

Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler

Öğr. Gör. Pınar MEZARARKALI

parkali@atauni.edu.tr Atatürk Üniversitesi Oltu MYO Oltu/ERZURUM

Doç. Dr. Tecer ATSAN

tatsan@atauni.edu.tr Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi ERZURUM

Özet: Türkiye'nin Avrupa Birliği ilişkileri 31 Temmuz 1959 tarihinde AET'ye (Avrupa Ekonomik Topluluğu) ortaklık için başvuru yapmasıyla başlamıştır. Daha sonra 12 Eylül 1963 tarihinde Türkiye ile Avrupa Birliği arasında ortaklık kuran Ankara Antlaşması imzalanmıştır. Türkiye 1959'dan günümüze kadar çeşitli antlaşmalara imza atarak tam üyelik müzakereleri sürecine gelmiştir.

AB'nin belirlediği 35 Müzakere konu başlığından birisi olan ve Avrupa Birliği'nin ekonomik bütünleşmesi için gerekli görülen Vergilendirme 16. Fasılda yer almaktadır. Vergi, bir ülkenin ulusal çıkarları ve ekonomik koşulları göz önüne alınarak belirlenmektedir. Bir birlik olsa dahi herhangi bir ülkenin başka bir ülkenin vergilendirme yetkisine karışma hakkı bulunmamaktadır. Bu durum AB için bütünleşme yolunda bir engel teşkil ettiği için öncelikle daha fazla müdahalenin olabileceği dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma çalışmalarına başlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı; Türk Vergi Sistemi ile AB üyesi ülkelerin (28 üye devlet) vergi sistemlerinin genel hatlarıyla bir karşılaştırmasını yaparak uygulanmakta olan benzer ve farklı vergileri ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda; literatür çalışması yapılmış ve AB üyesi devletlerdeki vergi sistemlerinden yararlanılmıştır.

Sonuç olarak; Türkiye, 1998 yılından itibaren Avrupa Birliği tarafından sonbahar aylarında düzenli olarak yayınlanan ilerleme raporlarıyla 2012 yılına kadar vergilendirme alanında gelişmeler kaydetmiştir. Özellikle dolaylı vergiler alanında düzenleme yapılmıştır. 8 ayrı tüketim vergisinin yerine 1 Ocak 1985 yılında Katma Değer Vergisini, lüks tüketim harcamaları için de 1 Ağustos 2002 yılında Özel Tüketim Vergisini uygulamaya koymuştur. Dolaysız vergiler alanında ise yoğun olarak Kurumlar Vergisi ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Gelir Vergisi alanında da vergi oranlarında düzenleme yapılmış bunun dışında pek bir ilerleme kaydedilmemiştir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Türk Vergi Sistemi, Dolaylı Vergiler ve Dolaysız Vergiler

Harmonization of Turkish Tax System with The European Union Tax Policy

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

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

The objective of this study was to make general comparisons of tax systems between Turkish and the EU Member States and thus to reveal the similar and different implemented

taxes. Moreover, because of their similarities to our country, the tax systems of the Republic of Poland, which became a member of the European Union on 1 May 2004, and Turkey were compared in detail.

In Conclusion; Turkey has made some progress until 2012 in the area of taxation according to the progress report issued regularly in autumn months of the years since 1998. A lot of regulations have been enacted especially in the area of indirect taxes. Value Added Tax was established replacing 8 different consumption taxes as of January 1st, 1985 and Special Consumption Tax was established as of August 1st, 2002 replacing some taxes on luxury goods. Some studies have been made on direct taxes especially on corporate taxes. In the area of Income Tax, not much has been achieved, only some changes were made on the percentages of different tax brackets.

Keywords: The European Union Tax Policy, Turkish Tax System, Value Added Tax, Progress Reports, Negotiation Talks.

1. Giriş

Vergileme, ülkelerin ulusal egemenliğinin en önemli temel taşlarından biridir. Bu nedenle, devletler bu yetkilerini başka bir uluslararası kuruluşa devretmek istemezler (Anonim, 2001). AB vergi hukuku, yeni hukuki normlar getirerek değil, üye ülkelerin ulusal vergi hukuku mevzuatlarını uyumlaştırarak meydana gelmiştir. Bir ortak pazarın kurulabilmesi için malların, sermayenin, hizmetlerin ve işgücünün serbestçe dolaşabilmesi gerekmektedir. Üretim faktörleri olarak adlandırılan bu faktörlerin serbestçe dolaşabilmesi için de, taşıdıkları vergi yükü¹ farklılıklarının en aza indirilmesi zorunluluğu bir gerçektir. Bu açıdan, Birlik vergi politikası Roma Antlaşması'nın benimsediği bütünleşme modeli doğrultusunda kullanılması gereken ikincil bir politika niteliğini taşımaktadır (Methibay, 1996 s: 44).

Avrupa Birliği, üye devletlerin vergi rekabeti yaratmasını istememektedir. Bu nedenle dolaylı vergiler alanında Birlik organları açık şekilde yetkilendirilmiştir. Ancak dolaysız vergiler konusunda Birlik kurulları açık biçimde yetkilendirilmemiştir (Soydan, 2002 s: 7).

Avrupa Birliği ekonomik ve parasal birliği her alanda sağlamak istemektedir. Bunun için de AB sektörlerinin dengeli gelişmesine katkıda bulunabilecek nitelikte çok sayıda ortak politika üstlenilmiştir. Üye devletlerin uygulayacağı vergi politikalarının, bu ortak politikaların öngördüğü hedeflerin aksine sonuçlar doğurması ve bu politikaların gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekir (Anonim 2011a).

2. Materyal ve Yöntem

Türkiye'nin AB'ye giriş serüveninde 35 müzakere başlığı bulunmaktadır ve Vergilemede bu başlıklardan bir tanesidir. Ortak bir veri politikası olmamasına rağmen bu alanda da çalışmalar yapılmaktadır. Çalışmanın amacını, yapılan bu çalışmalar oluşturmuştur.

Çalışmanın materyalini, Avrupa Birliğine üye olan 28 ülke oluşturmuştur. Bu ülkelerde uygulanan vergiler ve oranları Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Avrupa Birliğinin kendi internet sitesinden yayımlanan bilgilerden faydalanılmıştır. Ayrıca 1998 yılından itibaren her yıl sonbahar aylarında düzenli olarak yayımlanan 16. Fasılda yer alan Vergilendirme kısımlarından da yararlanılmıştır. Konu ile ilgili olarak yapılan araştırmalar ve bu konuda yayımlanmış eserler araştırmanın diğer verilerini oluşturmuştur.

Uyumlaştırma sürecinde Türk Vergi Politikası ile Avrupa Birliği Vergi Politikası karşılaştırılması yapılarak farklılıklar ortaya konmuştur.

¹ Vergi yükü: Bir ülkede bir yıl içinde toplanan kamu gelirlerinin, o ülke gayrisafı yurtiçi hasılasına oranıdır.

3. Araştırma Bulguları

3.1 Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergiler

Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşır (Suer, 1999, s:187).

Dolaylı vergiler, gelir ve servetin kullanımı üzerinden alınmaktadır. Bu açıdan dolaylı vergiler uygulamada gider vergileri, harcama vergileri tüketim vergileri, üretim vergileri gibi isimlerle anılmaktadırlar (Bilici, 2007s:154).

Üye ülkelerdeki farklı dolaylı vergi uygulamaları, serbest ticaretin önündeki en büyük engellerden biridir. Bu yüzden Avrupa Birliği'nin kurucu antlaşması (madde 99), tüketim üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasını öngörmüştür. Uyumlaştırılmasına öncelik verilen ilk vergi Katma Değer Vergisi (KDV) olmuştur (Dura ve Atik, 2007 s: 425).

3.1.1. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisini bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren, Alman sanayici Von Siemens olmuştur. Von Siemens ilk kez 1918 yılında Almanya'da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Fransa'da ise Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice Lauré bu verginin öncülüğünü yapmış, yayınladığı kitabında KDV'yi tanımlayarak temel esaslarını açıklamıştır. Aynı yazar 10 Nisan 1954 tarihli Fransız KDV projesini hazırlamıştır (Bilici, 2007 s: 183).

Muamele vergileri alanındaki uyumlaştırma 1967 yılında çıkarılan 1. Direktif² ile gerçekleştirilmiştir. Bu direktifle KDV Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. Üye ülkelerin en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uyguladıkları değişik gider vergilerini terk etmeleri ve "KDV" sistemine geçmeleri kararlaştırılmıştır (Suer, 1999 s: 152).

Ayrıca 16.09.1979'da çıkarılan bir yönergede bir vergi mükellefinin başka bir üye ülkede ödediği verginin indirimi veya iadesi konusu düzenlenmiştir. Uygulamada aynı ülkede birden fazla KDV oranı vardır. Standart bir oran ve malların zorunlu ihtiyaç olma durumuna göre birden fazla düşük oran söz konusu olabilmektedir. Lüks mallar için ise standart oranın üstünde oran uygulanması görülmektedir. KDV uygulaması konusunda Bakanlar Konseyi Ekim 1992 de KDV oranlarını 1.1.1993'ten itibaren geçerli olmak üzere asgari %15 olarak belirlemiştir (http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm)

Tablo 1. 2014 Yılı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde KDV Oranları

Üye Ülkeler	Süper İndirilmiş Oran %	İndirilmiş Oran %	Standart Oran %
Belçika	-----	6-12	21
Bulgaristan	-----	-----	20
Çek Cumhuriyeti	-----	15	21
Danimarka	-----	-----	25
Almanya	-----	7	19
Estonya	-----	9	20
Yunanistan	-----	6,5-13	23
İspanya	4	10	21
Fransa	2,1	5,5-10	20
Hırvatistan	-----	5-13	25
İrlanda	4,8	9-13,5	23
İtalya	4	10	22

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

GKRK	-----	5-9	19
Letonya	-----	12	21
Litvanya	-----	5-9	21
Lüksemburg	3	6-12	15
Macaristan	-----	5-18	27
Malta	-----	5-7	18
Hollanda	-----	6	21
Avusturya	-----	10	20
Polonya	-----	5-8	23
Portekiz	-----	6-13	23
Romanya	-----	5-9	24
Slovenya	-----	9,5	22
Slovakya	-----	10	20
Finlandiya	-----	10-14	24
İsveç	-----	6-12	25
İngiltere	-----	5	20

Kaynak:(<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation8.pdf>)

3.1.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi sınırlı sayıda mala üretim veya satış aşamasında uygulanan bir vergidir (Anonim 2011a).

Verginin konusunu, belirli bir iktisadi süreç içinde bulunan ve kanunu ekli dört listenin³kapsamına alınmış mallar oluşturur. Hizmetler verginin konusuna girmez. Bir malın verginin konusuna girmesi için o malın hem listede yer alması hem de kanunun öngördüğü iktisadi aşamada olması bulunması gerekir. (Şenyüz, 2005 s:259)

Özel Tüketim Vergisi AB'nin ikinci önemli ortak vergisidir. Ülkemizde de 1 Ağustos 2002 yılından itibaren uygulanmaktadır. Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusunda ilk Direktif 19 Aralık 1972 tarihinde çıkarılmıştır. Bu direktif ile işlenmiş tütün tüketimi üzerinden KDV dışında alınan vergilerle ilgili genel ilkeler belirlenmiştir. 19 Ekim 1992 tarihinde arka arkaya çıkarılan direktiflerle özel tüketim vergilerinin konusu, matrahı ve oranlarının uyumlaştırılması konusunda kayda değer ilerleme sağlanmıştır. Bu direktifler 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur (Bilici, 2007 s: 230).

1992 yılında çıkarılan direktiflerle, ÖTV'ye konu olan ürünlerin sayısı beş grup olarak belirlenmiştir:

- Sigara,
- Sigara dışındaki tütün mamulleri,
- Petrol ürünleri, enerji ürünleri,
- Bira-şarap,
- Bira-şarap dışındaki alkollü içkiler

Bazı üye ülkelerde, bu beş grup ürün dışında kalan bazı ürünler de ÖTV'ye konu olmuştur. Almanya'da tuz, kahve, çay, şeker, İtalya'da kahve, kakao, kibrit, şeker, Fransa ve

³1 Sayılı Liste: Petrol ve ürünleri

2 Sayılı Liste: Motorlu taşıtlar

3 Sayılı Liste: Tütün mamulleri ile alkol ve kolalı içecekler

4 Sayılı Liste: Lüks mallar ve elektronik ürünler

Hollanda'da şeker, Belçika'da kahve, şeker, Danimarka'da kahve, çay, çikolata, şekerleme ürünleri (Bilici, 2007 s:232).

Avrupa Komisyonu ÖTV'lerin malın üretildiği veya ticaretin yapıldığı ülkede değil tüketildiği ülkede uygulanmasını önermiştir. Komisyon tek bir vergi oranının uygulanmasındaki güçlükleri dikkate alarak ÖTV minimum vergi oranları belirlemekle yetinmiştir (http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm)

3.1.3. Gümrük Vergileri

Roma anlaşması AET (AB) içerisinde gümrüklerden arındırılmış ortak bir pazarın kurulmasını düzenlemektedir. 1968 yılında üye ülkeler bu anlaşma uyarınca Gümrük Vergilerini kaldırmışlardır. Daha sonra üye olan Danimarka, İngiltere ve İrlanda 1977'de 1981 yılında üye olan Yunanistan 5 yıllık ve 1986'da üye olan, İspanya ve Portekiz 7 yıllık geçiş süreleri sonunda üye ülkelere karşı gümrük vergilerini kaldırmışlardır (http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm).

3.2. Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler

AB Antlaşması, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda dolaylı vergilerde olduğu gibi açık bir hüküm içermemektedir. Ancak dolaysız vergilerin AB'nin 4 temel özgürlüğüne⁴ engel oluşturması durumunda, uyumlaştırma gerekliliği ortaya çıkacaktır (Bilici, 2007 s:247).

3.2.1. Gelir Vergisi

Kişisel gelir vergisi hem işgücünün hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir. Buna rağmen verginin uyumlaştırma kapsamına alınmamasının nedeni üye ülkelerin gösterdikleri dirençten kaynaklanmaktadır. Çünkü gelir vergisini devletler, gelirin yeniden dağıtımını amacıyla kullanmaktadırlar (Tokathoğlu, 2005).

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

Üye ülkeler arasındaki gelir farklılıkları uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır. Özellikle indirim ve istisnalar ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği için gelir vergisi alanında AB ortak bir çaba içerisine girememektedir.

Gelir vergisi sermayenin ve işgücünün dolaşımında etkilidir. AB Dolaylı vergilerin en önemlisi olan gelir vergisinin uyumlaştırılması alanında Üye ülkelerin olası tepkilerini düşünerek kısa ve uzun dönemli vadede uyumlaştırma programına almamıştır. Bunun yanında Avrupa komisyonu tasarruf hesaplarının faizi üzerinden alınan vergilerin uyumlu hale getirilmesi ve azami vergi oranının %15'ini aşmamasını önermiştir. Ancak bu öneri 1989'dan bu yana sonuçlandırılmamış ve direktif haline dönüşmemiştir (http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm).

⁴ 4 Temel Özgürlük: Kişilerin, malların, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımıdır.

Tablo 2: AB Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisinde Uygulanan Yasal Üst Vergi Oranları 2000-2014

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	60.6	60.1	56.4	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7
Bulgaristan	40.0	38.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	24.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Çek Cumhuriyeti	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	22.0	22.0
Danimarka	62.9	62.8	63.0	63.0	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	55.4	55.4	55.4	55.6	55.6
Almanya	53.8	51.2	51.2	51.2	47.5	44.3	44.3	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
Estonya	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
İrlanda	44.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	41.0	41.0	46.0	47.0	48.0	48.0	48.0	48.0
Yunanista	45.0	42.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0	46.0	46.0
İspanya	48.0	48.0	48.0	45.0	45.0	45.0	45.0	43.0	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0	52.0	52.0
Fransa	59.0	58.3	57.8	54.8	53.4	53.5	45.8	45.8	45.8	45.8	45.8	46.7	50.6	50.3	50.3
Hırvatistan	41.3	41.3	41.3	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	56.1	50.2	47.2	47.2	47.2	47.2
İtalya	45.9	45.9	46.1	46.1	46.1	44.1	44.1	44.9	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3	47.3	47.9
Kıbrıs	40.0	40.0	40.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	35.0	35.0	35.0
Letonya	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0	24.0	24.0
Litvanya	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	27.0	27.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lüksemburg	47.2	43.1	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3	43.6	43.6
Macaristan	44.0	40.0	40.0	40.0	38.0	38.0	36.0	40.0	40.0	40.0	40.6	20.3	20.3	16.0	16.0
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Hollanda	60.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Avusturya	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Polonya	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0
Portekiz	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	42.0	42.0	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0	56.5	56.5
Romanya	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenya	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	50.0	50.0
Slovakya	42.0	38.0	38.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	25.0	25.0
Finlandiya	54.0	53.5	52.5	52.2	52.1	51.0	50.9	50.5	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0	51.1	51.5
İsveç	51.5	53.1	55.5	54.7	56.5	56.6	56.6	56.6	56.4	56.5	56.6	56.6	56.6	56.7	56.9
Birleşik Krallık	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	50.0	50.0	50.0	45.0	45.0
AB-28	44.6	43.7	43.0	42.7	41.8	40.4	39.9	39.7	38.5	38.0	38.6	38.2	38.7	39.4	39.4

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation8.pdf>

3.2.2. Kurumlar Vergisi

Dolaysız vergiler konusunda uyumlaştırma çalışmaları, Roma Antlaşması'nın 100. ve 102. maddeleri hükümlerine dayanır. 1962 yılında hazırlanan Neumark Komitesince vergi uyumlaştırılması üç aşamalı olarak önerilmiştir. Birinci aşamada, tahvil ve faiz gibi temettülerin vergilendirilmesi konusu, ikinci aşamada şirket kazançlarından alınan vergilerin uyumlaştırılması, üçüncü aşamada ise şirketlerin birleşmesinde ortaya çıkan vergi engellerinin kaldırılması ve Avrupa çapında şirketlerin oluşturulması ele alınmıştır (Methibay, 1996 s: 92).

Üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemleri, kurumlar vergisi matrahları ve oranları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle vergi oranları arasındaki farklılıklar emeğin ve sermayenin serbest dolaşabildiği AB'de kurumsal farklılıkların oluşmasına sebep olabilmektedir (http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm).

AB içindeki bazı üye ülkeler dağıtılan kârı önce işletmede daha sonrada bireysel düzeyde vergilendirme ilkesine dayanan ve tam bir çifte vergilendirme sonucu doğuran klasik kurumlar vergisi sistemini uygulamaktadırlar. Üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranları %10-%50 arasında geniş bir yelpaze oluşturmaktadır ve bu farklılıklar 1985'den bu yana azalma eğilimi göstermektedir (http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm).

AB komisyonu 1990 yılında bu konuda 2 direktif yayınlamış ve sonucunda bir anlaşma imzalanmıştır. Direktiflerden ilki; birden çok ülkede faaliyet gösteren şirketlerin şirket şubelerinden şirket merkezlerine yapacakları kar transferleri sırasında ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmaktadır. Direktiflerden ikincisi, farklı üye ülkelerde faaliyette bulunan şirketlerin birleşmeleri bölünmeleri ve birbirlerine iştirak

etmeleri halinde her türlü ek verginin ödendiği ortak bir vergi rejiminin uygulanmasını öngörmektedir (http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm).

Tablo 3: AB Üyesi Ülkelerde Kurum Kazançlarına Uygulanan Yasal Üst Vergi Oranları 2000-2014

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
Bulgaristan	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Çek Cum.	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Danimarka	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	24.5
Almanya	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
Estonya	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
İrlanda	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Yunanistan	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	26.0	26.0
İspanya	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
Fransa	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	38.0
Hırvatistan	35.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
İtalya	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Kıbrıs	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5	12.5
Letonya	25.0	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Litvanya	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lüksemburg	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2
Macaristan	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Hollanda	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0
Avusturya	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Polonya	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portekiz	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5
Romanya	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenya	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0
Slovakya	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	22.0
Finlandiya	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	20.0
İsveç	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0	22.0
Birleşik Krallık	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0
AB-28 Ort.	32.0	30.4	29.0	28.0	26.8	25.3	25.1	24.4	23.8	23.8	23.2	23.0	22.9	23.2	22.9

Kaynak: (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation8.pdf>)

4. Türk Vergi Sistemi

Türk Vergi Sisteminde gelir, servet ve harcama (gider) olmak üzere üç konu üzerinden vergi alınmaktadır. Gelir üzerinden, Gelir ve Kurumlar Vergisi olmak üzere iki tür vergi alınmaktadır. Gelir vergisi % 15, %20, %27 ve %35 olarak toplam 4 tarife ile alınmaktadır. Kurumlar vergisi oranı ise %20 ile sabit oranlıdır.

Servet üzerinden Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi olmak üzere 3 tür vergi alınmaktadır. Emlak vergisi bina ve arazileri vergilendirmektedir. Vergi oranları emlakın bulunduğu yerin büyükşehir veya normal belediye sınırlarında olmasına göre %0 1 ve %0 6 arasında değişmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi, veraset yoluyla veya ivazsız⁵ intikallerde %1 ile % 30 arasında farklı oranlarda uygulanmaktadır ve belirli miktarları vergiden istisna edilmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisinde ise verginin konusu motorlu taşıtlardır (Şenyüz, 2005 s: 339). Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisine tabidir.⁶

Motorlu taşıtlar vergisi (I), (II) ve (IV) sayılı tarifeler ile vergilendirilir. (III) sayılı tarife⁷ 5897 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin (c) bendiyle 30.6.2009 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır⁸ (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111226 -7.htm>).

⁵ İvazsız: Karşılıksız

⁶ Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Md.1

⁷ Motorlu deniz taşıtlarının için liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmesi gerekmektedir.

Türk Vergi Sisteminde harcarlar üzerinden alınan vergilerin başında KDV gelmektedir. Bu vergi 1985 yılından beri uygulanmakta olup Avrupa Birliği yum sürecinde oranlarında sürekli değişiklikler yapılmıştır. % 1, % 8 ve %18 olmak üzere üç oranlı olarak uygulanmaktadır.

Lüks malların vergilendirildiği ÖTV ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu verginin amacı, sigara ve alkollü içki gibi tüketimi sağlık açısından zararlı olan mallar ile lüks sayılan malları genel tüketim vergisi Katma Değer Vergisinden farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutmaktır (Pehlivan, 2011 s:357).

Verginin konusu belirli bir iktisadi süreç içinde bulunan ve kanuna ekli dört (I, II, III, IV) listenin⁹ kapsamına alınmış mallar oluşturur. Bir malın vergi konusuna girmesi için o malın hem listede yer alması hem de kanunun öngördüğü iktisadi aşamada bulunması gerekir (Şenyüz, 2005 s: 259). ÖTV açısından vergiyi doğuran olay listelerde yer alan malların bir kısmında teslimine bir kısmında ithalata, bir kısmında da ilk iktisaba bağlanmıştır.¹⁰ Özel tüketim vergisi, bu Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır.

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile yaptığı Gümrük Birliği Anlaşmasının 1 Ocak 1996'dan itibaren yürürlüğe girmesiyle birlikte bu dönemden sonra gümrük vergilerinden sağlanan gelirlerde önemli ölçüde düşüşler olmuştur (Pehlivan, 2011 s: 375). Ülkemizde uygulanan gümrük mevzuatı yeni halini 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna bağlı çıkartılan Gümrük Yönetmeliği ile almıştır. Böylelikle gümrük vergileri ve bunlara ilişkin usul ve ceza hükümlerine yeni çehre kazandırılmıştır (Şenyüz 2005 s: 293).

5. Avrupa Birliği'nin Türkiye İlerleme Raporlarında Vergi Fash

AB aday ülkelerin müzakere fasılları ile ilgili her yıl düzenli olarak ilerleme durumlarını gösteren ilerleme raporu yayınlamaktadır. Türkiye için de 1998 yılından itibaren bu raporlar yayınlanmaya başlamıştır. Bu raporlar öncesi ve sonralarında vergi ile ilgili birçok düzenlemeler yapılmış ve yürürlüğe girmiştir. Bu konulardaki gelişmeler aşağıda sıralanmıştır.

1 Ocak 1985 yılında Türkiye'de, sekiz dolaylı¹¹ verginin yerine geçen bir Katma Değer Vergisi sistemi uygulamaya konulmuştur (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=46224&l=1>).

⁸ 26.12.2011 tarihli 28154 sayılı Resmi Gazete seri no:39.

⁹ I sayılı liste: Petrol ve Ürünleri

II sayılı liste: Motorlu Taşıtlar

III sayılı liste: Tütün Mamulleri ile Alkol ve Kolalı İçecekler

IV sayılı liste: Lüks Mallar ve Elektronik Ürünler

¹⁰ ÖTV Md.1: (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,

(III) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imâl ya da inşa edenler tarafından teslimi,

(I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

¹¹ 1. Dahilde alınan istihsal vergisi

2. İthalde alınan istihsal vergisi

3. Nakliyat vergisi

4. PTT hizmetleri vergisi

5. İlan ve reklam hizmetleri vergisi

6. İşletme vergisi

7. Spor Toto vergisi

8. Şeker istihlak vergisi

Müktesebata uygun olarak, % 26 ve % 40'lık KDV oranları kaldırılmıştır. Haziran 2002'de, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) mevzuatına bir değişiklik getirilmiştir. Bu değişiklik ile ÖTV'nin kapsamı uyumlaştırılmış, madeni yağlara spesifik (miktar) ve tütün ürünleri ile alkollü içkilere advalorem (değer) esaslı vergi uygulaması getirilmiştir. Madeni yağlar konusundaki bu değişiklik, müktesebat ile kayda değer bir uyumu ifade etmektedir ve söz konusu ürünlere uygulanan oranlar, asgari AB oranları ile büyük ölçüde uyum halindedir. Alkollü içkilerle ilgili olarak, söz konusu değişiklik bir iyileştirme getirmektedir, ancak verginin yapısı ve vergi kapsamı alanlarında daha ileri bir uyuma ihtiyaç bulunmaktadır (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=46224&l=1>).

2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri, ithal sigaralara yönelik ayırıcı vergileri ortadan kaldırmıştır. Tüm illerdeki vergi daireleri bilgisayar ortamına geçmiştir. Vergi mükellefleri, vergi beyannamelerinin yüzde 99'unu elektronik ortamda vermişlerdir. Vergi kaçakçılığını önleme adına yeni "Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi" getirilmiştir. 18 Mayıs 2009 tarihinde kabul edilen eylem planı doğrultusunda, Türkiye, işlenmiş tütüne uygulanan tütün fonu vergisini 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla kaldırmıştır (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=46224&l=1>).

6. Sonuç ve Öneriler

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

10-11 Aralık 1999 tarihlerinde Helsinki'de yapılan Zirvede Türkiye'nin tam üyeliğe adaylığı onaylanarak Avrupa Birliği ilişkiler başlamıştır. 17 Aralık 2004 tarihli Brüksel Zirvesi'nde alınan kararlarla, Türkiye'nin müzakerelere başlaması kabul edilmiştir. 3 Ekim 2005 tarihinde müzakerelere başlanmıştır.

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

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

Avrupa'da çevreci vergiler olarak bilinen yeşil vergilerin (greentax), uygulaması için de Türkiye'nin bu alanda düzenleme yapması istenmiştir. Türkiye'de AB'ye uyum göstererek Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde düzenlemeler yapmış emisyon seviyesi düşük, çevre dostu, küçük motor hacimli, yakıt pilli veya elektrikli hibrit araçlarda vergilerin düşük olması yoluna

gitmiştir. Ayrıca bunun otomobile sahip olmak isteyen kişileri özendirme de amaç edinilmiştir.

Sonuç olarak Türkiye vergileme alanında dönem dönem Avrupa Komisyonu tarafından eleştirilmektedir. Bundan dolayı özellikle dolaylı vergiler alanında daha fazla uyum sağlama yönünde çalışmalar yapmaktadır. KDV’de genel olarak ÖTV’de ise kısmen uyum sağlanmıştır. Doğrudan vergileme alanında ise Türkiye’de diğer üye devletler gibi ulusal çıkarları doğrultusunda hareket etme serbestliğine sahiptir.

Kaynaklar

- Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumu, İKV Yayını, İstanbul.
- Bilici, N., 2007. Avrupa Birliği–Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi– Mali Konular), Seçkin Yayınevi, 3. Baskı, Ankara.
- Dura, C., Atik, H., 2007. Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye, 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Issues in International Taxation: International Tax Avoidance and Evasion” Paris, OECD, www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf, Erişim Tarihi: 20.10.2011.
- Methibay, Y., 1996. Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Tebliği http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111226_7.htm, Erişim Tarihi: 10.05.2012.
- Pehlivan, O., 2011. Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Soydan, Y.B., 2002. Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, Beta Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul.
- Suer, M. Z., 1999. Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri, Cilt I, Ankara.
- Şenyüz, D., 2005. Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Tokatlıoğlu, Y., 2005. “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:10, Antalya.