlıklar yapmışlardır.

Bütün bu fedâkarlıklar gösteriyor ki Avrupa Topluluğu hareketi kendisine hihai bir hedef olarak ilk gündem beri siyasi entegrasyona seçmiştir. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri örneğinden mülhem olarak artaya çıkan Avrupa Topluluğu hareketi, ilk defa 9 Mayıs 1950'de Fransız Planlama Teskilatı Başkanı Jean Monnet tarafından başlatılmıştır. Topluluğun kuruluş aktivitesi "savaşamayacak kadar yaklar" (1) sloganından kaynaklanmıştır. Fakat çok isabetli bir tercih yapılarak bu amaca ulaşmanın en geçerli usulü olan ekonomik menfaatlerin öne sürülmesiyle topluluğu giderek ekonomik entegrasyon görüntüsü hakim olmuştur. Aslında Avrupa kitası üzerinde kurulmuş bulunan devletlerin hemen hepsinin Roma Hukuku orijinli bir hukuk sistemine sahip olmaları dikkate alındığında Avrupa Birleşik Devletleri idealinin hukuk sistemi çerçevesini teşkil etmenin hiçte zor olmadığı kolayca anlaşılabacaktır. Amerika Birleşik Devletleri bilindiği gibi Kuzey Güney savaşlarının hissittirdiği bir siddetli ihtiyaçtan doğmuştur. Bu nedenle Avrupa Birleşik Devletleri idealini bir hayal olarak değerlendirmemek gerekir. Devletler bloklaşma çağının hakim olduğu dünyamızda nükleer silahların

(1) Avrupa Topluluğu nedir, Avrupa Topluluğu Komisyonu Enformasyon Temsilciliği Yayını, Ankara 1976 sayfa 8

bir üçüncü dünya savaşı halinde neler yapabileceğini çok iyi bilmektedirler.

Türkiye 12 Eylül 1963 günü Türkiye'nin geleceği bakımından Lozan Andlaşması kadar önemli bir anlaşma olan Ankara Anlaşmasını imzalamakla aslında siyasi bir tercih yapmış olmaktadır. Yine Ankara Anlaşmasının çerçevesini zorlamış yeni hukuki kavramlar ve Türkiye için yükümlülükler getirmiştir. (2)

Uluslararası ekonomik ilişkilerin giderek geliştiği son asrın ikinci yarısında ekonomik işbirliği veya ekonomik entegrasyon tarzında gelişen uluslararası kuruluşların dünya ekonomik hayatında önemli bir fonksiyon icra ettiği bilinmektedir. Bunların uygulamada dört çeşidi vardır.

- a) Serbest Ticaret Bölgeleri,
- aa) Gümrük Birlikleri,
- aaa) Ortak Pazar
- aV) Ekonomik Birlik

AET Hukuku uluslarüstü bir hukuftur. Topluluk hukuku milli Anayasaların üzerinde yer almaktadır. Milli hukuk düzenlerinden ayrı ve müstakil bir hukuki sistemdir. Topluluk tasarruflarında milli mevzuattan önce uygulanır. Milli bir hukuk kuralına dayanılarak Topluluk hukukunun icaplarından kaçınmak mümkün değildir. Ayrıca Topluluk hukuku üye devletlerin hukuk düzenlerinin bir parçası haline gelmiş olup milli mahkemelerde uygulanmak durumundadır. Milli mevzuatın ilgili bulunmadığı

(2) İzzettin Doğan, Türk Anayasa Düzeninin Avrupa Düzeniyle Bütünleşmesi Sorunu, İstanbul 1979

veya Topluluk kurallarına aykırı bir düzenleme getirdiği durumlarda Topluluk Hukuku'nu tatbik etmek üye devletlerin milli mahkemelerinin görevidir. Topluluk hukuku, üye devlet vatandaşlarına doğrudan haklar ve mükellefiyetler yükleyebilir. Vatandaşlarda kendi milli mahkemelerinde doğrudan etkili uygulamasını talep edebilirler.

Bu bakımdan mevzuatların birbirlerine yaklaştırılması üye devletlerin ve aday üye devletlerin kendi menfaatlerine de uygun düşmektedir.

Biz bu çalışmamızda vergi uyumlaştırılması sorununu gerek Topluluğa tam üye devletler gerekse Ankara Ortaklık Anlaşması ve Katma Protokol hükümlerine göre ülkemiz açısından incelemeye çalışacağız.

BİRİNCİ BÖLÜM

A- AET ANDLAŞMASININ HEDEFİ VE REKABET

Avrupa Ekonomik Topluluğunun en önemli gayesi bir ortak pazarın kuruluşu ve üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek birbirine yaklaştırılması yoluyla Topluluğun tümü içinde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmesi dengeli ve süreli bir gelişmeyi ve daha ileri bir istikrarı yasama düzeylerinin hızla yükseltilmesini ve biraraya getirdiği devletlerarasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır.

Avrupa Topluluğu Rekabet Hukukunun temel gerçeğini AET'nin amacını belirleyen Roma Anlaşmasının maddelerinde görmek mümkündür. Bir ortak pazarın kurulması deyimiyle üye devletlerin tümünün bir araya gelmesiyle oluşan Avrupa Ortak Pazarında eşit şartlarla her üye devletin mallarına, mütezzebbislerine, işçüsüne, sermayesine serbest olarak dolasma ve icrayı faaliyet etme imkanı sağlanmış olmaktadır. Bu Avrupa Rekabet Hukukunun üretim faktörleri veya başka bir deyimle ekonomik güçler bakımından getirdiği serbestliktir. Rekabet Hukukunun bu yönü Avrupa Topluluğunda

- a) Malların serbest dolmasını,
- aa) Sermayenin serbest dolmasını,

aaa) İş gücünün serbest dolasımı

aV) Hizmetlerin serbest dolasımı olarak tezahür edecektir.

Daha iyi iynin dñşmanıdır.Rekabet Hukukunda da bu kural kendini gösteriyor. Firmalar arasındaki rekabet belirli kurallarla sınırlandırılmazsa bu durum sonuçta rekabetin suistimaline yani haksız rekabete yol açabilecektir. Haksız rekabet sonucuda bazı firmalar devleşip hakim durumlarını kötüye kullanabileceklerdir. Bunun için Roma Antlaşması " Topluluğun tümü içinde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir biçimde geliştirilmesi " ifadesiyle üye devletlerin ekonomilerinin topluluk ekonomileriyle uyum içinde gelişmesi ve Avrupa serbest rekabetinden zarar görmemelerini öngörmüştür. Özetlemek gerekirse AET Rekabet Hukukundaki rekabet kuralları iki yönlü kurallardır. Bunlardan bir kısmı ekonomik ve teknolojik gelişmenin en önemli muhariki olarak kabul edilen rekabetin korunmasına, ikincisi ise bu rekabetin asırı bir şekilde girerek kendi kendini yok etmesini önlemeye yönelik kurallardır.

B- ORTAK PAZARIN TEŞKİLİ

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kurak Roma Antlaşması gümrük birliğinden ekonomik ve parasal bütünleşmeye kadar olan safhaları ihtiva eden bir hukuki muhtevayasahiptir. Bu antlaşmaya göre topluluğun görevi;

a) Bir ortak pazarın kurulması,

aa) Üye devletlerin ekonomik politikalarına birbirine giderek yaklaştırılması yoluyla, Topluluğun tümü içinde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir biçimde geliştirilmesini, dengeli ve süreli bir gelişmeyi, daha ileri bir istikrarı, yasama düzeylerinin hızla yükseltilmesi ve bir araya getirdiği devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasını sağlamak olarak belirlenmiştir. (Roma Andlaşması Madde: 2)

Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için yapılması gereken faaliyetlerde Andlaşmanın Üçüncü maddesinde yer almaktadır.

a) Üye devletler arasında malların giriş ve çıkışında gümrük vergi ve miktar kısıtlamalarının es etkili öteki bütün tedbirlerin kaldırılması,

aa) Üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi ve ortak bir ticaret politikasının oluşturulması,

aaa) Üye devletler arasında, kişiler, hizmetler ve sermayenin serbest dolaşımına ilişkin engellerin kaldırılması,

aV) Tarım alanında ortak bir politikanın oluşturulması,

V) Tasıma alanında ortak bir politikanın oluşturulması,

Va) Ortak pazar içinde rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir rejimin kurulması,

Vaa) Üye devletlerin ekonomik politikalarının koordinasyonuna sağlayacak ve ödemeler bilançolarındaki denge-
sizlikleri önleyecek usullerin uygulanması,

Vaaa) Milli mevzuatların, Ortak Pazarın işleyişinin
gerektirdiği ölçüde birbirine yaklaştırılması,

aX) Yeni kaynaklar yaratarak Topluluğun ekonomik gelişmesini kolaylaştıracak bir Avrupa Yatırım Bankasının kurulması,

X) İşçilerin istihdam imkanlarının iyileştirilmesi ve hayat seviyelerinin yükselmesine katkıda bulunmak amacıyla bir Avrupa Sosyal Fonu'nun kurulması,

Xa) Alış-verişini arttırmak ve ekonomik ve sosyal kalkınma çabalarını birlikte sürdürmek gayesiyle deniz aşırı ülke ve topraklarla bir ortaklık kurulması hedeflenmiştir.

Görüldüğü gibi Roma Andlaşması, ekonomik bütünleşme modellerinin en geniş muntevasıdır. Roma Andlaşmasının ikinci maddesinde belirtilen amaçların özellikle ortak pazarın kurulması amacının gerçekleştirilmesi için yapılması gereken bu faaliyetlerin herbirisi üye devletlerin milli mevzuatlarını az veya çok etkilemekte ve mevzuatlarının ve politikalarının birbirlerine yaklaştırılması üye devletler açısından büyük önem kazanmaktadır. Üye devletler mevzuatlarında yani milli hukuk sistemlerinde anayasalara kadar uzanan bazı değişiklikler

yapma mecburiyeti ile karşı karşıya kalmışlardır. Vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması burada en büyük öneme sahiptir. Çünkü, bir ortak pazarın kurulması ve malların sermayenin, hizmetlerin ve işgücünün topluluk içerisinde serbestçe dolasımının sağlanması için aradaki engellerin tamamen kaldırılması vada bir seviyeye getirilmesi gerekmektedir.

Topluluğa üye devletler Ortak Pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde mevzuatlarını (Roma Andlaşması, Madde 9/h) ve ekonomik politikalarını (Roma Andlaşması, Madde 6/1) birbirlerine yaklaştırmayı prensip olarak kabul etmişlerdir.

C- AET VERGİLENDİRME HUKUKUNUN DOĞUŞU

AET Hukuku genellikle bir ekonomi hukuku olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitelik, Topluluğun en belirgin özelliği bir ekonomik birlik oluşudur. Bunun yanında gümrük birliğinden ekonomik ve parasal bütünleşmeye kadar olan ekonomik işbirliği modellerini ihtiva eden bir hukuki mütavaya sahiptir.

AET vergi hukuku, yeni hukuki normlar getirerek değil, milli vergi hukuku mevzuatlarını ahenkleştirerek oluşmuştur. Bir ortak pazarın kurulabilmesi için malların sermayenin, hizmetlerin ve işgücünün serbestçe dolasabil-

mesi gerekmektedir. Üretim faktörleri dediğimiz bu faktörlerin serbestçe dolasabilmesi için de tasdikları vergi yüklerinin ahenkleştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim AET vergi hukukuna ilk giriş Roma Andlaşmasının, mevzuatlarının ahenkleştirilmesiyle ilgili yüzüncü maddesinden başlamaktadır. AET'de vergilendirme, vergi uyumlaştırılması sorunu ile iç içe yürümüştür.

D- AET VERGİLENDİRME HUKUKUNUN KAYNAKLARI

1- Roma Andlaşması

Roma Andlaşmasından, Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Andlaşma diye bahsedilir. Bunun nedeni, Avrupa Topluluğu içinde malların, sermayenin, iş gücünün ve hizmetlerin serbestçe dolasımını sağlamak için buna engel olan gümrüklerin, yasaklamaların ve kısıtlamaların kaldırılmasıdır. Andlaşmanın üçüncü maddesinin " c " fıkrasında Topluluğun faaliyetlerinden olarak belirlenen bu üretim unsurlarının serbestçe dolasımının sağlanması için yine aynı maddenin " a " fıkrasında üye devletler arasındaki gümrük vergi ve resimlerinin ve malların ithal ve ihracındaki miktar kısıtlamalarının ve eş etkili diğer tedbirlerin kaldırılması, " b " fıkrasında üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanması ve ortak bir ticaret politikasının kabulü sayılmaktadır.

Yine ayrıca Avrupa Ekonomik Topluluğu içinde malların serbest dolaşımını düzenleyen Roma Andlaşmasının 9'uncu maddesine göre de topluluğun esas üye devletler arasındaki mal alış-verişlerinin tamamını ihtiva eden gümrük birliğidir. Bu sebeple topluluk üye devletler arasındaki ithalat, ihracat vergilerini ve es etkili diğer resim ve vergileri kaldırmayı ve üçüncü devletler karşısında ortak bir gümrük tarifesinin tatbikini gerekli görmüştür. Yine 9'uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtildiğine göre bu hükümler hem üye devlet menşeli mallar için hemde topluluk içine girip mübadele konusu olmakta olan üçüncü devletler menşeli mallar için geçerlidir.(3)

Üye devletler arasındaki bu ticaret engelleri genellikle vergiler aracılığı ile oluşmuş olduğu için üye devletlerin bu engelleri kaldırmaları egemenlik haklarından bazı fedakârlıklar yapmalarını gerektirmiştir. Andlaşmanın 11'inci maddesine göre Andlaşmaya taraf olan devletlerin hükümetleri 12-16'ıncı maddelerde bilerlenen intikal sureleri içinde bu andlaşmadan doğan mükellefiyetlerini yerine getirmelerini imkan dahilinde sokacak tüm uygun tedbirleri almak zorundadır. Bu tedbirler sonuç olarak Topluluğa üye devletlerle olan ticaretlerindeki engellerin kaldırılmasını mümkün kılmalıdır.

2- İlgili Direktifler

AET Andlaşmasının 100'üncü maddesi temel olarak ortak pazarın kurulmasını ve islemesini doğrudan doğruya etkileyen her türlü kanun, tüzük ve yönetmelik gibi mevzuatların birbirine yaklaştırılmasını esas almışsada uygulamada 100'üncü madde vergi harmonizasyonu için çıkarılan direktiflerin yetki aldığı kaynak madde olarak dikkati çekmiştir. 100'üncü maddeye göre Konsey Üye devletlerin ortak pazarın kurulması ve islemesini doğrudan doğruya etkileyen kanun, tüzük ve idari hükümlerini birbirine yaklaştırmak için Komisyonun önerisi üzerine direktifler çıkarılır.

Uygulanması bir veya birden fazla devlette mevzuat değişikliğini gerektirecek nitelikte olan direktifler için Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alınır.(4)

E- AYIRIMCI VERGİLENDİRME

Üye devletler arasında gerek milliyetçilik saikasıyla gerekse devletler arasında ticareti etkilemek amacıyla vergilendirme alanında ayırım yapmak gümrük vergilerinin sürdürülmesine es etkili bir durum yaratacaktır. Ayırımı vergilendirmenin devletler arası ticareti etkilenmesi sadece Avrupa Ekonomik Topluluğu Üyesi Ülkeler bakımından değil aynı zamanda Gümrük ve Ticaret Genel And-

(4) Selçuk Demiralp; Uluslararası vergi harmonizasyonu çalışmalarının iyelenmesi Maliye Vergisi 1981 Sayfa 83

laşması Üyesi ülkeler, OECD Üyesi ülkeler ve diğer birçok uluslararası iktisadi işbirliği kuruluşları nezdinde ele alınan bir konudur. Yine ülkeler arasında ikili ekonomik ilişkiler bakımından da ayrımcı vergilendirme ile özellikle çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin tedbirleri ihtiva eden anlaşmalar yapılmaktadır. Türkiye'nin de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları mevcuttur.(5)

Avrupa Ekonomik Topluluğu bakımından ayrımcı vergilendirmeyi önlemenin en önemli amacı Ortak Pazarın tesisi için gerekli olan malların, sermayenin, hizmetlerin ve iş gücünün serbestçe dolasımını sağlamaktır. Yani farklı vergilendirme ortak pazar içindeki rekabetin bozulmasını doğuracağından gümrük vergilerinin kaldırılması yanında Avrupa Ekonomik Topluluğu Üyesi ülkeler arasında ayrımcı vergilendirmenin önlenmesi gerekecektir. Ayrımcı vergilendirmenin yasaklanması ile gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülükler koyan yasağı güçlendirilmiş olmaktadır.

AET anlaşmasının 95'inci maddesi bütün üye ülkeler arasındaki ayrımcı vergilendirmeyi önlemek amacıyla " Hiç bir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine doğrudan doğruya veya dolaylı olarak benzeri kendi ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladıklarından hangi nitelikte olursa olsun daha yüksek vergiler koyamazlar " demektedir.

(5) Murat Semerciçil, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları; Ankara 1982

Görüldüğü gibi ortak pazar içindeki rekabet esas alınarak doğrudan veya dolaylı olarak kendi ürününe uyguladığı vergiden daha fazla vergi uygulamayı yasaklamak suretiyle diğer üye devlet mallarının engellenmesine izin verilmemektedir. Yine 12'inci madde ile de üye devletlerin aralarındaki ithal ve ihracata yeni gümrük vergileri ve resimleri koyamayacağı gibi aynı etkiyi yaratan yani rekabeti bozucu nitelikte olan eş etkili yükümlülükler koymaları yasaklanmıştır. Ayrıca daha önceden uyguladıklarını da yükseltmezler. Bilakis 13'üncü maddeye göre intikal devresi içinde mevcut gümrükleri ve diğer vergileri tedricen kaldırmaları gerektiği ifade edilmektedir. Nitekim üye devletler arasındaki bu nevi ticaret engelleri geçiş devresi içinde tamamen kaldırılmıştır.

Ayrıca mallar üzerindeki vergi yükünün rekabeti bozmaması amacıyla vergi iadesi sistemi kullanılarak da bu dengeyi bozulmasını önlemek amacıyla anlaşmanın 96'ncı maddesinde bir üye devlet ülkesine ihraç edilen mallara uygulanan mahalli vergi iadesinin ihraç edilen mala doğrudan veya dolaylı olarak konmuş bulunan milli vergiden daha yüksek olamayacağı hükmüne bağlanmıştır.

F- GÜMRÜK VERGİSİNE EŞ ETKİLİ MÜKELLEFLİYETLERİN KALDIRILMASI

Ortak Pazar içinde rekabetin bozulmamasını sağla-

yacak bir rejimin tesisi için gümrük vergilerinin kaldırılmasıyla birlikte malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbest dolasımını tam olarak sağlanması mümkün olmaktadır. Rekabet kurallarının tam olarak isleyebilmesi için adı ne olursa olsun serbest dolasımı ve üye ülkeler arasındaki ticareti etkileyecek olan her türlü vergi ve resimlerin Andlaşmanın 13'üncü maddesi ile tedricen kaldırılması öngörülmüştür. Aynı maddede bu vergi ve resimlerin kaldırılma hızını ve şeklini direktifler yoluyla komisyon tesbit eder denilmektedir.

Gümrük vergilerine eş etkili vergi ve resimler genelde " Tarife dışı engeller " (Non tariff barriers) diye adlandırılan ve aynen gümrük vergisinin etkilerine sahip olan engellerdir. Üye ülkeler arasındaki ticarete ve herhangi bir mal bazında rekabeti etkileyecek nitelikler taşırlar. Bunlar milli hukuk mevzuatlarına uygun olan ve görünüşte AET hukuku kurallarına da uygunmuş gibi engellerdir. Ülkeler arası ticarete kısıtlama konulmamıştır. Gümrük vergisi uygulanmamaktadır. Ama gerek ithalat gerekse ihracat sırasında mallar sınırdan geçerken değişik isimlerle para alınmaktadır. Sağlığın korunması, çevrenin korunması veya tüketicinin korunması gibi haklı görünen gerçeklerle karsımıza çıkan bu vergi ve resimler üyü devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde ortak pazarla bağdasmaz sayılmış ve adalet divanı tarafından Andlaşmanın 13'üncü maddesine aykırı bulunmuştur. Bu vergi veya

resimin gümrük vergisine eş etkili bir mükellefiyet sayılabilmesi için bu mükellefiyetin adına yada niteliğine değil etkilerine bakılacaktır. Bu yükümlülüğün miktarı, tanımı, tahsil biçimi ve hatta konulmuş amacı önemli değildir. Bakılacak tek husus bu mükellefiyetin malın serbest dolaşımını etkileyip etkilemediği olacaktır. Ayrıca ithalat veya ihracat sırasında uygulanan bu mükellefiyetin aynı nitelikteki benzer yerli ürünlere uygulanması bu yasağın geçerliliğini etkilemez.

Adalet Divanı tarafından gümrük vergisine eş etkili sayılmış bazı mükellefiyetleri örnek olarak  osterebiliriz.

a) Bitkiler, hayvanlar ve çeşitli gıda maddeleri üzerinde yapılan sağlık kontrolleri karşılığında alınan resimler,

aa) Sanat eserlerinin ihracatı üzerinden alınan vergiler,

aaa) Sınırda yapılan idari hizmetler  creti ve istatistik resmi,

aV) İthalat ruhsatı resmi,

Andlaşmanın 95'inci maddesi ayrımcı olmamak kaydıyla ithal edilen mala vergi konulabileceğini belirtmekle aslında gümrük vergisine eş etkili mükellefiyetler koyma yasağını  ng ren 12-13ve 16'ıncı maddelerdeki hükümlerin bir istisnası olduğunu da vurgulamaktadır. Fakat aynı za-

manda bu maddeler birbirinin tamamlayıcısı durumundadır.

Devletlerin iç vergilendirme alanındaki tasarrufları 95'inci madde ile müdahale dışı bırakılmıştır. Fakat 12-16'ıncı maddelere göre üye devletler gümrük vergisine eş etkili mükellefiyetler koyma yetkilerinden sürekli vazgeçmişlerdir. Bu maddelerin ve ifade ettikleri kavramların uygulamada genellikle karıştırıldığı görülmüştür.(6)

Ayrıca 95'inci maddenin uygulanmasını gerektiren bir verginin devlet dışındaki bir kamu kuruluşu tarafından konulması veya toplanması durumu değiştirmez.(7)

G- HİMAYECİLİĞİN VE VERGİ TEŞVİK TEDBİRLERİNİN KALDIRILMASI

Ortak pazar kavramı tamamen serbest dolaşım ilkesine dayalı tek ve bütün bir pazarı ifade eder. Bu bakımdan bütün pazar bir ekonomik bütün olarak rekabeti bozucu etkilerden arındırmak istenmiştir. Roma Antlaşmasının üçüncü maddesinin " f " fıkrasındayerni alan " Ortak Pazar içinde rekabetin bozulmamasını sağlayan bir rejim kurulması " hedefine ulaşmak için bu şarttır. Ne varki bu hedef ulaşılması kolay bir hedef değildir. Özellikle geçiş döneminde üye devletlerin bazı sektör ve bölgelerini devlet yardımları ile desteklemeleri kaçınılmaz olmuştur.

(6) Çağan Nami, a.g.m.s:ayfa 687

(7) Çağan Nami, a.g.m. sayfa 688

Devlet yardımlarını yasaklayan 92'inci madde bu hususu dikkate vermek için " Bu Andlaşmadaki farklı hükümler mahfuz kalmak kaydıyla " diye başlar. Bu maddeye göre " belirli işletmeleri veya üretim dallarını dâma müsait duruma sokmak suretiyle rekabeti bozan veya bozma tehlikesi yaratan devletlerce veya hangi tarzda olursa olsun devlet kaynakları vasıtasıyla yapılan yardımlar üye devletler arasındaki ticareti etkilediği nisbette ortak pazarla kabil-i telit değildir." Üye devletlerin belirli sektörlerle, işletmelere veya bölgelere tanındıkları vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi iadeleri ve indirimleri bu çerçevede yasaklanmış olmaktadır.

Buna rağmen Avrupa Ekonomik Topluluğu bir ekonomik bütün olarak tarım sektörüne büyük ölçüde yardım yapmaktadır. Ama bu yardım bir devlet yardımı niteliğinden çıkarılıp topluluk yardımı haline getirilmiştir. Son yıl içinde topluluk bütçesindeki tarım sektörüne yapılan destek oranlı bir miktar düşünülmüş olmasına rağmen hala bütçenin 3/2'sini bulmaktadır.

Yine Roma Andlaşmasına göre topluluk içindeki bazı sosyal ve bölgesel dengesizliklerin giderilmesini de amaçları arasında saydığı için 92'inci maddenin 2'inci fıkrasında belirlenen şartlarla bu tip devlet yardımlarına istisna tanınmıştır. Roma Andlaşmasının 2'inci maddesinde

" Topluluğun görevi bir ortak pazarın tesisi, devletlerin ekonomik politikalarının tedricen birbirine yaklaştırılması yoluyla Topluluk içerisinde ekonomik hayatın abesli bir şekilde gelişmesini, devamlı, dengelibir ekonomik gelişmeyi, daha ileri bir istikrarı, hayat seviyesinin süratle yükselmesini ve bu topluluğa dahil devletler arasında daha sıkı münasebetler tesisini temindir." denmektedir. Bir ortak pazarın tesisi için rekabeti bozucu devlet yardımlarının kaldırılması gerekmektedir. Ama bunun yanında, Topluluğun amaçlarından ve görevlerinden bir diğeri olan sosyal, ekonomik ve bölgesel dengesizlikleri ortadan kaldırmak için devlet yardımlarının bir araç olarak kullanılmasına 92'inci maddenin 2'inci fıkrasında izin verilmektedir.

92'inci maddenin 2'inci fıkrasında sayılan ve ortak pazarlarla bağdaşın sayılabilecek devlet yardımları şunlardır,

a) Malların çıkış ülkesine bağlı farklılık yaratmaması şartıyla münferid müstehlike yapılan sosyal karakterli yardımlar,

aa) Tabii afetler veya diğer olağanüstü haller sebebiyle hasıl olan zararların telafisi maksadıyla yapılan yardımlar,

aaa) Almanyanın taksimi sebebiyle Federal Almanya Cumhuriyetinin bazı bölgelerinin ekonomisi için ve bu taksimin sebebiyet verdiği zararların telafisi için gerekli

nispette yapılan yardımlar,

Bu üç tip yardım kesinlikle Ortak Pazarla bağdasır sayılmaktadır. Aynı maddenin 3'üncü fıkrasında sayılan yardımlar ise Ortak Pazarla bağdasması uygun görülebilir. Konsey mevcutu ekseriyetle bu üçüncü fıkırada sayılan yardımların tatbik şartlarını ve bu usulden istisna edilmiş olan yardım nevilelerini tesbit eder.

Bu fıkrada sayılan devlet yardım türleri şunlardır,

a) Hayat seviyesinin fevkaledede düşük olduğu ve Ünerli istindan düşüklüğünde bulunduğu bölgelerin ekonomik gelişmesini temin maksadıyla yapılan yardımlar.

aa) Avrupa'nın ortak menfaati için önemli bulunan projelerin gerçekleştirilmesi veya bir Üye devletin ekonomik hayatındaki ciddi bir aksaklığın giderilmesi maksadıyla yapılan yardımlar,

aaa) Konsey'in, Komisyon'un teklifi üzerine mefsuf ekseriyetle alâğı bir kararla tesbit ettiği diğer yardım neveleri,

Bütün bu istisnaların uygulamadaki durumu ve andlaşmaya uygunluğu Komisyon tarafından sürekli tetkik edilir ve denetlenir. Komisyon bu devletlere Ortak Pazarın gelişmesi ve islemesi için gerekli gördüğü tedbirleri teklif etmekle görevlidir. Komisyon devlet yardımlarının usulüne vesartlarına uygun bir şekilde uygulandığını tesbi

ederse önce ilgili devletten bir beyanda bulunmasını iste-
 Verdiği makul bir sürenin sonunda da bu yardıma kaldırıl-
 masını yada şeklinin 92'inci maddedeki şartları aygün ola-
 rak değiştirilmesini ister. İlgili devlet Komisyon'un bu
 kararına uymazsa hem komisyon'un kendisi hemde her devlet
 doğrudan doğruya Adalet Divanına müracaat edebilir.

Devlet yardımları vergiler aracılığı ile yapıldığı
 zaman bazen anlaşmanın devlet yardımları ile ilgili mü-
 kâlerini düzenleyen 92-94'üncü maddelere bazende ayrımcı
 vergilendirme ve gümrük vergisine eş etkili mükellefiyet
 koyma yasağına aykırı bir nitelik arz edebilir.(8)

Bu bakımdan bu hükümlerin sınırları Adalet divanının bazı
 kararlarında ele alınmış ve tayin edilmiştir. Mesela Ada-
 let Divanına göre bir iç vergi hem yerli ürüne hemde ithal
 ürüne aynı oranda uygulanmasına rağmen bu vergi yerli
 ürünün finansmanında kullanılıyorsa bu bir gümrük vergi-
 sine eş etkili yükümlülük sayılır. Bu karşılık ithal ürü-
 nü yerli ürünle aynı yükü taşımasına rağmen yerli ürüne
 sağlanan avantajlardan ithal ürünü yararlanamıyorsa bu da
 bir ayrımcı vergilendirme sayılmaktadır. Görüldüğü gibi
 devlet, yerli ürüne birinci durumda 12ve13'üncü maddeleri
 ihlal ederek ikinci durumda da 95'inci maddeyi ihlal ede-
 rek yardım etmekte ve her iki durumda da vergisi aracı ola-
 rak kullanmaktadır.

12-13 ve 95'inci maddelerin devlet yardımlarını

düzenleyen 92'inci maddeye göre daha etkin bir hukuki koruma sağladığı söylenebilir. Bir devlet yardımının 92-94'üncü maddelere aykırılığının ileri sürülebilmesi için yukarıda belirtildiği gibi, Komisyon tarafından önceilgili devlete bu konuda beyanda bulunma süresi verilecek sonra komisyon aykırılığa giderilmesi için karar alacak. Bunun içinde bir süre verecek ve ondan sonra Adalet Divanı'nda dava açılacaktır. Halbuki 12-12 ve 95'inci maddeler doğrudan etkili olduklarından olaya hemen uygulanabilirler.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA VERGİLERİN

UYUMLAŞTIRILMASI

A- VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI NE DEMEKTİR?

Vergi uyumlaştırılması, aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu münasebetlerinin daha başarılı olması için vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yaptıkları çalışmaları ifade etmektedir. Ekonomik birlik modelinde de, gümrükbirliği modelinde de işbirliğinin başarısı için vergi politikası bir araç olarak kullanılmaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğunun kuruluşu ile birlikte vergi uyumlaştırılması konusu önem kazanmış ve daha sonra kurulan ekonomik birliklerde de bu tür çalışmalara yer verilmiştir.(9) COMECON, Orta Amerika Parası (CASM) Latin Amerika Serbest Mübadele Bölgesi (LAFTA) ve Doğu Afrika Ortak Hizmetler Örgütü gibi milletlerarası ekonomik işbirliği teşkilatları vergi uyumlaştırması ile ilgili çalışmalar yapmışlardır.

Avrupa Ekonomik Topluluğunda vergi uyumlaştırılmasının nihai hedefi Topluluk Üyesi Ülkelerin refahını arttırmaktır. Sosyal ve bölgesel dengesizlikleri ortadan kaldırmaktır. Roma Andlaşmasının ikinci maddesinde belirtilen bir Ortak Pazar'ın kurulması ve üye devletlerin ekonomik

(9) Selçuk Demiralp, "Uluslararası Vergi Harmonizasyonu çalışmalarının incelenmesi" Maliye Dergisi No : 51
Haziran 1981 sayfa 71

politikalarının tedricen birbirlerine yaklaştırılması yoluyla Topluluk içindeki ekonomik faaliyetlerin ahenkli bir şekilde gelişmesi nedeniyle yine Roma Andlaşmasının 100-101 ve 102'inci maddelerinde düzenlenen mevzuatların birbirlerine yaklaştırılması yoluyla ulaşabilecektir. Ortak Pazar içindeki rekabeti tesis edebilmek için en önemli aracın vergiler olması nedeniyle vergileri uyumlaştırmadıkça malları, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbestçe dolaşması mümkün olamaz. Bu bakımdan Avrupa Ekonomik Topluluğunda yapılacak vergi uyumlaştırılması çalışmalarının ortak bir Avrupa vergi politikası ve hatta mümkün olursa sistemi kurma amacına yönelik olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak vergi uyumlaştırılması vergilerle ilgili hukuki sistemlerden kaynaklanan serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşmasını sağlamak için milli hukuk sistemlerinde yapılan değişikliklerdir şeklinde tarif edilebilir.

B. VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ GİDEN YOL

Avrupa Topluluğunu kuran Roma Andlaşması belli bir siyasal bütünleşme modelini kabul etmemekle beraber ekonomik bütünleşme modeli olarak gümrük birliği temelinde dayanan ekonomik birliği benimsemiştir. Çünkü Roma Andlaşmasında gümrük birliği ve ortak pazar kurulmasının yanı sıra belli alanlarda (vergi, sosyal güvenlik, çevre) uyumlaştırma politikası izlenmesi dükme bağlanmıştır. Topluluğun

izleyeceği vergi politikasının sınırları Roma Andlaşması ile amaçlanan ekonomik bütünleşme oluşturur. Dolayısıyla AT vergi politikası, Roma Andlaşmasının benimsediği ekonomik bütünleşme modeli doğrultusunda kullanılması gereken ikinci bir politika niteliğini taşımaktadır. Gerçekten topluluğun izlediği veya izlenmesi gereken temel politikaların hemen tümünü vergilendirmeye ilişkin belli yönlere veya sonuçları vardır.(10) (Örneğin malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı, tarım, ulaşım bölgesel ve rekabet politikaları, Topluluğun üye olmayan devletlerle olan ilişkileri)

Roma Andlaşmasının iç vergilerle ilgili hükümleri (R.A.M.95-99) Topluluğun politikası ile ilgili üçüncü kısım da rekabet kurallarından hemen sonra düzenlenmiştir. Bu hükümler Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşmasının sınırdaki vergi ayarlamalarına ilişkin hükümlerine paraleldir. Bu hükümler bir yandan vergilendirme alanında ulusçuluk temelini dayandırarak ayırma yapılmasını önlemeye yönelmekte diğer yandan da üye devletlerin vergi sistemleri arasındaki rekabeti bozucu farklılıkların giderilmesini amaçlanmaktadır.

Roma sözleşmesinin 2'inci maddesinde AET'nin " Ortak bir pazar kurulması ve üye devletlerin iktisadi politikalarının yaklaştırılması ile kendi içinde ahenkli bir ilerlemeyi sürekli ve dengeli bir gelişmeyi, yaşam düzeyinin sağlam bir şekilde artırılmasını sağlamak ve birleşmiş

(10) AET Hukukunda Vergilendirme, Doç.Dr. Nami Çağan, Ankara 1981, sayfa 671-704

Üye ülkeler arasında daha dar ilişkileri kurmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir.

Başka bir deyişle Üye devlet imkanlarını birleştirip tek bir devlet gibi davranma böylece yüksek bir üretim düzeyine ulaşma amacını gütmektedir. Üye devletlerin kaynakları en verimli alanlarda kullanılacak demektir. Bu amaca varabilmek için dolasına herhangi bir sınır veya kısıtlama koymamak gerekir.

İlke olarak üretim faktörlerinin hareket serbestliği mali tedbirlerle engellenmiş veya saptırılmış olmamalıdır. Şahıslar, tescübüsler, el emği ve sermaye vergi kanunlarının en az ağır olduğu ülkede toplanmak eğilimindedirler. Dolaysız vergilerin yakınlaştırılması bu sorun nedeniyle zorunlu hale geliyor. Dolaylı vergilerde farklılıklar daha çok maliyaların dolasını etkilerler. Tescübüslerin ve işletmelerin yeri, kurulması, yatırımların şekli ve seviyesi, kârlılığın ritmi özellikle dolaysız vergiler ve bir Üye ülkeden diğerine göre aykırılıkları tarafından belirlenirler. Şu halde ortak pazar içinde tam rekabeti sağlayan bir düzen kurmak için dolaysız vergilerin yakınlaştırılması önemlidir.

Dolaysız vergiler üretim maliyetlerini teşkil ettikleri ölçüde uluslararası ticaret ve rekabet üzerinde etkili olurlar. Dolaysız vergilerin ahenkleştirilmesi gerçekleştirilmezse, üretim maliyetlerinde farklı vergi miktarları

bulunduran üreticiler ortak pazarda eşit rekabet şartlarında yarışmamış olacaklardır. Gerçi vergi yükü üretim maliyeti unsuru sayıldığında, kamyonun üye ülkeler vergi yükleri ve üretim masrafları arasında telafi edici bir rol oynayacağını savunan görüşlerde vardır. Ancak bu görüşlere ortak pazar uzman ve yetkilileri iltifat etmemişler ve vergi yakınlaştırması konusunu titizlikle ele almışlardır. Şunu belirtmek gerekir ki üye ülkelerdeki üretim maliyetleri süphesiz farklı olacaktır. Bu farklı istihsal maliyetleridir ki ortak pazar içinde geniş ve etkili bir iş bölümü üretim faktörlerinin en iyi kullanılmasını sağlayacaktır. Vergi yükleri ister maliyet unsuru sayılsın isterse sayılmasın üreticiler arasındaki rekabete suni avantaj ve dezavantaj yaratacaktır.

Ülkelerin maliye politikası uygulamalarında büyük farklılıklar görülür. Bu farklılıklar ülkelerin ve halklarının tarihi, psikolojik ve sosyolojik özelliklerinden doğmuştur. Bunlar bütünü ile vergi yükünde bu vergi yükünün teşkilinde (dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı gibi) maliye politikası yolu ile servetlerin ve gelirlerin yeniden dağıtılmasında bölgesel iktidar ile merkezi iktidar arasındaki mali paylaşım tarzında ortaya çıkarlar.

Sorun bu açıdan ele alındığında sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde her ülkenin kendi maliye ve vergi politikalarına verdiği önem açıkça ortaya konmalıdır. AT'nin amacı üye ülkelerin ekonomik şartlarını eşitlemek ve bunları merkezden düzenlemek değildir. Bu ba-

kımdan topluluk tarihin ortaya çıkardığı veya tabiatın yönettiği bölgesel farklılıklardan hareketle kamu iktidarlarının harcamalar ve gelirler konusunda izleyecekleri politikalarından farklılıklar olabileceğini kabul etmelidir. Öyleyse üzerinde durulacak nokta, bir yandan ilgili devletler arasındaki rekabiti engelleyen maliye ve vergi farklılıklarını kaldırmak veya çok azaltmak diğer yandan ulusal özelliklere dokunmayan maliye politikası çözümlerini bulmaktır. Eğer bu ulusal özellikler rekabetin bozulmasına sebep oluyorsa onları maliye politikası araçları kadar diğer çarelerde dengelemek gerekir.(11)

C- VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ SEBEPLERİ

Ortak Pazar içinde malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbestçe dolasabilmesi için gümrük vergilerinin kaldırılması şarttır, aynı zamanda çok önemlidir. Ama tek başına yeterli değildir. Ortak Pazar içinde rekabetin bozulmamasını sağlayan bir rejimin kurulabilmesi için pazar içinde dolması söz konusu olan mal ve hizmetin eşit vergi yükü altında bulunması gerekmektedir. Devletler sosyal devlet olma fonksiyonlarını yerine getirirken iktisadi hayata kambiyo politikası maliye politikası ve vergi politikası gibi araçlarla müdahale ederler. Topluluk bütününde de ekonomik gelişmenin dengeli ve sağlıklı olarak devam etmesi sosyal ve bölgesel dengesizliklerin gideril-

(11) Ortak Pazar ülkelerinde vasıtasız vergilerin ahenkleştirilmesi maliye bakanlığı tetkik kurulu nesriyatı no: 166 1975, Ankara Şefik Çakmak

mesi yine bu araçlarla sağlanmaktadır.

Topluluğu üye devletler tek bir ekonomik bütün olarak imkanlarını birleştirmek ve daha yüksek üretim ve refah seviyesine ulaşmak amacındadır. Bu amaca ulaşmanın en önemli araçlarından birisi de vergilerin ahenkleştirilmesidir. Özellikle gelişmiş ülkelerde uzun yıllardan beri ülkelerin gayri safi milli hasıllarında çok önemli bir yer tutan vergiler günümüzde ekonomik ve sosyal faaliyetlerin etkenlerinden biri durumundadır.

Vergi uyumlaştırılmasının bu genel açıklamadan sonra ekonomik ve hukuki nedenler olarak iki guruba ayrılabiliriz.

1- Ekonomik Sebebler

Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Andlaşması gümrük birliğinden ekonomik ve parasal birliğe kadar hükümler ihtiva eden bir milletler arası antlaşmadır. Avrupa Kömür ve Çelik topluluğu, Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu ve Avrupa Ekonomik topluluğu; bu üç kuruluş daha sonra 1967 yılında yapılan ve adına Füzyon andlaşması denilen bir andlaşma ile birleştirilip Avrupa Topluluğu haline getirilmiştir. Avrupa Topluluğunun gaye ve hedefleri tetkik edildiğinde görülecektir ki ilerde siyasi bir entegresyon olduğu idrak edilerek Roma Andlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu, parasal birliğe kadar ulaşan hedefler öngörebilmiştir.

Eğer Topluluk bir gün parasal birliğin uygulandığı bir entegrasyon haline gelirse, Üye Ülkelerin her birisinin Roma hukuku orijinli hukuk sistemleri kullandıkları da dikkate alınınca, bütün Toplukta tek bir vergi hukukunun uygulanmasında anlaşabilmelerinin imkansız bir olay olmadığı anlaşılacaktır. Bu nedenle vergilerin uyumlaştırılması ile bir ekonomik birlik olan Avrupa Ekonomik Topluluğu içinde ekonomik hayatın uyumlu bir şekilde gelişmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Bilindiği gibi vergilerin seviyesi tüketim yapısını, dolayısıyla üretimi, firmaların kârlılığını, yatırım projelerinin yerini ve rekabet şartlarını önemli ölçüde etkiler.(12). Bir ortak pazarın tesisi ve pazar içindeki rekabetin bozulmamasının sağlanması için bu faktörlerin vergi yüklemesindeki farklılıklardan etkilenmemesi vergi uyumlaştırılması ile mümkün olabilmektedir.

Üye devletler arası ticaretin vergi yüklemesindeki farklılıklar nedeniyle etkilenmesi rekabeti bozan bir durumdur. Ticarete konu olan malın ortak pazar içinde serbestçe dolaşması engellenmiş olmaktadır. Bu husus her zaman bir ayrımcı vergilendirmeden kaynaklanmayabilir. Bazen vergi sistemlerindeki farklılıklar da aynı sonucu doğurabilir. Mesela dolaylı ve dolaysız vergilerin Üye devletlerin vergi sistemlerinde taşıdığı ağırlığın farklılıklar göstermesi halinde vergi sistemleri Üye

(12) Öncel, Muafıa, Vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılması Ankara, 1981. sayfa 74

devletler arasında farklı ekonomik etkiler meydana getirirler. Dolaysız vergileri ağırlık taşıyan üye devletlerin ekonomik durumu zayıflar. Çünkü dolaylı vergiler fiyatları vergi kadar yükselttiği halde dolaysız vergiler sadece üretim unsurlarının safi gelirinde bir azalmaya yol açar. Nitekim gider vergilerinin malların ihracı sırasında iade edildiği halde dolaysız vergiler için vergi iadesi yapılması söz konusu olmamaktadır. Vergilerin sistem olarak da uyumlaştırılmasının ekonomik entegrasyona ulaşmak için mutlaka gerekli olduğu açıktır.

Vergi uyumlaştırması Ortak Pazarı oluşturabilmek için bir zarurettir. Roma Andlaşmasının Topluluğun Temelleri başlığı altında düzenlenen ikinci kısmında malların, sermayenin, işgücünün ve hizmetlerin serbestçe dolaşabilmesini tasrih edildiği hükümlerdir. Bu hedeflere ulaşmak için Topluluğun bazı politikaları araç olarak kullanılacaktır. Bunlar rekabet politikası, vergi politikası ve mevzuatların yaklaştırılması politikası olmak üzere üç bölümden oluşur. Bu politikalarla ilgili hükümler Andlaşmanın üçüncü kısmında Ortak Kaideler başlığı altında yer almaktadır.

Vergilerin uyumlaştırılması ve özellikle Topluluğa üye bütün devletlerin ortak bir vergi sistemi olarak Katma Değer Vergisini benimsemesiyle Topluluk bütçesinin finansmanı meselesine de çözüm getirilmiştir. Topluluğa

Üye Ülkeler Katma Değer Vergisinden elde ettikleri vergi gelirinin % 1'lik bir bölümünü Topluluk bütçesinin finansmanı için ayırmak zorundadırlar.

2- Hukuki Sebebler

Önceki bölümlerde de ziknedildiği gibi Avrupa Ekonomik Topluluğunun bir amacı da devletlerin ekonomik politikalarının tedricen birbirlerine yaklaştırılmaları yoluyla topluluk içerisindeki ekonomik hayatın ahenkli bir şekilde gelişmesi, devamlı ve dengeli bir kalkınma, ileri bir istikrar ve topluluğa dahil devletler arasında daha sıkı münasebettir. Bu amaç Roma Andlaşmasının 2'inci maddesinde belirlenmiştir.

Ayrıca 2'inci madde manasında Topluluğun faaliyeti, kaleminden olarak Andlaşmanın 3'üncü maddesinin h fıkrasında da Ortak Pazarın usulüne uygun şekilde çalışılabilmesi için gerekli olduğu ölçüde milli mevzuatların birbirlerine yaklaştırılması gerektiği ifade edilmiştir.

Roma Andlaşmasının 3'üncü maddesinin h fıkrasında belirtilen bu faaliyetin nasıl gerçekleştirileceği Andlaşmanın 100'üncü maddesinde de ele alınmıştır, düzenlenmiştir. Bu konuda yapılacak olan düzenlemelerde Topluluk Konseyi yetkili kılınmıştır. Devletlerin egemenlik haklarını ilgilendiren bir konu olması nedeniyle Üye devletler vergiler alanında yapılacak topluluk tasarruflarına hassasiyet göstermişlerdir. Ortak Pazarın işlemesine doğru-

dan doğruya etkili kanuni ve idari mevzuatların birbirine yaklaştırılması Konsey direktifleri ile sağlanacaktır. Andlaşmanın 100'üncü maddesine göre bu konuda Topluluk Komisyonu teklifler hazırlar ve teklifler Konsey tarafından incelenerek direktifler vaaz edilir.

100'üncü maddenin 2'inci fıkrasına göre icrası birden fazla üye devletlerde bir mevzuat değişikliği gerektirecek mahiyette olan direktifler için Avrupa Parlamentosu'nun ve Ekonomik ve Sosyal Komite'nin de mütâlaası alınması gerekmektedir. Bütün bunlar gösteriyorki devletler egemenlik haklarını ilgilendiren bu konulara oldukça önem vermişler ama buna rağmen bir ortak Pazarın tesisini daha önemli sayarak mevzuatların uyumlaştırılması hususunda gereken çalışmayı yapmışlardır.

Vergilendirmeye ilişkin bölümde belirtildiği gibi malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbestçe dolaşımının sağlanabilmesi için taşıdıkları vergi yükünün rekabeti bozucu bir şekilde dağılmasının önlenmesi gerekmektedir. Gümrük vergilerinin kaldırılması yanında 95'inci madde ile ayırıcı vergilendirme yasaklanmış ithal edilen mallara yerli aynı yada benzer mallara uygulanandan daha yüksek vergi uygulanamaz hükmü getirilmiştir. Bu düzenlemeler vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili en önemli düzenlemelerdendir. Yine 96'ıncı madde ile Vergi İadesi yoluyla yapılacak rekabeti bozucu davranışlar engellenmek istenmiştir. Bu maddeye göre ihraç edilen mala uygulanan vergi iadesinin bu malın taşıdığı gerçek vergi

yükünü aşamayacağı belirtilmiştir.

Yine gümrük vergilerine eş etkili mükellefiyetlerin yer aldığı 12-16'ncı maddelerde de Ortak Pazar içindeki rekabeti bozacak nitelikte olan her türlü vergi ve resim konulması her ne ad altında olursa olsun yasaklanmaktadır.

Ayrımcı vergilendirmenin yasaklanması, Gümrük vergilerine eş etkili mükellefiyetlerin yasaklanması ve vergi iadeleri konuları vergilendirmeye ilişkin bölümde ele alındığından burada kısaca temas edilmiştir.

Andlaşmanın 12-16'ncı ve 95-96'ncı maddeleri dolaylı vergiler alanında hükümleridir. 98'inci madde de ise dolaysız vergiler alanında Topluluk içi ticaretle ihracatta ve vergi iadeleri verilemeyeceğini, ithalatta da telafi edici vergiler konulamayacağını belirtmektedir. Maddede belirtilen gider vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışında kalan vergiler deyimleri ile dolaysız vergiler kastedilmektedir.

Genel manada mevzuatların yaklaştırılmasına ilişkin bulunan 100'üncü maddeden başka bizzat her bir Üye devletinin muamele vergileri, tüketim vergileri ve Üye devletler arasındaki ticari mübadelelere tatbik edilen telafi edici tebirler dahil olmak üzere diğer dolaylı vergiler hakkındaki mevzuatın Ortak Pazar'ın menfaati ile nasıl ahenkleştirileceği incelemeye göre 99'uncu madde ile komisyona verilmiştir.

Komisyon ayrıca Topluluğa üye devletlerin mevzuatlarındaki mevcut farklılıkların Ortak Pazar'da rekabet şartlarını bozduğu ve bunun giderilmesi gerektiği kanaatine varırsa ilgili üye devletle görüşmeler yapıp tavsiyelerde bulunarak bu durumun giderilmesine çalışır.

101'inci maddeye göre bu görüşmelerde rekabeti bozucu nitelikte olan mevzuat farklarının giderilmesi sağlanamazsa bu problemin direktifler aracılığı ile halledilmesi yoluna gidilecektir. Konseyin vadedeceği bu direktifler komisyon tarafından hazırlanır.

Roma Andlaşmasının genelinde ortak bir pazar oluşturulmasına gidebilmek yada pazar içinde rekabet kurallarını kursuz olarak işletebilmek için gerekli bütün tedbirlerin düşünüldüğü gözlenmektedir. Zaten Avrupa Ekonomik Topluluğu hukukunun bir ekonomi hukuku niteliğinde olması da bu sebepten kaynaklanmaktadır. Ortak bir pazarın oluşturulması için gerekli olan mevzuat farklılıklarının giderilmesi yanında yeni mevzuat hükümlerinin de rekabeti bozmayan kurallar olması gerekmektedir. Topluluğa üye bütün devletlerin yeni kanuni ve idari düzenlemeler yaparken bu hususa dikkat etmeleri gerekmektedir. Andlaşmanın 102'inci maddesine göre mevzuatla ilgili yeni kanuni ve idari düzenlemelerin Ortak Pazar içindeki rekabeti bozacağından endişe eden üye devlet, Komisyonun bu konudaki tavsiye ve görüşlerini alır. Böylece rekabeti bozucu yeni engellerin mev-

zuatlara girmesi önlenmiş olmaktadır.

Ortak Pazar içindeki rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir rejimin kurulması ve bu rejimin korunmasına ilişkin tedbirlerden bir diğeri Andlaşmanın 220'inci maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre Üye devletler topluluk içinde çifte vergilendirmeyi önlemek için kendi aralarında görüşmelerde bulunurlar. Malların topluluk içerisinde serbest dolaşımı çifte vergilendirme halinde imkansız olacağından bu hususu karşılıklı olarak dikkate almak zorundadırlar. Bütün bu hükümler hukuki mesned olarak Ortak Pazar içinde malların serbest dolaşımını temin etme için yetmezde bu amaca ulaşmak için bazı işlemlerin yapılması zarureti ile karşı karşıya kalınırsa Andlaşmanın 235'inci maddesine başvurulacaktır.

Bu maddeye göre Ortak Pazarın işleyişinde topluluğun hedeflerinden birini gerçekleştirmek için topluluğun bir tasarrufta bulunması gerekir, ama bunun için gereken yetkinin Andlaşma hükümleri çerçevesinde verilmemiş olduğu anlaşılırsa Konsey, Komisyonon teklifi üzerine Parlamento'nunda görüşünü alarak uygun tebirleri alır.

Maddede belirtilen Topluluğun hedefleri ifadesi Andlaşmanın 2 ve 3'üncü maddelerinde belirtilen amaçlarla sınırlıdır. 100'üncü madde çerçevesindeki tedbirler direktifler aracılığı ile alınırken 235'inci madde çerçevesindeki tedbirler için Konsey tüzük kullanabilir. Gerçekleştirilmesi istenen şey bir reform ise başvurulacak yol 235'i

ci maddedir.(13)

D- VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ AMACI

Roma sözleşmesinin 2'inci maddesinde AET'nin " Ortak bir pazar kurulması ve üye devletlerin iktisadi politikalarının yaklaştırılması ile kendi içinde ahenkli bir ilerlemeyi, sürekli ve dengeli bir gelişmeyi, yaşam düzeyinin sağlam bir şekilde artırılmasını sağlamak ve birleşmiş üye ülkeler arasında daha dar ilişkileri kurmak la yükümlü " olduğu belirtilmiştir. Başka bir deyişle üye devlet imkanlarını birleştirip tek bir devlet gibi davran ma, böylece yüksek bir üretim düzeyine ulaşmak amacını gütmektedir. Üye devletlerin kaynakları en verimli alan larda kullanılacak demektir. Bu amaca varabilmek için do laşımına herhangi bir sınır veya kısıtlama koymamak gere kir.

İlke olarak üretim faktörlerinin hareket serbestli ği mali tedbirlerle engellenmiş veya saptırılmış olmanalı dır. Şahıslar, teşebbüsler, el emeği ve sermaye, vergi kanunlarının en az ağır olduğu ülkede toplanmak eğilimin dedirler. Dolaysız vergilerin yakınlaştırılması bu sorun nedeniyle zorunlu hale geliyor. Dolaylı vergilerde fark lılıklar daha çok malların dolaşımını etkilerler. Teşeb büslerin ve işletmelerin yeni kurulması, yatırımların şekli ve seviyesi, kârlılığın ritmi özellikle Dolaysız

(13) Mualla Öncel, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması

vergiler ve onların bir üye ülkeden diğerine göre ayrılıkları tarafından belirlenirler.

Şu hahde ortak pazar içinde tam rekabeti sağlayan bir düzen kurmak için Dolaysız vergilerinde yakınılaştırılması önemlidir.

Dolaysız Vergiler Üretim maliyetlerinin teşkil ettikleri ölçüde uluslar arası ticaret ve rekabet üzerinde etkili olurlar? Dolaysız vergilerin ahenkleştirilmesi gerçekleştirilmezse, üretim maliyetlerinde farklı vergi miktarları bulunduran Üreticiler Ortak Pazar'da eşit rekabet şartlarında yarışmamış olacaklardır.

Gerçi vergi yükü üretim maliyeti unsuru sayıldığıında, kambiyonun üye ülkeler vergi yükleri ve üretim masrafları arasında telafi edici bir rol oynayacağını savunan görüşlerde vardır. Ancak bu görüşlere Ortak Pazar uzman ve yetkilileri ittifak etmemişler ve vergi yakınılaştırılması konusunu titizlikle ele almışlardır. Şunu belirtmek gerekir ki üye ülkelerdeki üretim maliyetleri şüphesiz farklı olacaktır. Bu farklı istihsal maliyetleridir ki Ortak Pazar içinde geniş ve etkili iş bölümü, üretim faktörlerinin en iyi kullanılmasını sağlayacaktır. Vergi yükleri ister maliyet unsuru sayılsın isterse sayılmasın üreticiler arasındaki rekabete suni avantaj ve dezavantaj yaratacaktır.

Ülkelerin maliye politikası uygulamalarında büyük

farklılıklar yaratacaktır. Bu farklılıklar ülkelerin ve halkların tarihi, psikolojik ve sosyolojik özelliklerinde doğmuştur. Bunlar bütünü ile vergi yükünde, bu vergi yükünün teşkilinde (Dolaylı ve Dolaysız vergi ayırımı gibi) maliye politikası yolu ile servetlerin ve gelirlerin yeniden dağıtılmasında bölgesel iktidar ile merkezi iktidar arasındaki **mali** paylaşma tarzında ortaya çıkarlar.

Sorun bu açıdan ele alındığında sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde her ülkenin kendi maliye ve vergi politikalarına verdiği önem açıkça ortaya konmalıdır. AT'nun amacı üye ülkelerin sosyal ve ekonomik şartlarını eşitlemek ve bunları merkezden düzenlemek değildir. Bu bakımdan topluluk tarihin ortaya çıkardığı ve tabiatın yönettiği bölgesel farklılıklardan hareketle amme iktidarlarının harcamalar ve gelirler konusunda izleyecekleri politikalarından farklılıklar olabileceğini kabul etmelidir. Öyleyse üzerinde durulacak nokta bir yandan ilgili devletler arasındaki rekabeti engelleyen maliye ve vergi farklılıklarını kaldırmak veya çok azaltmak diğer yandan ulusal özelliklere dokunmayan maliye politikası çözümlerini bulmaktır. Eğer bu ulusal özellikler rekabetin bozulmasına sebep oluyorsa onları maliye politikası araçları kadar diğer çarelerle dengelemek gerekir. Üstelik bu farklılıkların Ortak Pazar bir gerçek olduğu ölçüde önemlerini yitireceği hususunda açıktır. (14)

(14) Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:166

Ortak Pazar ülkelerinde Vasıtasız vergilerin ahenkleştirilmesi,

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

A- TOPLULUK ÜLKELERİNDE DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDA GÖZLENEN GENEL EĞİLİM

1986 yılında Batı Avrupa'da birey ve kurum gelir vergisinde en önemli eğilimlerden biri vergi sisteminin sadeleştirme ve standartlaştırma çabalarıydı.

İtalya'da Nisan 1986'da yürürlüğe giren vergi reformu vergi sisteminin sadeleştirilmesini amaçladı. Ve Hollanda'da " The Cort Commission " Mayıs 1986'da raporunu hükümete sundu. Diğer memleketlerde (Belçika, Avusturya, Batı Almanya) benzer sadeleştirmeler üzerinde çalışıldı veya tartışıldı.

Bu sadeleştirmelerde, bir takım muafiyet ve indirimlerin kaldırılması yanı sıra vergi oranlarının düşürülmesi veya düşürülecek olması genel eğilimi vardır.

Sadeleştirme genel eğilimine dikkate değer bir istisna, bireyler için son derece karmaşık ulusal gelir vergi sisteminde sonuçlanan bir vergi reformunun yapıldığı Danimarka'dır.(15)

B- TOPLULUK ÜLKELERİNDE DOLAYSIZ VERGİLERİN TOPLAM VERGİLER VE MİLLİ GELİR İÇİNDEKİ PAYI

Toplulukta dolaysız vergiler konusu incelemesinden

(15) International Bureau of Fiscal Documentation, Annual Report 1986 General Trend(Europe)

önce, önemlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için gerek toplam vergiler içinde ve gerekse milli gelir içindeki paylarının 1984 yılı itibariyle Topluluk Ülkeleriyle, Türkiye, Avustralya, Avusturya, Kanada, Finlandiya, Japonya, Yeni Zelanda, Norveç, İsveç, İsviçre, Amerika Birleşik Devletleri yönünden ele alınarak değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

a) Toplam vergi gelirlerinin (dolaylı ve dolaysız vergileri kapsamak üzere) yurt içi milli hasıla içindeki payı (16)

Ülke	1984
	Yüzde Payı (%)
Avustralya	31,21
Avusturya	41,95
Belçika	46,73
Kanada	33,72
Danimarka	48,02
Finlandiya	36,00
Fransa	45,49
Almanya	37,73
Yunanistan	35,23
İrlanda	39,48
İtalya	41,17
Japonya	27,38
Lüksemburg	41,43
Hollanda	45,54

(16) Taxation in Developed Countries OECD Paris 1986

Yeni Zelanda	31,04
Norveç	46,41
Portekiz	31,97
İspanya	28,39
İsveç	50,46
Türkiye	14,53
İngiltere	38,51
A.Birleşik Devletleri	28,99
<hr/>	
Topluluk Ortalaması	41,93

Topluluk Üyesi Ülkelerde vergi mevzuatlarının farklılığı ülkeler itibariyle yukarıdaki tabloda görülen vergi yükü farklılığında ortaya çıkarmaktadır. 1984 yılı rakamları esas alındığında İspanya (% 28),Portekiz (% 32),Yunanistan (% 35) dışındaki ülkelerde, vergi yükünün % 38 ve onun üzerinde olduğu görülmektedir.Vergi yüklerinde gözlenen bu farklılıklar açık olarak topluluk üyesi ülkelerde ahenkleştirmenin zorluğunu ortaya koymaktadır.

b) Gelir Üzerinden (Dolaysız) alınan vergilerin yurt içi milli hasıla içindeki payı (17)

<u>Ülke</u>	<u>Yüzde Payı</u>
Avustralya	16,84
Avusturya	10,74

(17) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/303

Belçika	19,15
Kanada	14,63
Danimarka	27,00
Finlandiya	18,02
Fransa	7,94
Almanya	12,55
Yunanistan	6,34
İrlanda	13,43
İtalya	14,93
Japonya	12,48
Lüksemburg	17,82
Hollanda	12,10
Yeni Zelanda	20,37
Norveç	18,59
Portekiz	7,82
İspanya	7,88
İsveç	21,25
İsviçre	13,39
Türkiye	7,94
İngiltere	14,69
A.Birleşik Devletleri	12,29
<hr/>	
Topluluk Ortalaması	14,59

c) Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin (Dolaysız) payı (18)

(18) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/303

Ülke	1984 Yüzde Payı (%)
Avustralya	53,96
Avusturya	25,66
Belçika	40,99
Kanada	43,38
Danimarka	56,23
Finlandiya	50,06
Fransa	17,46
Almanya	33,25
Yunanistan	17,98
İrlanda	34,02
İtalya	36,25
Japonya	45,58
Lüksemburg	43,00
Hollanda	26,58
Yeni Zelanda	65,64
Norveç	40,28
Portekiz	24,45
İspanya	27,76
İsveç	42,11
İsviçre	41,60
Türkiye	55,04
İngiltere	38,15
A.Birleşik Devletleri	42,41
Topluluk Ortalaması	34,39

d) Yurtdışı Milli Hasıla İçerisinde Gelir Vergisinin Payı (19)

Ülke	1984 Yüzde Payı (%)
Avustralya	13,96
Avusturya	9,47
Belçika	16,21
Kanada	11,43
Danimarka	23,91
Finlandiya	16,44
Fransa	6,04
Almanya	10,52
Yunanistan	5,09
İrlanda	12,14
İtalya	10,84
Japonya	6,70
Lüksemburg	11,40
Hollanda	9,49
Yeni Zelanda	17,53
Norveç	11,02
Portekiz	----
İspanya	6,46
İsveç	19,40
İsviçre	11,50
Türkiye	6,33

(19) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/303

İngiltere	10,27
A.Birleşik Devletleri	10,22
<hr/>	
Topluluk Ortalaması	11,59

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere Gelir Vergisi yükünün en ağır olduğu ülke Danimarka (% 23,91), en hafif olduğu ülke ise Fransa'dır (%6,04).

e) Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisinin Payı (20)

Ülke	1984 Yüzde Payı (%)
<hr/>	
Avustralya	44,74
Avusturya	22,58
Belçika	34,68
Kanada	33,90
Danimarka	49,79
Finlandiya	45,67
Fransa	13,28
Almanya	27,88
Yunanistan	14,45
İrlanda	30,76
İtalya	26,32
Japonya	24,46
Lüksemburg	27,50
Hollanda	20,85
Yeni Zelanda	56,49

(20) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve

Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/303

Norveç	23,75
Portekiz	-----
İspanya	22,75
İsveç	38,45
İsviçre	35,74
Türkiye	43,87
İngiltere	26,68
A.Birleşik Devletleri	35,26
<hr/>	
Topluluk Ortalaması	27,22

f) Yurtiçi Milli Hasıla İçerisinde Kurumlar Vergisi-
nin Payı (21)

Ülke	1984 Yüzde Payı(%)
Avustralya	2,88
Avusturya	1,25
Belçika	2,88
Kanada	2,97
Danimarka	2,52
Finlandiya	1,58
Fransa	1,87
Almanya	2,02
Yunanistan	0,90
İrlanda	1,29
İtalya	4,04
Japonya	5,78

(21) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve
Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/303

Lüksemburg	6,42
Hollanda	2,61
Yeni Zelanda	2,72
Norveç	7,67
Portekiz	----
İspanya	1,42
İsveç	1,85
İsviçre	1,89
Türkiye	1,61
İngiltere	4,42
A.Birleşik Devletleri	2,07
<hr/>	
Topluluk Ortalaması	2,90

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, Kurumlar vergi yükü Lüksemburg (%6,42), İtalya (% 4,04), İngiltere (% 4,42) dir. Bu oranların diğer ülkelere göre yüksekliği söz konusu ülke ekonomilerinde kurumlaşmanın yaygınlaşmış olması nedenine dayanmaktadır. Kurumlar Vergisinin yurtiçi milli hasılaya oranının en düşük olduğu ülkenin, tabloda Yunanistan (% 0,90) olduğu görülmektedir.

g) Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kurumlar Vergisinin Payı (22)

	1984
<u>Ülke</u>	<u>Yüzde Payı (%)</u>
Avustralya	9,22
Avusturya	2,99
Belçika	6,17

(22) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/303

Kanada	8,80
Danimarka	5,25
Finlanda	4,38
Fransa	4,11
Almanya	6,37
Yunanistan	2,55
İrlanda	3,26
İtalya	9,82
Japonya	21,12
Lüksemburg	15,50
Hollanda	5,73
Yeni Zelanda	8,75
Norveç	16,53
Portekiz	---
İspanya	5,02
İsveç	3,66
İsviçre	5,86
Türkiye	11,17
İngiltere	11,47
A.Birleşik Devletleri	7,15
<hr/>	
Topluluk Ortalaması	6,92

C- TOPLULUK ÜLKELERİNDE BOLAYSIZ VERGİLERE BAKIŞ

Topluluk çabaları tamamıyla Katma Değer Vergisi ve tüketim vergileri üzerinde yoğunlaşmıştır. İç pazarın

tamamlanmasında kişiler Gelir Vergisi ve daha önemlisi Kurumlar Vergisi ve sermayenin vergilendirilmesine bağlı belirli tedbirleri gerektirmektedir.(23)

Vergi ahenkleştirilmesi aşağıdaki gösterilen iki hususu gerçekleştirme amacından hareket eder:

- 1- bütün malların serbest dolaşımını sağlamak,
- 2- Rekabet alanında eşitliği gerçekleştirmek,

Brüksel'de 5 Ekim 1961 tarihinde, dolaysız vergilerin ahenkleştirilmesi konusu üzerinde çalışmalara bağlandı. İlk bakışta Ortak Pazara üye ülkelerin dolaysız vergilerin arasında aşağıda gösterilen farklılıklar göze çarpıyordu.

- a) Vergi yükleri malların çeşitlerine ve ülkelere göre değişmekteydi
- b) Vergilerin yapıları her ülkeye göre değişmekteydi
- c) Vergi nespetleri bir ülkeden diğerine farklılıklar arz etmekteydi
- d) Vergilerin matrahı da her üye ülkede birbirinin aynı değildi

Birinci durumda dolaysız vergilerin fiyatlara yansımaları sonucunda, malların dolaşım ve sürümü düzgün bir şekilde gerçekleştirilemez.

İkinci durumda ise dolaysız vergiler fiyatlar üze-

(23) The Approximation of European Tax Systems, European File 9/86 May 1986 page 9-10, Commission of The European Communities Directorate General For Information, Communication and Culture

rine yansımaz, fakat müteşebbüslerin üzerinde kalır. Bu durum sonucundan da sermayenin serbest dolaşımına sekte vurulmuş olur.

Bir ülkenin vergi sistemi içerisinde bulunan dolaysız vergiler üzerinde yapılacak ahenkleştirme çalışmaları esnasında gözönünde bulundurulması gereken ekonomik ve sosyal prensipler şunlardır.

1- Üye ülkeler arasında serbest dolaşımın sınırsız bir şekilde sağlanabilmesi için, üretimin maliyet fiyatları ve yatırım verimliliği, vergilendirme dolayısıyla bir ülkeden diğerine değişiklik göstermemelidir.

2- Bölgeler arasındaki sermaye hareketleri ve yatırımların dağılımı, ekonomik ve sosyal amaçlara cevap verebilmeli ve mali kaynaklar mümkün olan en verimli bir şekilde kullanılmalıdır.

3- Vergi sistemi işletmelerin büyümelerine bir engel teşkil etmemektedir.

4- Üye ülkeler arasında verginin ekonomik ve sosyal bir müdahale aracı olarak kullanılmasında yapılacak olan işbirliğinin Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun genel politika sahası içine dahil olması ve müşterek bir politikaya bağlanması gerekir.

Üye ülkelerin dolaylı vergileri arasında en önemli yeri işgal eden Gelir Vergisindeki farklılıkların, Ortak Pazar'ın kuruluşu ve işleyişi için çok önemli bir etkide

bulunmadığı söylenebilir. Zira; gelir vergisini ödememek için ikamet değiştiren kişilere çok ender olarak rastlanabilir. Ayrıca kişilerin ikamet değiştirmesi işletmelerin yer değiştirmelerine nazaran da daha az mahsurlar doğurur.

Bütün bu sebebler dolayısıyla, gelir vergisi yapı ve metodları üzerinde bulunan farklılıkların daha uzunca bir süre devam etmesi kabul edilebilir. Fakat sermaye şirketleri mevcut bulunan çok büyük bir etki yapacağını kabul etmek gerekir.(24)

D- GELİR VERGİSİ

1979 yılında Avrupa Komisyonu, Bakanlar Konseyine henüz masada duran, kendi memleket sakinlerinden diğer Üye Ülkede çalışanları sıkça etkileyen vergi ayırımını kaldırmaya yönelik bir teklif gönderdi.

Kişisel gelir vergisinin bu görünümü yerleşmemiş bölge çalışanları için doğrudan alakası nedeniyle seçildi. Bunun ötesinde ulusal ekonomik politikasının bir aracı olarak değerlendirilen kişisel Gelir Vergisinde bir müdahaleye yer vermede komisyon istekli değildir.(18)

Topluluk Ülkelerinde Gelir Vergisi uygulamalarına bakıldığında göze çarpan ilk önemli noktada vergi oranları olacaktır. Üye Ülkelerde oranların uygulandığı di-

(24) Avrupa Ekonomik Topluluğunda Dolaysız Vergilerin ahenkleştirilmesi; Dr.Arıcan SÜral, vergi sorunları dergisi 6/1986 Sayfa 5-8

limler büyük farklılıklar göstermektedirler. Türkiye'de 6 olan dilim sayısı, Danimarka'da 3, İrlanda'da tek bir birey için ve eşler için ayrı olmak üzere 3'er, İtalya'da 9, Lüksemburg'da 22, Hollanda'da 9, İspanya'da 5, Fransa'da 14, Almanya'da 5'dir.

Söz konusu dilimlere uygulanan oranlarda benzer farklılıklar göstermektedir. Belçika'da geliri 100.000-BFR'dan az olanlar muaftır. Bu miktarın üzerinde artan oranlar uygulanır. En yüksek oran 4 Milyon BFR'yi aşan gelire %72 olarak uygulanır. Danimarka'da ilk 113.400 DKK için %16, diğer 72.000 DKK için %32, kalan ise %44 olarak vergilendirilir. İngiltere'de ise vergi oranları %50'dan %60'a kadar değişmektedir. İtalya'da gelir dilimi %10 ve %65 arasında değişen oranlarda vergilendirilmektedir. İrlanda'da ise %16-%72, Lüksemburg'da %0-%57, Fransa'da %0-%65, Yunanistan'da %10-%63 arasında görülmektedir. (25)

Öte yandan Üye Ülkelerde indirim uygulamalarında da farklılıklar görülmektedir. Gelir Vergisi uygulamasına sosyal bir ağırlık kazandırmak amacıyla, gelirin belli bir miktarının vergi dışı tutulması AET'ye Üye Ülkelerde öngörülmüştür. Standart indiriminin temel amacı, kişinin insanlık onuru ile bağdaşan asgari bir yaşam düzeyini sürdürmesine yeten gelirin vergi dışı tutulmasıdır.

AT Ülkelerinde standart indirim ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Ancak üye 12 ülkede de her yükümlü için genel bir indirim söz konusudur. Ancak bu indirim Danimarka, İtalya, Hollanda, İrlanda, İspanya,

(25) Document Inventory of Taxes 1986 Edition, Commission of The European Communities

Portekiz ve İngiltere'de sabit bir rakam olduğu halde Yunanistan, Belçika ve Fransa'da ilk dilimin (0) oranlı olması ile sağlanmıştır. Almanya ve Lüksemburg'da ise hem sabit bir indirim saptanmış hemde ilk vergi dilimi (0) oranlı olarak belirlenmiştir.

Öte yandan eş ve çocuklar içinde benzer indirimler tanınmıştır. Ancak bu indirimler de eşin (kadının) gelirin olup olmamasına göre AT ülkelerinde farklılıklar göstermektedir. Örneğin, Hollanda'da her iki eşin geliri varsa genel indirimden iki eş de aynı miktarda yararlandığı halde, Belçika, Almanya ve Fransa'da eş'e ek bir vergi indirim hakkı tanınmıştır.

Aynı uygulama farklılığı çocuklar içinde sözkonusudur. Örneğin, Danimarka ve Hollanda'da çocuklar için indirim hakkı tanınmamış, ancak çocuk için para ödemesi esası getirilmiştir. Belçika, Almanya, Yunanistan, İtalya, İrlanda, Portekiz ve İspanyada ise indirim hakkı tanınmıştır. (26)

Topluluk Üyesi Ülkelerde eşlerin ve çocukların vergilendirilmesinde farklı uygulamalara gidilmekte bazen bu uygulamalar evli olarak kocasıyla birlikte çalışanları evli olmayanlara göre devavantajlı duruma sokmaktadır. Bu farklılıkların da topluluk düzeyinde giderilmesi gerekmektedir. Ailede çalışan iki gelir sahibinin (bu genellikle-

(26) Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi, Kemal Kılıçdaroğlu ders notları, Ankara 1988

le kârı olmaktadır) gelirin toplanması esnasından hareket edildiğinde bazı topluluk üyesi ülkelerde adeta kocasının geliri ile birlikte bir üst gelir dilimine sokulmakla cezalandırıldığı görülmektedir.

Bu konu ile ilgili olarak Avrupa Komisyonu 9 Ocak 1985'de bir mektup ile kadın ve erkeğin gelir vergisi uygulamasında eşit muameleye tabi tutulmasına ilişkin bir yine Avrupa Komisyonu tarafından Konseye gönderilen bir momerandum üzerinde Avrupa Parlamentosunun görüşünü açıklamasını istedi. 11 Mart 1985'de Parlamento Başkanı görüş için bu momerandumu sorumlu komite olarak Kadın Hakları Komitesine, Ekonomik ve Parasal İşler ve Sanayi Politikası Komitesine ve İstihdam ve Sosyal İşler Komitesine havale etti. Komite, Komisyon momerandumunu ve taslak raporu 23/24 Nisan 1985 ve 21/22 Mayıs 1985 tarihli toplantılarda değerlendirdi. Son tarihli toplantıda komite önergeyi bir çözüm için bütün olarak benimsedi ve kabul etti.(27)

Daha sonra momerandum hakkında Avrupa Parlamentosunun görüşü komisyon tarafından Konseye sunuldu. Buna göre;

İşgücü pazarında kadın ve erkeğe eşit muamelede Gelir Vergisi Sistemi üzerinde topluluk seviyesinde tartışmalar doğabilir. Ulusal gelir vergisi sistemlerinin bir çok örneklerde ters etkiye sahip olduğu gösterilmiştir.

(27) European Parliament Working Documents, June 1985
Report Prawn up on Behalf of The Committee on Women's Rights on the Momerandum Phesentee

Her ne kadar bazen dolaylı da olsa istihdam edilen kadınlar üzerinde mali düzenlemelerin etkisi ücretli olarak çalışmada tereddütlere sebep olabilir ve eşlerin işgücü pazarına girme arzusu aktif bir şekilde kocalar tarafından teşvik edilmemesiyle neticelenebilir.

Vergi ödendiği zaman evli olmayanlar evli kadınlarla mukayese edildiğinde evliler dezavantaja sahiptir. Bu da kadınları evlenmekten alıkoymaktadır.

Bu nedenlerle;

Üye ülkeler aile durumları, medeni durumları, cinsiyetlerine göre herhangi bir doğrudan veya dolaylı bir şekilde ayırımdan kaçınmak için Gelir Vergisi sistemlerini düzenlemeleri gerekir. Üye ülkeler kadını çalıştırmaktan alıkoymayan herhangi bir doğrudan veya dolaylı mali baskılardan kaçınmak için Gelir Vergisi sistemlerini tekrar gözden geçirmeleri gerekir. Üye ülke Gelir Vergisi sistemlerinde her bir mükellef bireysel vergi matrahından sorumlu olmalı ve bireysel matrahı için karar vermelidir. Çocukların bakım giderleri vergiden indirilmelidir.

Üye devlet hükümetlerinin mali düzenlemelerinde bu tavsiyeler dikkate alınmasında şiddetle ısrar edildi ve bununla ilgili olarak İngiliz Hükümeti karı ve kocanın farklı vergilenmelerini teklif etti.

1981 Aralık'ta Komisyon kadınların terfisinde fırsat eşitliği konusunda icra programını sundu ve ver-

gi sistemlerinin karşılaştırılmasına üstlenmeyi teklif etti. Uygun tedbirlerin alınmasıyla bu analiz iki gelirli üye ülkelerde yürürlükte bulunan sistemlerin olumsuz etkiye sahip olduğunu (dolaylı olarak kadınların fırsat eşitliğinde) göstermesi gerekir.

Komisyon teklifi kadınların istihdamında çalışma haklarında ve onların terfisinde dolaylı karşıt etkiye sahip olduğu görülen gelir vergisi sistemlerinin gözden geçirilmesiyle eşit muamelenin ikmal edilmesi üzerine bir esas çalışma ile sonuçlandı. Bu çalışma üye ülkelerde yürürlükte olan Gelir Vergisi sistemlerini dolaylı olarak değerlendirdi. Her bir ülkede kabul edilen neticeler aşağıda sıralanmıştır.

Belçika'da özellikle ailede bağlı çocuklarda varsa evlilik adeta cezalandırılmıştır. Danimarka'da eğer eşlerden birinin geliri olumsuzsa diğerinin olumlu geliri karşısında takas yapılabilir. Eşlerde vergi muafiyeti diğer eşin geliri yoksa iki kattır. Her iki eşin geliri varsa muafiyetin kullanılmayan kısmının diğer eşe transferi mümkündür. Almanya'da ayırma sistemi evliliklerin ve özellikle çok farklı seviyelerde geliri olan eşlerin lehinedir. Bir eşin zararları diğerinin gelirinden indirilebilir. Yunanistan'da eşler gelirlerini birlikte beyan etmelidir. Eğer her iki eş birlikte ortak ise bunların toplam geliri üzerinden vergi koca adına hesaplanır. Burada kadının kocasının işine katkısı dikkate alınmaz. Fransa'da

vergi sistemi kadının geliri ve eşlerin toplam gelirin-
 olan yüksek katkısını cezalandırmıştır. Bu durum, kadı-
 nın ev dışında çalışma bağımsızlığı karşısında ve kadını
 evde tutmak için bir teşvik olabilir. İkinci gelir (ekse-
 ri kadının ki) birinci tarafında ulaşılmış marjinal oran-
 da vergilenir. İrlanda'da eşi çalışmayan kocaya esaslı
 vergi avantajı sağlanır. Dışarda çalışan evli kadın ise
 evde kalana göre dezavantajlıdır. İtalyan sistemi kadın-
 lar karşısında herhangi bir ayırım ihtiva etmez. Lüksem-
 burg'da çocuk olduğunda ve eşlerin gelirlerinin eşit ol-
 duğunda sistem tarafsızdır. İngiltere'de ayrı vergilen-
 dirme haricinde koca muhataptır. Vergi otoritelerinin
 karşısında kadın görünmezdir. Kadın gelirini kocasına
 bildirir. Böylece onların birlikte beyanları tamamlana-
 bilir. Oysa koca kendisine ait gelirin detaylarını açık-
 lamayabilir.

Genel gelirin toplanması prensibi iki nedenele
tahdit edilebilir;

a) Kadının geliri kocasının gelirin-
 e göre en yük-
 sek oranda vergilenir.

b) Eşler en kısa zamanda enyüksek vergi oranına
 ulaşırlar.

Bu durumlar karşısında aşağıdaki tavsiyeler yapıldı;

1- Vergi sistemlerinin evli çiftler arasında ta-
 rafsız olması gerekir. (Sadece bir üyenin çalıştığı veya

evli çiftlerin her ikisinin çalıştığı durumlarda)

2- Mali reformun uzun dönemli konusunun, karı ve koca için vergi bağımsızlığı sisteminin zorunluluğu olması gerekir. Avrupa Parlamentosu artan oranlı vergi sisteminde evli çiftlerin gelirlerinin toplanmasında, birkaç üye ülke mali düzenlemeleri altında ortaya çıkan farklılaşmaya dikkat çekti. Analiz açıkça göstermiştir ki eşlerin gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesinin etkisi çalışan kadına karşı farklılık yaratmaktadır.

Arzulanan uyumlaştırmalarda komite iki probleme dikkati çekmiştir.

1- Kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımı; toplam vergilemeden farklı vergilendirmeye kadar vergi sistemleri, evli kişilerin serbest dolaşımlarını, çalıştıkları ülkelere bağlı olarak net gelirlerinde büyüklük ve küçüklüklere göre etkilenecektir.

2- Ortak pazarın bir parçası olarak vergilerin uyumlaştırılması; farklı üye ülkelerde, işçilere aynı net geliri ödemek için işletmeler evli çiftlerin ayrı olarak vergilendirildiği üye ülkelere daha çok toplama sahasının yürürlükte olduğu üye ülkelerde yüksek bir gelir ödemek zorunda kalacaklardır. Şüphesiz ki bu durum yer seçiminde işletmeleri etkileyebilir. Bu yüzden de ortak pazarın fonksiyonunu ters yönde etkilemiş olur.

Ayrı vergilendirmede evli çiftler tarafından ayrı

vergi beyannamesi kullanılır. Eşlerde kendi beyannamelerini imzalarlar. Toplam vergilendirme durumunda evli çiftler ayrı beyannameyi doldururlar. Bazen koca beyannameyi tamamlamakta eş sadece imzalamakta; bazen de birlikte doldurmakta fakat eşin imzalaması istenmemektedir.(28).

Türkiye'de aile reisi beyanı geçerli olup eşlerin gelirleri toplanmak suretiyle tek bir beyanname ile aile reisi tarafında bildirim yapılır. Geliri olan eşler beyannameyi ayrıca imzalar, beyannamede gösterilen bütün gelirleri birleştirmek suretiyle toplam yapılır. Bu toplam üzerinden vergi aile reisi (koca) namına tarh olunur.

E- KURUMLAR VERGİSİ

Sermayenin oluşumunda vergilerin uyumlaştırılmasında üç adet topluluk direktifi vardır. Buna rağmen çok daha ileri gitmek gereklidir. Avrupa ölçeğinde birleşik büyük bir pazarın yaratılması, sermayenin serbestçe dolaşabilmesini, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılmasını, rekabet şartlarında eşitsizliğin azaltılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle üretim maliyetleri yatırımların yeni yatırılmış sermayeden sağlanabilir, üye devletlerin farklı vergi sistemlerince gereksiz yere etkilenmesinin diye işletmeler üzerinde vergi yükü yakınlaştırılmalıdır. Bu sonuca ulaşmada, Avrupa Komisyonu, Bakanlar Konseyince karar vermeyi bekleyen bazı teklifler sunmuştur. 1969'da

(28) Avrupa Hakkında Avrupa Topluluğu Komisyonu Enformasyon Temsilciligi

ulusal sınırlarda birleşen şirketler ve diğer topluluk ülkelerinde şubesi olan şirketler için vergi anlaşmaları üzerinde teklifler yapıldı. 1979'da ise çifte vergilendirmenin belirli örneklerini ortadan kaldırmak için bir teklif yapıldı. 1975'de ise Kurumlar Vergisinde ortak sistem için bir teklif yapılmıştı. Amaç mümkün olduğu kadar çok mali tarafsızlığı başarmaktı. Böylece bir devlette veya diğerlerinde geçerli olan mali şartlardan daha çok, sermaye hareketleri, ekonomik değerlendirmeler tarafından belirlenmiş olacaktır. Komisyon temettülerinin çifte vergilendirilmesini önleyecek ortak bir vergi mahsubu sisteminin kabulü kadar, vergi oranlarının daha çok bir çizgiye yaklaştırılmasını teklif etmiştir. Avrupa Komisyonu tarafından sunulan diğer bir teklif şirketlerin zararlarının bir mali yıldan diğerine aktarılması ile ilgilidir. (29)

Topluluk üyesi ülkelere Kurumlar Vergisi oranlarına bakıldığında, en yüksek kurumlar vergisi oranı Almanya'da uygulanmaktadır. (% 56) Ancak oran yüksek olmakla birlikte uyguladıkları kurumlar vergisi oranının daha düşük olduğu ülkelere göre yurt içi milli hasıladaki payları düşük olabilir. Bu durum sözkonusu ülkelerde yüksek bir oran uygulanmakla beraber matrahı etkileyen bazı faktörlerin (istisnalar) mevcudiyeti nedeniyle ortaya çıkar. İtalya'da %36, İrlanda'da %50, 1.1.1982'den itibaren %40-%50, Fransa'da %50, Danimarka'da %20-%50, Belçika'da

(29) The Approximation of European Tax Systems, European File 9/86 Mayıs 1986 Commission of the European Communities-General For Information, Communication and Culture page 10

% 45, Yunanistan'da %44, Lüksemburg'da %40, Hollanda'da %43, Portekiz'de %30-%47, İspanya'da %35, İngiltere'de %35 olarak uygulanmaktadır.(30)

Avrupa Topluluğu Ülkelerinin uygulanan Kurumlar vergisi yasaları incelendiğinde, üç temel yapı farklılığı ortaya çıkar.

1- Mükerrer vergileme konusunda kayıtsız clan sistem (Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya);

2- Mükerrer vergilemeyi kısmen önleyen sistem (Almanya, Danimarka, Fransa, İrlanda, İtalya, İngiltere, Belçika);

3- Mükerrer vergilemeyi kaldıran sistem (Yunanistan)

Amortisman uygulaması ve yatırımların özendirilmesi de sistemi belirleyen faktörlerin başında gelmektedir. Bu konuda da Topluluk Üyeleri arasında bir uyum görmek mümkün değildir. Belçika'da yalnızca azalan bakiyeler sistemi uygulanırken ; Fransa, İtalya, Lüksemburg, ve Portekizde normal amortisman, İrlanda'da ise hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır. Diğer topluluk üyesi ülkelerde ise yükümlülerin ya seçimlik hakkı bulunmakta ya da makina veya bina için farklı amortisman yöntemleri uygulanmaktadır. Örneğin, Danimarka'da makinalar için azalan bakiyeler, binalar içinde normal amortisman yönteminin uygulanması gerekmektedir. Bazen uygulama farklılığı yatırımların özendirilmesi için de geçerlidir. Örneğin,

(30) Document, Inventory of Taxes 1986 Edition, Commission of The European Communities.

Belçika; Almanya, Hollanda ve İspanya yatırımlar için vergi indirimini benimserken, Yunanistan gider indirimini kabul etmiştir.(31)

İşletme zararlarının gelecek yıla devrine yönelik üye ülke vergi düzenlemelerinin uyumlaştırılması hakkında direktif için Avrupa Komisyonu tarafından Konseye yapılan bir teklif üzerine ekonomik ve mali işler komitesi bir rapor hazırlamıştır. Bu rapor da toplulukta işletmelerin ekonomik entegrasyonu ve rekabet politikaları açısından kurumlar vergisi matrahıyla ilişkili oran ve kuralların her ikisine uyumlaştırma bakımından dikkat çekildi. Öte yandan zararların takip eden mali yıllara devrine ilişkin vergi düzenlemelerinde mevcut farklılıklar topluluk işletmeleri arasında rekabeti çarpıtmaktadır. Direktif işletmeler üzerindeki vergi yüklerinin gerekli tek çizgiye getirilmesine katkıda bulunur. Zararların devri sistemi işletmelerin vergi vaziyetlerini düzeltmeye yardımcı olur. Ve bu yüzden başta keskin uluslararası rekabet ve teknolojik değişimin belirsizlikleri olmak üzere cari ekonomik durumda işletmelerin ihtiyaçlarını karşılar. İşletme zararlarının devrine ilişkin üye ülkelerin kanunlarının uyumlaştırılmasında iki direktif için bu teklif konusudur. Şirket kârları üzerinde vergi matrahı dolaylı bir yüke sahiptir. Uygulamada zararların devri şirket kârları üzerinde vergilerin ödenmesi için zaman sınırlı (time-limits) bir rahatlama olarak görül-

(31) Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi, Kemal Kılıçdaroğlu, 1988 Ankara, Sayfa 4-5

müş olabilir. Toplulukta mali yükümlülüklerin tek bir çizgiye getirilmesinin yardımı kadar, halen birkaç üye ülkede yürürlükte olan bu ölçünün uyumlaştırılması, ekonomik ve mali etkilere sahip olacaktır.(32)

Bu vergi uyumlaştırma tedbiri komisyon tarafından esas olarak yatırım alanında ekonomik etkisinin olacağı düşüncesiyle seçildi. Gerçekten zararların devri için düzenlemelerin kabulü ve topluluk çapında benimsenmesinin çok sayıda mali ve ekonomik sonuçları olacaktır. Bunları incelersek;

a) İşletmeler üzerindeki mali yükümlülüklerin tek çizgiye getirilmesi: Teklifin amacı, toplulukta bütün işletmelerin, zararların devri düzenlemelerinden faydalanabilmesini sağlamaktır. Teklif (çok liberal bir yaklaşımı yansıtır) işletmelerin karşılaştığı eşit olmayan muameleri, ayrımcı uygulamaları ve keskin rekabeti mümkün olduğu kadar ortadan kaldırır.

b) İşletmelerin yatırım kapasitesini destekler: Teklifin ana amacı topluluk işletmelerinin durumlarını düzeltmektir.

c) Ekonomik etkinliğin düzenlenmesi: Kurumlar vergisinin toplanmasını yönlendiren kuralların gevşetilmesi açıkça göstermektedir ki, zararların devri ekonomik etkinliğin düzenlenmesi için önemsiz bir araç olarak görü-

(32) European Parliament Working Documents 4 January 1985 2-1340/84 Report drawn up on behalf of the Committee on Economic and Monetary Affairs and Industrial Policy on the proposal from the Commission of the European Communities to the Council

lemez. Bu gün işletmeler yenilikler, rekabetçilik ve uluslararası rekabet alanlarında zor engellerle karşılaşmaktadırlar. Böyle olunca kârların yıllık vergilendirilmesi katı sistemi ekonomik realitelere ayak uydurmaz. Kârlı bir dönemden sonra zarar eden işletmelere verilen fırsat zarar ettikleri yıllar yatırımları finanse ederek iş etkinliğinin düzenlenmesine yardım edecektir. Teoride bu tedbirlerin istinam ve işletmelerin dinamizmi üstünde faydalı etkileri olabilir. Genel kural olarak ve kötü niyetli işletmeler haricinde bu tedbir vergi gelirlerinin kaybına sebep ettirmez, fakat basit bir muhasebe operasyonudur.

Avrupa Parlamentosu cari yetersiz yatırım seviyesi ve toplulukta ekonomik dözeme sorunuyla çokalakalıdır. Bu durum zararların devri prensibinin lehine olarak ortaya çıkarmıştır. Yenileştirme süresi uzun ve belirsizdir. Bu gibi işletmelere geçici zorluklarının üstesinden gelmek için yardım edilmiş olmalıdır.

27 Mart 1985 tarihli Ekonomik ve Sosyal Komite raporunda da konu ele alınmıştır. Buna göre komisyonun teklifi topluluk konularına ayak uydurmaktır. Esas amaçlardan biri de teşebbüslerin kârları üzerindeki vergilerin uyumlaştırılmasıdır. Teklif toplulukta şimdiki ekonomik durumda spesifik bir öneme sahiptir. Avrupa ticaret ve sanayinin dev sektörleri şimdiki rahatsız edici ekonomik düzenlemelerin içindedir. Mümkün olduğu kadar esnek

bir şekilde bu şartlara uymaya mali destek verilmiş olması gerekir. Teklif işletmelerin vergi durumlarının düzelmesine yardım edecektir. Ve bu suretle toplulukta ticaret ve sanayinin mali durumu ve kâflılığı üstünce faydalı etkilere sahip olacaktır. Böylece dünya çapında rekabet edebilme gücü artmıştır. Komisyon teklifi zarar kaynakları arasında ayırım yapmaz Zararların devrini genel dezavantajı bu arada enflasyonca değer kaybeden para da verginin telafi edilmesidir. Komisyon zarar devri periyodunu iki yıl için sınırlamaya teklif etmektedir.

11 Eylül 1984'de Komisyon konseye İşletme zararlarının devri için vergi düzenlemeleri yapmaya Üye Ülkelerin kanunlarının uyumlaştırılması üzerine bir teklif sundu. Parlamento ve Ekonomik ve Sosyal Komite 17 Ocak 1985 ve 27 Mart 1985'de teklifler üzerinde lehte görüşler ortaya koydu. Parlamantonun değişiklik talebi üzerine zararların devri sürecinin 2 yıldan 3 yıla yayılmış olması gerektiği önerisini komisyon benimsedi. Zararların devri için düzenlemelerin uyumlaştırılması iki amaca dayanıyordu.

— Üretilen yatırımların canlandırılması,

— Topluluk firmalarının rekabetçi pozisyonlarının iyileştirilmesi

Bu konuların kolayca üstesinden gelmek için zararların takip eden mali yıllara 3 yıla artırılmış olması gerektiği teklif edildi. Bu periyod hali hazırda Üyü Ülke-

lerden Hollanda tarafından uygulanmaktadır.

F- DOLAYLI VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA

Üye devletler arasında ithalat ve ihracat işi yapanlar malların ihracı veya ithali sırasında daha önce ödedikleri vergiyi vergi iadesi yoluyla geri alırlar. Mal üretimi ile uğraşanlar da yine özel usullerle vergilendirilmektedir. Bunları gider vergileri ve özel tüketim vergileri adı altında ele alıp bu vergilerin uyumlaştırılmasını ayrı ayrı inceleyeceğiz. Ancak bu uygulamanın dışında kalan ve üye devletlerin herhangi birinden ithalatçı sıfatıyla değil de ihracat dolayısıyla aldığı malı kendi ülkesine getiren özel bir kişi bakımından durum ne olacaktır? Alındığı ülkede vergilendirilmiş olan bu mal sınırdan geçerken vergi iadesi alamayacağına göre yeniden vergilendirilecek ve çifte vergilendirmeye neden olacaktır.

Bu durumu önlemek üzere 28 Mayıs 1969'da bir direktif çıkarılarak sınırlardan vergisiz olarak geçmesine izin verilen miktarlar uyumlaştırılmıştır. Ayrıca seyahat edenlerin 50 hesap birimine kadar değerdeki eşyalarına katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi alınması kabul edilmiştir. Daha sonra bu miktar 1972'de 125, 1978'de 180 hesap birimine çıkartıldı. 1979'yılında yapılan bir direktif teklifiyle de bu miktarın 210 hesap birimine çıkartılması teklif edilmekteydi.

Bunun dışında belirli miktarlarda sigara, çay, kahve ve içki vergisiz olarak geçirebilmektedir. Bu maddelerin miktarları zaman zaman arttırılmıştır.

Ayrıca posta ile gönderilen paketlerden de Ülkeden Ülkeye geçerken belirli bir miktarı aşmamak kaydıyla özel tüketim vergi ve katma değer vergisi alınmamaktadır.

Yukarıda bahsi geçen ve ticarete konu olmamak üzere birlikte getirilen mallarla ilgili olarak üçüncü Ülkelerden Topluluk Ülkelerine giren mallar hakkında da daha az miktarlar üzerinden muafiyet tanınması kabul edilmiştir. Birlikte getirilen eşyalar konusu 1969 ve 1974 yıllarında çıkarılan iki direktifle paketlerle ilgili direktif ise 1978 yılında kabul edildi.

Dolaylı vergiler alanında yapılan önemli bir uyumlaştırma çalışması da sermayenin serbestçe dolaşmasını temin amacıyla yapıldı. Yatırımcıların her üye devletle eşit avantajlarla yatırım yapabilmelerini sağlamak için sermaye şirketlerinin oluşumunda ve sermaye temininde alınan vergileri uyumlaştırmak gerekiyordu. Bunun için sermaye arayan firmaların Topluluk içinde aynı şartlara tabi olmalarını, sermaye şirketlerinin kuruluşunda ve sermaye artırımında üye devletlerin herbirinde "capital duty" dışında herhangi bir vergi alınmaması 1969 yılında bir direktifle kabul edildi.

1973 yılında çıkarılan başka bir direktif ile 1976 yılından bağlamak üzere "capital duty" oranları üye ülkeler arasında uyumlaştırılıp % 1 olarak tesbit edildi.

G- GİDER VERGİLERİNDE UYUNLAŞTIRMA

Gider vergisi bir vergi sistemi olarak hemen hemen bütün ülkelerde uygulanmıştır. Topluluğun kurulduğu tarihte Fransa dışında her kurucu devlette yayılı gider vergisi uygulanıyordu. Şelale vergisi de dediğimiz bu vergi türü bir vergi piramidi oluşturmasının yanında bir çok mahzurları olan bir vergi türüdür. Bu sebeble 1960 yılında Neumark'ın başkanlığında kurulan "Fiscal and Financial Committee" tarafından gider vergisi sistemlerinde ivedilikle bir reforma geçilmesi ve uyumlaştırma çalışmaları yapılması gereği ifade edilmiştir.

Bu komite tarafından yapılan araştırmalar sonucu istihsal vergisi, toptan satış vergisi ve katma değer vergisinden birisinin Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmesi görüşü benimsendi. Bunlardan katma değer vergisinin tarafsızlık ve vergi kaçakçılığını önlemek bakımından ortak bir Topluluk vergi sistemi olarak en uygun olduğuna karar verildi.

1962 yılında Komisyon tarafından Konsey'e sunulan direktif teklifinde ilk üç sene üye devletlerin yayılı gider vergilerini istedikleri toplu bir gider vergisi ile değiştirmeleri, daha sonra da ortak bir katma değer vergisine geçilmesi öngörülmüştür. Fakat Parlamento doğrudan doğruya katma değer vergisine geçilmesi görüşündeydi. Komisyon Tasarısını Parlemonun görüşü doğrultusunda düzelterek 1964'te

yeniden Konsey'e sundu. Komisyon'un bu teklifleri üzerine 11 Nisan 1967'de Birinci ve İkinci Direktifler Konsey tarafından kabul edildi.

Birinci Direktif'e göre üye devletleri, en geç 1.Ocak 1970 tarihine kadar ortak bir katma değer vergisi sistemine geçmeleri gerekmektedir. Üye devletler çeşitli yıllarda katma değer vergisi sistemine geçtiler. Böylece vergi yapılarında uyumlaştırma gerçekleştirilmiş oluyordu. Birinci direktifin amacı da zaten bu idi. Fakat matrahların tesbitinde her üye devletin farklı ölçüler kullanması ve katma değer vergisi oranlarının ülkelere göre farklılık arzemesi malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımını sağlayacak rekabet sisteminin kurulmasına izin vermiyordu. Bu sebeble 17 Mayıs 1977 tarihinde Konsey tarafından Altıncı Direktif kabul edildi.

Altıncı Direktif ile katma değer vergisinin matrahı üye devletlerin hepsinde uyumlaştırılmıştır. Üye devletler prensip olarak matrahların tesbitinde bir sınırlamayı kabul etmek istemiyorlardı. Ancak Topluluğa öz kaynak olarak alınan % 1'lik katma değer vergisinin hesaplanması sırasında bu matrah farklılıklarının düzeltilmesinde üye devletler anlaşmışlardır.

1.Ocak 1978 günü itibariyle yürürlüğe girmesi istenilen Altıncı Direktif, Belçika ve İngiltere dışında hiç bir üye devletin gereken kanuni ve idari düzenlemeleri gerçekleştirilememeleri nedeniyle bu tarihte uygulamaya konulamadı.

26.6.1978'de çıkarılan Dokuzuncu Direktif ile Üye devletlerin en geç 1.Ocak 1979 tarihine kadar eksikliklerini gidermeleri gerektiği bildirildi.Öz kaynaklar sistemi bu sebepten ancak 1979 da uygulanabilmiştir.

Bu konu da çıkarılan son direktif sekizinci Direktiftir.Bu direktifle vergi iadesi düzenlenmektedir.Bir vergi mükellefinin başka bir Üye devlette ödediği verginin iadesi veya indirilmesi usulleri bu direktifle belirlenmektedir. Sekizinci Direktif çifte vergilemeyi de böylece önlemiş bulunmaktadır.

Katma değer vergisinin uyumlaştırılması hakkında da ilerde geniş bilgi verilecektir.

H- ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNDE UYUMLAŞTIRMA

Özel tüketim vergileri alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları katma değer vergisindeki kadar kolay olmamıştır. Ancak buna rağmen bu alanda uyumlaştırma daha önemlidir. Zira özel tüketim vergisine konu olan bazı maddeler aynı zamanda sanayii hammaddesi olarak kullanılabilir. Mesela şeker, madeni yağlar ve alkol bunlardan bazılarıdır. Bu maddeler söz konusu olduğunda bu mallar üzerine konulacak olan vergi özel tüketim vergisi değil üretim vergisi durumuna gelmektedir.

Özel tüketim vergisine konu olan maddeler ülkelere göre değişmektedir.Tüketicinin, sosyal ve ekonomik sebeplerle belirli maddeleri tüketmeye yönlendirilmesinde özel

İ- AET KATMA DEĞER VERGİSİNİN OLUŞUMU

1) AET'de Katma Değer Vergisinin Önemi

1960 yılında Neumark başkanlığında kurulan "Fiscal and Finans Committee" topluluk üyesi ülkelerin devletlerin mali farklılıklarının neler olduğunu incelemek ve özellikle de bu farklılıkların ortak pazarın kuruluşunda hangi ölçülerde etkileyip, engellediğini tesbit etmek istemiştir. Bu komitenin A, B ve C alt grupları, topluluk üyesi devletlerin uyguladıkları (Fransa hariç) yayılı gider vergisinin alternatifleri üzerinde çalışmalar yapmış ve ortak tüketim vergisi olarak hangi verginin temel alınacağı sorunu üzerinde durmuşlardır. Bu çalışmaların üzerinde durduğu vergiler, istihsal vergisi, toptan satış vergisi ve katma değer vergisidir. Bunların içerisinde, gerek serbest rekabetin etkilenmesi açısından en tarafsız nitelikte görülen ve gerekse de vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından aranılan özelliklere en uygun olduğu belirlenen katma değer vergisi, topluluğun ortak vergisi olarak C alt grubunca düşünüldü ve açıklanıldı.

Öneri de, ilk önce üye devletlerin aşamalı bir biçimde ortak K.D.V uygulamasına geçmeleri öngörülüyordu. Buna göre üye devletler uyguladıkları yayılı gider vergilerini üç yıl içerisinde kendi seçecekleri bir toplu gider vergisi ile değiştirecekler ve sonra ikinci aşama olarak ortak bir K.D.V uygulamasına geçeceklerdi. Ancak, Avrupa Parlamentosu'nun görüşünün ışığında, doğrudan doğruya ortak K.D.V uygulamasına geçilmesi benimsendi. Komisyon, tasarıyı benimsenen

dogrultuda düzelterek 1964 yılında Konsey'e sundu.Bu direktif önerisini 1965 yılında ikinci bir direktif önerisi izledi.

Üye devletlerin K.D.V uygulamasına geçiş tarihleri,

Fransa	1968
F.Almanya	1968
Hollanda	1969
Lüksemburg	1970
Belçika	1971
İtalya	1973
Danimarka	1967'den beri KLV uygulanmaktadır.
İrlanda	1972
İngiltere	1973

1973 yılı itibariyle topluluk üyesi bulunan bütün ülkeler, uygulamakta oldukları gider vergisi sistemini katma değer vergisi sistemine dönüştürmüşlerdir.Üye devletlerin kabul ettikleri katma değer vergisi sistemi tam anlamıyla aynı olmamakla birlikte büyük benzerlikleri olan sistemlerdir.Toplulugun kuruluş yılı 1957 yılında Fransa dışında hiç bir ülkede katma değer vergisi uygulanmamaktaydı.Roma Andlaşmasının 99'uncu maddesinde yer alan "Komisyon her bir üye devletin muamele vergisi, istihlâk vergisi ve üye devletler arasında ticari mübadelelere uygulanan telafi edici vergiler dahil olmak üzere dolaylı vergiler hakkındaki mevzuatın Ortak Pazarın menfaati ile nasıl ahenkleştirebileceğini tetkik eden" şeklindeki hükümlerle vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması çalışmaları bir görev olarak Topluluk

Komisyonu'na tevdi edilmiştir.

Ortak Pazar'a üye olan devletlerin maliye teşkilatları, sistemleri, uygulamadaki farklılıkları ve bunların Ortak Pazarın oluşumuna ve piyasa şartlarına ne ölçüde etki edebileceği bu komite tarafından araştırıldı.(35)

Maliye ve Vergi Komitesinin Katma Değer Vergisini araştırdıktan sonra vardığı sonuç şudur.

a- Şelale tipi muamele vergisine üstünlüğü dikkate alınarak Katma Değer Vergisi, AET'de uygulanması uygun bulunan satış vergisi tipidir.

b- Üye devletler arasındaki ticarete konu olan malların vergilendirilmesinde yetkili ülkenin hangi ülke olduğu belirlenmelidir. Katma Değer Vergisinin vergi iadesine konu olup olmaması da bu yetkinin hangi ülkeye ait olduğuna bağlıdır.

Maliye ve Vergi Komitesi Katma Değer Vergisinin uyumlaştırılmasının vergi uyumlaştırması sorununun en önemli kısmını oluşturduğu görüşüncedir.(36)

2- Katma Değer Vergisi ile İlgili Direktifler

Bir muamele vergisi olarak Katma Değer Vergisinin kabulü ve Katma Değer Vergileri arasında uyumlaştırma sağlamak amacıyla bir çok direktif kabul edilmiştir. Olayların gelişme seyrini sırasıyla takip etmek bakımından bu direktifleri teker teker sırasıyla inceleyelim.

(35) Şefik Çakmak, Ortak Pazar Ülkelerindeki Vasıtasız Vergilerin ahenkleştirilmesi, yakınlaştırmının Türk Vergi sistemi açısından incelenmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1981 Sayfa 6

(36) Neumark, a.g. rapor, s.787

a- Birinci Direktif :Bu Direktifle Topluluk Üyesi Ülkelerden, kendi ülkesinde uyguladığı muamele vergisini kendi şartlarına uygun bir katma değer vergisi sistemine en geç 1.1.1970 tarihine kadar dönüştürmeleri istenmektedir. Ayrıca bu direktifin hükümlerine göre her üye ülkede katma değer vergisinin perakende satış safhası dahil her safhaya uygulanması gerekmektedir. Birinci direktife göre katma değer vergisi mal ve hizmetleri fiyatı ile orantılı bir genel tüketim vergisi olacaktır. (37)

Yine bu direktif Komisyon'dan katma değer vergisinin hangi safhasında vergi oranlarındaki farkların kaldırabileceği konusunda görüşünü bildirmesini istemiştir. Ayrıca Toplulukta uygulanacak olan katma değer vergisinin yapısını uygulama esaslarını belirlemek maksadıyla ikinci bir direktif çıkarma yetkisi bu direktifin Üçüncü maddesiyle Konsey'e tanınmaktadır.

b- İkinci Direktif :Katma değer vergisinin uygulanmasında kolaylık ve tarafsızlık sağlamak için üye ülkelerin uyguladıkları katma değer vergisi sistemlerin muhtevası, mükellefleri, matrahları ve oranları gibi hususları uyumlaştırmak maksadıyla tedbirleri tavsiye etmek için İkinci Direktif çıkarılmıştır.

İkinci Direktife göre katma değer vergisinin konusu mükellefler tarafından bir bedel mukabilinde bir malın teslimi, bir hizmetin ifası veya bir malın ithalidir. Kâr amacı olsun yada olmasın müstakilen ve mutad olarak ticaret yapan

(37) Avrupa Hakkında Avrupa Topluluğu Komisyonu Bilgisi
Temsilciliği

veya hizmet ifade eden kimseler katma değer vergisinin mükellefi sayılırlar. Satış olayında malın teslimi, hizmetlerde bir hizmetin ifası ve mal ithalinde ülkeye girişinin yapıldığı anda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş demektir.

İkinci direktif verginin matrahı, oranı ve vergi indirimi kanunlarında da hükümleri ihtiva etmektedir. Teslim ve hizmet ifası durumunda malın teslimi veya hizmetin ifası karşılığını oluşturan bedel verginin matrahıdır. Özel bazı hallerde emsal ve maliyet bedeli de matrah olabilmektedir. İthal edilen mal için gümrük vergisine esas olan değer ve buna ilaveten ithal dolayısıyla ödenen her türlü vergi, resim ve harçların toplamı matrahı oluşturur.

Vergi oranı konusunda da İkinci Direktif ile bazı esaslar belirlenmiştir. Buna göre üye devletler matrahın belirli bir yüzdesini müştereken genel olarak tesbit edecekler, özel bazı mal ve hizmetler için ise daha yüksek veya düşük oran uygulayabileceklerdir.

Prensip olarak katma değer vergisinde muafiyet olmakla birlikte üye devletlerin bazı faaliyet dallarını vergi dışı tutmak istemeleri halinde Komisyon'la istişarede bulunarak istisna uygulayabileceklerdir. Yine bu Direktifle mal veya hizmete daha önce uygulanmış bulunan katma değer vergilerinin hangilerinin hangi şartlarla vergi indirimine konu olabileceği belirlenmiştir.

Her mükellefin vergi teşkilatının kayıt ve takip işlemlerini düzenli yürütebilmesi amacıyla kullanması gere-

ken muhasebe ve fatura sisteminin esasları da bu Direktifle belirlenmiştir.

İkinci Direktifin 17'inci Maddesinde ise AET'ye yeni girecek üyelerin katma değer vergisine geçerken alabileceği koruma tekbirlerinin esasları tesbit edilmektedir. Ayrıca bu direktif Komisyon'a katma değer vergisi ile ilgili tamamlayıcı metinler çıkarma yetkisi verilmiştir.

8- Üçüncü Direktif :İkinci Direktif hazırlanırken katma değer vergisinin tarım ürünlerine uygulanıp uygulanamayacağı konusuna temas edilmiş ancak konuyla ilgili ortak hükümlerin Komisyonca tesbit edilerek Konseye sunulması kararlaştırılmış bu konuda özel bir direktif yayınlanıncaya kadar üye devletler serbest bırakılmıştı. İşte Üçüncü Direktif tarım ürünleri ile ilgili olarak bu boşluğu doldurmak üzere hazırlanmıştır. Ancak bu Direktif Tasarısı üye devletler arasındaki görüş ayrılıkları nedeniyle direktif haline geçirilememiştir.

d- Dördüncü ve Beşinci Direktifler :Bütün Topluluk üyesi devletlerin 1.1.1970 tarihine kadar katma değer vergisine geçmeleri, Birinci Direktif ile öngörülmüş olmasına rağmen İtalya ve Belçika bu süre içinde katma değer vergisine geçememişlerdir. Bu devletlerin ek süre talep etmeleri üzerine Dördüncü ve Beşinci Direktifler kabul edilerek 1.Ocak 1975'e kadar geçecek olan süreye geçiş dönemi denmiştir.

e- Altıncı Direktif :İkinci Direktif ile esasları belirlenen AET katma değer vergisi sistemi Üye Ülkelere geniş bir düzenleme alanı bırakmıştı.Bu nedenle Üye Ülkeler kendi ekonomik ve mali yapılarına göre teferruatta birbirinden çok farklı uygulamalara girdiler.Bu direktifle Üye Ülkelere tanınan düzenleme alanı biraz daha daraltılarak, İkinci Direktifte teferruat sayılan bazı hususlar yeniden ele alınarak tek düze hale getirilmeye çalışılmıştır.Bu direktif ile, belirlenen esaslara uygun olarak 1.1.1978 tarihine kadar üye devletlerin gerekli düzenlemeleri yapmaları öngörülmüştür.

Altıncı Direktif ile malların teslimi ve hizmetlerin ifasının yapıldığı yerin hangi esaslara göre tesbit edileceğide açık bir şekilde ortaya konmuştur.Matrah konusu da Altıncı direktif ile açıklık getirilmiştir.Buna göre matrah ülke içinde mükellefler tarafından satın alınan mala katılan değerdir.Vergi, resim, harç, komisyon, ambalaj ve nakliye gibi ödenmiş masraflar buna ilave edilir.İthalat sırasında ise ithal edilen malın bedeline katma değer vergisi dışındaki vergi, resim ve harçlar ile ülke içinde ilk varış yerine kadar ödenen komisyon, sigorta, ambalaj ve nakliye bedelleri katılmak suretiyle matrah hesaplanır.Matrahının belli olmaması halinde malın emsalinin fiyatı esas olacaktır.

Katma değer vergisinin oranı konusuna da temas eden Altıncı Direktif'e göre her üye ülke matrahın belli bir yüzdesini standart oran olarak tesbit edecek ve bu oran mal ve hizmet arzı için aynı olacaktır.Belli bazı mal ve hizmetler

V) Oranlar konusunda kesin hatlarıyla olmasa da bir paralellik sağlanmıştır.

Va) Katma değer vergisinin iniadesine ilişkin şartlar ve usuller uyumlaştırılmıştır.

Vaa) Katma değer vergisinin matrahı Üye Ükelere küçük serbetiyetler tanımakla birlikte uyumlandırılmıştır.

Vaaa) Varış Ülkesinde vergilendirme ilkesi Topluluk ithalat rejiminde bir kural olarak kabul edilmiştir.

aX) küçük teşebbüsler için bir kolaylık sağlamak amacıyla götürü usullü mükellefiyet kabul edilmişti. Küçük işletmeleré belirli dönemlerde beyanname vermek ve her satış için belge düzenlemek yerine yıllık olarak tesbit edilen matraha göre vergi ödeme imkanı sağlanmıştır.

Bunlara mukabil uyumlaştırılması istenen bazı konularda çeşitli nedenlerle henüz sonuç alınamamıştır. Bir tablo ile bu oranların Ükeler itibariyle dağılımını göstermek gerekmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ TÜRKİYE
AÇISINDAN ÖNEMİ

I. A- GENEL DURUM

Türkiye ve AET arasında bir ortaklık yaratan Anlaşma diye anılan Ankara Andlaşması 4.2.1964 tarih ve 397 sayılı Kanunla onaylanmıştır. Topluluğa üye devletlerin parlamentoları tarafından ayrıca onaylandıktan sonra 1.12.1964'te yürürlüğe girmiştir.(39)

Türkiye henüz bir AET üyesi olmadığından genel maddede Topluluk Hukuku, Türkiye için geçerli değildir. Gerçi ortaklık anlaşması Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran Roma Andlaşmasının hükümleri çerçevesinde düzenlenmiş bir anlaşmadır. Yunanistan'ında tam üye olmasından sonra özel bir anlaşma yaparak Toplulukla ilişkilerini sürdüren tek ülke Türkiye'dir. Fakat buna rağmen AET Hukuku Türkiye için topluluk üyesi devletlerde olduğu gibi uluslar üstü bir hukuk değildir. Mili mahkemelerimizde milli mevzuatlarımızdan önce uygulanamaz. Topluluk hukuku üye devlet vatandaşlarına doğrudan haklar ve mükellefiyetler yükleyebilmekte iken Türkiye için bu söz konusu değildir. Topluluk üyesi ülkelerde vergilerin uyumlaştırılmasında araç olarak kullanılan direktifler Türkiye açısından bağlayıcı olmaz. Her alanda olduğu gibi vergiler alanında da

(39) T.C. Başbakanlık D.P.T. AET Başkanlığı Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir ortaklık yaratan anlaşma (Ankara Anlaşması)

Türkiye'yi bağlayıcı kararı Ortaklık Konseyi verebilir. Ortaklık Konseyinde Türkiye'nin ve Topluluğun birer oyları vardır ve kararlar oybirliği ile alınmaktadır. Bunun yanında Ortaklık Konseyi'nin kararlarını oluşturan hazırlık çalışmalarını yapmak üzere Ortaklık Parlamento Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon tavsiye niteliğinde kararlar alabilmektedir.

Avrupa Topluluğu Hukuku'nun yargısal denetimi Avrupa Topluluğu Adalet Divanı tarafından gerçekleştirilmektedir. Türkiye ile topluluk arasında doğacak ihtilaflarda ise Adalet Divanı doğrudan doğruya yetkili değildir. Bu tür bir ihtilafa Adalet Divanı'nın bakabilmesi için Ortaklık Konseyi'nin ihtilafı Adalet Divanı'na götürmeyi kabul etmesi gerekir. (Roma Andlaşması madde 24)

Bu nedenle AET Üyesi Ülkelerdeki vergilerin uyumlaştırılması ile ilgilimevzuat Türkiye'yi bağlamamaktadır. Türkiye ile topluluk arasında gümrük birliğinin gittikçe gelişen bir şekilde kurulabilmesi için ortaklık anlaşmasında ve katma protokolda vergi mevzuatlarının birbirine yaklaştırılması öngörülmüştür.

Ankara Andlaşmasının amacı; " Türkiye Ekonomisinin hızlandırılmış kalkınmasını ve Türk Halkı'nın çalıştırılma seviyesinin ve hayat şartlarının yükseltilmesini sağlama gereğini tümü ile gözönünde bulundurarak taraflar arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri aralıksız ve dengeli olarak güçlendirmeyi teşvik etmektedir." (Ankara

Andlaşması madde 2)

Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi şüphesiz bir gümrük birliğinin oluşturulmasıyla mümkündür. Gümrük Vergilerinin karşılıklı olarak kaldırılması en önemli husustur. Ancak malların Türkiye ile Topluluk arasında tam bir serbestlik içinde dolaşması isteniyorsa eşit rekabet şartlarının bu malların üretiminden tüketimine kadar olan her safhada hakim kılınması gerekmektedir.

B - ANKARA ANDLAŞMASINA GÖRE SORUNUN GÖRÜNÜMÜ

AET ile Türkiye arasında imzalanmış bulunan Ortaklık Andlaşması, AET ile Yunanistan arasında imzalanan anlaşma gibi Roma Andlaşması'nın 238'inci maddesi uyarınca imzalanmıştır. Yunanistan ile yapılan anlaşmada olduğu gibi Türkiye ile yapılan Ankara Andlaşması'nda da 238'inci maddedeki Ortaklık formülü bir " Ön Üyelik " şeklinde kullanılmıştır. (40)

Nitekim ortaklık anlaşmasının 28'inci maddesinde " Andlaşmanın işleyişinin topluluğu kuran; Roma Andlaşması'ndan doğan mükellefiyetlerin tümünün Türkiye tarafından üstlenebileceğini göstermesi halinde akit taraflar Türkiye'nin topluluğa katılması imkanını araştırır." denilmektedir.

Topluluk ile Türkiye arasında bir gümrük birliğinin gittikçe gelişen bir şekilde kurulması ve Türkiye'nin

(40) Türkiye-AET ilişkileri, Avrupa Topluluğu Yayınları, Ankara 1976

Topluluğun yardımı ile ekonomisini geliştirerek tam Üyeliğe hazır hale gelmesi kademe kademe gerçekleşecektir. (Roma Andlaşması Madde: 2/3)

Bunlar;

a) Hazırlık dönemi,

aa) Geçiş dönemi,

aaa) Son dönem, olmak üzere üç kademedir ve 22 yılda tamamlanması öngörülmüştür.

Ankara Andlaşmasının bir gümrük birliği oluşturmak üzere ihtiva ettiği hükümler Roma Andlaşması'nda hedeflenen gümrük birliğine paralel hükümlerdir. Nitekim, Ankara Andlaşması'nın 10'uncu maddesinde gümrük birliğinin mal alış-verişlerinin tümünü ihtiva edeceği açıkça belirtilmiştir. Bunun için " Topluluk Üyesi devletlerle Türkiye arasında, ithalatta olduğu gibi ihracatta gümrük vergileri ve eş etkili her türlü tedbirin yasaklanmasını " bunun yanında " Türkiye'nin üçüncü memleketlerle ilişkilerinde, Topluluğun Ortak Gümrük Tarifesinin kabulünü ve toplulukça dış ticaret konusunda uygulanan sair mevzuata yaklaşmayı " Türkiye kabul etmiştir. (Ankara Andlaşması Madde: 10) (41)

o Roma Andlaşması'nda olduğu gibi Ankara Andlaşması'nda da, malların, hizmetlerin, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamak, gümrük birliğinin tesisi için zaruri sayılmış ve çeşitli maddelerde bu hususta hü-

(41) T.C. Başbakanlık D.P.T. AET Başkanlığı Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir ortaklık yaratan anlaşma (Ankara Anlaşması)

kümler sarfedilmiştir. (Ankara Andlaşması Madde 12,13, 14,19) (42)

Ayrıca Roma Andlaşması'nın Üçüncü bölümünde yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatların yaklaştırılması ile ilgili hükümlerde benimsenen esasların Ortaklık ilişkilerinde de uygulanması gerektiği Ankara Andlaşması'nın 16'ncı maddesinde kabul edilmiştir.

AET Hukukunda vergilendirme ve vergi uyumlaştırılmasının iç içe yürüdüğü hatta bir mana da aynı şeyler olduğuna çalışmanın birinci bölümünde temas edilmişti. Ankara Andlaşması ile; şartları, usulleri, sıra ve süreleri Katma Protokolde belirlenen gümrük vergilerinin giderek kaldırılması ve Topluluğun Gümrük Tarifesinin Türkiye tarafından üçüncü ülkelere uygulanmak üzere kabul edilmesi, aslında Türkiye'nin daha Topluluğa tam üye olmadan bazı egemenlik haklarından Ortaklık ilişkisi adına feragat etmesi demektir.

Ama gümrük birliğinin oluşturulabilmesi için bu şarttır. AET'nin ilk altı ortak üyesinin gümrük birliğinden sağladıkları menfaatler göz önünde bulundurulduğunda bu feragatin sebebi kolayca anlaşılacaktır.

C- KATMA PROTOKOL VE UYGULAMA

Ankara Andlaşmasının yürürlüğe girmesinden altı yıl sonra 23 Kasım 1970 tarihinde Türkiye-AET ortaklığının hazırlık döneminin sona erdirilip geçiş döneminin başla-

(42) T.C. Başbakanlık D.P.T. AET Başkanlığı Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir ortaklık yaratan anlaşma (Ankara Anlaşması)

tilması için gerekli şartların hasıl olduğuna kanaat getiren taraflar Katma Protokol'ü imzalamışlardır. Katma Protokol'ün başlangıç kısmında "Geçiş dönemi süresince Akit tarafların karşılıklı ve dengeli mükellefiyetler esaslı üzerinden, Türkiye ile Topluluk arasında bir gümrük birliğinin giderek yerleşmesi ve Ortaklığın iyi işlemlerini sağlamak amacıyla Türkiye'nin ekonomik politikalarının Topluluğunkilere yaklaştırılmasını ve bunun için gerekli ortak eylemlerin geliştirilmesini sağlayacaklarından söz edilmektedir.

Roma Andlaşmasının rekabet, vergileme ve mevzuatları yaklaştırılması ile ilgili hükümlerinin ortaklık ilişkilerine de uygulanması Ankara Andlaşması ile kabul edilmişti. Bu uygulamaların nasıl, ne zaman ve hangi usullerle gerçekleşeceği ise Katma Protokol'de ele alınmıştır.

Nitekim Katma Protokol'ün 6'ncı maddesinde geçiş dönemi süresince Akit taraflar, Topluluk üyesi devletlerce daha önce yapılmış yaklaşımları da göz önünde tutarak gümrüklerle ilgili kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerini, Ortaklığın iyi işlemlerinin gerektirdiği ölçüde yaklaştırma yoluna giderler denilmektedir. Bu hükümler Roma Andlaşmasının vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili hükümlerine tamamen paralel hükümlerdir.

Gümrük vergilerinin ve eş etkili mükellefiyetlerin kaldırılması ile ilgili Topluluk kuralları da Ankara And-

laşmasına ve Katma Protokol'e aksettirilerek paralel hükümler getirilmiştir."Akit Taraflar, aralarında, ithalat ve ihracata yeni gümrük vergileri veya eş etkili vergi veya resimler koymaktan ve Protokol'ün yürürlüğe giriş tarihinde karşılıklı ticari ilişkilerinde uyguladıkları gümrük vergileri ile eş etkili vergi veya artırmaktan sakınırlar.(Katma Protokol, Madde: 7/1) (43)

Burada getirilen gümrük vergileri ve eş etkili mükellefiyetler koyma yasağı Ortaklık Andlaşmasının amacı olan gümrük birliğinin tesisine yöneliktir.Eğer Ortaklık Konseyi, Anlaşma amaçlarının gerçekleşmesi için gerekli olduğu kanaatine varırsa, Akit tarafları ihracata yeni gümrük vergileri veya eş etkili vergi ve resimler koymaya yetkili kılınabilir.(Katma Protokol, Madde:7/2)

Türkiye-AET ortaklık ilişkisi çerçevesinde vergi uyumlaştırması ile ilgili düzenlemelerden ilki Topluluk ile Türkiye arasında yürürlükte olan ithalat gümrük vergileri ve eş etkili vergi veya resimleri, kaldırılması olmuştur.Bu hususun Katma Protokol'ün 9,10, ve 11'inci maddelerinde belirlenen şartlar içindegiderek gerçekleştirilmesi öngörülmektedir.

Katma Protokol'ün 9'uncu maddesine göre Topluluk, Türkiye çıkışlı ithalata uyguladığı gümrük vergilerini ve eş etkili vergi ve resimleri kaldırmayı taahhüt etmektedir. Türkiye ise bunları kademe kademe indirimler uygulayarak ortadan kaldıracaktır.İlk indirim hemen Katma Protokol'ün yürürlüğe girişinde uygulanacak ikinci ve üçüncü indirim-

(43) Avrupa Hakkında Avrupa Topluluğu Komisyonu Enformasyon Temsilciliği

ler sırasıyla üç ve beş yıl sonra daha sonraki indirimler ise her yıl uygulanarak geçiş döneminin sonunda gümrük vergilerinin ve eş etkili vergi veya resimlerin tamamı ortadan kaldırılmış olacaktır.(Katma Protokol Madde:10)

Ancak Türkiye'nin bu mükellefiyetlerini yerine getirirken bazı mallarda istisnalar uygulaması Katma Protokol'ün 11'inci maddesiyle kabul edilmiştir.Bu hükme göre Türkiye 3 sayılı Ekte yer alan maddeler için Topluluğa uyguladığı temel vergileri yirmi iki yıllık bir dönemde kaldırır.(44)

Görüldüğü gibi AET Üyesi Ülkelerde vergilerin uyumlaştırılmasında kullanılan direktiflerin fonksiyonunu AET Türkiye Ortaklık Anlaşması bakımından Katma Protokol görmektedir.

Malların serbest dolaşımının Akit taraflar arasında tam olarak gerçekleşebilmesi için gümrük vergileri ve eş etkili vergi veya resimlerin kaldırılması yeterli değildir. Katma Protokol'de bu hükmü tamamlayıcı nitelikte düzenlemeler yer almaktadır.Ortaklık Anlaşmasının tarafları, diğer tarafın mallarına benzeri yerli mallara doğrudan veya dolaylı olarak uyguladıklarından hangi nitelikte olursa olsun, doğrudan veya dolaylı daha yüksek iç vergi uygulamaz.

Yine taraflar, diğer tarafın mallarına başka üretim-

(44) Daha geniş bilgi için bkz. Katma Protokol, Madde 11

fark gidericivergi veya resimler konulması, ancak alınması tasarlanan bu tedbirlerin, Ortaklık Konseyince, sınırlı bir süre için önceden onaylanmış olmasına bağlıdır."

Ortaklık Konseyi kararlarının oybirliği ile verilmesi ve her iki tarafın birer oyunun bulunması dikkate alındığında 45'inci maddenin hükümlerinden Türkiye'nin istifade etmesinin kolay olmadığı anlaşılır. Ancak Ortaklık Konseyi, 43'üncü maddede bahsedilen Roma Anlaşmasının rekabet kuralları ve devlet yardımları ile ilgili hususlarının uygulama usullerini altı yıllık süre içinde belirlemez ve ayrıca 44 ve 45'inci maddelerde öngörülen kararları alamazsa Akit Taraflar gerekli koruma tedbirlerini alabilirler.

Katma Protokol'de Türkiye ile Topluluk arasındaki alış-verişlerde damping uygulamaları hakkında Ortaklık Konseyine bazı yetkiler verilmiştir. Buna göre, Ortaklık Konseyi herhangi bir damping uygulaması bulunduğunu tespit ederse dampinge sebep olana veya olanlara bu uygulamaya son vermeleri amacıyla tavsiyelerde bulunur.

Bir damping uygulamasında zarar gören taraf, Ortaklık Konseyinin konuya el atıp bir karar vermesinden önce herhangi bir tedbir uygulayamaz. Eger Ortaklık Konseyi bu hususta kendisine müracaat edildiği tarihten başlayarak üç aylık bir süre içinde bir karar almaz veya Ortaklık Konseyi'nin dampingi durdurma konusunda aldığı tavsiye kararına rağmen damping uygulamalarının devam ettiği görülürse zarar gören taraf Ortaklık Konseyi'ne haber verdikten sonra uygun gördüğü korunma tedbirlerini alabi-

lecektir. Ortaklık Konseyi'nin iki tarafının bulunuşu ve kararların oybirliği ile alınışının bazı güçlükler doğurabileceği de ele alındığında yukarıdaki hükümlerin isabeti kolayca anlaşılabilir. Nitekim aynı sakıncadan dolayı zarar gören tarafın menfaatleri derhal Ortaklık Konseyine haber vererek vergiler dahil koruyucu nitelikte geçici tedbirleri alabilecektir. (Katma Protokol Madde: 47/2)

Ancak bu koruma tedbirleri yalnız üç aylık bir süre için alınabilir. Bazı hallerde Ortaklık Konseyi koruma tedbirlerini tehir edebilir.

Ankara Andlaşması ile hedeflenen gümrük birliğini gerçekleştirmek için Topluluk-Türkiye ilişkilerinde uygulanacak usul ve esaslar Katma Protokol'de ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir.

Özellikle mevzuatların, Ortaklığın iyi işlemesinin gerektirdiği ölçüde uyumlaştırılması hususunda hangi esas ve usullerin uygulanacağı Katma Protokol'ün 43, 44, 45, 46 ve 47'inci maddelerinde belirlenmiştir.

Ancak Katma Protokol'ün hükümleri kapsamına girmemekle beraber Ortaklığın işlemesini doğrudan doğruya etkileyen veya bu hükümler kapsamına girdiği halde bunlarla ilgili herhangi bir usul öngörülmemiş bulunan alanlarda Ortaklık Konseyi akit taraflardan her birine, kurum tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yaklaştırılması ile ilgili tedbirler almalarını tavsiye edebilir. (45)

(45) Bkn. Katma Protokol, Madde: 48

Gümrük birliğinin oluşturulması ile ilgili olarak Ortaklık Andlaşması ve Katma Protokol'de yer alan esas ve usullere uygulamada tam olarak riayet edildiği söylenemez. Geçiş döneminde Türkiye'nin ekonomik kalkınmasını gerçekleştirmek için yaptığı devlet yardımları alışveriş şartlarını tarafların ortak menfaatlerine aykırı düşecek ölçüde değiştirmedikçe ortaklığın iyi işlemesiyle bağdaşır kabul edilmiştir.

Ancak Katma Protokol'ün 43'üncü maddesine göre Roma Andlaşmasının rekabet vergileme ve devlet yardımları hakkındaki uygulama şartları ve usullerinin Ortaklık Konseyi tarafından altı yıllık bir süre içinde tesbit edilmesi gerekirken bu konuda henüz bir işlem yapılmamıştır.

Türkiye'nin topluluk çıkışlı ithalata uyguladığı gümrük vergilerini ve eş etkili vergi ve resimleri 12 yılda, bazı mallar içinde 22 yılda kaldırması gerekiyordu. Bu hususta Katma Protokol'ün 10ve 11'inci maddelerine göre 12 yıllık süreye tabi mallar için 1.1.1995 tarihine kadar muafiyet uygulaması öngörülmüştür. Türkiye bu konuda ilk olarak 1.1.1971'de 12 yıllık süreye tabi mallar için %10, 22 yıllık süreye tabi mallar için ise %5 indirim uygulamıştır. İkinci indirim ise 1.1.1976 tarihinde 12 yıllık süreye tabi mallar için %20'ye, 22 yıllık süreye tabi mallar için %10'a çıkarılarak uygulanmıştır.

Ancak Türkiye tarafından Katma Protokol'ün 10'uncu ve 11'inci maddelerine göre 12 yıllık süreye tabi mallar için 1978 yılından itibaren her yıl yapılması gereken % 10'luk indirimler ve 22 yıllık süreye tabi mallar için 1979 ve 1983 yılında yapılması gereken % 5'lik indirimler ekonomik sebeplerle ertelenmiştir.

Katma Protokol'ün 21 ve 22'inci maddelerinde yer alan akit taraflar arasındaki miktar kısıtlamalarının kaldırılması ile ilgili hükümlere göre taraflar ithalata yeni miktar kısıtlamaları getirmeyeceklerdir. Bununla beraber bu kural Türkiye bakımından Topluluk çıkışlı ithalatın 1967 yılında % 35'i, 1.1.1976'da % 40'ı, 1.1.1981'de % 45'i, 1.1.1986'da % 60'ı ve 1.1.1991'de % 80'i için uygulanacaktır. Ancak Ortaklık Konseyi liberasyon oranındaki bu yükselmenin Türkiye'nin ekonomik kalınmasını menfi etkilediğini müsaade ederse bu taahhütlerin ertelenmesine karar verebilir.

Bunlara mukabil topluluk Katma Protokol'ün 24'üncü maddesine göre Türkiye çıkışlı ithalata uyguladığı bütün miktar kısıtlamalarını prensip olarak kaldırmayı taahhüt etmektedir.

Türkiye, Katma Protokol'de belirlenen bu takvime 1976 yılı sonuna kadar tam olarak uymuştur. Ancak Katma Protokol'ün 22'inci maddesine göre 1.1.1981'de yapılması gereken konsolide liberasyon oranının % 40'dan % 45'e çıkarılması gerçekleştirilememiştir.

dirılması öngörülmesi olmasına rağmen bu da gerçekleştirilememiştir.

D. - TÜRKİYEDE YILLAR İTİBARIYLA GELİR VERGİSİ NİSPETLERİ

A-Madde 103 (3239 sayılı kanunun 66'ncı maddesiyle değişen madde) Gelir Vergisine tabi gelirler;

1986 ve 1987 yılları için,

3.000.000 liraya kadar	% 25
6.000.000 L. 3.000.000 L.için 750.000 L.fazlası	% 30
12.000.000 L. 6.000.000 L.için 1.650.000 L.fazlası	% 35
24.000.000 L. 12.000.000 L.için 3.750.000 L. fazlası	% 40
48.000.000 L. 24.000.000 L.için 8.550.000 L.fazlası	% 45
48.000.000 L.faz.48.000.000 L.için 19350.000L.fazlası	% 50

Nispetinde vergilendirilir.

(87/12467 sayılı B.K.k. ile düzenlenen tarife)

Gelir vergisine tabi gelirler; 1988 yılı için,

5.000.000 liraya kadar	% 25
10.000.000 L. 5.000.000 L.için 1.250.000L.fazlası	%30
20.000.000 L. 10.000.000 L için 2.750.000L fazlası	%35
40.000.000 L. 20.000.000 L için 6.250.000L fazlası	%40
80.000.000 L. 40.000.000 L için 14.250.000L fazlası	%45
80.000.000 L faz.80.000.000 L için 32.250.000L fazlası	%50

Nispetinde vergilendirilir.

Yukarıda yer alan gelir dilimlerinin hizasındaki vergi nispetini topluca % 10 indirmeye veya yukarıdaki nispetlere yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

B-Türkiyede Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Nispetleri

1969'dan 1981 yılına kadar;

1- Sermaye şirketleri ile koop. şirketlerden % 25

2- Diğer kurumlardan % 35

nispetinde alınır.

1981 Yılı

1- Sermaye şirketleri ile koop. şirketlerde % 50

2- Diğer kurumlarda % 35

nispetinde alınır.

1982 Yılı

kurumlar Vergisi, bu kanuna göre tesbit olunan kurum kazancında % 40 nispetinde alınır.

1987 Yılında ise Kurumlar Vergisi nespeti % 46'ya kadar çıkmış olup günümüze kadar bu oranda devam etmektedir.

TÜRKİYEDE GELİR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GÖRÜNÜMÜ (46)

Yıllar	Vergi Gelirleri Toplamı	Gelir Vergisi	Gelir Vergisinin Toplam vergi Gelirleri içindeki Oranı
1982	1.303.037,6	594.006,6	% 46
1983	1.934.491,9	879.616,3	% 45
1984	2.372.211,1	1.069.256,7	% 45
1985	3.829.116,9	1.323.720,3	% 35

(46) Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı ve 1984, 1985 yılı Mali Yılı Bütçe Gerekçesinden yararlanılmıştır.

TÜRKİYE'LE KURUMLAR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ
İÇERİSİNDEKİ GÖRÜNÜMÜ (47)

Yıllar	Vergi Gelirleri Toplamı	Kurumlar Vergisi	Top. Vergi İç. Payı (%)
1982	1.303.037.6	172.359.5	13.2
1983	1.934.491.9	215.013.4	11.2
1984	2.372.211.1	271.736.2	11.5
1985	3.829.116.9	448.038.3	11.7
1986	6.050.000.0	900.000.0	14.9

(47) Kaynak: Bütçe Gelirleri yıllığı ve 1984, 1985, 1986 yılı
Mali Yılı Bütçe Gerekçesinden yararlanılmıştır.

TÜRKİYE'LE HARÇLARIN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ
GÖRÜNÜMÜ (48)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Harçlar	Harçların Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
1982	1.303.037.6	16.035.4	1.2
1983	1.934.491.9	61.115.3	3.1
1984	2.372.211.1	76.778.1	3.2
1985	3.829.116.9	100.766.6	2.6
1986	6.050.000.0	170.000.0	2.8

(48) Kaynak: Bütçe Gelirleri yıllığı ve 1984, 1985, 1986 yılı
Mali Yılı Bütçe Gerekçesinden yararlanılmıştır.

TÜRKİYE'DE DAMGA VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ
İÇERİSİNDEKİ GÖRÜNÜMÜ (49)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Damga Vergisi Tahsilat	Damga Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1982	1.303.037.6	50.997.9	3.9
1983	1.934.491.9	80.195.7	4.1
1984	2.372.211.1	106.166.0	4.5
1985	3.829.116.9	181.519.3	4.7
1986	6.050.000.0	260.000.0	4.3

(49) Kaynak: Bütçe Gelirleri yıllığı ve 1984, 1985, 1986 yılı
Mali Yılı Bütçe Gerekçesinden yararlanılmıştır.

SONUÇ

AET'nin uluslarüstü niteliği ülkeler üzerinde en belirgin şekilde vergi koyma haklarından feraget etmek hususunda kendini göstermiştir. Bu bazı durumlar için vergi koymaktan vazgeçmek bazı durumlar için koymuş olduğu vergiyi kaldırmak bazen de topluluk tarafından konulan bir vergiyi kendi vatandaşından topluluk adına tahsil etmek şeklinde tezahür etmiştir.

Ancak Roma Andlaşmasının öylesine tedbirli ve cıkkatli hazırlanmıştır ki, gerek topluluğa üye olacak olan devletler gerekse mevcut üyeler kendi ekonomik ve sosyal hayatlarında özellik arzeden bölge, sektör veya belirli bir stratejik madde hakkında gereklikoruma tedbirlerini alabilmektedirler.

Topluluğu uyum sağlanması ekonomik ve sosyal düzenlerine zarar verilmeden gerçekleştirilmektedir. Gerekli diplomatik teşebbüslerin ve bildirimlerin zamanında ve usulüne uygun olarak yapılması şartıyla ülkeler, vergiler ve diğer araçlarla koruma sağlayabilmekte ve topluluğun amaçları doğrultusunda ekonomilerini geliştirebilmektedirler.

Bunun yanında topluluğa yeni katılmak isteyen ülkeler ve topluluk üyesi bulunan ülkeler ileriye dönük uzun vadeli tedbirler ve planlarda topluluk çapında beklenen muhtemel gelişmeleri ve etkileşimleri hesaba katmalıdırlar.

Çünkü, artık yalnızca kendi ülkelerinin şartları değil bütün Topluluk ülkelerinin şartları ekonomik ve sosyal yönden kendi istikballerini yakından etkileyebileceklerdir.

Özellikle mevzuatların hazırlanmasında ve değiştirilmesinde ileriye dönük tahminler ve perspektifleri dikkate alan ülkeler entegrasyonun ileriki safhalarında daha az sorunla karşılaşacaktır.

AET'ye tam üye olarak başvurduğumuzun yapıldığı 1967 yılından bu yana demokrasimizin bütün kaydedilen önemli gelişmelere rağmen, Avrupa Topluluğu ülkelerinde mevcut rejimlerin demokratik düzeyine erişmek yolundaki önemli engelleri hâlâ aşamadığı gözlerden tabiatıyla kaçmıyor. Üstelik, Avrupa Topluluğu ülkelerinin demokratik rejimlerinin niteliği açısından hayati önem arzeden sorunlarımızın, Türkiye Cumhuriyeti'nin bütünlüğünü zedelemeyen çözümlenmesini sağlayacak uzlaşmaların bulunması yönünde bir hareketle görünmüyor. İşin ilginç yanı, Avrupa Topluluğu'na tam üyelik başvurusunu demokratik düzenimizin bir daha bozulmayacak biçimde güvence altına alınması gibi yalın bir gerçek ile desteklemiş bulunanlar dahi, tam üyelik yolunda, en büyük engel olarak dillere pelesenk edilmiş gerçek bir demokratik hukuk devletinin kurulmasının, ne denli önemli sorunların çözümlenmesini gerektirdiğinin bilinci içinde görünmüyorlar.

Ülkemizin Avrupa Topluluğuna tam üye olması yolundaki çok önemli engellerden bir diğerini teşkil eden ...

Türk-Yunan çalışmaları ortada dururken, 1956'lardan bu yana Türkiye ile Avrupa'nın çıkar yakınlaşmasında en önemli rolü oynamış bulunan uluslararası güvenlik ölçütleri de nitelik değiştirmeye başlamıştır.1985 yılında Sovyetler Birliği'nde iktidara gelen M.Gorbaçov, pek de yanlış görünmeyen iddialara göre, Çernobil kazasının yarattığı tehşet içinde, Sovyetler Birliği'nin saldırgan karakterli politikalarını değiştirmeye karar verdi.Bu karara varırken Gorbaçov ve onu destekleyenler, Sovyetler Birliği'nin, İkinci Dünya Harbi sonunda Stalin tarafından temelleri atılan dış politikasının Ülkeye ne askeri açıdan bir üstünlük ve ne de çağdaş ekonomik beceri getirebildiğini göstererek, başta ABD olmak üzere tüm demokratik ülkelerle yepyeni bir uzlaşi düzeninin kapısını oluşturmaya soyundular Gorbaçov akımının gerek ABD ve gerekse bizim de üye olduğumuz NATO'nun At üyesi ülkelerin davranış biçimindeki etkileri belki de sosyalist ülkeler topluluğundaki etkilerini de aşan somutluğa ulaştı.

1950'lerde Türkiye'yi Avrupa'ya kabul ettirmek için verdiği çabaların temelinde Sovyetler Birliği'ne karşı izlenmesi gereken politikalar yatan ABD'nin Sovyetler Birliğine bakış açısı değişiklikler göstermeye başladı.Türkiye'nin Avrupa Topluluğu'na katılması karşısında oldukça sert bir tutum üstlenen Almanya'nın ani fırlayışı ile AT ülkeleri de, başta Sovyetler Birliği olmak üzere sosyalist ülkeler topluluğu ile bir ekonomik işbirliğini

atılımını başlattılar. Hatta son günlerde Varşova Paketi üyesi Doğu Avrupa ülkelerinin, Avrupa Topluluğu'na, Türkiye'nin şimdiki statüsünün benzeri biçimde, ortak üye yapılması önerileri gündeme geldi.

Bir yandan da, Sovyetler Birliği ve diğer sosyalist ülkelerde, Gorbaçov reformlarını başarıya ulaştıracak, ekonomik girişimlerin Batı tarafından finansmanı önerilmekte.

Durum bu merkez de iken, Avrupa Topluluğunun, Türkiye'nin tam üyelik başvurusunun kesin bir kenara bağlama ihtimali var mıdır? Adamlar bir yandan 1992'de başlaması gereken "tek pazar" uygulamasının gerektirdiği önlemleri daha topluluk içinde bazı ülkelere kabul ettirebilmiş durumda değiller, diğer yandan sosyalist ülkelere yönelik politikalarının ne olacağını kestirememişler, sanki bunlar yetmiyormuş gibi, bir de hepsi gelişmiş sanayi ülkesi olan ve Hristiyan Avrupa'nın ortak kültür öğelerini özümsemiş Avrupa Serbest Mübadele Bölgesi Üyelerinin topluluğa katılmaları konusunun çözümlenmek zorundalar. Öbür yandan da, ABD, Japonya ve Topluluk dışında kalan bir sürü sanayileşmiş ülkenin AT'ın başına örecekları çorapları düşünmek için çabası. Bu kabine de Türkiye'nin lafını olur? (50)

Ülkemize yapıлып reddedildiği anlaşılan, "Özel

Kaynak böyle mi verilir?

Ortaklık Statüsü" 'nün bugünkü şartlar altında, yeniden tetkike alınmasında çok önemli yararlar vardır. Bu konu da açılacak müzakerelerde Türkiye'nin en büyük siyasi sorunu olan Yunanistan'ın dengelenmesine yarayacak biçimde topluluk kuruluşlarında söz sahibi olma gibi tavizler belki elde edilebilir. Tabiatıyla böyle bir uzlaşma, Türkiye'nin ekonomik sorunlarının finansmanını, Avrupa Topluluğu'na fatura etmek imkânını vermeyecektir ama, Türkiye'ye zaten ihtiyacı olan uzun bir nefes alma imkanı sağlayabilir.

Bu kaynaklar hangi dizeye göre sıralandı?

S. 106
106

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- 1- Avrupa Topluluğu Komisyonu Enformasyon Temsilciliği Yayını, Ankara, 1976
- 2- DOĞAN İzzettin, Türk Anayasa Düzeninin Avrupa Düzeniyle Bütünleşmesi Sorunu, İstanbul, 1979
- 3- DEMİRALP Selçuk, Uluslararası Vergi Harmanizasyonu Çalışmalarının İrdelenmesi, 1981
- 4- SEMERCİGİL Murat, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Çalışmaları, Ankara, 1982
- 5- ÇAĞAN Nami, AET Hukukunda Vergilendirme, Ankara, 1981
- 6- ÇAKMAK Şefik, Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Ankara, 1975
- 7- ÖNCEL Mualla, Vergi Sistemlerinin Birbirine Yaklaştırılması, Ankara, 1981
- 8- Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 166, Ortak Pazar Ülkelerinde Vergilerin Ahenkleştirilmesi
- 9- International Bureau Of Fiscal Documentation, Annual Report 1986 Genaral Trend (Europe)
- 10- Taxation In DeWloped Countries, OECD Paris, 1986
- 11- The Appoximation of Europeen Tax System, European File, 1986
- 12- SÜRAL Arıcan, Vergi Sorunları Dergisi, 1986
- 13- Documen İnvontony of Taxes, 1986 Edition
- 14- KILIÇDAROĞLU Kemal, Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi, Ankara, 1988
- 15- European Parliment Working Documents, Jane, 1985
- 16- ÇAĞAN Nami, KUMRULU Ahmet, Vergi Sistemlerinin Birbirine Yaklaştırılması, Ankara, 1980
- 17- Türkiye- AET İlişkileri, Avrupa Topluluğu Yayınları, Ankara, 1976
- 18- G. ALACAKAPTAN Aydın, Em. Büyükelçâ, Milliyet Gazetesi, 1989

gün, sayı?

Yayıncı adı?