

DEVLET PLANLAMA TEŐKİLATI
ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONLARI

Türkiye - At Mevzuat Uyumu Sürekli

Özel İhtisas Komisyonu raporları

Cilt 2:

Vergilendirme Alt Komisyonu

Ankara

Kasım 1995

SUNUŞ

Mevzuat Uyum Sürekli Özel İhtisas Komisyonu çalışmaları kapsamında kurulan Vergilendirme Alt Komisyonu (8 no.lu Alt Komisyon), araştırmalarını üç değişik aşamada yürütmeyi başlangıçta kararlaştırmıştır. Vergilendirme konusunun niteliği gereği, böyle bir kademelendirme uygun bulunmuş ve anılan yönde programlama güç olmamıştır. Böylelikle vergilendirme alanındaki yaklaştırma çalışmalarının

- 1- Türkiye'nin Avrupa Birliği ile gümrük birliğine geçmesi durumunda;
- 2- Türkiye'nin Avrupa Birliğine üye olması durumunda;
- 3- Dünya ölçeğindeki gelişmeler (GATT, küreselleşme vb.) karşısında olmak üzere farklı açılardan düşünülmesi ve yürütülmesi tasarlanmıştır. Alt Komisyon incelemelerinin böylece en genel planda programlanmasının yanı sıra vergi teorisinin kavramsal bir ayırımının da çalışma sistematiiği bakımından dikkate alınması uygun görülmüştür. Anılan ayırım vergilerin dolaysız ve dolaylı vergiler şeklindeki geleneksel bölümlenmesinde somutlaşmaktadır. Dolayısıyla üç ayrı aşamanın, değişik iki vergi kategorisi açısından ayrı ayrı irdelenmesi yolunda inceleme yöntemi kendiliğinden ortaya çıkmıştır.

Değinilen program ve yöntem çerçevesinde Alt Komisyonumuz ilk olarak gümrük birliği aşamasına ilişkin yaklaştırma çalışmalarını tamamlamış bulunmaktadır. İncelemeler sırasında bir yandan gümrük birliğine geçişin Türkiye için getireceği hukuki yükümlülükler gözönünde bulundurulurken aynı zamanda, gerekli olabilecek yeni düzenlemelerin ülkemiz için yaratabileceği ekonomik ve fiskal sonuçların da ihmal edilmemesine özen gösterilmiştir.

Avrupa Birliği ile Türkiye arasında kurulacak bir gümrük birliği malların serbest dolaşımının sağlanması için gümrük vergilerinin ve tarife dışı diğer mali engellerin kaldırılmasını gerektirir. Gümrük birliğinin kurulmasına dayanak oluşturan Ankara Anlaşması ve Katma Protokol ile Türkiye bu amaca ulaşmayı sağlayacak önlemleri almak yükümünü üstlenmiştir (m.10, 16 ve 7, 44). Bu bağlamda Türkiye gümrük vergilerine eş etkili vergiler uygulamayacak, ayırımcı iç vergileme yapmayacaktır. Tam üyeliği giden yolda ilk aşamayı oluşturan gümrük birliğinde malların serbest dolaşımı bakımından üzerinde durulması gereken konu, malların taşıdığı, gümrük vergisi dışında kalan vergiler ve benzeri mali yükümler, yani dolaylı vergilerdir. İç pazara geçilmiş olmasına rağmen Avrupa Birliği'nde de henüz kayda değer adımlar atılamamış olan dolaysız vergiler üzerinde bu aşamada durmak gereği bulunmamaktadır. Vergilendirmenin, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını ilgilendiren bu yönün, anayasal boyut da dahil olmak üzere, tam üyelik aşaması bakımından irdelenmesi gerekir.

Gümrük birliği aşamasını ilgilendiren vergiler esas olarak Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergileri alt başlıklarına ayrılarak incelenmiştir. Kuşkusuz ithalde alınabilecek eş etkili vergi niteliğindeki vergi benzeri mali yükümler (fonlar) üzerinde de önemle durulması gerekmektedir.

Kamu maliyesinde dolaylı vergi türleri için kullanılan değişik terimler mevzuata ve uygulamaya yansımaktadır. Avrupa Birliği düzenlemeleri gözönüne alınarak, özel tüketim vergileri ile ilgili kısımda terminoloji üzerinde ayrıca durulmasına gerek duyulmuştur.

Prof.Dr. Ahmet KUMRULU

VERGİLENDİRME

1. Durum

1.1 Topluluk Hukukunda

1.1.1 Anlaşmalardaki Hükümler

Vergi Yakınlaştırılması ile ilgili hükümler Roma Antlaşmasının 95,96,97,98 ve 99. maddelerinde yer almıştır.

Madde 95:

Hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz.

Ayrıca hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz.

Üye Devletler, en geç ikinci aşamanın başında, işbu Antlaşma yürürlüğe girdiği sırada mevcut ve yukarıdaki kurallara aykırı olan hükümleri kaldırır veya düzeltir.

Madde 96:

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

Madde 97:

Yaygın muamele vergisi tipinde muamele vergisi uygulayan Üye Devletler, ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96. Maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler.

Bir Üye Devlet'in saptadığı ortalama vergi, bu ilkelere uymadığı durumlarda, Komisyon, ilgili Devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir.

Madde 98:

Muamele vergileri özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda, tasarlanan tedbirler, Komisyon'un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer Üye Devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve Üye Devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz.

Madde 99:

Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tür dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmanın 8a. Maddesinde öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder.

1.1.2 Yetki Alanı (Topluluk Hukuku - Milli Hukuk)

Kural olarak vergilendirme yetkisi Üye Devletlerdedir, ancak bu yetki Topluluğun çıkardığı Direktiflerle sınırlı olarak kullanılabilir.

1.1.3 Hukuki Düzenleme Biçimi

Vergi ile ilgili düzenlemeler Direktiflerle yapılmaktadır. KDV konusunda çıkartılan önemli direktifler arasında 1., 2., 6. Direktifleri ve 16 Aralık 1991 tarihli direktifi sayabiliriz. TV konusunda ise, 19. Ekim 1992 'de 92/79 ve 92/80 sayılı Direktifleri rnek olarak gösterebiliriz.

1.1.4 Topluluk Politikaları

1.1.4.1 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 o zaman Maliye Bakanlığı'nda alıőan Maurice Laure bu verginin öncülüğünü yapmıő, daha sonra da Fransız KDV projesini hazırlamıştır (İzzettin nder, Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, sayı 39, Kasım 1984, s. 27)

VERGİLENDİRME

1.1.4.1.1 Avrupa Birliği KDV Rejiminin Temel Esasları

1.1.4.1.1.1 Ortak Pazar ve Vergi Uyumlaştırması

Avrupa Birliği kurulurken üye ülkeler arasındaki gümrükler kaldırılmış, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi oluşturulmuştur.

Böyle bir iç pazar içinde eşit şartlar altında yürüyecek serbest rekabet ortamının tesis edilmesi amaçlanmıştır. Bu rekabet ortamının kurulabilmesi için üye ülkelerdeki rekabete etkisi olan vergilerin birbirine yaklaştırılması gereklidir. Bu olay vergi uyumlaştırması adını taşır.

1.1.4.1.1.2 Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması

Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşır. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili hukuki temel Roma Antlaşması'nın 99. maddesinde yer almıştır:

"Konsey, Komisyon'un teklifi ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşü üzerine, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilerle ilgili mevzuatın uyumlaştırmasını, 8 A maddesinde öngörülen sürede ve iç pazarın kurulmasını ve işlenmesini sağlamak için gerekli olduğu ölçüde, oybirliği ile kararlaştırır."

1.1.4.1.1.3 AB KDV Rejiminin Yürürlüğe Girişi

Muamele vergileri alanındaki uyumlaştırma 1967 yılında çıkarılan 1. Direktif ile gerçekleştirilmiştir (1. Direktif (11 Nisan 1967)(67/227/CEE), (JO no 71 du 14.4.1967, p. 1301). Bu direktifle KDV Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terkedilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır.

Bu yeni vergi genel, yayılı ancak kümülatif olmayan satış vergisi özelliklerini taşır. KDV yayılı muamele vergilerinin dikey entegrasyonu teşvik eden ve ihracatta malların taşıdığı verginin hesabını güçleştiren olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktadır.

Bu Direktif'e uygun olarak Almanya ve Fransa 1968 yılında, Hollanda 1969 yılında, Lüksemburg ise 1970 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. 3. Direktif'le ek süre alan Belçika 1971 yılında, 3., 4., 5. Direktif'lerle ek süre alan İtalya ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Topluluğa daha sonra katılan İrlanda 1972 yılında, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmişlerdir, Danimarka ise 1967 yılından beri KDV'ni uygulamakta idi. Yunanistan KDV uygulamasını son olarak 20. Direktif ile bir yıl daha erteleterek 1 Ocak 1987 tarihinden itibaren başlatmıştır. İspanya ve Portekiz ise KDV uygulamasına üye oldukları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren başlamışlardır.

1.1.4.1.1.4 AB KDV Rejimine Şekil Veren Direktifler

KDV'nin temel özellikleri 1967 yılında kabul edilen 2. Direktif'ten ve 1977 yılında kabul edilen 6. Direktif'ten çıkarılabilir (2. Direktif (11 Nisan 1967), (67/228/CEE), (JO, no 71 du 14.4.1967, p. 1303). (6. Direktif (17 Mayıs 1977)(77/388/CEE), (JO, no: L 145 du 13.6.1977, p. 1).

2. Direktif ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini ortaya koymuştur. Bu Direktif'le KDV mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi, verginin tahakkuku gibi kavramlar açıklanmıştır. 2. Direktif ortak kuralları belirlerken üye ülkelere önemli ölçüde esneklik tanımıştır. Bu esneklikler vergi

muafiyetlerinde, vergi oranlarında ve küçük ölçekli işletmelerin ve tarım sektörünün vergilendirilmesinde görülebilir.

6. Direktif her şeyden önce KDV matrahını uyumlaştırarak Avrupa Birliği için yeni bir özkaynak tesisine imkan hazırlamıştır. Diğer taraftan bu Direktif'le vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için KDV'nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir. Ancak belli alanlarda zorunlu bir uygulama getirilmeyerek üye ülkelere serbestlik tanınmaya devam edilmiştir. Örneğin küçük ölçekli işletmelerin vergilendirilmesi (m. 24) ve seyahat acentelerinin vergilendirilmesi (m. 26) ile ilgili özel rejim. Aynı şekilde sanat eserleri, kullanılmış eşyalar, antik eşyalar ve koleksiyon eşyaları konusunda da üye ülkelerin yeni ortak rejim tesis edilene kadar kendi uygulamalarını koruyabilecekleri öngörülmüştür.

16 Aralık 1991 tarihli Konsey Direktifi (91/680/CEE), (JO L 376 31.12.1991, p. 1) ortak KDV sistemine ilişkin 6. Direktif'i tamamlayarak, iç Pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren vergi sınırlarını yani kontrolleri kaldırmıştır. Böylelikle çok sayıdaki form düzenlenmesi yükümlülüğüne son verilerek bürokratik işlemler hafifletilmiştir. 16 Aralık 1991 Tarihli Direktif'le kabul edilen yeni rejim 1 Ocak 1993 ile 31 Aralık 1996 tarihleri arasında uygulanacaktır. Bu geçici KDV rejiminin özellikleri 2. Direktif ve 6. Direktif'te yer alan temel prensiplerde dikkate alınarak aşağıda izah edilmeye çalışılmıştır:

1.1.4.1.1.5 AB KDV Rejiminin Temel Özellikleri

1.1.4.1.1.5.1 Vergi Katma değer Üzerinden Alınır

Bu sistemde vergi mal ve hizmet üretimi ve dağıtımında ortaya çıkan katma değer üzerinden alınmaktadır. Bu anlamda katma değer, alınan mallara ödenen bedelle bu malların satış fiyatı arasındaki fark olmaktadır. Örneğin bir lastik üreticisi işletme 1.000.000 TL'lik ara malı almış ve ürettiği lastikleri 1.500.000 TL'ye satmışsa aradaki fark olan 500.000 TL bu işletmenin yarattığı katma değerdir.

1.1.4.1.1.5.2 Daha Önce Ödenen Vergiler Ön Vergi İndirimi Yoluyla Düşülür

KDV sisteminin temel unsurunu ön vergi indirimi teşkil etmektedir (6. Direktif, m. 17, 20). Bu olay vergi piramidi oluşmasını önlemektedir. Bu uygulama ile alışlarda ödenen KDV satışlarda tahsil edilen KDV'den düşülerek aradaki fark bağlı olunan vergi dairesine verilecek beyanname ile ödenmektedir.

"Vergiden vergi indirimi" diye de adlandırılan bu yöntem 1. KDV Direktifinin 2. maddesinin 2. fıkrasında şöyle izah edilmiştir: "Her işlemde, o işleme konu olan mal veya hizmetin fiyatına, o mal veya hizmet için geçerli olan oranın uygulanmasıyla bulunacak vergiden, o mal veya hizmetin maliyet unsurları üzerinden ödenen verginin düşülmesi sonunda kalan miktar o işlem için ödenecek vergiyi belirleyecektir".

Daha önce ödenen verginin fazla olması durumunda ise mükellefin isteğine göre fazla kısım ya iade edilmekte, ya da mahsup edilmek üzere ileriki dönemlere aktarılmaktadır.

1.1.4.1.1.5.3 Yatırım Malları İçin Ödenen KDV'nin İndirilmesine İzin Verilir

Diğer taraftan yatırım malları için ödenen KDV'nin tamamının indirilmesine izin verilerek tüketim tipi KDV modeli benimsenmiştir.

1.1.4.1.1.5.4 Üye Ülkeler Arası Mal Hareketlerinde Vergileme

VERGİLENDİRME

KDV uygulamasının başlamasından bu yana vergilendirme yetkisi malların tüketildiği ülke idaresine verilmiştir. Bu konuda 16 Aralık 1991 Tarihli Direktif temel bir değişikliği planlamıştır. Bu Direktif'e göre mevcut rejim "geçici rejim" adıyla 1996 yılı sonuna kadar uygulanacaktır. 1997 yılı başından itibaren ise "kesin rejim"e geçilecektir. Kesin rejim ile ilgili teklif Komisyon tarafından 1994 yılı sonuna kadar hazırlanarak Konsey'e sunulacaktır.

1.1.4.1.1.5.4.1 Geçici Rejim (Varış Ülkesinde Vergilendirme İlkesi)

16 Aralık 1991 tarihli Direktif 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren "varış ülkesinde vergilendirme" ilkesinin uygulanmasında önemli kolaylıklar getirmiştir.

1993 yılı başına kadarki uygulamada ihraç edilen mallar sınırlarda kontrole tabi tutuluyordu. Sınırdaki ihracatçı ülke açısından alınan vergilerin iadesi, ithalatçı ülke açısından ise vergi ödenmesi sözkonusu oluyordu. Bu formaliteler uzun zaman alıyordu, yorucu idi ve para kaybına sebep oluyordu. Her gönderi için gümrükte yapılması gereken masraf ortalama 70 ECU civarında idi. Aynı formaliteler her mal gönderilişinde tekrar edilmek zorunda idi.

1993 yılı başından itibaren yürürlüğe giren yeni uygulama ile gümrükler kaldırılmış böylece o tarihe kadar gümrüklerde kullanılan çok sayıda dokümanın doldurulması uygulamasına son verilmiştir. Yeni uygulama ile mal yüklü kamyonlar gümrüklerde beklemekten geçmekte, burada vergi ödemeleri de sözkonusu olmamaktadır. Alıcı sözkonusu malla ilgili KDV beyannamesini fatura ve yükleme fişi ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine vererek vergisini tahakkuk ettirmektedir. İhraç edilen ülkede ise bu mallar "0" KDV uygulanarak yani vergiden muaf olarak ihraç edilmektedir. Bu malları satıcı beyannamesinin bir bölümünde göstermektedir. Ayrıca ihracatçılara üç ayda bir verecekleri beyannamelerle üye ülkelere yaptıkları satışlarla ilgili ayrıntılı bilgileri ve müşterilerinin KDV numaralarını bildirme yükümlülüğü getirilmiştir. AB'de faaliyet gösteren her işletmeye bir KDV numarası verilmiştir. Bu numaralara ilave edilen bir kod ise işletmenin tabi olduğu ülkeyi işaret etmektedir.

Üçüncü ülkelerden ithalatta ise KDV'nin ithalat anında beyanname verilerek ödenmesine devam olunmaktadır.

1.1.4.1.1.5.4.2 Kesin Rejim (Çıkış Ülkesinde Vergilendirme)

16 Aralık 1991 Tarihli Direktif 1 Ocak 1997'den itibaren "varış ülkesinde vergilendirme" uygulamasından vazgeçilerek kesin rejim olarak addedilen malların üretildiği ülkede vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesini planlamıştır.

1.1.4.1.1.5.4.3 Vergi Kaçakçılığını Önlemek Amacıyla Önlemler Alınmıştır

Herşeyden önce KDV mükellefleri vergi idaresince bu uygulamanın denetlenmesine olanak sağlayacak şekilde açık ve düzenli olarak kayıtlar tutmak ve mal teslimleri, hizmet ifaları nedeniyle fatura vermek zorundadır (2. Direktif, m. 12).

Diğer taraftan oniki üye ülke vergi idaresi arasında ticari mal akımına ilişkin bilgi alışverişini sağlamak amacıyla bilgisayar şebekesi kurulmuş olup bu şebeke vasıtasıyla kontroller yapılmaktadır. Bu kontroller 1993 yılı başında yürürlüğe giren yeni rejimin sağlıklı yürütülmesi açısından bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. 1992 yılı Kasım ayından beri uygulamada olan bu sistem sayesinde İşletmelerin iş hacimleri, KDV numaraları v.d. konular kontrol edilebilmektedir. Buna ilaveten üye ülke vergi memurları arasında ortak seminerler ve çalışma toplantıları yapılması ve memur değişimine gidilmesi de kararlaştırılmıştır.

1.1.4.1.1.5.5 Yolcu Muafiyeti Uygulaması

1.1.4.1.1.5.5.1 AB Ülkeleri Arasında Yapılan Yolculuklar

1.1.4.1.1.5.5.1.1 Vergi Ödenerek Yapılan Alışverişler

Bir üye ülkenin vatandaşı başka bir üye ülkede alışveriş yaptığı vakit KDV'ni o ülkenin vatandaşı imiş gibi ödeyecek, ülkesine dönüşünde ise KDV ödemesi sözkonusu olmayacaktır. Bu uygulamadan yararlanacak olan yolcu beraberli mallar kişisel tüketime yönelik olan yani ticari nitelikte olmayan mallardır.

Muafiyetten yararlanılacak miktar çıkarılan direktiflerle 1993 yılı başına kadar sınırlandırılmıştır. Son olarak istisna miktarı kişi başına ve her bir seyahat için 600 ECU olarak belirlenmiştir. Bu sınırlama yeni KDV rejiminin uygulamaya girmesiyle 1993 yılı başından itibaren kaldırılmıştır. Artık AB içinde, insanlar kişisel ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olmak şartıyla istedikleri miktarda ve değerinde malı ürünün satıldığı ülkedeki KDV oranı ile alarak bir diğer ülkeye götürebilmektedirler.

1.1.4.1.1.5.5.1.2 Vergiden Muaf Olarak Yapılan Alışverişler

Üye ülkeler arası bir limandan bir başka limana veya bir havaalanından başka bir havaalanına yapılan yolculuklarda yolcular buralarda bulunan mağazalardan vergisiz alışveriş yapabilmektedirler. Alışveriş miktarı 45 ECU ile sınırlı iken 14 Şubat 1994 tarihli Konsey Direktifi ile 1 Nisan 1994 tarihinden itibaren 90 ECU'ye çıkarılmıştır. Vergisiz alışveriş KDV'ni olduğu kadar özel tüketim vergilerini de kapsamaktadır.

Ancak diğer taraftan, bu uygulamanın 1 Temmuz 1999 tarihinden itibaren tamamen kaldırılması da kararlaştırılmıştır. Bu tarihten itibaren üye ülkeler arasındaki gemi ve uçak yolculuklarında vergisiz alışveriş yapmak mümkün olmayacaktır.

1.1.4.1.1.5.5.2 Üçüncü Ülkelerden AB'ne Yapılan Yolculuklar

Yolcu muafiyeti uygulaması üçüncü ülkelerden AB'ne giren yolcular için sınırlandırılmıştır. Bu miktar 1981 yılından bu yana 45 ECU ile sınırlandırılmışken Konsey'in 14 Şubat 1994 tarihli Direktifi ile 175 ECU'ye çıkarılmıştır.

Bu muafiyetten AB'ne giren yolcuların yanında AB'den çıkış yaparken havaalanlarında alışveriş yapan yolcular da yararlanabileceklerdir.

Bu muafiyete iki istisna getirilmiştir:

- İspanya 1996 yılı sonuna kadar Kanarya Adaları, Keuta ve Meliya'dan gelen yolculara 600 ECU tutarında muafiyet uygulayabilecektir (Bu yöreler İspanya devletine bağlı olmasına rağmen vergi sınırı açısından Birliğin dışında telakki edilmişlerdir),
- Almanya EFTA ülkeleri dışından gelen yolculara 175 ECU uygulamasını 1997 yılı sonuna kadar geciktirebilecektir. Dolayısıyla Almanya açısından limit adı geçen tarihe kadar 45 ECU olarak kalacaktır.

VERGİLENDİRME

1.1.4.1.1.5.6 Birlik Dışında Oturanlara KDV İadesi

Birlik sınırları içinde ikamet etmeyen mükelleflere KDV'nin iadesi ile ilgili kurallar 8. Direktifte açıklanmıştır (6 Aralık 1979) (79/1072/CEE), (JO no: L 331 du 27.12.1979, p. 11). Daha sonra aynı konuyla ilgili 13. Direktif çıkarılmıştır (17.11.1986). Bu son Direktif'le 8. Direktifin konusuyla ilgili üye ülkelerdeki serbest rekabeti bozan farklı uygulamaların uyumlaştırılması aynı zamanda vergi kaçakçılığının önlenmesi amaç edinilmiştir. Bu amaçla "Topluluk dışında yerleşik kişi" kavramı tanımlanmıştır. Diğer taraftan Direktif iadenin karşılıklılık şartına bağlanabileceğini kabul etmiştir. Ayrıca iadenin miktarı, süresi, ödeme şekilleri gibi konularda üye ülkelere inisiyatif verilmiştir. (86/560/CEE), (JO no L 326 du 21.11.1986, p. 40).

1.1.4.1.2 AB KDV Uygulamasında İstisnalar

KDV istisnaları indirimli ve indirimsiz istisna olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

İndirimli istisnalara tam istisna ya da sıfır oranlı istisna da denilmekte olup bu tür istisna uygulamasında mal ve hizmet vergiye tabi tutulmadığı gibi bünyesindeki KDV'de iade edilmektedir.

Kısmi istisna da denen indirimsiz istisna uygulamasında ise belirli mal ve hizmetlerden sadece istisnanın uygulandığı aşamada vergi alınmamaktadır. Daha önce malın veya hizmetin bünyesine girmiş olan KDV ise iade edilmemektedir.

6. Direktif bir yandan 13 - 16. maddeleri arasında sürekli istisnaları düzenlemiş, diğer yandan 28. maddesinde bu istisnalar rejimi dışında uygulama yapılabilmesine olanak tanıyan geçici düzenlemelere yer vermiştir. Birinci grup genel istisnalar rejimi, ikinci grup ise geçici istisnalar rejimi başlığı altında incelenecektir.

1.1.4.1.2.1 Genel İstisnalar Rejimi

1.1.4.1.2.1.1 Üye Ülkeler İçinde Uygulanan İstisnalar (6. Direktif, m. 13.)

13. madde üye ülkeler içinde uygulanacak istisnaları düzenlemektedir. Bu istisnalarda toplum yararına yönelik faaliyetlerle ilgili istisnalar ve diğer istisnalar olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır. Toplum yararına yönelik faaliyetlerle ilgili istisnalar maddenin A bendinde sayılmış olan istisnalardır. Bunların arasında:

- Yolcu ulaşımı ve telekomünikasyon hizmetleri dışındaki kamuya ilişkin posta hizmetleri,
- Hastaneler ve benzeri kuruluşlar tarafından sağlanan tıbbi tedaviler, ameliyatlara ve bunlarla ilgili diğer hizmetler,
- Tıbbi ve tıp benzeri mesleklerin icrası yoluyla sağlanan bakım, tedavi hizmetleri (Bu istisnanın çerçevesinin belirlenmesi üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır),
- İnsana ait organ, kan ve süt teslimleri,
- Dış hekimliği mesleği ile ilgili hizmetler ve diş protez teslimleri,
- Emekli sandıkları dahil olmak üzere sosyal yardım ve sosyal güvenlikle ilgili hizmet veren kamu ve benzeri kuruluşlar tarafından sağlanan hizmetler ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya ilişkili mal teslimleri,
- Çocukların ve gençlerin bakım ve korunmasına yönelik kamu veya benzeri kuruluşların verdikleri hizmetler ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya ilişkili mal teslimleri,
- Çocuk ve gençlere yönelik okul ve üniversite eğitimi veya mesleki eğitim veren kamu ve benzeri kuruluşların hizmetleri ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya bağlı mal teslimleri,
- Okul ve üniversite eğitimi ile ilişkili öğreticiler tarafından verilen özel dersler,
- Manevi yardımı amaçlayan dini ve felsefi kuruluşların hizmetleri,

- Üyelerine kar amacı gütmeyen hizmet vermek amacıyla kurulmuş dini, felsefi, sendikal, siyasi vs. amaçlı kuruluşların verdikleri hizmetler,
- Spor ve fizik eğitimi vermek üzere kar amacı olmaksızın kurulan kuruluşların hizmetleri,
- Kültürel faaliyetlerde bulunan kamu kuruluşlarının ve benzeri diğer kuruluşların verdikleri hizmetler ve bu hizmetlerle ilgili teslimler,
- Bu maddenin b), g), h), i), l), m), n) bentlerinde faaliyetleri ile ilgili olarak KDV istisnası tanınan kuruluşların sırf amaçlarını gerçekleştirmek gayesiyle yaptıkları mal ve hizmet teslimleri (Bu istisna haksız rekabete yol açmaması şartıyla uygulanabilecektir. Üye ülkeler istisnadan yararlanacak faaliyetlerin sayısı ve istisna miktarı konusunda sınırlamalar getirebileceklerdir),
- Yaralıların ve hastaların kamunun izin verdiği kuruluşlar tarafından özel araçlarla taşınması hizmetleri,
- Devlet radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelikte olmayan faaliyetleri sayılmıştır.

B bendinde sayılan diğer istisnalar arasında da:

- Sigorta ve reasürans işlemleri (Bu işlemlerle ilgili sigorta komisyoncu ve acentaların yaptıkları bağlı hizmetler dahil),
- Bazı arazi ve gayrimenkul kiralama işlemleri (Otelcilik ve benzeri sektörlerde sunulan konaklama hizmetleri, kamp yerlerinin, park yerlerinin, sabit teçhizat ve makinelerin, kasaların kiralınması işlemleri hariç. Üye devletler isterlerse bu istisna kapsamını daha da daraltabileceklerdir),
- KDV'si indirilemeyen ve yalnızca istisna kapsamındaki faaliyetlerde kullanılan malların teslimi,
- Para yatırma-çekme, kredi verme, değerli kağıtlar, döviz, para, hisse senedi ve tahvil teslimleri,
- Tarifli üye ülkeler tarafından yapılacak olan ortak yatırım fonlarının yönetimi,
- Posta pulu, damga pulu ve benzer pulların teslimi,
- Üye ülkelerin belirleyecekleri sınırlar ve şartlar dahilinde her türlü müşterek bahis, şans ve kumar oyunları,
- Bina ve müteahhim cüzlerinin ve üstünde durdukları arsaların teslimi,
- Arazi teslimleri sayılmıştır.

Aynı maddenin C Bendinde de üye devletlerin vergiye tabi olup olmama konusunda mükelleflerine serbesti tanıyabilecekleri konular yer almıştır (Seçimlik istisna). Bu konular arasında gayrimenkullerin kiralınması, bazı bankacılık işlemleri ile bina ve arazi teslimleri yer almıştır.

1.1.4.1.2.1.2 İthalatta Uygulanan İstisnalar (6. Direktif, m. 14,)

1.1.4.1.2.1.2.1 Geçici İthalatta KDV İstisnası

Geçici ithalata örnek olarak ithal edilmiş olan ancak değiştirilmeden yeniden ihraç edilmesi sözkonusu bir malı veya ithalatın yapıldığı ülkede oturmayan birine ait olan yani tekrar ülke dışına çıkması sözkonusu olan bir malı verebiliriz. Geçici ithalatta mal ithalatın yapıldığı ülkede kullanılmamaktadır.

6. Direktif m. 14 (1), (c) geçici ithalat rejimine tabi olduğu beyan edildiği için gümrük vergilerinden istisnaya hak kazanmış malların ithalinde KDV istisnası uygulanacağını ve konunun ayrıntılarının Komisyon'un hazırlayacağı öneride belirleneceğini öngörmektedir.

17. Direktif (16 Temmuz 1985), (85/362/CEE), (JO no: L 192 du 24.7.1985, p. 20) bu hüküm gereğince kabul edilmiştir. Bu Direktif geçici ithalatta KDV alınmamasını kabul etmiştir. Malın geçici ithalatın yapıldığı ülkede kullanılması durumunda ise alınmayan vergiler tahsil

VERGİLENDİRME

edilecektir. Bazı durumlarda geçici ithalata teminat gösterilmesi durumunda izin verilmektedir. Geçici ithalat süresi 24 aya kadar çıkabilmektedir. Direktif, sergilenmek amacıyla getirilen sanat eserleri örneğinde olduğu gibi bazı durumlarda satış ihtimali ile ithal edilen mallara da geçici ithalat istisnası tanınmaktadır.

1.1.4.1.2.1.2.2 6. Direktifte Yer Alan Diğer İthalat İstisnaları

- Ülke içinde vergiden istisna tutulmuş malların ithalatı,
- Ülkeden transit geçeceği beyan edilen ithal malları,
- Ortak Gümrük Tarifesine göre muafiyet tanınmış olan malların ithalatı,
- İthal edilen malların reimportasyonu,
- Diplomatik ve konsüler ilişkiler çerçevesinde yapılan ithalat, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde kurulan uluslararası kuruluşlar adına yapılan ithalat, NATO Anlaşması çerçevesinde yapılan ithalat,
- Deniz balıkçılığı ile uğraşan işletmeler tarafından balık avı ürünleri ithalatı,
- Merkez bankaları tarafından gerçekleştirilen altın ithalatı,

1.1.4.1.2.1.3 İhracat Alanında Uygulanan İstisnalar, Benzer İşlemler ve Uluslararası Taşımacılık İstisnası (6. Direktif, m. 15.)

- Ülke dışına ihraç edilen mallar,
- Ülkeye bazı hizmetler sunulmak üzere giren, sahibi ülke dışında bulunan menkul malların hizmet sunulmasından sonra yeniden ihracatı,
- Hava ve deniz taşıma araçlarının yakıt ve diğer ihtiyaçlarının tedariki için yapılan teslimler ile bunların tamir, bakım, kiralanması ve teslimleri,
- Diplomatik ve konsüler ilişkiler çerçevesinde sağlanan mal ve hizmet teslimleri, anlaşmalarla kurulan uluslararası kuruluşlar ve NATO adına sunulan mal ve hizmet teslimleri,
- Üye ülke merkez bankalarına yapılan altın ihracatı,
- İnsani amaçlarla veya eğitim amaçlı faaliyetlerde bulunan kuruluşların yurt dışındaki aynı amaçlı faaliyetlerinde kullanılmak üzere mal ihracatı,
- Transit taşıyan mallar istisnası,
- Bu maddede yazılı işlemlerle ilgili başkası adına aracılık yapan kişilerin hizmet teslimleri.

1.1.4.1.2.1.4 Malların Uluslararası Dolaşımı ile İlgili Bazı Özel İstisnalar (6. Direktif, m. 16)

Bu başlık altında da gümrükteki geçici depolara konulan mallar, serbest bölge rejimi altında ithal edilen mallar, gümrük antrepo rejimi ile ithal edilen mallar vs. ve bunlarla ilgili hizmet teslimleri düzenlenmiştir.

1.1.4.1.2.2 Geçici İstisnalar Rejimi (Aykırlıklar)

6. Direktif'in 28. maddesi, 13. madde ile indirimsiz istisna uygulaması öngörülen bazı faaliyetleri üye devletler isterlerse geçiş dönemi içinde KDV'ne tabi tutabileceklerini kabul etmiştir. Bu faaliyetlerin hangileri olduğu 6. Direktif'in sonunda yer alan "E Eki"nde açıklanmıştır. Diğer taraftan yine 28. madde hükmü ile Direktif'in ilavesinde yer alan "F Eki"nde sayılı faaliyetlere istisna uygulanıyor olması durumunda, bu istisnaların geçiş dönemi içinde korunabilmesine izin verilmiştir. Bu istisnalar genel istisnaların içinde yer almayan ancak 6. Direktif çıktığı zaman üye ülkeler tarafından uygulanmakta olan istisnalardır. Konunun ayrıntılarına burada girilmeyecektir.

Bu aykırılıklar üye devletlere ve istisnalardan yararlanan ekonomik sektörlerle yeni rejime uyum sağlamalarına yardımcı olmak üzere zaman zaman tanımak amacıyla kabul edilmiştir. Diğer

tarafından 28. madde Komisyon'un raporu üzerine Konsey'in aykırılıkları yeniden gözden geçireceğini ve bir kısmının veya tamamının uygulanmasına son verebileceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm gereğince çıkarılan 18. Direktif İle (18.7.1989) (89/465/CEE), (JO no L 226 du 3.8.1989, p. 21) 28. madde çerçevesinde izin verilen ihlallerin üçte ikisine son verilmiştir. Bu aykırılıkların tamamına son verilmesi iç pazarın gerçekleştirilmesi ile daha büyük önem kazanmıştır. Çünkü bu aykırılıklar rekabet eşitsizliklerine yol açabilmektedirler. Geriye kalan aykırılıklara da son vermeyi amaçlayan çalışmalar sürmektedir.

VERGİLENDİRME

1.1.4.1.3 Avrupa Birliği'nde KDV Matrahı

1.1.4.1.3.1 Giriş

1967 yılında çıkarılan 2 nci direktif ile; "Katma Değer Vergisinin malın veya hizmetin belirlenen değeri üzerinden alınacağı"na, "Mal ve Hizmetin teslimi sırasında oluşan her türlü gider, vergi (KDV hariç), resim, harç gibi malın maliyetini oluşturan giderler de Katma Değer Vergisi matrahına dahil olacağı"nda uyuşmuşlardır. Bu direktiflerle Katma Değer Vergisi oranının uygulanacağı bedelin hangi unsurlardan oluşacağı ana hatlarıyla belirlenmiştir.

Katma Değer Vergisi matrahının, Katma Değer Vergisi oranlarının uygulanacağı tutar olması ve ödenecek Katma Değer Vergisi tutarını arttırıcı veya azaltıcı öneminin büyük olması nedeniyle öncelikle 1977 yılında çıkarılan 6 ncı direktifle, 2 nci direktifle kabul edilen ilkelerin uygulanmasında ortaya çıkan farklı durumların giderilmesi ve Katma Değer Vergisi matrahının uyumlaştırılması sağlanmıştır.

1.1.4.1.3.2 Vergi Matrahı

Vergi matrahı ve matrahta yer alacak giderler başlığı altındaki bölümde Katma Değer Vergisi matrahı mal ve hizmet teslimlerinde üretici, dağıtıcı ve nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçen aşamalarda oluşan bedel olarak belirlenmiştir.

1.1.4.1.3.3 Matraha Dahil Unsurlar

Mal ve hizmet teslimi için ödenen her türlü vergi (Katma Değer Vergisi hariç) resim, harç ve diğer tüm giderler (taşıma, yükleme, v.s. gibi) ile komisyon, ambalajlama, ulaştırma, sigorta gibi ödemeler malın satış bedeline ilave edilerek Katma Değer Vergisi matrahı hesaplanacaktır.

1.1.4.1.3.4 Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

Mal ve hizmet teslimi sonucu, satış bedelinden yapılan iskonto veya fiyat indirimleriyle üçüncü kişilerden alınan ve üretimde kullanılan girdilere yeniden ödenen giderler matraha dahil edilmeyecektir.

Bu uygulama ithal malları için de geçerli olacaktır. Gümrükte alınan vergiler, malın gideceği yere kadar olan girdiler Katma Değer Vergisi matrahına dahil edilecektir.

Topluluk içinde Katma Değer Vergisi matrahının Direktiflerde belirtilen esaslar nazara alınarak saptanmasında fazla bir sorunla karşılaşılmamış ve matrah açısından üye ülkeler arasında uyum sağlanabilmiştir.

1.1.4.1.4 Avrupa Birliği'nde KDV Oranları

Bir mal üzerinde düşük oran uygulayan üye ülke aynı mala yüksek oran uygulayan diğer üyeler karşısında rekabet üstünlüğü elde eder. Üretim maliyetlerinin eşit olduğunun varsayılması durumunda belli bir ürünün fiyatı KDV oranı düşük olan ülkede yüksek olan ülkeye nazaran daha düşük olur. Bu durumda Birlik vatandaşları sınırı geçerek alışverişlerini KDV oranlarının düşük olduğu ülkelerde yapmayı tercih ederler. AB'nin "yolcu muafiyeti" uygulaması da bu yola gitmek açısından yasal dayanak hazırlar.

Bu durumda KDV oranlarının haksız rekabete yol açmaması için uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkar. Ancak oran uyumlaştırması üye ülkeler açısından hiç de kolay bir iş değildir. KDV oranlarını indirmeyi veya yükseltmeyi kabul eden ülke, bu değişikliğin ortaya çıkaracağı bazı

ekonomik, bütçesel ve sosyal sonuçları göğüslemek zorundadır. Örneğin uyguladığı yüksek vergi oranlarını düşürmek durumunda kalan ülke bütçe kayıplarına maruz kalır, yükseltmek durumunda kalan ülkeler ise toplumsal tepkilerle karşılaşabilirler.

1.1.4.1.4.1 Avrupa Birliği'nin KDV Oranlarının Uyumlaştırılması İle İlgili Tasarrufları

Konuyla ilgili olarak Komisyon'un 1987 yılında hazırladığı bir direktif önerisi ve Konsey'in 1992 yılında kabul ettiği bir direktif vardır.

1.1.4.1.4.1.1 18.9.1987 Tarihli Direktif Önerisi

Tüm bu zorluklara rağmen Komisyon hazırladığı bir Direktif Önerisi ile oranların iki yönlü uyumlaştırılmasını teklif etmiştir (Direktif Önerisi: COM(87) 321, JO C 250, 18.9.1987). 1. gruba giren sağlık hizmetleri ve gıda maddeleri gibi zorunlu ihtiyaç maddelerine uygulanacak oranın % 4 ila % 9 arasında değişmesi tasarlanmıştır (İndirilmiş oran). Bunların dışında kalan mallara ve hizmetlere ise % 14 ila % 20 arasındaki oranların uygulanması önerilmiştir (Standart oran).

1.1.4.1.4.1.2 19 Ekim 1992 Tarihli Konsey Direktifi

Oranların uyumlaştırılması ile ilgili Konsey Direktifi iç pazarın başlamasından önce 19 Ekim 1992 tarihinde kabul edilebilmiştir (JO no: L 74, 1.2.1992).

Bu Direktifle kabul edilen hükümler 1.1.1993 ile 31.12.1996 tarihleri arasında uygulanacaktır. Yani kabul edilen rejim geçici bir rejimdir. 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren uygulanacak kesin oranlar yeniden Konsey Direktifi ile belirlenecektir.

1987 yılında yapılan Direktif teklifinde önerildiği şekilde bu Direktifle iki oranlı bir rejim kabul edilmiştir:

1.1.4.1.4.1.2.1 İndirilmiş Oran

İndirilmiş oran en az % 5 olacaktır ve üye ülkeler bir veya iki tane indirilmiş orana sahip olabileceklerdir. İndirilmiş oranların uygulanacağı konular Direktifin sonunda yer alan "H Eki"nde 17 madde halinde belirlenmiştir. Direktifin 3. maddesi bu listenin iki yılda bir gözden geçirileceğini ve gerekirse değişiklikler yapılabileceğini öngörmüştür. Bu liste aşağıda görülmektedir.

İNDİRİLMİŞ ORANLARIN UYGULANACAĞI MAL VE HİZMET TESLİMLERİ

(19 Ekim 1992 Tarihli Konsey Direktifine ek H listesi)

- 1) Gıda maddeleri (Alkollü içki dışındaki içkiler dahil). Bu gruba hayvanların tüketimine yönelik olan gıdalarda dahil edilmiştir.
- 2) Su dağıtımı.
- 3) Eczacılık ürünleri (Tıp ve veterinerlik). Bu ürünler arasına gebelik önleyici ilaçlarla, kadının hijyenik korunmasına yönelik ilaçlarda dahil edilmiştir.
- 4) Özürülere yönelik tıbbi cihazlar ve diğer yardımcı aletler.
- 5) İnsan taşımacılığı (Taşınan insanların bagajları dahil).
- 6) Kitap, dergi, gazete teslimleri.
- 7) Kültürel faaliyetler (Sinema, tiyatro, konser, fuar, müze, hayvanat bahçesi, sergiler vd.).
- 8) Yazar, kompozitör ve yorumcuların hizmetleri ve onlara ödenen telif ücretleri.
- 9) Sosyal politika amaçlı lojman inşası ve tamiratları.

VERGİLENDİRME

- 10) Zirai üretime katkıda bulunan hizmet ve mal teslimleri (Makina, bina gibi yatırım malları hariç).
- 11) Otel ve benzeri kuruluş hizmetleri.
- 12) Sportif faaliyetlere giriş.
- 13) Spor tesislerinden yararlanmak için yapılan ödemeler.
- 14) 6. Direktifin 13. maddesi gereğince vergiden muaf olmayan sosyal güvenlik ve yardım amaçlı kamu kuruluşlarının hizmet ve mal teslimleri.
- 15) Cenaze işleriyle uğraşan işletmelerin hizmetleri ve konuyla ilgili mal teslimleri.
- 16) 6. Direktifin 13. maddesi gereğince vergiden muaf olmayan sağlık ve dış tedavi hizmetleri (Termal tedaviler dahil).
- 17) 6. Direktifin 4. maddesinin 5. paragrafında yer alanların dışındaki işletmeler tarafından yapılan kamuya açık yolların temizlenmesi, çöplerin toplanması ve yok edilmesi hizmetleri.

1.1.4.1.4.1.2.2 Standart Oran

Standart oran en az % 15 olacaktır, bu oranın üzerine çıkılabilecektir. Standart oran bundan önce verdiğimiz liste dışında kalan mal ve hizmet teslimleri için uygulanacaktır.

1.1.4.1.4.1.2.3 Diğer Hükümler

Direktif artırılmış oranların tamamının kaldırılmasını öngörmüştür. Bu hüküm gereğince otomobil, hi-fi video, parfümler vs. üzerinde uygulanan yükseltilmiş oranlar kaldırılmıştır.

Direktif giriş kısmında sözünü ettiğimiz güçlükleri gözönünde tutarak bazı konulara uygulanan 0 ve % 5'ten düşük oranların geçiş dönemi içinde korunabileceğini kararlaştırmıştır. Bu konular arasında konut ısıtma (Doğal gaz) ve aydınlatma, çocuk giysi ve ayakkabıları ve bazı tarım ürünleri sayılmıştır. Bu hüküm özellikle İngiltere ve İrlanda'nın işine yarayacaktır

1.1.4.1.4.1.3 19 Ekim 1992 Tarihli Konsey Direktifi Işığında 1 Ocak 1993'ten İtibaren Üye Ülkelerde Uygulanan KDV Oranları

Aşağıda 1 Ocak 1993 tarihi itibariyle üye ülkelerde uygulanan KDV oranları görülmektedir.

1 OCAK 1993'TE ÜYE ÜLKELERDE YÜRÜRLÜKTE OLAN KDV ORANLARI

Kaynak:

1) Guide to VAT in 1993, The new VAT system in the frontier-free Community, Commission of the European Communities, Brussels 1992, note 7.

2) Indirect Taxation: The 1993 Landscape, A summary of the VAT and excise measures that take effect on 1 January 1993, Leon GORDON Adviser DG XXI, Commission of the European Communities, s. 6.

Üye Devletler	İndirilmiş Oranlar	Standart Oran
Belçika	1;6;12	19,5
Danimarka	0	25
Almanya	7	15
Yunanistan	4;8	18
İspanya	6	15
Fransa	2,1;5,5	18,6
İrlanda	2,3;10;12,5	16;21
İtalya	4;9;12	19
Lüksemburg	3;6	15
Hollanda	6	17,5
Portekiz	5	16
İngiltere	0	17,5

1.1.4.2 Özel Tüketim Vergisi

1.1.4.2.1 Terminoloji

Genel gider vergilerinde olduğu gibi tüm mal ve hizmetleri kapsamayıp, belirli mal ve mal grupları üzerine konulan vergilere “özel gider vergileri” denilir. Bu kavram “özel tüketim vergisi” kavramının özdeşi olarak kullanılmakla birlikte, “özel tüketim vergisi” deyimini gerçekten tüketim konusu olan şeker, tuz, tütün, alkollü, kolalı içkiler üzerindeki vergiler için kullanıldığında daha anlamlı olmakta, kürkler, süs eşyaları, kozmetikler, otomobiller, elektrikli ev aletleri gibi uzun süreli kullanım konusu malları da kapsama dahil ettiğimizde “özel tüketim vergisi” yerine “özel gider vergisi” kavramı daha uygun düşmektedir. Avrupa Birliği Dokümanlarında ve yazınında ise “özel tüketim vergisi” deyimini uyumlaştırma konusu yapılmış olan beş mal grubu üzerindeki seçme gider vergisini ifade etmek için kullanıldığı gibi, uyumlaştırma konusu yapılmayan diğer özel gider vergileri için de çok değişik terminoloji ile bir arada kullanılmaktadır. Bu kavram bolluğu karşısında Avrupa Birliği hukukunun bugünkü gelişim durumu gözönünde bulundurularak raporumuzda

- Uyumlaştırma konusu yapılan özel tüketim vergileri,
- Halen uyumlaştırma kapsamı dışında kalan dolaylı vergiler ayırımı yapılacaktır.

Uyumlaştırma kapsamına giren dolaylı vergiler genel gider vergileri yani katma değer vergisi ile beş büyük mal grubu üzerindeki özel tüketim vergileridir (excises). Uyumlaştırma dışında

VERGİLENDİRME

kalanlar ise sayısı ve niteliği bir üye devletten diğerine değişen, uyumlaştırılmış beş büyükler dışında kalan bir kısım özel tüketim vergileridir.

1.1.4.2.2 Özel tüketim vergilerinde uyumlaştırma gereği

Vergi sınırlarının özel gider vergileri açısından sürmekte olduğu bir sistemde bu sınırları katma değer vergisi yönünden kaldırmanın hiçbir anlamı yoktur. Bu nedenle özel tüketim vergilerinde uyumlaştırmanın katma değer vergisindeki paralel olarak yürütülmesi gerekir. Hatta denilebilir ki, özel tüketim vergilerinde uyum sağlanması gereği katma değer vergisindekinden daha büyüktür. Çünkü alkol, madeni yağlar, şeker gibi özel tüketim vergisine tabi malların bir kısmı hem özel tüketim vergisine konu olmakta, hem de sanayi hammadde olarak kullanılmaktadır. Sanayide kullanıldıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi tüketim vergisi olmaktan çıkıp üretim vergisine dönüşür. Özel tüketim vergisi oranlarının farklılığı fiyatların farklı şekilde oluşmasına neden olduğundan mallar arasındaki rekabet eşitliği bozulur. Katma değer vergisindekinin aksine bu eşitsizliği mallar ihracı sırasında vergi iadesiyle gidermek mümkün değildir. Çünkü özel tüketim vergileri son satıştan önceki bir üretim aşamasında alınan toplu gider vergileri olduklarından bu vergilerin hammadde veya yarı mamul üzerindeki yükü kesin olarak belirlenemez.

Öte yandan özel tüketim vergileri katma değer vergisi matrahlarına dahil edildiklerinden özel tüketim vergilerinin oranlarındaki büyük farklılıklar malların taşıdığı katma değer vergisi miktarlarında, dolayısıyla, fiyatlarda farklılığa neden olur. Bu da üye devletlerin malları arasında rekabet eşitliğini bozucu bir başka etken olarak rol oynar.

Özel tüketim vergilerinde uyumlaştırma sadece rekabet eşitliği ve serbest dolaşım açısından değil, ortak politikalar bakımından da önem taşır. Çünkü üye devletler özel tüketim vergileri konusunda tüm serbestilerini korudukları sürece ortak politikalara ters düşen vergi önlemleri alabilirler. Nitekim böyle durumlar geçmişte görülmüştür. Tarım politikasına yönelik amaçlarla Komisyon özel tüketim vergilerinde indirim tavsiye ettikten kısa bir süre sonra bazı üye devletler büyük vergi artışları yapmışlardır.

Nihayet gümrük birliği açısından da özel tüketim vergilerinde uyum sağlama zorunluluğu vardır. Aksi takdirde gümrük vergilerinin kaldırılmasından doğan boşluğun özel tüketim vergileri ile doldurulması düşünülebilir. Böylece gümrük vergisine eş etkili vergiler yaratılarak mallar arasında rekabet eşitliği ve serbest dolaşım önenebilir.

Bu nedenlerle özel tüketim vergilerini kaldırmak veya tümünü katma değer vergisi sistemi içinde eritmek ya da uyumlaştırmaya gitmek zorunludur.

Özel tüketim vergilerini uyumlaştırma gereği kadar, bu işi başarmanın güçlüğü de katma değer vergisindekinden daha büyüktür. Özel tüketim vergileri bol gelir sağlamaya yönelik vergiler olduğundan bu vergiler arasındaki oran farklılıkları katma değer vergisindeki nazaran daha büyüktür. Ayrıca özel tüketim vergisine konu olan mallar hakkındaki değer hükümleri de ülkeden ülkeye değişmekte olup, bütün üye devletler için geçerli bir görüşe varmak zordur. Bira ve şarabın lüks mallar sayılıp sayılmayacağı, tüketicilerin sağlığa zararlı olan sigara içiminde ağır vergilerle caydırılıp caydırılmayacağı, madeni yağlar yerine daha ucuz enerji kaynakları kullanmanın vergiler yoluyla özendirilip, özendirilmeyeceği gibi soruların cevabı bütün ülkelerde aynı değildir.

1.1.4.2.3 Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergilerini Uyumlaştırma Alanında Yapılanlar

1.1.4.2.3.1 Beş büyükler açısından:

Anılan güçlüklerine rağmen Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması çalışmalarına oldukça erken tarihlerde başlanmıştır. Üye devletlerde uygulanmakta olan çok çeşitli özel tüketim vergilerinden yalnız beşinin, tütün, alkol, bira, şarap, madeni yağlar üzerindeki vergilerin uyumlaştırılması kararlaştırılmıştır. Çünkü özel tüketim vergileri hasılatının % 90-95'i bu beş büyük vergiden sağlanmaktadır. Ancak özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında üye devletler isteksiz göründüklerinden işlenmiş tütün dışında uzun süre başarı sağlanamamış, Komisyon'un direktif önerileri Konsey düzeyinde yığılıp kalmıştır. 1.1.1993'ten itibaren iç pazarın oluşturulması için sınırların kaldırılması kararı alındıktan sonradır ki Konsey, 19.10.1992'de çıkardığı bir seri direktifle tütün ve sigara dışında kalan vergi konularında da hem vergi yapılarının ve matrahların, hem de oranların uyumlaştırılması yönünde karar almıştır.

Özel tüketim vergileri konusunda ilk hareket işlenmiş tütünden ve sigaradan alınan vergilerin uyumlaştırılması alanında oluşmuştur. 31.12.1972 tarihinde çıkartılan 72/464 sayılı Direktif işlenmiş tütün üzerindeki özel tüketim vergileri ile ilgili genel ilkeleri ve sigaralara uygulanacak özel hükümleri koymuş, 18.12.1978'de çıkartılan 79/32 sayılı ikinci Direktif ile de çeşitli işlenmiş tütün gruplarının tanımlamaları yapılmıştır. 1 Ocak 1993'ten itibaren sınırların kalktığı bir iç pazarın oluşturulması kararı alınınca 19.10.1992'de 92/79 ve 92/80 sayılı Direktifler çıkartılmış, ilki ile sigaralar üzerindeki özel tüketim vergileri birbirine yaklaştırılırken, ikincisi ile de sigaralar dışında kalan diğer işlenmiş tütünlere üzerindeki özel tüketim vergilerinin yaklaştırılması yoluna gidilmiştir.

Sigaralar üzerindeki özel tüketim vergilerinin yaklaştırılmasına ilişkin 92/79 sayılı Direktife göre üye devletler en geç 1 Ocak 1993'te Direktifin getirdiği kurallar doğrultusunda sigaralar üzerine minimum tüketim vergisi uygulayacaklardır. Bu vergi mamul madde birimi başına hesaplanan spesifik vergi, maksimum perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan ad valorem vergi ve perakende satış fiyatı ile orantılı katma değer vergisinden oluşacaktır. En geç bu tarihte her üye devlet sigaralara spesifik vergi + KDV hariç ad valorem vergiden oluşan minimum özel tüketim vergisi uygulayacak, bunun yükü en çok talep edilen sigaraların fiyat kategorisindeki bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının % 57'si kadar olacaktır.

Sigaralar dışındaki işlenmiş tütünden alınan vergilerin yaklaştırılması ile ilgili 92/80 sayılı Direktife göre ise purolar, sigarillolar, ince kıyılmış sarmalık tütün ve diğer içmelik tütünlere Avrupa Birliği'ndeki imalatçıların veya üye olmayan devletlerden ithal edenlerin her bir ürün için ya maksimum perakende satış fiyatı üzerinden serbestçe hesapladıkları ad valorem vergiye veya miktar itibarıyla spesifik vergiye veya her ikisinin karışımından oluşan bir vergiye tabi olacaktır; şu şartla ki, yüzde olarak, kilogram başına bir miktar olarak veya belli bir sayı olarak ifade edilen toplam özel tüketim vergisi en azından saptanan oranlar veya minimum miktarlar kadar olsun. Bu miktarlar puro ve sigarillolar için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının % 5'i veya kilogram ya da 1000 adet başına 7 ECU, sarmalık ince kıyılmış tütün için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının % 30'u veya kilogram başına 7 ECU, diğer içmelik tütünlere için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının % 20'si veya kilogram başına 15 ECU'dür.

Madeni yağlar hakkındaki 92/81 veya 92/82 sayılı direktiflerden ilki madeni yağlar üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarında uyumlaştırma sağlarken, ikincisi de oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirmiştir. 92/81 sayılı Direktif madeni yağ kavramına hangi maddelerin gireceğini saymış (m.2), madeni yağların 15 sıcaklıkta 1000 litre mamul başına hesaplanacak spesifik vergiye tabi olacağını belirtmiştir. Ağır madeni yağlar, LPG ve metan için spesifik vergi 1000 kilogram başına hesaplanacaktır. Bu Direktif Birlik düzeyinde bazı zorunlu muafiyetler koymakta ve üye devletlere rekabet koşullarını bozmaması kaydıyla isteğe bağlı bazı muafiyet veya indirilmiş oranlar uygulama olanağı tanımaktadır.

VERGİLENDİRME

92/82 sayılı Direktife göre ise 1 Ocak 1993'ten başlamak üzere kurşunlu petrolde minimum özel tüketim vergisi miktarı 1000 litre başına 337 ECU, kurşunsuz petrolde 287 ECU, gazyağında 18 ECU, kerosende itici güç olarak kullanıldığında 245 ECU, ısıtma amacıyla kullanıldığında 0 ECU, ağır fuel oil için minimum vergi her 1000 kilogram başına 13 ECU, likit petrol gazı ve metan için itici güç olarak kullanıldığında 100 ECU, ısıtıcı olarak kullanıldığında 0 ECU'dür.

Alkol ve alkollü içkiler hakkındaki 92/83 ve 92/84 sayılı direktiflerden ilki bu içkiler üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarında uyumlaştırma sağlarken ikincisi de oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirmiştir. 92/83 sayılı Direktifte bira, şarap, bira ve şarap dışında kalan fermentli içkiler, ara mamuller, etil alkol kavramları tanımlanmakta, verginin, mamulün hektolitresi başına hesaplanacağı belirtilmektedir. Direktifte muafiyetlere ilişkin ayrıntılı düzenlemeye almaktadır (m. 17). 92/84 sayılı Direktif ise en geç 1 Ocak 1993'te üye devletlerin bu Direktifte konulan kurallar doğrultusunda alkol ve alkollü içkiler, ara mamuller, bira ve şarapta minimum oranlarda özel tüketim vergileri uygulayacaklarını belirtmektedir. Bu tarihten itibaren minimum vergi oranı alkol ve içkiler içinde bulunan alkol için (şarap, bira ve ara mamuller içinde yer alanlar hariç) saf alkolün hektolitresi başına 55 ECU'dür. Şaraplar için bu miktar 0 ECU'dür.

1.1.4.2.3.2 Yolcu beraberinde getirilen eşyada vergi muafiyeti açısından

Bu konuda da uyumlaştırma yapılmıştır. Yolcu beraberinde getirilen eşyaya vergi muafiyeti malların serbest dolaşımını olduğu kadar, iç pazarın tamamlanması için fiziki engellerin kaldırılması bakımından kişilerin kontrolünü de ilgilendirmektedir. Kişilerin uluslararası yolculuklarda yanlarında bulundurdukları, ticari nitelikli olmayan özel tüketim konusu mallar genel gider vergileri ve özel tüketim vergilerinden muaf tutulmaktadır. Böylelikle çifte vergilendirme de önlenmiş olmaktadır. Muafiyet ölçüleri zaman içinde sürekli olarak ülkelerle ilişkilerdeki muafiyetler de, daha az olmakla birlikte, zaman içinde arttırılmıştır. Bu konuyu tamamlayıcı nitelikte olmak üzere kişilerin bir başka üye devlet ülkesinde yerleşmeleri durumunda vergisiz transfer edilebilecek eşya ile ilgili düzenlemeler de bulunmaktadır.

1.1.4.2.3.3 Damga vergisi (Capital Duty) açısından :

Uyumlaştırma kapsamında olan bu hukuki muamele vergisi esas itibarıyla sermaye hareketlerini, sermayenin serbest dolaşımını ilgilendirdiğinden, gümrük birliği ile doğrudan ilişkili değildir.

1.1.4.2.3.4 Uyumlaştırma kapsamı dışındaki özel tüketim vergileri açısından :

Harcamalar üzerinden alınan vergiler alanında halen uyumlaştırma kapsamı dışında tutulan bir kısım vergiler bulunmaktadır. Bu vergiler Birliğe dahil üye devletler mevzuatında çok değişik isimlerle anılmaktadır. Bunların içinde en önemlileri halen Türk vergi sisteminde Taahhüt Alım Vergisi olarak uygulanan, otomobiller üzerinden alınan vergilerdir. Bazı ülkelerde motosiklet alımı da bu vergi kapsamındadır. Bu özel tüketim vergileri gerek iç ürünlere, gerekse ithal ürünlere uygulanmaktadır. Üye Devletlerin yetki alanına bırakılmış olan uyumlaştırma kapsamı dışındaki vergilerin düzenlenmesinde ülkeler kural olarak serbesttirler. Ancak Roma Antlaşmasının ilkeleri bu alanda belli sınırlamalar, kısıtlamalar getirmektedir. Buna göre üye devletler kendi hükümlerinde belli ekonomik ve sosyal amaçlarla uyumlaştırma dışı özel tüketim vergileri koyarken

- eş etkili vergi getirmemelidirler,
- bu vergiler bir iç vergi olarak uygulanmalıdır; bu niteliğiyle hem yerli hem de ithal ürünlere uygulanabilirler,
- iç vergi uygulaması Roma Antlaşmasının 95. maddesinin 1. ve 2. fıkraları anlamında ayırıcı ve korumacı olmamalıdır. Üçüncü ülkelerden ithal edilecek ürünlerde iç vergi uygulaması açısından üye devletler kural olarak serbesttirler.

Adalet Divanı Roma Antlaşmasının değindiğimiz bu ilke ve hükümlerini, uyumlaştırma konusu yapılmayan vergiler alanında üye devletler arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümünde gözönünde bulundurmakta; bu ilkeleri esas tutarak uygulamayı yönlendirmektedir. Nitekim çeşitli üye devletlerin belli vergi uygulamaları (otomobiller, oyun aletleri üzerinden alınan vergiler vb.) uyuşmazlık konusu yapılmıştır. Bu uyuşmazlıkların çözümünde 95. maddenin iki ayrı fıkrasında yer alan iki kavram özellikle yardımcı olmaktadır. 95. maddenin 1. fıkrasına göre hiçbir üye devlet ithalata, benzer ürünlere ayırıcı nitelikte olmak üzere, iç ürünlerden daha yüksek vergi uygulayamaz. Adalet Divanı kararlarıyla da belirlenmeğe çalışılan "benzer" ürün kavramının uygulanması açısından iki değişik ürünün vergilendirilmesinde, bunların taşıyacağı vergilerin aritmetik eşitliği önem kazanmaktadır. Vergi yükü karşılaştırmasında oran, matrah, hatta verginin tahsil şekli (örneğin ödeme zamanı bakımından farklılıklar dahi) gibi unsurlar üzerinde ayrı ayrı durulmaktadır.

95. maddenin 2. fıkrası ise diğer ürünler açısından "koruyucu" uygulamayı yasaklamaktadır. Burada, benzer ürün kavramını da bir anlamda içerecek şekilde, rakip mallar arasında rekabet eşitliğini bozucu etki esas tutulmaktadır. değişik ürünler arasındaki ikame olanağı, çapraz talep esnekliğe gibi kavramlarla birlikte nitelenmeğe çalışılan rekabeti bozucu, dolayısıyla belli bir yerli ürün açısından "koruyucu" etki yaratan uygulama Kurucu Antlaşma ile yasaklanmıştır. rakip olma ölçütü, halihazır piyasa açısından olabileceği gibi, gelecekteki piyasa açısından da irdelenmekte, Avrupa Birliği pazarı bu anlamda bir bütün olarak değerlendirmektedir. Birinci fıkradaki "benzer" ürünler için aranan ölçütlerden daha geniş bir kapsama sahip bulunan ikinci fıkra, birinci fıkranın yetersiz kaldığı noktalarda irdelemede yardımcı olmaktadır. Öte yandan, benzer ürünler için aranan (aritmetik anlamda) vergi eşitliğinden farklı olarak, ikinci fıkrada diğer mallar üzerinde etki yaratacak vergilemede belli ölçülerde farklılaşmalara yer verilebilmektedir. Şu koşulla ki, rakip mallar arasındaki mahiyet farkını "meşru" ölçüde aşan farklı vergilendirme, koruyucu etki yaratmağa elverişli sayılmaktadır (Bunun en önemli örneği bira- şarap vergilemesinde görülür).

1.2 Türk Hukukunda

1.2.1 Yürürlükteki Sistem

1.2.1.1 Katma Değer Vergisi

1.2.1.1.1 Türk KDV'nin Temel Esasları

1.2.1.1.1.1 Türkiye'de KDV Uygulamasının Başlatılması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunumuzun uygulaması 1 Ocak 1985 de başlamıştır. Kanunun yürürlüğe girmesiyle, bu tarihe kadar uygulanan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hariç sekiz değişik gider vergisi uygulamadan kalkmıştır. Böylece 8 ayrı vergi yerini tek bir vergiye bırakmıştır. Kaldırılan vergiler arasında Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, İşletme Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Spor Toto Vergisi, Şeker ve Tuz Tüketim Vergisi, Perakende Satış Vergisi ve nakliyat Vergisi bulunmakta idi.

1.2.1.1.1.2 Varış Ülkesinde Vergilendirme

İthalatın da KDV konusu içine alınmasıyla Avrupa Topluluğu ülkelerinde benimsenen "varış ülkesinde vergilendirme" ilkesine uygunluk sağlanmıştır. Bu usulde ülkeye giren mallar vergilenirken ihraç edilen mallar üzerindeki KDV iade edilmekte böylelikle bu mallar vergiden arındırılmaktadır.

VERGİLENDİRME

1.2.1.1.1.3 Vergi İndirimi

Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi ve ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilirler (KDVK, m. 29).

Örnek vermek gerekirse 100 milyon liralık mal satın alıp 15 milyon lira KDV ödeyen bir konfeksiyon mağazası bu malları 130 milyon liraya satarsa, 19,5 milyon lira KDV toplarsa daha önce ödediği KDV'yi düşüktükten sonra geri kalan 4,5 milyon (19,5 000 000 - 15 000 000 = 4.500 000) lirayı vergi dairesine yatıracaktır.

Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla ise aradaki fark mükellefe iade edilmez sonraki dönemlere aktarılır.

Diğer taraftan, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satın alınması durumunda ödenen KDV bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 3 yıl içinde ve üç eşit miktarda indirim konusu yapılır. (KDVK, m. 31). Bu hükmün varlığı Türk KDV'nin genelde "Gelir tipi" olduğunu göstermektedir. Bakanlar Kuruluna yatırımları teşvik amacıyla sektör veya mal grupları itibarıyla bu süreleri azaltma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak HDTM tarafından teşvik belgeli yatırımlarda kullanılan amortisman tabi mallar için ödenen KDV'nin 1 yıl içinde indirilebilmesi kararlaştırılmıştır. Bu ikinci durumda KDV sistemimiz AB'nin uyguladığı "Tüketim tipi"ne uymuştur.

Amortisman tabi malların ithal edilmesi durumunda "vergi ertelenmesi" yoluna gidilmektedir. Bu uygulama ile KDV ithal anında tahsil edilmemekte, ertelenmektedir. Yatırımın gerçekleştiğinin ispatı ile de ertelenen vergi terkin edilmekte ve bu ertelemeyen tecil faizi de alınmamaktadır.

1.2.1.1.2 Türk KDV'de Yer Alan İstisnalar

Kanun KDV istisnalarını 7 grup içinde toplamıştır (KDVK, m. 11-19).

1.2.1.1.2.1 İhracat İstisnası (KDVK, m. 11)

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu durum "Varış ülkesinde vergilendirme prensibi"nin doğal bir sonucudur.

Eğer mallar yurt dışına Türkiye'de ikamet etmeyen kişiler tarafından satın alınıp götürülüyorsa bu kişiler malların teslimi anında vergiyi öderler. Söz konusu malın gümrükten dışarı çıkışı anında da faturayı göstererek ödedikleri KDV'ni geri alırlar.

1.2.1.1.2.2 Hava ve Deniz Taşıma Araçları ve Petrol Aramalarında İstisna (KDVK, m. 13)

Mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların bakımı ve onarımı hizmetleri. Aynı madde deniz ve hava taşıtları için liman ve hava alanlarında yapılan hizmetleri de vergiden istisna ederek bu konuları teşvik etmiştir.

Ayrıca petrol arama faaliyetlerini yürütenlere yapılan hizmetler ve mal teslimleri de vergiden müstesna tutulmuştur.

1.2.1.1.2.3 Taşımacılık İstisnası (KDVK, m. 14)

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan taşımacılık işleri bu istisnanın kapsamına girer. İstisna, yabancı taşıma şirketleri için karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

1.2.1.1.2.4 Diplomatik İstisnalar (KDVK, m. 15)

Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerde vergi dışında tutulmuştur.

1.2.1.1.2.5 İthalat İstisnası (KDVK, m. 16)

İthalat istisnasından faydalanan mal ve hizmetler şunlardır :

- Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali;
- Gümrük Kanununun ilgili maddelerine göre gümrük vergisinden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşya;
- Transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler.

VERGİLENDİRME

1.2.1.1.2.6 Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar (KDVK, m. 17)

Kanunun 16. maddesinde düzenlenen bu istisnalar kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar ve askeri amaç taşıyan istisnalar olmak üzere üçe ayrılmıştır.

1.2.1.1.2.6.1 Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisna

Bu istisnadan yararlananlar Genel ve Katma bütçeli daireler, Belediyeler, Köyler, Üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar gibi kamu idaresi, kurumu veya kamu menfaatine çalışan kuruluşlardır. Bu kuruluşların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri; tiyatro, konser salonu, kütüphane... ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle yaptıkları kültür ve eğitim faaliyetlerini ilgilendiren teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

1.2.1.1.2.6.2 Sosyal Amaç Taşıyan İstisna

Bu istisnadan yararlananlar da yukarda sözünü ettiğimiz kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Bu kurum ve kuruluşların hastane, dispanser..., öğrenci yurtları, huzurevleri... işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Bu kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetlerde vergi konusu dışına çıkarılmıştır.

Sosyal amaç taşıyan istisnalara bir başka örnek olarak "net alanı 150 metre kareye kadar olan konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" verilebilir (KDVK, m. 8, 9).

1.2.1.1.2.6.3 Askeri Amaç Taşıyan İstisna

Bu çerçevede de askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

1.2.1.1.2.7 Diğer İstisnalar (KDVK, m. 17)

Kanunun 17. maddesinin 4. bendinde sayılan diğer istisnalara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- GVK'na göre vergiden muaf esnaf, vergiden muaf çiftçi ve götürü gider usulüne tabi çiftçilerin teslim ve hizmetleri;
- İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiraya verilmesi;
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler;
- Külçe altın, döviz, pul, para, hisse senedi ve tahvil teslimleri.

1.2.1.1.3 Türk Katma Değer Vergisi Kanununda Matrah

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci maddesinde matrah; teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olarak belirlenmiştir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden, bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan veya para ile temsil edilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

Türk Katma Değer Vergisi Kanununda matraha hangi unsurların dahil olduğu, hangi unsurların dahil olmadığı 24 ncü ve 25 nci maddelerde yer almaktadır.

24. madde:

Matraha dahil unsurlar, taşıma, yükleme-boşaltma giderleri, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi bedeller ile vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli giderler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerden oluşmaktadır.

26. madde:

Matraha dahil olmayan unsurlar, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktarlardaki iskontolar ile hesaplanan Katma Değer Vergisi olduğu belirtilmiştir.

1.2.1.1.4 Türkiye'de KDV Oranları

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre Katma Değer Vergisinin oranı % 10'dur. Bakanlar Kuruluna bu oranı dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak farklı tarihlerde oranlar üzerinde değişiklik yapmıştır. Bunlardan bir tanesi olan 22.12.1992 tarih ve 92/3896 sayılı kararı ile 4 ayrı grup listede yer alan mal ve hizmet teslimleri ve bunların dışında kalan vergiye tabi işlemler için olmak üzere 5 farklı KDV oranı kabul etmiştir (31.12.1992 gün ve 21457 sayılı RG). Mal ve hizmet grupları Kararnamenin ekinde yayınlanmıştır. Bu oranlarda son olarak 27.10.1993 tarih ve 93/4932 sayılı Kararname ile değişiklik yapılmıştır (30.10.1993 tarih ve 21743 sayılı RG).

Değişiklikten önce % 1, % 6, % 12, % 13 ve % 20 olmak üzere beş tane olan oran sayısı dörde indirilmiştir. Değişikle % 1 oranı muhafaza edilmiş, % 6 oranı % 8'e yükseltilmiş, % 12 oranı kaldırılmış, % 13 oranı % 15'e, % 20 oranı ise % 25'e yükseltilmiştir. Halen uygulanmakta olan oranlar aşağıda görülmektedir.

1) % 1 oranı uygulanan mal teslimleri (I sayılı liste): Bunlar kuru üzüm, kuru incir, fındık, antep fıstığı, kuru fasulye, nohut, mercimek gibi ihraç potansiyeli yüksek bazı zirai mahsullerdir (Perakende satış safhası hariç).

Ayrıca gazete, dergi, kitap ve benzeri yayınlar ile finansal kiralama işlemleri de bu grupta yer almış, bu işlemlerin düşük KDV ile teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

2) % 8 oranı uygulanan mal teslimleri ve hizmet ifaları (II sayılı liste):

- a) Et, süt, beyaz peynir, yumurta, zeytin, makarna, buğday unu, paketlenmiş kuru çay, toz-kesme şeker, yemeklik yağlar, taze sebze ve meyveler, hayvan yemleri vb. temel gıda maddeleri;
- b) Sinema, tiyatro, opera, operet, bale giriş ücretleri, doğalgaz teslimleri, yazarkasa, takograf cihazı teslimleri;
- c) Gazete kağıdı ile baskı ve yazı kağıtları teslimleri;
- d) Eğitim hizmetleri.

3) % 15 oranı uygulanan mal teslimleri ve hizmet ifaları (Genel oran, IV sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler ile Diğer 3 listede yer almayan tüm teslim ve hizmetler):

- a) Normal benzin, süper benzin (Kurşunsuz benzin dahil), motorin, gaz yağı, kalorifer yakıtı, fuel-oil;
- b) Otobüs, traktör, kamyon, minibüs teslimleri;
- c) İlaç teslimleri;
- d) % 1 oranı uygulanan tarım ürünlerinin perakende satış safhaları;
- e) Mobilya ürünleri;
- f) Konfeksiyon ürünleri;
- g) Çeşitli serbest meslek hizmetleri;
- h) Plastik çöp torbası;
- i) Sakatlar tarafından kullanılan binek otomobilleri ve motosikletler;
- j) Eğitim, sağlık hizmetleri.

4) % 23 oranı uygulanan mal teslimleri ve hizmet ifaları (III sayılı liste):

- a) Güzellik ve makyaj ürünleri, cilt bakım ürünleri;
- b) Kürkler ve taklit kürkler, postlar, elmaslar;
- c) Binek otomobilleri, motosikletler, tabancalar ve revolverler;
- d) Buzdolabı, çamaşır makinesi, televizyon, traş makinaları, video bantları, kristal avizeler;
- e) Gazinolar, bar, pavyon, gece kulübü, taverna, diskotek, dansing ve benzeri eğlence yerlerinde verilen hizmetler;
- f) Kablolulu televizyon hizmetleri, PTT özel mesaj servis hizmetleri;
- g) Yat, kotra ve benzerleri ile otomobil, helikopter ve uçak kiralama hizmetleri.

1.2.1.2 Özel Tüketim Vergisi

Ülkemizde 1985 yılında katma değer vergisine geçilirken tek tek uygulanmakta olan özel tüketim vergileri yürürlükten kaldırılarak hepsi Katma Değer Vergisi Kanunu içinde ek Vergi adıyla eritilmiştir. Damga vergisi ve harçlar gibi hukuki muamele vergileri bir yana bırakılırsa bugün katma değer vergisi sistemi dışında varlığını sürdüren iki özel tüketim vergisi bulunmaktadır. Bunlar akaryakıt tüketim vergisi ve taşıt alım vergisidir. Ancak, Ek Vergi adıyla anılan özel tüketim vergisi üzerine çok çeşitli isimler altında, vergi ya da fon şeklinde eklenen mali yükümler de ayrı birer özel tüketim vergisi olarak düşünülmelidir. Bu ilave ödentiler Ek Vergi konuları üzerindeki vergi yükünün ağırlığını bir ölçüde gizleyip, bol hasılat sağlayan, bir ölçüde de bütçede ademi tahsis ilkesinden kurtulup belli hizmetlere bir miktar kaynak aktarımını güvenceye alan mali yükümlerdir. Halen uygulanmakta olan vergi ve fonların listesi aşağıda görülmektedir:

Ek Vergi Dışındaki Vergi ve Fonlar

1. Bazı tekel maddeleri fiyatlarına yapılan zamlardan elde edilen hasılatın T.C. Merkez Bankasında açılacak Deprem Fonu Hesabında Toplanmasına dair 1571 SK, RG.19.3.1972, alkollü içkiler, sigaralar üzerinde. Spesifik yük.
2. Savunma Sanayii Destekleme Fonu, RG.13.11.1985, Alkollü içkiler, tütün ve tütün mamulleri üzerinde. Spesifik yükümlülük.
3. Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, 31.3.1988 gün 3418 SK. Sigaralar, alkollü ve alkolsüz içkiler (su, soda, gazoz, meyve suyu hariç) üzerinde. Spesifik yükümlülük.
4. Federasyon Fonu, 28.5.1985 GR. Sigaralar, alkollü içkiler üzerinde. ad valorem yükümlülük.
5. Maluller ile şehit dul ve yetimlerine Tütün ve Alkol ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun, RG. 16.10.1988, 3480 SK. Ağır alkollü içkiler üzerinde, Ad valorem yükümlülük.
6. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, RG. 7.6.1988, BKK. Mal mukabili ödemeli ithalata uygulanan kesinti. ad valorem yükümlülük.
7. Tütün üretimini Geliştirme Fonu, RG. 3.6.1986, 3291 SK; 20.9.1988 RG, 88/1328 BKK, Yerli ve yabancı tütünle harmanlanmış sigaralar üzerinde, Spesifik yükümlülük.
8. Akaryakıt tüketim Vergisi Kanunu, 20.11.1984 RG; 1.3.1990 RG, 90/163 BKK Akaryakıtlar üzerinde. ad valorem yükümlülük.
9. Akaryakıt Fiyat istikrar Fonu, RG. 24.6.1989, 89/14264 BKK. Petrol ürünleri üzerinde. ad valorem yükümlülük.

2. Farklılıklar

2.1 Katma Değer Vergisi

2.1.1 KDV Rejiminin Temel Esasları Açısından

Yukarıda verilen bilgiler ışığında AB KDV rejimi ile Türk KDV rejiminin temel ilkeleri açısından varolan bazı farklılıklar aşağıda izah edilmiştir.

2.1.1.1 KDV'nin Konusu Açısından

Türkiye'de Taahhüt Alım Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi KDV'nin dışında kalmıştır. AB'de ise bu konularda KDV çerçevesinde vergilendirilmektedir.

2.1.1.2 Alışlarda Ödenen KDV'nin İndirimi Açısından

Ödenecek vergi borcunun hesaplanmasında satışlar esnasında tahsil edilen vergiden alışlar esnasında ödenen vergi düşülmektedir. Toplanan vergi ödenen vergiden fazla ise aradaki fark vergi dairesine yatırılmaktadır. Toplanan verginin ödenen vergiden daha az olması durumunda ise aradaki fark AB uygulamasında mükellefin isteğine göre ya mükellefe hemen iade edilmekte, ya da bir sonraki döneme devredilmektedir. Türkiye uygulamasında ise mükellefe bu seçim imkanı tanınmamış ve aradaki farkın mükellefe iade edilmeyip sonraki dönemlere aktarılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.1.1.3 Yatırım Malları İçin Ödenen KDV'nin İndirimi Açısından

AB yatırım malları için ödenen KDV'nin tamamının bir çırpıda indirilmesine müsaade ederek "tüketim tipi" KDV modelini benimsemiştir. Türkiye'de ise kural olarak "gelir tipi" KDV modeli benimsenmiştir. HDTM'dan teşvik belgesi alınan yatırım malları açısından ise AB'nin modeli esas alınmıştır.

2.1.1.4 AB'de "Varış Ülkesinde Vergilendirme İlkesi"nden Vazgeçilmesi

Her iki tarafta da "varış ülkesinde vergilendirme" ilkesi yürürlüktedir. Ancak AB'nin 16 Aralık 1991 Direktifi 1 Ocak 1997'den itibaren kesin rejim olarak addedilen malların üretildiği ülkede vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesini planlamıştır. Yeni rejimin kesinleşerek yürürlüğe girmesi, AB'den yaptığı ithalatı, ihracatına nazaran daha fazla olan Türkiye'nin aleyhine olacaktır.

2.1.1.5 Sınırlarda Yapılan KDV Kontrolleri Açısından

16 Aralık 1991 Tarihli Direktif ile 1.1.1993 tarihinden itibaren uygulamaya konulan yeni rejimle Birlik üyesi ülkeler arasındaki KDV kontrolleri kaldırılmıştır, üçüncü ülkelere ithalatta ise KDV eskiden olduğu ithalat anında beyanname verilerek ödenmektedir.

Avrupa Birliği ile gümrük birliğine giden Türkiye üçüncü ülke muamelesi görecektir, Birlik ülkelerine yaptığı ihracatlarında yeni rejimin getirdiği kolaylıklardan yararlanamayacaktır. Türk ürünleri için gümrükte kontroller yapılacak, KDV gümrüklerde ödenecektir. Bu durumda

VERGİLENDİRME

gümrükte kontrole tabi tutulmayan ve vergiyi de daha sonra ödeyen Birlik içi ürünler daha avantajlı bir konumda olacaktır.

2.1.2 İstisnalar Rejimi Açısından

AB ile Türk KDV istisnalar rejiminin karşılaştırılmasında tesbit edilebilen bazı farklılıklar aşağıda izah edilmektedir.

2.1.2.1 Türk KDVK'da Yer Almayan İstisnalar

- 1) Resmi posta idarelerinin hizmetleri (6. Direktif, m. 13, A, 1, a),
- 2) Kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri KDVK'muzun 1. maddesinde (Bent 1, a) KDV'nin konusu içine alınmıştır. Oysa bu teslim ve hizmetler ticari nitelik taşımamak şartıyla vergiden istisna edilmiştir (6. Direktif, m. 13, A), 1, q).
- 3) Bahis ve piyango tertiplenmesi Türk KDVK'da vergiye tabidir (m. 1, bent 1, b). Bu tip faaliyetler AB'de üye devletlerin belirleyecekleri şartlarda ve sınırlarda vergiden istisna edilmiştir (6. Direktif, m. 13, B, f).
- 4) Doktor ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin ve diş teslimlerinin hizmetleri ve diş protez teslimleri (6. Direktif, m. 13, A), c, e).

2.1.2.2 AB KDV'de Yer Almayan İstisnalar

- 1) Demiryolu taşıma araçları teslimleri (KDVK, m. 13, a).
- 2) Askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler istisnası (KDVK m. 17, 3).
- 3) Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna (KDVK m. 13, c).
- 4) Deniz ve hava taşıma araçları teslimleri istisnası: Çerçevesi 6. Direktif'te (m. 15, f. 4, 6) daha dar, Türk KDVK'da (m. 13, a,b) ise özel spor teknelerini ve uçaklarını da alacak şekilde geniş tutulmuştur. Bu farklılık aynı araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler açısından da geçerliliğini korumaktadır.

2.1.3 Matrah Açısından

Türk Katma Değer Vergisi matrahı ile ilgili kurallar, genel olarak Avrupa Birliği KDV matrahı prensipleri ile uyum sağlamaktadır.

2.1.4 Oranlar Açısından

Topluluk Direktifleri fazla sayıda oranlı bir sistemin yolaçtığı idari, iktisadi güçlükleri gözönünde tutarak iki oranlı bir KDV sistemini benimsemiştir. Çok oranlı bir KDV sistemi gerek idare gerek mükellef açısından iş yükünü artırmaktadır. Düşük oran (% 5) ve yükseltilmiş oran (% 15) uygulaması. 1996 yılı sonuna kadar sürmesi kararlaştırılan geçiş dönemi içinde bu oranların üstüne çıkılabilecek, bazı istisnai durumlarda ise % 5'in altındaki mevcut oranlar korunabilecektir. 1997 yılından itibaren KDV oranlarının istisnalardan arınmış daha kesin bir yapıda olması beklenmektedir.

Birliğin 19 Ekim 1992 tarihli Konsey Direktifi dikkate alındığında uyum açısından mevcut KDV oranlarımızın sorun oluşturmayacağı söylenebilir. Çünkü AB rejimi, kesin oranlar getirmek yerine minimum oranlar getirmekte, hatta bazı istisnalarla bu minimum oranlarında altına inebileceğini kabul etmektedir.

Ancak Türk KDV oranları AB Direktifi ile kabul edilen KDV oranlarına nazaran daha yüksektir. Örneğin AB Direktifi gıda maddelerinin tamamı için % 5 oranını öngörmüşken Türkiye'de gıda

maddelerine 8 oranı uygulanmaktadır. Diğer taraftan Avrupa Birliği'nde yükseltilmiş oran kaldırılmasına rağmen Türkiye'de binek otomobilleri ve beyaz eşya da dahil olmak üzere geniş bir ürün gurubu için uygulanmaktadır.

Yüksek KDV oranı uygulaması faturasız satışları veya fiş-fatura pazarlıklarını ortaya çıkarmaktadır. Belge verilmeden yapılan alım satımlar KDV kaybının yanında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi hasılatının da düşmesine yol açmaktadır. Bu hususlarda gözönünde tutularak KDV oranlarımızın Birliğin kabul ettiği iki oranlı sisteme yaklaştırılmasında yarar görölmektedir.

Türk KDV oranlarının Birlik KDV oranları seviyesine yaklaştırılması KDVK m. 28'in verdiği yetkiye binaen Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılabilecektir.

2.2 Özel Tüketim Vergileri

Türk ÖTV'si ile AB ÖTV'si arasındaki farklılıklar bundan sonraki bölümde "Yaklaştırma yolları" başlığı altında, bu konu ile birlikte değerlendirilmiştir.

3. Yaklaştırma Yolları

3.1 Hukuki Araç Seçimi

İstisnalar gibi konularda kanun değişikliği, oranlar gibi konularda ise Bakanlar Kurulu Kararı ile arzu edilen yaklaştırma sağlanabilir.

3.2 İlke Politika ve Tedbir Tespiti

3.2.1 Avrupa Birliği - Türkiye Gümrük Birliğinin Gerekli Kıldığı Vergi Düzenlemeleri

Türkiye Avrupa Birliği arasındaki vergi düzenlemeleri ile ilgili olarak Ankara Anlaşması'nın 16. maddesinde genel bir hüküm yer almıştır. Bu hükme göre "Akit taraflar, Topluluğu kuran Antlaşmanın üçüncü büyük bölümünün I. kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yaklaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler."

16. maddenin uygulanmasını öngördüğü maddeler Roma Antlaşması'nın 85-102. maddeleri arasında yer alan hükümlerdir. Bu hükümlerden 85-94. maddeler arasında kalanlar rekabet, 100-102. maddeler arasında yer alanlar mevzuatın yaklaştırılması ile ilgilidir. Vergiyle ilgili hükümler ise 95-99. maddeler arasında yer almıştır. Roma Antlaşmasında yer alan vergiyle ilgili hükümlerin paraleli hükümler Geçiş Dönemi'nin gerçekleşme şartlarını düzenleyen Katma Protokol'ün çeşitli maddelerinde yer almıştır.

Katma Protokol'ün 44. maddesi dolaylı vergilerle ilgili olup Roma Antlaşması'nın 95 ve 96. maddelerine paralel hüküm ihtiva etmektedir. Roma Antlaşması'nın 97. maddesine paralel hüküm Katma Protokol'ün 44. maddesinin 3. fıkrasında yer almıştır. Bu Fıkra yayılı muamele vergisi uygulanması halinde mallara ve mal guruplarına göre ortalama hadler saptanmasına ilişkindir. 98. maddenin paraleli olan 45. madde dolaylı vergiler dışında kalan vergilerle ilgilidir. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili olan 99. maddeyi karşılayan bir hüküm ise Katma Protokol'de yer almamıştır.

Aşağıda Geçiş Dönemi'nde yani gümrük birliğinin gerçekleştirileceği dönemde yapılması veya uyulması gerekli vergi düzenlemeleri izah edilmeye çalışılmıştır.

3.2.1.1 Gümrük Vergileri ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Birlik üyesi ülkelere karşı ithalatta ve ihracatta gümrük vergileri, eş etkili resimler, miktar kısıtlamaları ve koruma sağlamayı gözeten eş etkili her türlü tedbirin kaldırılması gereklidir (AA, m. 10 - 2., KP. m. 8-15).

Bu hükümler gereğince Avrupa Birliği ülkelerine karşı uygulamakta olduğumuz gümrük vergileri sıfırlanacak, diğer taraftan gümrük vergilerine eş etkili vergi niteliğinde uyguladığımız Toplu Konut Fonu gibi fonlara da son verilecektir.

3.2.1.2 Birlik Ortak Gümrük Tarifesi'nin Kabulü

Üçüncü ülkelere karşı Birliğin Ortak Gümrük Tarifesi'nin kabul edilmesi gereklidir (AA, m. 10 - 2, KP. m. 17-20).

3.2.1.3 Ayırım Gözetici Vergileme Yasağına Uyulması ve Normalin Üstünde Vergi İadesi Yapılmaması

İthalatta ayırım gözetici vergilemenin yapılamaması, ihracatta normalin üstünde vergi iadesi yapılamaması (KP. m. 44, 45). Aksi taktirde damping vergisi uygulamasına gidilebilecektir (KP. m. 46).

Bu hükümler Roma Antlaşmasında yer alan 95. ve 96. maddelerin paraleli hükümlerdir. Bir yandan Avrupa Birliği ülkelerinden ithal edilecek ürünler üzerine benzer yerli ürünlere uygulanan vergilerden daha fazla vergi konulmasını, diğer taraftan Avrupa Birliği ülkelerine yaptığımız ihraç ürünlerine iç vergilendirmeyi aşan vergi iadeleri yapılmasını yasaklamaktadır.

Ayırımı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı olarak adlandırabileceğimiz bu iki prensip ile vergilerin rekabet eşitliğini bozacak şekilde kullanılması önlenmek istenmektedir. Ayırımı vergileme, ithal ürünler üzerinden daha yüksek oranlarda vergi alınması durumunda sözkonusu olduğu kadar, yerli ürünlere uygulanan istisnaların ithal ürünlere uygulanmaması durumunda da sözkonusu olur.

3.2.1.4 Teşvik Edici Vergileme Yasağı

Teşvik edici vergileme, devletlerin belli sanayi kollarına, belli işletme gruplarına veya bölgelere vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimi veya vergi iadesi şeklinde yaptıkları uygulamalardır. Teşvik edici vergileme yasağı RA m. 92'de yer alan "devlet yardımları" yasağı kapsamı içinde düzenlenmiştir.

KP'nin 43. maddesinin ikinci fıkrası devlet yardımları ile ilgili olarak geçiş dönemi boyunca "Türkiye'nin ekonomik kalkınmasının kolaylaştırılmasına yönelik yardımlar, alış-veriş şartlarını Akit Tarafların ortak çıkarına aykırı düşecek ölçüde değiştirmedikçe, ortaklığın iyi işlemesi ile bağdaşır kabul edilir" hükmünü içermektedir. Bu hüküm mucibince Türkiye'nin yatırımları teşvik edici vergi uygulamaları herhangi bir engelle karşılaşmamaktadır. Aynı hükmün devamında yer alan fıkrada ise "Geçiş döneminin sonunda, Ortaklık Konseyi, Türkiye'nin o tarihteki ekonomik durumunu göz önünde bulundurarak, yukardaki bendde öngörülen hükmün uygulanma süresinin uzatılmasının gerekip gerekmeyeceğini kararlaştırır" denilerek Türkiye'nin mevcut vergi teşvik tedbirlerini geçiş döneminden sonra da koruyabilmesinin yolu açılmıştır.

3.2.1.5 Ekonomik Sıkıntı Durumunda Başvurulabilecek Korunma Maddesi

Katma Protokol vergiyle ilgili getirdiği düzenlemelerin ve yasakların yanında bir de korunma hükmüne yer vermiştir. Protokol'ün 60. maddesinin 1. bendine göre "Türk ekonomisinin bir faaliyet sektörünü veya dış mali istikrarını tehlikeye düşürecek ciddi bozukluklar ortaya çıkar veya Türkiye'nin bir bölgesinin ekonomik durumunun bozulması şeklinde güçlükler belirirse, Türkiye gerekli korunma tedbirlerini alabilir. Bu tedbirler ve bunların uygulama usulleri Ortaklık Konseyi'ne geciktirmeksizin bildirilir."

3.2.1.6 Vergi Uyumlaştırması

Buraya kadar incelediğimiz Ankara Anlaşması'nın ve Katma Protokol'ün vergi ile ilgili hükümlerinden, Birlik kaynaklı ithal ürünlerle yerli ürünler arasında ayırım gözetmemek koşuluyla, gümrük birliği aşamasında iç vergilerde istenildiği gibi düzenleme yapılabileceği sonucunu çıkarabiliriz.

Katma Protokol'de Roma Antlaşması'nın 99. maddesinde yer alan dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili paralel bir hüküm yer almamıştır. Dolayısıyla Katma Değer Vergimizin Birlik KDV ile uyumlaştırılması konusu tam üyelik müzakereleri aşamasında konuşulacak bir konudur.

Ancak, buna rağmen zararımıza olmayacak konularda Katma Değer Vergimizin AB KDV'ne yakınlaştırılmasında bir sakınca yoktur. Bu yakınlaştırma KDV'nin oranları konusunda Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılması, diğer konularda ise KDV Kanunu'muzun değiştirilmesi yoluyla sağlanabilecektir.

Gümrük birliği aşamasında iki konu üzerinde özellikle durulmalıdır. Bunlardan birincisi AB ülkeleri arasında 1993 yılı başından itibaren KDV işlemlerinin sınırda yapılmasına son verilmesi uygulaması karşısında Türkiye'nin durumunun ne olacağı konusudur. İkincisi ise 1997 yılı başından itibaren geçilmesi planlanan "çıkış ülkesinde vergileme" uygulamasının Türkiye açısından doğurabileceği sonuçlardır.

Dolaylı vergi sistemimizdeki özel tüketim vergilerinin Avrupa Birliği sistemine uyumunun irdelenmesinde konuyu yukarıda yaptığımız ayırım doğrultusunda ele almak gerekir.

3.2.2 Türk Özel Tüketim Vergisi ile ilgili gelişmelerin Avrupa Birliği Rejimine Yaklaştırılması Açısından Değerlendirilmesi

Sözkonusu değerlendirme aşağıda iki başlık altında yapılacaktır:

3.2.2.1 Avrupa Birliği'nde uyumlaştırma konusu yapılan özel tüketim vergileri açısından:

Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergilerine uyum sağlama süreci içinde herşeyden önce Ek Vergi adıyla anılan özel tüketim vergisi Katma Değer Vergisi Kanunundan çıkartılarak ayrı bir özel tüketim vergisi yasası içinde düzenlenmelidir. Bu amaçla hazırlanan tasarı henüz yasalasmamıştır. Ek Vergiye, vergi ya da fon ödentisi olarak konulmuş, herbiri farklı esaslara dayalı ilave yükümlülükler kalabalığına son verilmelidir. Bunların kaldırılmasından doğacak hasılat kaybı, bu konular üzerine konulacak yüksek oranlı bir ya da iki vergiyle telafi edilip, elde edilen hasılat kaldırılan fonlar arasında paylaşılabilir. Avrupa Birliği mevzuatında özel tüketim vergisine konu olan beş büyüklerin başka türden dolaylı vergilere tabi tutulması engellenmemiştir. Aksine 92/12 sayılı çerçeve Direktifte vergi matrahının tayini, verginin hesaplanması, vergiyi doğuran olay ve verginin tahsili konularında özel tüketim vergileri ve katma değer vergisine uygulanan kurallarla uyum içinde olmak şartıyla alkol ve alkollü içkiler, madeni yağlar ve işlenmiş tütün üzerine özel amaçlarla başka dolaylı vergiler de konulabileceği belirtilmektedir (m. 3/2).

Halen uygulanmakta olan ek Vergi ile birlikte ek ödentilerin büyük bir kısmı ad valorem yükümlülüktür. Sigaralar dışında ad valorem vergi uygulamayan Avrupa Birliği sistemiyle uyum sağlanırken bu hususun da dikkate alınması gerekir.

Nihayet mevzuatımızda yer alan tanımlamalar ve vergi konuları açısından Avrupa Birliği sistemiyle var olan farklılıkların giderilmesi zorunludur.

3.2.2.2 Avrupa Birliği'nde uyumlaştırma konusu yapılmayan özel tüketim vergileri açısından

Gümrük birliği arefesinde hazırlanmış bulunan özel tüketim vergisi tasarısı nedeniyle, uyumlaştırma dışında kalan özel tüketim vergileri büyük önem taşımaktadır. Burada konunun mali yönü bir yana bırakılarak, Roma Antlaşmasınının 95. maddesi karşısında özel tüketim vergisi uygulamasının nasıl olacağı irdelenmelidir.

Öncelikli belirtilmesi gereken husus Birlik hukukunun bugünkü gelişim düzeyi karşısında, Ankara Anlaşması ve Katma Protokole taraf olan egemen bir devlet sıfatıyla Türkiye'nin

VERGİLENDİRME

gümrük birliği aşamasında beş büyükler dışında diğer konulara da özel tüketim vergisi uygulayabileceğidir. Çünkü Birlik hukuku üye devletlerin belli sosyal ve ekonomik amaçlarla izleyecekleri vergi politikalarına müdahale etmemektedir. Nitekim yukarıda sözü edilen 92/12 sayılı Direktifte üye devletlerin, ülkelerarası ticarete sınır geçme formalitelerine neden olmamak kaydıyla sayılan beş büyükler dışında kalan mallar üzerine vergi koymak veya var olanları idame ettirmek hakkına sahip oldukları açıklanmaktadır (m. 3/3). Ancak Türkiye'nin özel tüketim vergisi alanında kabul edeceği uygulama Katma Protokolün 44. maddesi uyarınca Roma Antlaşmasının 95. maddesi hükmüne tabi olacağından dikkat edilmesi gereken belli noktalar bulunmaktadır:

- Türkiye eş etkili vergi niteliğinde bir özel tüketim vergisi getiremez, bu kısıtlamaya fonlar da dahildir,
- Gerek yerli ürünlere, gerek ithal ürünlere uygulanacak vergiler Roma Antlaşmasının 95. maddesi kapsamında ayırıcı- koruyucu nitelik taşımamalıdır.

Türk özel tüketim vergisi tasarısı incelendiğinde şu saptamalar yapılabilir : Tasarı Avrupa Birliğinde uyumlaştırma kapsamındaki özel tüketim vergisine (excise) konu olan bazı ürünleri (petrol ve petrol ürünleri, alkollü içkiler) olduğu kadar, uyumlaştırma dışındaki konuları da kapsamaktadır (Otomobil, bisiklet vb.) Tasarı kural olarak yerli ürün-yabancı ürün ayırımına gitmemektedir. Ancak tasarıya ek listede yer alan bir kısım vergi konusu ürünler Türkiye'de hiç yetiştirilmemektedir. Tropik bölgeler mahsullerinde olduğu gibi (kakao, hindistan cevizi vb.) üçüncü ülkelerden ithal edilecek bu tür ürünlere özel tüketim vergisi uygulaması Türkiye açısından bir sorun yaratmaz. Buna karşılık Türkiye'de yetişmeyen veya üretilmeyen bazı malların Avrupa Birliği ülkelerinden ithalinde alınacak özel tüketim vergilerinin eş etkili vergi olarak mütalea edilmesi mümkündür.

Tasarıda ayırıcılık noktası dışında üzerinde önemle durulması gereken bir husus da verginin kapsamıdır. Şöyle ki, Avrupa Birliği ülkelerinde özel tüketim vergileri gerçekten spesifik olarak bir veya birkaç ürünü kapsamına almaktadır. Bu açıdan irdelendiğinde tasarının geniş bir kapsamda hazırlandığı görülür. Ayırıcı vergileme, eş etkili vergi veya mali düşünceler söz konusu olmasa dahi, tasarı bu şekliyle kanunlaştığı takdirde Avrupa Birliği mevzuatı karşısında bir başka açıdan pürüzlü nitelenmeğe elverişlidir. Adalet Divanı kararlarında özel tüketim vergilerinin niteliği, kuramsal yapısı titizlikle incelenmektedir. Çünkü 6. katma değer vergisi direktifinin 33. maddesi genel gider vergisi niteliğinde vergi getirilmesini yasaklamaktadır. Adalet Divanı, kararlarında, herhangi bir özel tüketim vergisinin 6. katma değer vergisi direktifi kapsamına girip girmediğini tartışırken, bu verginin, katma değer vergisinin yanı sıra bir-iki ürünü konu alması gibi karakteristik üzerinde önemle durmaktadır. Tasarının geniş kapsamı, bunun özel bir tüketim vergisinden çok genel gider vergisi telakki edilmesi ve dolayısıyla katma değer vergisine ek bir başka genel gider vergisi sayılması olasılığını yaratmaktadır. genel gider vergilerinin (KDV'nin) diğer nitelikleri bulunmasa dahi kapsam itibarıyla genişlik, tartışmaya elverişli bir kimlik vermektedir.

Sonuç olarak, özel tüketim vergisi tasarısının kanunlaştığı sırada listenin daraltılması, mali gerekler zorluyor ise, oran ayarlamasına gidilmesi yerinde olur.